

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τρίτο τμήμα)

της 10ης Νοεμβρίου 2011 *

Στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-259/10 και C-260/10,

με αντικείμενο αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ τις οποίες υπέβαλαν το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Ηνωμένο Βασίλειο) και το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Ηνωμένο Βασίλειο), με αποφάσεις της 20ής και 19ης Απριλίου 2010 που περιήλθαν στο Δικαστήριο στις 26 Μαΐου 2010, στο πλαίσιο των δικών

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

κατά

The Rank Group plc,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τρίτο τμήμα),

συγκείμενο από τους K. Lenaerts, πρόεδρο τμήματος, R. Silva de Lapuerta, Γ. Αρέστη, T. von Danwitz (εισηγητή) και D. Šváby, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

γενικός εισαγγελέας: Υ. Bot
γραμματέας: B. Fülöp, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 30ής Ιουνίου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η The Rank Group plc, εκπροσωπούμενη από τον K. Lasok, QC, και τη V. Sloane, barrister, οι οποίοι ενεργούν κατ' εντολήν του P. Drinkwater, solicitor,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Hathaway, επικουρούμενο από τον G. Peretz, barrister,
- η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον R. Lyal,

κατόπιν της αποφάσεως που έλαβε, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, να εκδικάσει την υπόθεση χωρίς ανάπτυξη προτάσεων,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Οι αιτήσεις εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορούν την ερμηνεία της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας στο πλαίσιο της εφαρμογής του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί

εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

- 2 Οι αιτήσεις αυτές υποβλήθηκαν στο πλαίσιο δύο ενδίκων διαφορών μεταξύ των Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (στο εξής: Commissioners) και της The Rank Group plc (στο εξής: Rank) σχετικά με απόρριψη από τους Commissioners αιτήσεως της Rank να της επιστραφεί ο φόρος προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που είχε καταβάλει για παροχές που χορηγήθηκαν στο πλαίσιο ορισμένων παιγνίων κατά τα έτη 2002 έως 2005.

Το νομικό πλαίσιο

Η ρύθμιση της Ένωσης

- 3 Το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας υποβάλλει σε ΦΠΑ τις «παραδόσεις αγαθών και [τις] παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».
- 4 Το άρθρο 13 της οδηγίας αυτής, το οποίο επιγράφεται «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», ορίζει:

«[...]

Β. Λοιπές απαλλαγές

Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[...]

στ) τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχηρά παίγνια, με την επιφύλαξη τηρήσεως των καθοριζομένων από κάθε κράτος μέλος προϋποθέσεων και ορίων·

[...]».

Η εθνική ρύθμιση

Η ρύθμιση περί ΦΠΑ

- 5 Κατά το άρθρο 31, παράγραφος 1, του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ (Value Added Tax Act 1994), όπως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (στο εξής: νόμος του 1994 περί ΦΠΑ), η παροχή αγαθών ή υπηρεσιών απαλλάσσεται αν πρόκειται για μία από τις πράξεις που περιγράφονται στο παράρτημα 9 του νόμου αυτού.

- 6 Η ομάδα 4 του εν λόγω παραρτήματος 9, η οποία επιγράφεται «Στοιχήματα, παίγνια και λαχεία», προέβλεπε, στο σημείο 1, την απαλλαγή της διαθέσεως σε άλλους παντός είδους μέσων συμμετοχής σε στοιχήματα ή σε τυχερά παίγνια.
- 7 Οι σημειώσεις 1 έως 3 της εν λόγω ομάδας 4 όριζαν:

«(1) Στο σημείο 1 δεν περιλαμβάνεται:

[...]

- (b) η παροχή δικαιώματος συμμετοχής σε παίγνιο από το οποίο δύναται να δημιουργηθεί οφειλή βάσει του άρθρου 14 του [νόμου του 1968 περί παιγνίων (Gaming Act 1968)] [...]

[...]

- (d) η θέση στη διάθεση άλλου προσώπου συσκευής παιγνίου.

[...]

- (2) Ο όρος “τυχερό παίγνιο” έχει το περιεχόμενο που έχει στον νόμο του 1968 περί παιγνίων [...]

(3) Ως “συσκευή παιγνίου” νοείται μια συσκευή η οποία πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (a) σχεδιάστηκε ή προσαρμόστηκε για να προσφέρει πρόσβαση σε τυχερό παίγνιο· και
- (b) ο παίκτης πληρώνει για να παίξει (με εξαίρεση τις δωρεάν παρτίδες που παρέρχονται μετά από κερδισμένη παρτίδα)· η πληρωμή γίνεται με την εισαγωγή νομίσματος ή κέρματος [από το 2003: νομίσματος, κέρματος ή κάθε άλλου αντικειμένου] στη συσκευή ή με κάθε άλλο τρόπο· και
- (c) το στοιχείο της τύχης στο παίγνιο παρέχεται από τη συσκευή.»

Η ρύθμιση περί των τυχερών παιγνίων και των στοιχημάτων

- 8 Το άρθρο 52, παράγραφος 1, του νόμου του 1968 περί παιγνίων, όπως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών (στο εξής: νόμος του 1968 περί παιγνίων), όριζε, για τους σκοπούς εφαρμογής του νόμου αυτού, ότι με τον όρο «παίζει» (gaming) νοείται η συμμετοχή σε τυχερό παίγνιο με σκοπό χρηματικό κέρδος ή βραβείο με χρηματική αξία και ότι με τον όρο «μηχανή» (machine) νοείται παντός είδους συσκευή.
- 9 Το άρθρο 26, παράγραφοι 1 και 2, του εν λόγω νόμου όριζε:

«1. Το [μέρος III] του παρόντος νόμου έχει εφαρμογή επί οποιασδήποτε συσκευής που

- a) σχεδιάστηκε ή προσαρμόστηκε για να προσφέρει πρόσβαση σε τυχερό παίγνιο και

b) διαθέτει σχισμή ή άλλο άνοιγμα για την εισαγωγή εκεί χρημάτων ή ανάλογων αντικειμένων, υπό τη μορφή νομισμάτων ή κερμάτων.

2. Στην προηγούμενη παράγραφο, ως τυχερό παίγνιο μέσω συσκευής νοείται επίσης το τυχερό παίγνιο το οποίο γίνεται εν μέρει μέσω συσκευής και εν μέρει με άλλα μέσα αν (αλλά μόνον αν) το στοιχείο της τύχης στο παίγνιο παρέχεται από τη συσκευή.»

- 10 Εκμετάλλευση συσκευής επιπίπτουσας στον ανωτέρω ορισμό της «συσκευής παιγνίου» μπορούσε να γίνει μόνο σε επαγγελματικούς χώρους που είχαν εγκριθεί και πληρούσαν ορισμένες προϋποθέσεις σχετικά με το ποσό των διακυβευμάτων και κερδών καθώς και με τον αριθμό των συσκευών σε συγκεκριμένο επαγγελματικό χώρο. Στην περίπτωση που η δραστηριότητα η οποία ασκούνταν μέσω ορισμένης συσκευής ήταν «παίγνιο», αλλά η συσκευή δεν ενέπιπτε στον εν λόγω ορισμό, η χρήση της διεπόταν από άλλες νομοθετικές διατάξεις που προέβλεπαν, μεταξύ άλλων, διαφορετικά όρια όσον αφορά τα διακυβεύματα και τα κέρδη.
- 11 Αντιθέτως, οι δραστηριότητες που θεωρούνταν στοιχήματα διέπονταν από τον νόμο του 1963 περί στοιχημάτων, παιγνίων και λαχείων (Betting, Gaming and Lotteries Act 1963). Όταν πελάτης ήθελε να στοιχηματίσει, έπρεπε να απευθυνθεί σε γραφεία δεόντως αδειοδοτημένα να δέχονται στοιχήματα (licensed betting offices, στο εξής: LBO).
- 12 Επαγγελματικός χώρος μπορούσε να εγκριθεί είτε μόνο για στοιχήματα είτε μόνο για παίγνια. Επιπλέον, διέφεραν οι προϋποθέσεις αδειοδότησεως και το εφαρμοστέο επί των εγκεκριμένων χώρων καθεστώς, ιδίως δε όσον αφορά την πώληση οινοπνευματωδών και τις ώρες λειτουργίας. Τα στοιχήματα προβλέπονταν μόνο για τα LBO, ενώ τα παίγνια προβλέπονταν μόνο για τα καζίνα, τους χώρους καταναλώσεως ποτών, τις αίθουσες μπίνγκο και τις αίθουσες παιγνίων.

