

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 10ης Ιουνίου 2010*

Στην υπόθεση C-58/09,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 234 ΕΚ, που υπέβαλε το Bundesfinanzhof (Γερμανία) με απόφαση της 17ης Δεκεμβρίου 2008, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 11 Φεβρουαρίου 2009, στο πλαίσιο της δίκης

Leo-Libera GmbH

κατά

Finanzamt Buchholz in der Nordheide,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γερμανική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους A. Tizzano, πρόεδρο τμήματος, E. Levits, A. Borg Barthet, J.-J. Kasel (εισηγητή) και M. Berger, δικαστές,

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

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 4ης Μαρτίου 2010,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Leo-Libera GmbH, εκπροσωπούμενη από τον B. Hansen, Rechtsanwalt,
- η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τους M. Lumma, C. Blaschke και B. Klein,
- η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις L. Van den Broeck και C. Rochet, επικουρούμενες από τους P. Vlaemminck, Y. T'Jampens και A. Hubert, advocaten,
- η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τον D. O'Hagan, επικουρούμενο από τον N. Travers, BL,

— η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Ossowski, επικουρούμενο από την N. Shaw, barrister,

— η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον Δ. Τριανταφύλλου,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 11ης Μαρτίου 2010,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- ¹ Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ L 347, σ. 1).
- ² Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας Leo-Libera GmbH (στο εξής: Leo-Libera) και της Finanzamt Buchholz in der Nordheide (γερμανικής φορολογικής αρχής, στο εξής: Finanzamt), σχετικά με την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των εσόδων από τη διοργάνωση τυχηρών παιγνίων με τη χρησιμοποίηση μηχανών σλότ (κουλοχέρηδων).

Το νομικό πλαίσιο

Η νομοθεσία της Ενώσεως

- ³ Το άρθρο 131 της οδηγίας 2006/112 ορίζει τα εξής:

«Οι απαλλαγές που προβλέπονται στα κεφάλαια 2 έως 9 εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.»

- ⁴ Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 προβλέπει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

[...]

θ) τα στοιχήματα, λαχεία και λοιπά τυχερά παιχνίδια, με την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος»

- 5 Πριν από την έναρξη ισχύος της οδηγίας 2006/112, η συναφής διάταξη του κοινοτικού δικαίου ήταν το άρθρο 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). Τα άρθρα 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 και 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας διατυπώνονται κατά τρόπο πανομοιότυπο.

Η εθνική νομοθεσία

- 6 Το άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, πρώτη περίοδος, του νόμου περί φόρου κύκλου εργασιών (Umsatzsteuergesetz 2005, *BGBL.* 2005 I, σ. 386), όπως ίσχυε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της υποθέσεως της κύριας δίκης (στο εξής: UStG), προβλέπει ότι «οι παραδόσεις αγαθών και οι λοιπές παροχές τις οποίες πραγματοποιεί επιχειρηματίας στο εσωτερικό της χώρας εξ επαχθούς αιτίας στο πλαίσιο της ασκήσεως της επιχειρηματικής του δραστηριότητας» υπόκεινται στον ΦΠΑ.
- 7 Έως τις 5 Μαΐου 2006, το άρθρο 4, σημείο 9, στοιχείο b, του νόμου αυτού όριζε ότι, μεταξύ των πράξεων που εμπίπτουν στο άρθρο 1, παράγραφος 1, σημείο 1, απαλλάσσονταν του φόρου:

«οι πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί λαχείων και στοιχημάτων ιπποδρομιών, καθώς και οι πραγματοποιούμενες από τα εγκεκριμένα δημόσια καζίνο, οι οποίες συνδέονται με τη δραστηριότητά τους ως καζίνο. Δεν τυγχάνουν της απαλλαγής αυτής οι πράξεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί λαχείων και στοιχημάτων ιπποδρομιών και οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου περί λαχείων και στοιχημάτων ιπποδρομιών ή επί των οποίων ο φόρος αυτός, γενικώς, δεν εισπράττεται»

- 8 Λόγω της αποφάσεως της 17ης Φεβρουαρίου 2005, C-453/02 και C-462/02, Linneweber και Ακριτίδης (Συλλογή 2005, σ. I-1131), το άρθρο 4, σημείο 9, στοιχείο b, του Umsatzsteuergesetz 2005 τροποποιήθηκε [Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen (StEindämmG), της 28ης Απριλίου 2006 (BGBl. 2006 I, σ. 1095)] με αποτέλεσμα από τις 6 Μαΐου 2006. Στο εξής απαλλάσσονται του ΦΠΑ:

«οι κύκλοι εργασιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί λαχείων και στοιχημάτων ιπποδρομιών. Δεν τυγχάνουν της απαλλαγής αυτής οι κύκλοι εργασιών που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του νόμου περί λαχείων και στοιχημάτων ιπποδρομιών και οι οποίοι απαλλάσσονται από τον φόρο περί λαχείων και στοιχημάτων ιπποδρομιών ή επί των οποίων ο φόρος αυτός, γενικώς, δεν εισπράττεται».