Οι διαφορές των κύριων δικών και τα προδικαστικά ερωτήματα

- 13 Η Rank είναι ο εκπρόσωπος και μέλος ενός ομίλου ΦΠΑ ο οποίος εκμεταλλεύεται στο Ηνωμένο Βασίλειο λέσχες μπίνγκο και καζίνα, εντός των οποίων τίθενται στη διάθεση της πελατείας, μεταξύ άλλων, «μηχανοποιημένο μπίνγκο με κέρδη που καταβάλλονται σε χρήμα» («mechanised cash bingo», στο εξής: mc-bingo) και μηχανές παιγνίων με κερματοδέκτη.
- 14 Αφότου δήλωσε και κατέβαλε στους Commissioners τον ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν μέσω του mc-bingo και μέσω μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη, η Rank άσκησε ενώπιον του Value Added Tax Tribunal, νυν First-tier Tribunal (Tax Chamber) (στο εξής: Tribunal) δύο αγωγές για να της επιστραφεί ο φόρος αυτός. Η πρώτη αφορά τη φορολόγηση του mc-bingo μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 2003 και 31ης Δεκεμβρίου 2005, ενώ η δεύτερη αφορά τη φορολόγηση μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη μεταξύ 1ης Οκτωβρίου 2002 και 5ης Δεκεμβρίου 2005.
- 15 Οι αγωγές αυτές στηρίζονταν, στην ουσία, στο επιχείρημα ότι διάφορα είδη του mc-bingo και μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη τύγχαναν διαφορετικής μεταχειρίσεως στη ρύθμιση περί ΦΠΑ, μολοντί ήσαν συγκρίσιμα, και μάλιστα πανομοιότυπα, από τη σκοπιά του καταναλωτή, και ότι, επομένως, η υπαγωγή ορισμένων ειδών του mc-bingo και μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη σε ΦΠΑ συνιστούσε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας.

Η αγωγή σχετικά με το mc-bingo

- 16 Το mc-bingo παιζόταν στο μεσοδιάστημα άλλων παιγνίων. Ενώ το ποσό του διακυβέυματος αναγγελλόταν εκ των προτέρων, το ποσό του κέρδους, το οποίο εξηρτάτο από τον αριθμό των παικτών που μετείχαν σε ορισμένο παίγνιο, μπορούσε να μεταβάλλεται κατά τη διάρκεια συγκεκριμένης σειράς παιγνίων, και μάλιστα κατά το πρώτο μέρος ενός παιγνίου, και δεν ήταν αναγκαστικά γνωστό στους παίκτες τη στιγμή του πονταρίσματος.

- 17 Δεν αμφισβητείται μεταξύ των διαδίκων των κύριων δικών ότι, λόγω της γενομένης στη σημείωση 1, στοιχείο b, της ομάδας 4 του παραρτήματος 9 του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ παραπομπής στον νόμο του 1968 περί παιγνίων, το mc-bingo απαλλασσόταν του ΦΠΑ μόνον αν το μεν διακύβευμα ήταν ίσο ή μικρότερο των 50 πενών, το δε κέρδος ήταν ίσο ή μικρότερο των 25 λιρών στερλινών. Αντιθέτως, αν δεν πληρούνταν η μία από τις δύο αυτές προϋποθέσεις, το σχετικό παίγνιο δεν απαλλασσόταν του φόρου αυτού. Δεν αμφισβητείται ούτε ότι τα εν λόγω δύο είδη του mc-bingo ήσαν πανομοιότυπα από τη σκοπιά του καταναλωτή. Οι Commissioners υποστήριξαν ότι, παρά ταύτα, δεν υπήρξε παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, δεδομένου ότι δεν αποδείχθηκε ότι, από τη σκοπιά του καταναλωτή, η εν λόγω διαφορετική μεταχείριση επηρέασε τον ανταγωνισμό μεταξύ των παιγνίων αυτών.
- 18 Με απόφαση της 15ης Μαΐου 2008, το Tribunal αποφάνθηκε υπέρ της Rank. Η έφεση των Commissioners κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε από το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, με απόφαση της 8ης Ιουνίου 2009. Οι Commissioners άσκησαν τότε ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) αναίρεση κατά της αποφάσεως αυτής.

Η αγωγή σχετικά με τις μηχανές παιγνίων με κερματοδέκτη

- 19 Όσον αφορά τις μηχανές παιγνίων με κερματοδέκτη, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ η οποία προβλεπόταν στην ομάδα 4, σημείο 1, του παραρτήματος 9 του νόμου 1994 περί ΦΠΑ είχε εφαρμογή μόνον αν η σχετική μηχανή που είχε τεθεί στη διάθεση του παίκτη ήταν «συσκευή παιγνίου» υπό την έννοια των σημειώσεων 1, στοιχείο d, και 3 της εν λόγω ομάδας 4.
- 20 Εν προκειμένω, οι μηχανές παιγνίων με κερματοδέκτη που εκμεταλλευόταν η Rank και που θεωρούνταν ως τέτοιες συσκευές παιγνίων, οι οποίες συγχρόνως ενέπιπταν στο μέρος III του νόμου του 1968 περί παιγνίων (στο εξής: μηχανές του μέρους III), συγκρίνονται με δύο άλλα είδη μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη, ειδικότερα δε

με γνώμονα το αν, κατόπιν αιτήσεως του ενσωματωμένου στη μηχανή που χρησιμοποιεί ο παίκτης λογισμικού του παιγνίου, το στοιχείο της τύχης στο παίγνιο παρέχεται από την ίδια τη μηχανή αυτή.

- 21 Όσον αφορά τις φορολογούμενες μηχανές του μέρους III, το εν λόγω στοιχείο παρέχεται από ηλεκτρονική γεννήτρια τυχαίων αριθμών («electronic random number generator») ενσωματωμένη στη μηχανή που χρησιμοποιεί ο παίκτης. Αντιθέτως, το πρώτο είδος μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη το οποίο χρησιμεύει για τη σύγκριση (στο εξής: συσκευές αναφοράς I) αποτελείται από μηχανές εκ των οποίων διάφορες συνδέονται με ηλεκτρονικά μέσα με κοινή και χωριστή ηλεκτρονική γεννήτρια τυχαίων αριθμών, η οποία όμως είναι τοποθετημένη στους ίδιους επαγγελματικούς χώρους με τα τερματικά που χρησιμοποιούν οι παίκτες.
- 22 Το δεύτερο είδος μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη το οποίο χρησιμεύει για τη σύγκριση αποτελείται από «τερματικά στοιχημάτων προκαθορισμένης αποδόσεως» («fixed odds betting terminals», στο εξής: FOBT), τα οποία μπορούσαν να τοποθετηθούν μόνο σε LBO. Ο παίκτης που χρησιμοποιούσε ένα FOBT στοιχημάτιζε σχετικά με την έκβαση ενός εικονικού γεγονότος ή παιγνίου, δηλαδή έναν «μορφότυπο», που είχε φορτωθεί στο λογισμικό του FOBT, εισάγοντας εκεί πίστωση. Η έκβαση του εικονικού γεγονότος ή παιγνίου καθοριζόταν μέσω ηλεκτρονικής γεννήτριας τυχαίων αριθμών τοποθετημένης εκτός των επαγγελματικών χώρων του περί ου επρόκειτο LBO. Διαφορά ως προς το αν, λαμβανομένου υπόψη του δικαίου που διέπει τα παίγνια, ορισμένοι μορφότυποι που ήσαν διαθέσιμοι στα FOBT καθιστούσαν δυνατό να γίνουν «στοιχήματα» ή «παίγνια», δεν λύθηκε με δικαστική απόφαση λόγω της συνάψεως συμφωνίας μεταξύ των ενδιαφερομένων μερών. Εφόσον δεν ενέπιπταν στον ορισμό της «συσκευής παιγνίου» υπό την έννοια του δικαίου περί ΦΠΑ, τα FOBT απαλλάσσονταν του φόρου αυτού. Παρά ταύτα, τα εντεύθεν έσοδα υπέκειντο στον γενικό φόρο στοιχημάτων.
- 23 Ενώπιον του Tribunal δεν αμφισβητήθηκε ότι οι φορολογούμενες μηχανές του μέρους III και οι συσκευές αναφοράς I ήσαν παρόμοιες από τη σκοπιά των καταναλωτών. Παρά ταύτα, οι Commissioners αμφισβήτησαν, μεταξύ άλλων, ότι οι δύο εν λόγω κατηγορίες μηχανών βρίσκονταν σε ανταγωνισμό μεταξύ τους και ότι οι συσκευές αναφοράς I όντως απαλλάσσονταν κατά το εθνικό δίκαιο.

- 24 Με απόφαση της 19ης Αυγούστου 2008, το Tribunal αποφάνθηκε υπέρ της Rank επί ορισμένων επίμαχων πτυχών, ενώ μετέθεσε σε μεταγενέστερη ημερομηνία την απόφασή του επί άλλων πτυχών. Στην πρώτη αυτή απόφαση, το Tribunal έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι οι συσκευές αναφοράς I απαλλάσσονταν του ΦΠΑ βάσει της εθνικής νομοθεσίας. Ούτως ή άλλως, στην πράξη οι Commissioners εν γνώσει τους μεταχειρίζονταν τις συσκευές αναφοράς I ως απαλλασσόμενες.
- 25 Η έφεση των Commissioners κατά της αποφάσεως αυτής απορρίφθηκε από το High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, στις 8 Ιουνίου 2009. Οι Commissioners άσκησαν κατά της αποφάσεως αυτής αναίρεση ενώπιον του Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division), αμφισβητώντας, μεταξύ άλλων, την ύπαρξη πρακτικής έχουσας ως σκοπό την απαλλαγή των συσκευών αναφοράς I από τον ΦΠΑ.
- 26 Στις 11 Δεκεμβρίου 2009, το Tribunal αποφάνθηκε υπέρ της Rank επί των ζητημάτων που αρχικώς είχαν μετατεθεί σε μεταγενέστερη ημερομηνία. Όσο για τις συσκευές αναφοράς I, έκρινε ότι οι Commissioners δεν δύνανται να προβάλουν ως αμυντικό ισχυρισμό ότι ενήργησαν με την απαιτούμενη επιμέλεια («due diligence»), ακόμη και αν οι εν λόγω συσκευές τέθηκαν στην αγορά μόνο μετά τη θέσπιση της επίμαχης εθνικής ρυθμίσεως. Το Tribunal διαπίστωσε επίσης παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας όσον αφορά τα FOBT τα οποία, με μεγάλο βαθμό αφαιρετικότητας, είναι παρόμοια με τις μηχανές του μέρους III από τη σκοπιά της πλειοψηφίας των παικτών. Τα δύο είδη συσκευών θεωρήθηκαν απλώς ως συσκευές χρηματικών παιγνίων. Κατά το Tribunal, οι διαφορές είναι είτε άγνωστες στην πλειοψηφία των καταναλωτών είτε άνευ σημασίας γι' αυτούς.
- 27 Οι Commissioners άσκησαν κατά της αποφάσεως της 11ης Δεκεμβρίου 2009 έφεση ενώπιον του Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber). Η έφεση αυτή αφορά, ειδικότερα, την εξέταση της ομοιότητας των φορολογούμενων μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη και των FOBT καθώς και την απόρριψη του επιχειρήματος περί της απαιτούμενης επιμέλειας.

Τα προδικαστικά ερωτήματα στην υπόθεση C-259/10

- 28 Εκτιμώντας ότι η λύση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Όταν υπάρχει διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση:

- μεταξύ παροχών υπηρεσιών που είναι πανομοιότυπες από τη σκοπιά του καταναλωτή ή
 - μεταξύ παρόμοιων παροχών υπηρεσιών που ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή,
 - είναι αυτό αρκετό για να διαπιστωθεί παραβίαση της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας ή πρέπει επίσης να ληφθούν υπόψη (και αν ναι, κατά ποιον τρόπο)
- α) το οικονομικό και κανονιστικό πλαίσιο·
- β) το αν υπάρχει ανταγωνισμός μεταξύ των επίμαχων πανομοιότυπων υπηρεσιών ή, ενδεχομένως, των επίμαχων παρόμοιων υπηρεσιών, και/ή

γ) το αν η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση προκάλεσε στρέβλωση του ανταγωνισμού;

2) Μήπως ο φορολογούμενος του οποίου οι παροχές υπόκεινται κατά το εσωτερικό δίκαιο σε ΦΠΑ (λόγω της ασκήσεως από το κράτος μέλος της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχει το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας) δικαιούται να ζητήσει επιστροφή του καταβληθέντος για τις παροχές αυτές ΦΠΑ λόγω παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας εξ αιτίας της φορολογικής μεταχειρίσεως άλλων παροχών (στο εξής: παροχές με τις οποίες γίνεται σύγκριση), σε μια κατάσταση όπου:

α) το εσωτερικό δίκαιο υπέβαλλε σε ΦΠΑ τις παροχές με τις οποίες γίνεται σύγκριση, αλλά

β) η φορολογική αρχή του κράτους μέλους είχε ως πρακτική να μεταχειρίζεται ως απαλλασσόμενες του ΦΠΑ τις παροχές με τις οποίες γίνεται σύγκριση;

3) Σε περίπτωση καταφατικής απαντήσεως στο δεύτερο ερώτημα, ποια συμπεριφορά πρέπει να θεωρηθεί εν προκειμένω ως πρακτική, και ειδικότερα:

α) πρέπει η φορολογική αρχή να είχε δηλώσει με σαφή και μη διφορούμενο τρόπο ότι οι παροχές με τις οποίες γίνεται σύγκριση θα αντιμετωπίζονται ως απαλλασσόμενες του ΦΠΑ.