- 9 Σύμφωνα με τη συνδυασμένη εφαρμογή του UStG και του νόμου περί των στοιχημάτων ιπποδρομιών και των λαχείων [Rennwett- und Lotteriegesetz (στο εξής: RennwLottG)], του ΦΠΑ απαλλάσσονται τα στοιχήματα των δημόσιων ιπποδρομιών (στοιχήματα ιπποδρομιών), τα στοιχήματα oddset, τα λαχεία και οι κληρώσεις.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

- 10 Η Leo-Libera εκμεταλλεύεται αίθουσα παιγνίων εξοπλισμένη με μηχανές slot (κουλοχέρηδες). Στη δήλωσή της ΦΠΑ για τον Ιανουάριο του 2007, αυτή δήλωσε τον σχετικό κύκλο εργασιών της. Κατόπιν του καθορισμού της προκαταβολής της από τη Finanzamt, άσκησε διοικητική ένσταση κατά του καθορισμού αυτού, ισχυριζόμενη ότι οι εν λόγω εργασίες απαλλάσσονταν του ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, κατά τη γνώμη της, η τροποποίηση του άρθρου 4, σημείο 9, στοιχείο b, του Umsatzsteuergesetz 2005 από τον StEindämmG δεν συμβιβάζοταν με το κοινοτικό δίκαιο.

- 11 Επειδή η Finanzamt απέρριψε την ένσταση αυτή ως αβάσιμη, η Leo-Libera άσκησε προσφυγή ενώπιον του Finanzgericht. Το τελευταίο απέρριψε την προσφυγή αυτή με το σκεπτικό ότι οι επίδικοι κύκλοι εργασιών δεν απαλλάσσονταν κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, σημείο 9, στοιχείο b, του UStG. Οι μόνες απαλλασσόμενες πράξεις δυνάμει της διατάξεως αυτής ήσαν εκείνες που υπάγονται στον RennwLottG. Όμως, οι σχετικοί με τις μηχανές σλοτ κύκλοι εργασιών δεν ανήκαν στην κατηγορία των απαλλασσομένων εργασιών. Το εν λόγω δικαστήριο πρόσθεσε ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 επιτρέπει στα κράτη μέλη να προβλέπουν εξαιρέσεις από τη φορολογική απαλλαγή.
- 12 Προς στήριξη της αιτήσεώς της αναιρέσεως, την οποία υπέβαλε ενώπιον του Bundesfinanzhof, η Leo-Libera υποστήριξε ότι, κατά το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να απαλλάσσουν μόνον τα στοιχήματα και τις λοταρίες, αλλά πρέπει επίσης να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τα «λοιπά τυχερά παίγνια». Ασφαλώς, οι εθνικοί νομοθέτες μπορούν να εξαρτούν την απαλλαγή αυτή από προϋποθέσεις και όρια. Εντούτοις, δεν τους επιτρέπεται να φορολογούν γενικώς τα «λοιπά τυχερά παίγνια». Όμως, στο μέτρο που, σύμφωνα με τη γερμανική κανονιστική ρύθμιση, υπόκειται στον ΦΠΑ περίπου το 63 % του συνόλου των κύκλων εργασιών τυχερών παιγνίων που διεξάγονται επί του εδάφους του εν λόγω κράτους μέλους, ελάχιστες μόνον εργασίες τυγχάνουν της απαλλαγής που προβλέπει η οδηγία 2006/112. Η εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν είναι, επομένως, σύμφωνη προς το κοινοτικό δίκαιο. Επιπλέον, η ρύθμιση αυτή παραβιάζει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, εφόσον οι εκμεταλλευόμενοι μηχανές σλοτ τελούν σε δυσμενή κατάσταση σε σχέση με τα δημόσια καζίνο, τα οποία μπορούν να μετακυλούν τον ΦΠΑ στους παίκτες.
- 13 Το Bundesfinanzhof (ομοσπονδιακό φορολογικό δικαστήριο) διατυπώνει αμφιβολίες ως προς τη συμφωνία του άρθρου 4, σημείο 9, στοιχείο b, του UStG με το κοινοτικό δίκαιο. Πράγματι, το εν λόγω δικαστήριο κρίνει ότι, δυνάμει του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, όπως έχει ερμηνευθεί από το Δικαστήριο, η οργάνωση και η εκμετάλλευση τυχερών παιγνίων πρέπει, κατ' αρχήν, να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Το ίδιο συμπέρασμα επιβάλλεται ως προς το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, εφόσον η διατύπωση των δύο κοινοτικών διατάξεων είναι πανομοιότυπη.