- β) έχει σημασία το ότι η φορολογική αρχή, όταν προέβη σε δηλώσεις, δεν είχε κατανοήσει ή δεν είχε κατανοήσει επαρκώς τα πραγματικά περιστατικά που είχαν επιρροή για την ορθή εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση των παροχών με τις οποίες γίνεται σύγκριση, και
- γ) έχει σημασία το ότι δεν δηλώθηκε από τον φορολογούμενο ούτε αξιώθηκε από τη φορολογική αρχή ΦΠΑ για τις παροχές με τις οποίες γίνεται σύγκριση, αλλά η φορολογική αρχή προσπάθησε στη συνέχεια να εισπράξει αυτόν τον ΦΠΑ, τηρουμένων των προθεσμιών παραγραφής κατά το εσωτερικό δίκαιο;
- 4) Στην περίπτωση που η διαφορετική φορολογική μεταχείριση απορρέει από ομοιόμορφη πρακτική των εθνικών φορολογικών αρχών στηριζόμενη σε γενικώς αποδεκτή αντίληψη περί του ορθού νοήματος της εσωτερικής νομοθεσίας, έχει σημασία για την ύπαρξη παραβιάσεως της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας αν:
- α) οι φορολογικές αρχές μετέβαλαν στη συνέχεια την πρακτική τους·
- β) εθνικό δικαστήριο έκρινε στη συνέχεια ότι η τροποποιημένη πρακτική αντικατοπτρίζει το ορθό νόημα της εσωτερικής νομοθεσίας·
- γ) γενικές αρχές του εσωτερικού και/ή του ευρωπαϊκού δικαίου, περιλαμβανομένων των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, του *estoppel*, της ασφάλειας δικαίου και της μη αναδρομικότητας, και/ή προθεσμίες παραγραφής εμποδίζουν το κράτος μέλος να εισπράξει ΦΠΑ για τις παροχές που προηγούμενως θεωρούνταν ως απαλλασσόμενες;»

Τα προδικαστικά ερωτήματα στην υπόθεση C-260/10

29 Το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber), έχοντας και αυτό εκτιμήσει ότι η λύση της εκκρεμούς ενώπιόν του διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Σε μια κατάσταση όπου κράτος μέλος, κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχεται από το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, υπέβαλλε σε ΦΠΑ ορισμένα είδη συσκευών που χρησιμοποιούνταν για χρηματικά παίγνια [τις μηχανές του μέρους ΙΙΙ], ενώ διατηρούσε την απαλλαγή άλλων συσκευών (στις οποίες περιλαμβάνονταν τα [FOBT]), και όπου προβάλλεται ότι έτσι το κράτος μέλος παραβίασε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, είναι i) καθοριστικά ή ii) ασκούν επιρροή, κατά τη σύγκριση μεταξύ των μηχανών [του μέρους ΙΙΙ] και των FOBT, το ότι

α) τα FOBT πρότειναν δραστηριότητες που ήσαν “στοιχήματα” κατά το εσωτερικό δίκαιο (ή δραστηριότητες που η αρμόδια ρυθμιστική αρχή ήταν διατεθειμένη, στο πλαίσιο της ρυθμιστικής εξουσίας της, να θεωρεί ως “στοιχήματα” υπό την έννοια του εσωτερικού δικαίου) και

β) οι μηχανές [του μέρους ΙΙΙ] πρότειναν δραστηριότητες που υπάγονταν σε άλλη κατηγορία του εσωτερικού δικαίου, δηλαδή “παίγνια”,

και το ότι τα παίγνια και τα στοιχήματα υπέκειντο βάσει της νομοθεσίας του εν λόγω κράτους μέλους σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα όσον αφορά τον έλεγχο και τη ρύθμιση των χρηματικών παιγνίων; Αν ναι, ποιες είναι οι διαφορές μεταξύ των εν λόγω καθεστώτων τις οποίες θα πρέπει να λάβει υπόψη το εθνικό δικαστήριο;

- 2) Κατά τον καθορισμό του αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί την ίδια φορολογική μεταχείριση των ειδών μηχανών τα οποία αναφέρει το πρώτο ερώτημα (FOBT και μηχανών [του μέρους III]), ποιος βαθμός αφαιρετικότητας πρέπει να χρησιμοποιηθεί από το εθνικό δικαστήριο για να κρίνει αν τα προϊόντα είναι παρόμοια; Ειδικότερα, σε ποια έκταση πρέπει να ληφθούν υπόψη τα ακόλουθα στοιχεία:
- α) οι ομοιότητες και οι διαφορές όσον αφορά τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους μεταξύ των FOBT και των μηχανών [του μέρους III].
 - β) το γεγονός ότι τα FOBT μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μόνο σε ορισμένα εγκεκριμένα για στοιχήματα είδη επαγγελματικών χώρων, τα οποία ήσαν διαφορετικά από εκείνα που ήσαν εγκεκριμένα για παίγνια και υπέκειντο σε διαφορετικό καθεστώς (έστω και αν τα FOBT και μέχρι δύο μηχανές [του μέρους III] μπορούσαν να χρησιμοποιηθούν μαζί σε επαγγελματικούς χώρους εγκεκριμένους για στοιχήματα).
 - γ) το γεγονός ότι οι πιθανότητες νίκης στα FOBT είχαν άμεση σχέση με τη δημοσιοποιημένη προκαθορισμένη απόδοση, ενώ οι πιθανότητες νίκης στις μηχανές [του μέρους III] μπορούσαν σε ορισμένες περιπτώσεις να ποικίλλουν βάσει ενός μηχανισμού που σε βάθος χρόνου εξασφάλιζε συγκεκριμένο ποσοστό στον εκμεταλλευόμενο τις μηχανές αυτές και στον παίκτη.
 - δ) ομοιότητες και διαφορές στους μορφότυπους που ήσαν διαθέσιμοι στα FOBT και στις μηχανές [του μέρους III].
 - ε) ομοιότητες και διαφορές μεταξύ των FOBT και των μηχανών [του μέρους III] σχετικά με τη διαδραστική δυνατότητα μεταξύ του παίκτη και της συσκευής.

στ) το αν τα προαναφερθέντα ήσαν γνωστά γενικώς στους παίκτες που χρησιμοποιούσαν τις εν λόγω συσκευές ή θεωρείτο από αυτούς ότι ασκούν επιρροή ή ότι είναι σημαντικά·

ζ) το αν η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δικαιολογείται από οποιοδήποτε στοιχείο από τα πιο πάνω;

3) Σε μια κατάσταση όπου κράτος μέλος, κατά την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας που του παρέχεται από το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, απήλυσσε του ΦΠΑ τα χρηματικά παίγνια, ενώ υπέβαλλε σε ΦΠΑ συγκεκριμένη κατηγορία συσκευών που χρησιμοποιούνταν για χρηματικά παίγνια,

α) παρέχεται κατ' αρχήν η δυνατότητα σε κράτος μέλος να αντιτάξει στην αιτίαση ότι παραβίασε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας το γεγονός ότι επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια

β) και, σε καταφατική περίπτωση, ποιοι παράγοντες πρέπει να ληφθούν υπόψη για να καθοριστεί αν το κράτος μέλος δικαιούται να προβάλει τον αμυντικό αυτό ισχυρισμό;»

³⁰ Με διάταξη του Προέδρου του Δικαστηρίου της 9ης Αυγούστου 2010, οι υποθέσεις C-259/10 και C-260/10 ενώθηκαν για τη διευκόλυνση της έγγραφης και της προφορικής διαδικασίας καθώς και για την έκδοση κοινής αποφάσεως.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχεία β' και γ', στην υπόθεση C-259/10