- ¹⁴ Όμως, το άρθρο 4, σημείο 9, στοιχείο b, του UStG επιφυλάσσει την απαλλαγή αυτή σε περιορισμένο αριθμό παιγνίων, ήτοι τα λαχεία και τα στοιχήματα, ενώ αυτά αποτελούν ελάχιστο μόνο μέρος του συνόλου των παιγνίων που πραγματοποιούνται επί γερμανικού εδάφους και του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τη δραστηριότητα αυτή στο εν λόγω έδαφος.
- ¹⁵ Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επομένως, μήπως ο Γερμανός νομοθέτης, κατά τη νομοθετική μεταρρύθμιση του 2006, υπερέβη τη διακριτική ευχέρεια που του αναγνωρίζει το κοινοτικό δίκαιο.
- ¹⁶ Υπό τις συνθήκες αυτές, το Bundesfinanzhof ανέστειλε την ενώπιόν του διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχει την έννοια το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 [...] ότι επιτρέπεται στα κράτη μέλη να θεσπίζουν ρύθμιση σύμφωνα με την οποία απαλλάσσονται από τον φόρο μόνον ορισμένα στοιχήματα (ιπποδρομιών) και λαχεία, ενώ όλα τα "λοιπά τυχηρά παίγνια" αποκλείονται από την απαλλαγή;»

Επί του αιτήματος επαναλήψεως της προφορικής διαδικασίας

- ¹⁷ Με δικόγραφο που κατέθεσε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 17 Μαρτίου 2010, η Leo-Libera ζήτησε την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, κατ'εφαρμογήν του άρθρου 61 του Κανονισμού Διαδικασίας.

- 18 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι το Δικαστήριο μπορεί να διατάξει την επανάληψη της προφορικής διαδικασίας, σύμφωνα με το άρθρο 61 του Κανονισμού Διαικασίας, εφόσον κρίνει ότι δεν διαθέτει επαρκή στοιχεία ή ότι η υπόθεση πρέπει να επιλυθεί βάσει επιχειρήματος επί του οποίου δεν διεξήχθη συζήτηση μεταξύ των διαδίκων (αποφάσεις της 10ης Φεβρουαρίου 2000, C-270/97 και C-271/97, Deutsche Post, Συλλογή 2000, σ. I-929, σκέψη 30, καθώς και της 18ης Ιουνίου 2002, C-299/99, Philips, Συλλογή 2002, σ. I-5475, σκέψη 20).
- 19 Εν προκειμένω, το Δικαστήριο, αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, εκτιμά ότι έχει στη διάθεσή του όλα τα αναγκαία στοιχεία για να αποφανθεί επί της ενώπιόν του αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής απόφασεως και ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται να εξεταστεί σε σχέση με επιχείρημα το οποίο δεν έχει συζητηθεί ενώπιόν του.
- 20 Κατά συνέπεια, πρέπει να απορριφθεί η αίτηση με την οποία ζητείται να διαταχθεί η επανάληψη αυτή.

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 21 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατ' ουσίαν αν το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η άσκηση του δικαιώματος που διαθέτουν τα κράτη μέλη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής από τον ΦΠΑ που προβλέπει η εν λόγω διάταξη, επιτρέπει σ' αυτά να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ μόνον ορισμένα τυχηρά παίγνια.