- 31 Με το ερώτημα αυτό, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ζητεί, στην ουσία, να διευκρινιστεί αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής αυτής ή αν η παραβίαση αυτή απαιτεί να αποδειχθεί επιπλέον πραγματική ύπαρξη ανταγωνισμού μεταξύ των περί ων πρόκειται υπηρεσιών ή στρέβλωση του ανταγωνισμού λόγω της ανωτέρω διαφορετικής μεταχείρισεως.
- 32 Κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, ειδικότερα, να τυγχάνουν διαφορετικής μεταχειρίσεως εξ απόψεως ΦΠΑ παρόμοια εμπορεύματα ή παροχές υπηρεσιών, που κατά συνέπεια τα μεν βρίσκονται σε ανταγωνισμό με τα δε (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 3ης Μαΐου 2001, C-481/98, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-3369, σκέψη 22· της 26ης Μαΐου 2005, C-498/03, Kingscrest Associates και Montecello, Συλλογή 2005, σ. I-4427, σκέψεις 41 και 54· της 10ης Απριλίου 2008, C-309/06, Marks & Spencer, Συλλογή 2008, σ. I-2283, σκέψη 47, και της 3ης Μαρτίου 2011, C-41/09, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 2011, σ. I-831, σκέψη 66).
- 33 Από την ανωτέρω περιγραφή της εν λόγω αρχής προκύπτει ότι η ομοιότητα δύο παροχών υπηρεσιών συνεπάγεται ότι η μία βρίσκεται σε ανταγωνισμό με την άλλη.
- 34 Κατά συνέπεια, η πραγματική ύπαρξη ανταγωνισμού μεταξύ δύο παροχών υπηρεσιών δεν αποτελεί αυτοτελή και πρόσθετη προϋπόθεση της παραβιάσεως της αρχής

της φορολογικής ουδετερότητας αν οι περί ων πρόκειται παροχές είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες από τη σκοπιά του καταναλωτή και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 23ης Οκτωβρίου 2003, C-109/02, Επιτροπή κατά Γερμανίας, Συλλογή 2003, σ. I-12691, σκέψεις 22 και 23, και της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης, Συλλογή 2005, σ. I-1131, σκέψεις 19 έως 21, 24, 25 και 28).

³⁵ Η εκτίμηση αυτή ισχύει επίσης όσον αφορά την ύπαρξη στρεβλώσεως του ανταγωνισμού. Η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών που είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες συνεπάγεται κατά κανόνα στρέβλωση του ανταγωνισμού (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 29ης Μαρτίου 2001, C-404/99, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2001, σ. I-2667, σκέψεις 46 και 47, και της 28ης Ιουνίου 2007, C-363/05, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust και The Association of Investment Trust Companies, Συλλογή 2007, σ. I-5517, σκέψεις 47 έως 51).

³⁶ Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα, στοιχεία β' και γ', στην υπόθεση C-259/10 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής αυτής. Κατά συνέπεια, η παραβίαση αυτή δεν απαιτεί να αποδειχθεί επιπλέον πραγματική ύπαρξη ανταγωνισμού μεταξύ των περιών πρόκειται υπηρεσιών ή στρέβλωση του ανταγωνισμού λόγω της ανωτέρω διαφορετικής μεταχείρισεως.

Επί του πρώτου ερωτήματος, στοιχείο α', στην υπόθεση C-259/10 και του πρώτου ερωτήματος στην υπόθεση C-260/10

³⁷ Με τα ερωτήματα αυτά, τα αιτούντα δικαστήρια ζητούν, στην ουσία, να διευκρινιστεί αν, στην περίπτωση που πρόκειται για διαφορετική μεταχείριση δύο τυχερών παιγνίων όσον αφορά τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13,

Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχει την έννοια ότι πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα δύο αυτά παίγνια υπάγονται σε διαφορετικές κατηγορίες άδειας και υπόκεινται σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα εξ απόψεως ελέγχου και ρυθμίσεως.

³⁸ Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, τα στοιχήματα, τα λαχεία και τα λοιπά τυχερά παίγνια απαλλάσσονται του ΦΠΑ, τηρουμένων των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος.

³⁹ Η απαλλαγή αυτή υπαγορεύεται από σκέψεις πρακτικής φύσεως, επειδή η εφαρμογή του ΦΠΑ παρουσιάζει δυσκολίες όταν πρόκειται για πράξεις οι οποίες αφορούν τυχερά παίγνια, και όχι, όπως συμβαίνει με ορισμένες υπηρεσίες γενικού συμφέροντος που παρέχονται εντός του κοινωνικού τομέα, από τη βούληση διασφάλισης, για τις δραστηριότητες αυτές, ευνοϊκότερης μεταχείρισεως εξ απόψεως ΦΠΑ (βλ. αποφάσεις της 13ης Ιουλίου 2006, C-89/05, *United Utilities*, Συλλογή 2006, σ. I-6813, σκέψη 23, και της 10ης Ιουνίου 2010, C-58/09, *Leo-Libera*, Συλλογή 2010, σ. I-5189, σκέψη 24).

⁴⁰ Από αυτό τούτο το γράμμα του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι η διάταξη αυτή προβλέπει ευρεία διακριτική ευχέρεια των κρατών μελών όσον αφορά την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των περιών πρόκειται πράξεων, επειδή παρέχει στα εν λόγω κράτη τη δυνατότητα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια από τα οποία δύναται να εξαρτηθεί το ευεργέτημα της απαλλαγής αυτής (βλ. προαναφερθείσα απόφαση *Leo-Libera*, σκέψη 26).

⁴¹ Παρά ταύτα, όταν, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη, τα κράτη μέλη ασκούν τη δυνατότητα να καθορίσουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής και, επομένως, να υποβάλουν ορισμένες πράξεις σε ΦΠΑ, οφείλουν να τηρούν την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, *Fischer*, Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 27, και προαναφερθείσα απόφαση *Linneweber* και *Ακριτίδης*, σκέψη 24).

- 42 Όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 32 της παρούσας αποφάσεως, η αρχή αυτή απαγορεύει να τυγχάνουν διαφορετικής εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχειρίσεως παρόμοιες παροχές υπηρεσιών.
- 43 Για να καθοριστεί αν δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες υπό την έννοια της νομολογίας που παρατίθεται στην εν λόγω σκέψη, πρέπει να ληφθεί υπόψη κυρίως η σκοπιά του μέσου καταναλωτή (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 25ης Φεβρουαρίου 1999, C-349/96, CPP, Συλλογή 1999, σ. I-973, σκέψη 29), αποφευγομένων των τεχνητών διακρίσεων που στηρίζονται σε ασήμαντες διαφορές (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας, σκέψεις 22 και 23).
- 44 Κατά συνέπεια, δύο παροχές υπηρεσιών είναι παρόμοιες όταν έχουν ανάλογες ιδιότητες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του καταναλωτή, με γνώμονα ένα κριτήριο συγκρισιμότητας των χρήσεων, και όταν οι υπάρχουσες διαφορές δεν επηρεάζουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή να ζητήσει τη μία ή την άλλη από τις εν λόγω παροχές (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή κατά Γαλλίας, σκέψη 27, και, κατ' αναλογία, αποφάσεις της 11ης Αυγούστου 1995, C-367/93 έως C-377/93, Roders κ.λπ., Συλλογή 1995, σ. I-2229, σκέψη 27, και της 27ης Φεβρουαρίου 2002, C-302/00, Επιτροπή κατά Γαλλίας, Συλλογή 2002, σ. I-2055, σκέψη 23).
- 45 Πάντως, κατά πάγια νομολογία, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαγορεύει, όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ, μια γενικευμένη διαφοροποίηση μεταξύ των νομίμων και των παρανόμων συναλλαγών (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 1998, 269/06, Mol, Συλλογή 1998, σ. 3627, σκέψη 18· της 29ης Ιουνίου 1999, C-158/98, Coffeeshop «Siberië», Συλλογή 1999, σ. I-3971, σκέψεις 14 και 21, και της 6ης Ιουλίου 2006, C-439/04 και C-440/04, Kittel και Recolta Recycling, Συλλογή 2006, σ. I-6161, σκέψη 50). Το Δικαστήριο συνήγαγε εντεύθεν ότι τα κράτη μέλη δεν δύνανται να προβλέπουν απαλλαγή μόνο για τα τυχερά παίγνια που έχουν νόμιμο χαρακτήρα (προαναφερθείσα απόφαση Fischer, σκέψη 28). Κατά συνέπεια, ο νόμιμος ή παράνομος χαρακτήρας της εκμεταλλεύσεως ενός τυχερού παιγνίου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο της εξετάσεως της ομοιότητας δύο τυχερών παιγνίων.