- 22 Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, πρέπει κατ' αρχάς να παρατηρηθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, οι εκφράσεις που χρησιμοποιούνται για να καθοριστούν οι απαλλαγές του άρθρου 135, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο (βλ., κατ' αναλογία ως προς την έκτη οδηγία, απόφαση της 13ης Ιουλίου 2006, C-89/05, *United Utilities*, Συλλογή 2006, σ. I-6813, σκέψη 21).
- 23 Επιπλέον, η ερμηνεία του περιεχομένου της εν λόγω διατάξεως πρέπει να είναι σύμφωνη με τους σκοπούς τους οποίους επιδιώκουν οι εν λόγω απαλλαγές και να πληροί τις προϋποθέσεις της αρχής της φορολογικής ουδετερότητας η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ (βλ., κατ' αναλογία, προπαρατεθείσα απόφαση *United Utilities*, σκέψη 22).
- 24 Όσον αφορά ειδικότερα τα στοιχήματα, λαχεία και άλλα τυχερά παίγνια, πρέπει να επισημανθεί ότι η απαλλαγή της οποίας τυγχάνουν υπαγορεύεται από λόγους πρακτικής φύσεως, καθόσον η εφαρμογή του ΦΠΑ παρουσιάζει δυσκολίες όσον αφορά τις πράξεις που σχετίζονται με τυχερά παίγνια, και όχι από τη βούληση εξασφαλίσεως ευνοϊκότερης μεταχειρίσεως των υπηρεσιών αυτών όσον αφορά τον ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση ορισμένων υπηρεσιών γενικού συμφέροντος που παρέχονται στον κοινωνικό τομέα (προπαρατεθείσα απόφαση *United Utilities*, σκέψη 23).
- 25 Υπό το πρίσμα των σκέψεων αυτών, πρέπει να εξεταστεί αν τα κράτη μέλη μπορούν εγκύρως να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής του ΦΠΑ που προβλέπει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 κατά τέτοιον τρόπο ώστε μόνον ένα ελάχιστο μέρος, καθοριζόμενο βάσει είτε του αριθμού των επιτρεπομένων παιγνίων είτε του κύκλου εργασιών που προέρχεται από τα εν λόγω παίγνια, των τυχηρών παιγνίων που οργανώνονται επί του εδάφους των εν λόγω κρατών να μπορεί να τύχει της απαλλαγής αυτής.

- 26 Συναφώς, πρέπει κατ' αρχάς να παρατηρηθεί ότι από το γράμμα του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 προκύπτει ότι η διάταξη αυτή καταλείπει ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στα κράτη μέλη ως προς την απαλλαγή ή τη φορολόγηση των επίμαχων πράξεων, δεδομένου ότι επιτρέπει στα εν λόγω κράτη να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια στα οποία μπορεί να υπόκειται το ευεργέτημα της εν λόγω απαλλαγής.
- 27 Κατόπιν, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το γράμμα του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 δεν περιέχει κανένα στοιχείο από το οποίο να μπορεί να συναχθεί ότι ο κοινοτικός νομοθέτης είχε την πρόθεση να θεσπίσει ποσοτικό περιορισμό οποιουδήποτε είδους προκειμένου, μεταξύ άλλων, να εξασφαλίσει ότι τουλάχιστον το 50 % των τυχηρών παιγνίων που τυγχάνουν εκμεταλλεύσεως και οργανώνονται εντός κράτους μέλους ή τουλάχιστον το 50 % του κύκλου εργασιών που προέρχεται από την εκμετάλλευση και την οργάνωση των παιγνίων αυτών μπορούν να εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της προβλεπόμενης απαλλαγής από τον ΦΠΑ.
- 28 Στο πλαίσιο αυτό, το γεγονός ότι το Δικαστήριο έχει επανειλημμένως κρίνει ότι η οργάνωση και η εκμετάλλευση των παιγνίων και των μηχανών τυχηρών παιγνίων πρέπει, κατ' αρχήν, να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Ιουνίου 1998, C-283/95, Fischer, Συλλογή 1998, σ. I-3369, σκέψη 25, καθώς και Linneweber και Ακριτίδης, προπαρατεθείσα, σκέψη 23), δεν μπορεί, λαμβάνοντας υπόψη τον επιδιωκόμενο από το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 σκοπό, καθώς και τη γενική οικονομία στην οποία βασίζεται η εν λόγω οδηγία, να νοείται ως θέτον υπό αμφισβήτηση αυτή τη διαπίστωση.
- 29 Πράγματι, όσον αφορά, πρώτον, τον σκοπό της επίδικης απαλλαγής, πρέπει να υπομνηστεί ότι, στον τομέα των τυχηρών παιγνίων, τα κράτη μέλη δεν είναι μόνον ελεύθερα να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής που προβλέπει το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 (προπαρατεθείσες αποφάσεις Fischer, σκέψη 25, καθώς και Linneweber και Ακριτίδης, σκέψη 23), αλλά διαθέτουν επίσης εξουσία εκτιμήσεως η οποία τους επιτρέπει να απαγορεύουν πλήρως ή μερικώς δραστηριότητες αυτής της φύσεως ή να τις περιορίζουν και να προβλέπουν προς τούτο αυστηρούς κατά το μάλλον ή ήττον τρόπους ελέγχου (αποφάσεις της 24ης Μαρτίου 1994, C-275/92, Schindler, Συλλογή 1994, σ. I-1039, σκέψη 61, και της 21ης Σεπτεμβρίου 1999, C-124/97, Läära κ.λπ., Συλλογή 1999, σ. I-6067, σκέψη 35).