- 46 Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει επίσης ότι, για να αξιολογηθεί αν παίγνια ή συσκευές τυχερών παιγνίων είναι παρόμοια, η ταυτότητα των εκμεταλλευομένων τα εν λόγω παίγνια και τις εν λόγω συσκευές και η νομική μορφή υπό την οποία αυτοί ασκούν τις δραστηριότητές τους, κατ' αρχήν, είναι άνευ σημασίας (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Linneweber και Ακριτίδης, σκέψεις 25 και 29 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).
- 47 Επιπλέον, από την εν λόγω απόφαση, και ειδικότερα από τις σκέψεις της 29 και 30, προκύπτει ότι οι διαφορές που υπάρχουν μεταξύ, αφενός, των αιθουσών καταναλώσεως ποτών και των αιθουσών παιγνίων και, αφετέρου, των εγκεκριμένων καζίνων, όσον αφορά το πλαίσιο εντός του οποίου τα τυχερά παίγνια προσφέρονται εκεί, και ιδίως τη γεωγραφική και χρονική προσβασιμότητα καθώς και το περιβάλλον, δεν έχουν σημασία για το συγκρίσιμο των εν λόγω παιγνίων.
- 48 Τέλος, κατά τις σκέψεις 29 και 30 της προαναφερθείσας αποφάσεως Fischer, το γεγονός ότι μόνον το ένα από τα δύο είδη παιγνίων υπόκειται σε μη εναρμονισμένο φόρο δεν δύναται να δικαιολογήσει το συμπέρασμα ότι δεν είναι συγκρίσιμα αυτά τα είδη παιγνίων. Συγκεκριμένα, το κοινό σύστημα του ΦΠΑ θα στρεβλωνόταν αν τα κράτη μέλη μπορούσαν να ρυθμίσουν την εφαρμογή του με γνώμονα την ύπαρξη άλλων μη εναρμονισμένων φόρων.
- 49 Επομένως, οι διαφορές στα νομικά καθεστώτα τις οποίες εξέθεσαν τα αιτούντα δικαστήρια δεν έχουν σημασία για να αξιολογηθεί το συγκρίσιμο των περί ων πρόκειται παιγνίων.
- 50 Το συμπέρασμα αυτό δεν τίθεται υπό αμφισβήτηση από το γεγονός ότι, σε ορισμένες εξαιρετικές περιπτώσεις, το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, λαμβανομένων υπόψη των ιδιαιτεροτήτων των περί ων πρόκειται τομέων, διαφορές στο κανονιστικό πλαίσιο και στο νομικό καθεστώς τα οποία διέπουν τις επίμαχες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, όπως η δυνατότητα αποδόσεως των εξόδων για ένα φάρμακο ή ακόμη η υπαγωγή του παρόχου σε υποχρεώσεις καθολικής υπηρεσίας, δύναται να δημιουργήσουν διαφοροποίηση από τη σκοπιά του καταναλωτή, όσον αφορά την ικανοποίηση των αναγκών του (βλ. προαναφερθείσα απόφαση της 3ης Μαΐου 2001, Επιτροπή

κατά Γαλλίας, σκέψη 27, και απόφαση της 23ης Απριλίου 2009, C-357/07, TNT Post UK, Συλλογή 2009, σ. I-3025, σκέψεις 38, 39 και 45).

- 51 Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, στο πρώτο ερώτημα, στοιχείο α', στην υπόθεση C-259/10 και στο πρώτο ερώτημα στην υπόθεση C-260/10 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, στην περίπτωση που πρόκειται για διαφορετική μεταχείριση δύο τυχερών παιγνίων όσον αφορά τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα δύο αυτά παίγνια υπάγονται σε διαφορετικές κατηγορίες άδειας και υπόκεινται σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα εξ απόψεως ελέγχου και ρυθμίσεως.

Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-260/10

- 52 Με το ερώτημα αυτό, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ζητεί, στην ουσία, να διευκρινιστεί αν, για να εκτιμηθεί, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αν δύο είδη μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη είναι παρόμοια και χρήζουν της ίδιας μεταχειρίσεως εξ απόψεως ΦΠΑ, πρέπει να ληφθούν υπόψη διαφορές σχετικά με τα κατώτατα και τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους, τις πιθανότητες νίκης, τους διαθέσιμους μορφότυπους και τη διαδραστική δυνατότητα μεταξύ του παίκτη και της μηχανής παιγνίων με κερματοδέκτη.
- 53 Κατ' αρχάς, διαπιστώνεται ότι, για να μη στερηθούν παντελώς της αποτελεσματικότητάς τους το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας και η υπομνησθείσα στη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως διακριτική ευχέρεια που η διάταξη αυτή αναγνωρίζει στα κράτη μέλη, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν έχει την έννοια ότι τα στοιχήματα, τα λαχεία και τα λοιπά τυχερά παίγνια πρέπει όλα να θεωρούνται ως παρόμοιες υπό την έννοια της αρχής αυτής παροχές. Κατά συνέπεια,

κράτος μέλος δύναται να περιορίσει την απαλλαγή από τον ΦΠΑ σε ορισμένες μορφές τυχερών παιγνίων (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση *Leo-Libera*, σκέψη 35).

- 54 Από την εν λόγω απόφαση προκύπτει ότι η ανωτέρω αρχή δεν παραβιάζεται όταν ένα κράτος μέλος υποβάλλει σε ΦΠΑ τις παροχές που χορηγούνται μέσω μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη ενώ απαλλάσσει από τον φόρο αυτόν τα ιπποδρομιακά στοιχήματα, τα στοιχήματα προκαθορισμένης αποδόσεως, τα λαχεία και τις κληρώσεις (βλ., στο ίδιο πνεύμα, προαναφερθείσα απόφαση *Leo-Libera*, σκέψεις 9, 10 και 36).
- 55 Παρά ταύτα, για να μη καταστεί κενή περιεχομένου η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας και για να μη στρεβλωθεί το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, διαφορετική εξ απόψεως ΦΠΑ μεταχείριση δεν δύναται να στηριχθεί σε λεπτομερειακές διαφορές στη δομή, στον τρόπο συμμετοχής ή στους κανόνες των περιών πρόκειται παιγνίων που όλα υπάγονται στην ίδια κατηγορία παιγνίων, όπως οι μηχανές παιγνίων με κερματοδέκτη.
- 56 Από τις σκέψεις 43 και 44 της παρούσας αποφάσεως προκύπτει ότι ο καθορισμός της ομοιότητας των τυχερών παιγνίων που υπόκεινται σε διαφορετικό φόρο, καθορισμός ο οποίος απόκειται στον εθνικό δικαστή λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων της συγκεκριμένης υποθέσεως (βλ., στο ίδιο πνεύμα, απόφαση της 27ης Απριλίου 2006, C-443/04 και C-444/04, *Solleveld* και *van den Hout-van Eijnsbergen*, Συλλογή 2006, σ. I-3617, σκέψεις 42 και 45, και προαναφερθείσα απόφαση *Marks & Spencer*, σκέψη 48), πρέπει να γίνει από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή και να ληφθούν υπόψη τα λυσιτελή ή σημαντικά στοιχεία που μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την απόφασή του να μετάσχει στο ένα ή το άλλο από τα παίγνια αυτά.
- 57 Εν προκειμένω, διαφορές σχετικά με τα κατώτατα και τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους, τις πιθανότητες νίκης, τους διαθέσιμους μορφότυπους και τη διαδραστική δυνατότητα μεταξύ του παίκτη και της μηχανής παιγνίων με κερματοδέκτη μπορούν να επηρεάσουν σημαντικά την απόφαση του μέσου καταναλωτή, επειδή η ελκυστικότητα των τυχερών ή χρηματικών παιγνίων έγκειται κυρίως στη δυνατότητα κέρδους.

- 58 Κατόπιν των ανωτέρω, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-260/10 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι, για να εκτιμηθεί, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αν δύο είδη μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη είναι παρόμοια και χρήζουν της ίδιας μεταχειρίσεως εξ απόψεως ΦΠΑ, πρέπει να εξακριβωθεί αν η χρήση των εν λόγω ειδών είναι συγκρίσιμη από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή και ικανοποιεί τις ίδιες ανάγκες του, τα δε στοιχεία που μπορούν να ληφθούν υπόψη εν προκειμένω είναι, μεταξύ άλλων, τα κατώτατα και τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους και οι πιθανότητες νίκης.

Επί του δευτέρου ερωτήματος στην υπόθεση C-259/10

- 59 Με το δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-259/10, το Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) ζητεί, στην ουσία, να διευκρινιστεί αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δύναται να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ορισμένες παροχές υπηρεσιών, ισχυριζόμενος ότι παραβιάστηκε η αρχή αυτή, όταν, στην πράξη, οι φορολογικές αρχές του περί ου πρόκειται κράτους μέλους μεταχειρίστηκαν παρόμοιες παροχές υπηρεσιών ως απαλλασσόμενες παροχές, έστω και αν δεν απαλλάσσονταν του ΦΠΑ βάσει της σχετικής εθνικής ρυθμίσεως.
- 60 Το ζήτημα αυτό αφορά το επιχείρημα, που προβλήθηκε στην κύρια δίκη από τους Commissioners, ότι η φορολόγηση των μηχανών του μέρους ΙΙΙ δεν παραβίασε την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεδομένου ότι, βάσει των διατάξεων του νόμου του 1994 περί ΦΠΑ, ούτε οι συσκευές αναφοράς Ι απαλλάσσονταν του ΦΠΑ, μολοντί δέχονται ότι, κατά τα έτη που αφορά η υπόθεση της κύριας δίκης, δεν εισέπραξαν ΦΠΑ για τις συσκευές αυτές.

- 61 Εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας αποτελεί στον τομέα του ΦΠΑ έκφραση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 29ης Οκτωβρίου 2009, C-174/08, NCC Construction Danmark, Συλλογή 2009, σ. I-10567, σκέψη 41, και της 10ης Ιουνίου 2010, C-262/08, CopyGene, Συλλογή 2010, σ. I-5053, σκέψη 64).
- 62 Ακόμη και αν μια διοικητική αρχή η οποία ακολουθεί μια γενική πρακτική δύναται να δεσμεύεται από αυτήν (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 21ης Ιανουαρίου 1987, 268/84, Ferriera Valsabbia κατά Επιτροπής, Συλλογή 1987, σ. 353, σκέψεις 14 και 15, και της 28ης Ιουνίου 2005, C-189/02 P, C-202/02 P, C-205/02 P έως C-208/02 P και C-208/02 P έως C-213/02 P, Dansk Rørindustri κ.λπ. κατά Επιτροπής, Συλλογή 2005, σ. I-5425, σκέψη 211), παρά ταύτα η αρχή της ίσης μεταχειρίσεως πρέπει να συμβαδίζει με την τήρηση της νομιμότητας, κατά την οποία ουδείς δύναται να επικαλεστεί υπέρ αυτού παρανομία που διαπράχθηκε υπέρ άλλου (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 9ης Οκτωβρίου 1984, 188/83, Witte κατά Κοινοβουλίου, Συλλογή 1984, σ. 3465, σκέψη 15· της 4ης Ιουλίου 1985, 134/84, Williams κατά Ελεγκτικού Συνεδρίου, Συλλογή 1985, σ. 2225, σκέψη 14, και της 10ης Μαρτίου 2011, C-51/10 P, Agencja Wydawnicza Technopol κατά ΓΕΕΑ, Συλλογή 2011, σ. I-1541, σκέψεις 75 και 76).
- 63 Επομένως, ένας υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να αξιώσει να τύχει ορισμένη παροχή της ίδιας φορολογικής μεταχειρίσεως με άλλη παροχή όταν η τελευταία μεταχείριση δεν συνάδει με την περί ης πρόκειται εθνική ρύθμιση.
- 64 Κατά συνέπεια, στο δεύτερο ερώτημα στην υπόθεση C-259/10 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ορισμένες παροχές υπηρεσιών, ισχυριζόμενος ότι παραβιάστηκε η αρχή αυτή, όταν, στην πράξη, οι φορολογικές αρχές του περί ου πρόκειται κράτους μέλους μεταχειρίστηκαν παρόμοιες παροχές υπηρεσιών ως απαλλασσόμενες παροχές, έστω και αν δεν απαλλάσσονταν του ΦΠΑ βάσει της σχετικής εθνικής ρυθμίσεως.

- 65 Λαμβανομένης υπόψη της απαντήσεως αυτής, παρέλκει η απάντηση στο τρίτο και στο τέταρτο ερώτημα που τέθηκαν στην υπόθεση C-259/10.

Επί του τρίτου ερωτήματος στην υπόθεση C-260/10

- 66 Με το ερώτημα αυτό, το Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) ζητεί, στην ουσία, να διευκρινιστεί αν η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κράτος μέλος, το οποίο άσκησε τη διακριτική ευχέρεια που παρέχεται από το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας και απήλλαξε από τον ΦΠΑ τη διάθεση σε άλλους παντός είδους μέσω συμμετοχής σε τυχερά παίγνια, ενώ απέκλεισε από την απαλλαγή αυτή μια κατηγορία συσκευών που πληρούν ορισμένα κριτήρια, δύναται να αντιτάξει σε στηριζόμενη σε παραβίαση της αρχής αυτής αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ το γεγονός ότι αντιμετώπισε με την απαιτούμενη επιμέλεια την ανάπτυξη νέου είδους συσκευής που δεν πληροί τα κριτήρια αυτά.
- 67 Το ζήτημα αυτό αφορά το επιχείρημα των Commissioners ότι, κατά τον χρόνο θεσπίσεως των επίμαχων στην κύρια δίκη εθνικών διατάξεων που αποκλείουν τις μηχανές του μέρους ΙΙΙ από την απαλλαγή των τυχερών παιγνίων από τον ΦΠΑ, δεν υπήρχαν παρόμοιες συσκευές που απαλλάσσονταν. Η διαφορετική μεταχείριση παρόμοιων μηχανών προέκυψε μόνον αργότερα, λόγω της αναπτύξεως νέου είδους μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη της οποίας γνώση οι εθνικές αρχές έλαβαν μόνο μετά ορισμένο χρονικό διάστημα από την έναρξη της εμπορίας τους. Στη συνέχεια, το Βασίλειο της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας ενήργησε με την απαιτούμενη επιμέλεια θεσπίζοντας, εντός εύλογης προθεσμίας, τα κατάλληλα μέτρα για να θέσει τέλος στη διαφορετική φορολογική μεταχείριση.
- 68 Εν προκειμένω, πρέπει ευθύς εξ αρχής να υπομνησθεί ότι, όταν οι προϋποθέσεις ή τα όρια από τα οποία κράτος μέλος εξαρτά το ευεργέτημα της απαλλαγής των τυχερών

ή χρηματικών παιγνίων από τον ΦΠΑ αντίκεινται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, το εν λόγω κράτος μέλος δεν μπορεί να στηρίξει στις προϋποθέσεις αυτές ή στα όρια αυτά την άρνηση να χορηγήσει σε αυτόν που εκμεταλλεύεται τέτοια παίγνια την απαλλαγή που αυτός νομίμως δύναται να αξιώσει βάσει της έκτης οδηγίας (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Linneweber και Ακριτίδης, σκέψη 37).

⁶⁹ Κατά συνέπεια, το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας έχει άμεσο αποτέλεσμα, υπό την έννοια ότι πρόσωπο που εκμεταλλεύεται τυχερά παίγνια ή συσκευές τυχερών παιγνίων δύναται να το επικαλεστεί ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων για να αποκλειστεί η εφαρμογή των κανόνων του εσωτερικού δικαίου που είναι ασύμβατοι με τη διάταξη αυτή (βλ. προαναφερθείσα απόφαση Linneweber και Ακριτίδης, σκέψη 38).

⁷⁰ Πάντως, ένα τέτοιο άμεσο αποτέλεσμα διατάξεως οδηγίας δεν εξαρτάται ούτε από την ύπαρξη δόλου ή αμέλειας του περί ου πρόκειται κράτους μέλους κατά τη μεταφορά της σχετικής οδηγίας ούτε από την ύπαρξη κατάφωρης παραβίασεως του δικαίου της Ένωσης (βλ., στο ίδιο πνεύμα, αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 2002, C-62/00, Marks & Spencer, Συλλογή 2002, σ. I-6325, σκέψεις 25 και 27, και της 5ης Οκτωβρίου 2004, C-397/01 έως C-403/01, Pfeiffer κ.λπ., Συλλογή 2004, σ. I-8835, σκέψη 103, και προαναφερθείσα απόφαση της 10ης Απριλίου 2008, Marks & Spencer, σκέψη 36).

⁷¹ Επιπλέον, πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι, κατά την επίμαχη εθνική ρύθμιση, η διάθεση σε άλλους παντός είδους μέσων συμμετοχής σε στοιχήματα ή σε τυχερά παίγνια, κατ' αρχήν, απαλλασσόταν του ΦΠΑ, με εξαίρεση τη διάθεση συσκευών παιγνίων οι οποίες πληρούσαν ορισμένα κριτήρια. Ο καθορισμός τέτοιων κριτηρίων οριοθετήσεως αποκλείει το να μπορέσει το κράτος μέλος να επικαλεστεί το ότι εκτίμησε ότι δεν υπήρχαν συσκευές που δεν πληρούσαν τα κριτήρια αυτά και ότι μάλιστα δεν όφειλε να λάβει υπόψη τη δυνατότητα αναπτύξεως τέτοιων συσκευών.

- 72 Εξάλλου, από την απόφαση περί παραπομπής και από τις παρατηρήσεις της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου προκύπτει ότι το Gaming Board, ο ρυθμιστικός των παιγνίων οργανισμός και επομένως μια διοικητική οντότητα του οικείου κράτους μέλους, είχε πληροφορηθεί την ύπαρξη των νέων μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη πριν ακόμα από την εμπορική τους χρήση.
- 73 Λαμβανομένων υπόψη των πτυχών αυτών, το επιχείρημα των Commissioners που στηρίζεται στη μεταγενέστερη γνώση, από τις φορολογικές αρχές, της υπάρξεως αυτής, προκειμένου να δικαιολογηθεί, επί ορισμένο χρονικό διάστημα, η διαφορετική μεταχείριση των δύο ειδών μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη, δεν δύναται να ευδοκιμήσει.
- 74 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα στην υπόθεση C-260/10 πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κράτος μέλος το οποίο άσκησε τη διακριτική ευχέρεια που παρέχεται από το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας και απήλλαξε από τον ΦΠΑ τη διάθεση σε άλλους παντός είδους μέσων συμμετοχής σε τυχερά παίγνια, ενώ απέκλεισε από την απαλλαγή αυτή μια κατηγορία συσκευών που πληρούν ορισμένα κριτήρια, δεν δύναται να αντιτάξει σε στηριζόμενη σε παραβίαση της αρχής αυτής αίτηση επιστροφής του ΦΠΑ το γεγονός ότι αντιμετώπισε με την απαιτούμενη επιμέλεια την ανάπτυξη νέου είδους συσκευής που δεν πληροί τα κριτήρια αυτά.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 75 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους των κύριων δικών τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον των αιτούντων δικαστηρίων, σ' αυτά απόκειται να αποφανθούν επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τρίτο τμήμα) αποφαινεται:

- 1) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι η διαφορετική εξ απόψεως φόρου προστιθεμένης αξίας μεταχείριση δύο παροχών υπηρεσιών που από τη σκοπιά του καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του επαρκεί για να στοιχειοθετηθεί παραβίαση της αρχής αυτής. Κατά συνέπεια, η παραβίαση αυτή δεν απαιτεί να αποδειχθεί επιπλέον πραγματική ύπαρξη ανταγωνισμού μεταξύ των περί ων πρόκειται υπηρεσιών ή στρέβλωση του ανταγωνισμού λόγω της ανωτέρω διαφορετικής μεταχειρίσεως.
- 2) Στην περίπτωση που πρόκειται για διαφορετική μεταχείριση δύο τυχερών παιγνίων όσον αφορά τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ βάσει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας έχει την έννοια ότι δεν πρέπει να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι τα δύο αυτά παίγνια υπάγονται σε διαφορετικές κατηγορίες άδειας και υπόκεινται σε διαφορετικά νομικά καθεστώτα εξ απόψεως ελέγχου και ρυθμίσεως.
- 3) Για να εκτιμηθεί, λαμβανομένης υπόψη της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας, αν δύο είδη μηχανών παιγνίων με κερματοδέκτη είναι παρόμοια και χρήζουν της ίδιας μεταχειρίσεως εξ απόψεως φόρου προστιθεμένης αξίας, πρέπει να εξακριβωθεί αν η χρήση των εν λόγω ειδών είναι συγκρίσιμη από τη σκοπιά του μέσου καταναλωτή και ικανοποιεί τις ίδιες ανάγκες του, τα δε στοιχεία που μπορούν να ληφθούν υπόψη εν προκειμένω είναι, μεταξύ άλλων, τα κατώτατα και τα ανώτατα όρια διακυβεύματος και κέρδους και οι πιθανότητες νίκης.

- 4) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ένας υποκείμενος στον φόρο δεν δύναται να ζητήσει επιστροφή του ΦΠΑ που καταβλήθηκε για ορισμένες παροχές υπηρεσιών, ισχυριζόμενος ότι παραβιάστηκε η αρχή αυτή, όταν, στην πράξη, οι φορολογικές αρχές του περί ου πρόκειται κράτους μέλους μεταχειρίστηκαν παρόμοιες παροχές υπηρεσιών ως απαλλασσόμενες παροχές, έστω και αν δεν απαλλάσσονταν του ΦΠΑ βάσει της σχετικής εθνικής ρυθμίσεως.
- 5) Η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι κράτος μέλος το οποίο άσκησε τη διακριτική ευχέρεια που παρέχεται από το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας 77/388 και απήλλαξε από τον φόρο προστιθεμένης αξίας τη διάθεση σε άλλους παντός είδους μέσων συμμετοχής σε τυχερά παίγνια, ενώ απέκλεισε από την απαλλαγή αυτή μια κατηγορία συσκευών που πληρούν ορισμένα κριτήρια, δεν δύναται να αντιτάξει σε στηριζόμενη σε παραβίαση της αρχής αυτής αίτηση επιστροφής του φόρου προστιθεμένης αξίας το γεγονός ότι αντιμετώπισε με την απαιτούμενη επιμέλεια την ανάπτυξη νέου είδους συσκευής που δεν πληροί τα κριτήρια αυτά.

(υπογραφές)