- 30 Κατά συνέπεια, όπως παρατήρησε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 47 των προτάσεων του, κράτος μέλος μπορεί να αποφασίσει να περιορίσει την επί του εδάφους του προσφορά τυχηρών παιγνίων στα είδη παιγνίων που προσφέρονται για την εφαρμογή του ΦΠΑ, οπότε οι λόγοι πρακτικής φύσεως που, όπως υπομνήστηκε στη σκέψη 24 της παρούσας αποφάσεως, υπαγορεύουν την απαλλαγή δεν ισχύουν ως προς αυτά.
- 31 Ερμηνεία του άρθρου 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112, κατά την οποία η εν λόγω διάταξη, όπως υποστηρίζει η *Leo Libera*, θα υποχρέωνε εντούτοις κράτος μέλος, το οποίο επέλεξε προσέγγιση όπως αυτή που περιγράφεται στην προηγούμενη σκέψη, να απαλλάσσει από την καταβολή του ΦΠΑ τουλάχιστον το 50 % των επιτρεπομένων παιγνίων και/ή των ειδών αυτών των παιγνίων από τα οποία προέρχεται τουλάχιστον το 50 % του κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται στην εθνική αγορά όλων των τυχηρών παιγνίων, θα ήταν επομένως προδήλως αντίθετη τόσο προς τον επιδιωκόμενο από τον κοινοτικό νομοθέτη σκοπό όσο και προς την αρχή, που αναφέρθηκε στη σκέψη 22 της παρούσας αποφάσεως, κατά την οποία οι αποκλίνουσες από τη γενική αρχή διατάξεις ερμηνεύονται συσταλτικώς.
- 32 Όσον αφορά, δεύτερον, την οικονομία της οδηγίας 2006/112, πρέπει να παρατηρηθεί ότι, στο μέτρο που δεν αμφισβητείται ότι το μέγεθος των κύκλων εργασιών που πραγματοποιούνται, αντιστοίχως, από τα απαλλασσόμενα του ΦΠΑ παίγνια και από εκείνα που δεν απαλλάσσονται μπορεί διαχρονικώς να ποικίλλει σημαντικά, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της οποίας τυγχάνει ορισμένο είδος τυχηρών παιγνίων θα μπορούσε, σε περίπτωση που η υποστηριζόμενη από τη *Leo-Libera* ερμηνεία γίνει δεκτή, να είναι εναλλάξ σύμφωνη ή αντίθετη προς το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112.
- 33 Αυτή η ερμηνεία, επομένως, όχι μόνο θα μπορούσε να δημιουργήσει μη αμελητέα ανασφάλεια δικαίου αλλά θα ήταν επίσης αντίθετη προς το πνεύμα του άρθρου 131 της οδηγίας αυτής, που απαιτεί την ορθή και απλή εφαρμογή των απαλλαγών από τον ΦΠΑ (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 12ης Ιανουαρίου 2006, *C-246/04, Turn- und Sportunion Waldburg*, Συλλογή 2006, σ. I-589, σκέψη 31).

- 34 Τέλος, πρέπει να προστεθεί ότι, αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Leo-Libera, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, κατά την οποία οι παροχές παρόμοιων και επομένως ανταγωνιστικών μεταξύ τους υπηρεσιών δεν πρέπει να αντιμετωπίζονται διαφορετικά από την άποψη του ΦΠΑ, επίσης δεν απαγορεύει ρύθμιση σαν αυτή που αμφισβητείται στο πλαίσιο της κύριας δίκης.
- 35 Πράγματι, αν η αρχή αυτή ερμηνευόταν υπό την έννοια ότι απαγορεύει να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ ένα είδος τυχερού παιγνίου και να μην απαλλάσσεται ένα άλλο είδος παιγνίου, εφόσον πάντως τα δύο είδη παιγνίων δεν τελούν σε ανταγωνισμό μεταξύ τους, θα καθιστούσε το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 και το ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως που η διάταξη αυτή αναγνωρίζει στα κράτη μέλη άνευ πρακτικής αποτελεσματικότητας.
- 36 Πάντως, όπως προκύπτει από τη δικογραφία που υποβλήθηκε στο Δικαστήριο, η επίδικη στο πλαίσιο της κύριας δίκης εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν αντιμετωπίζει διαφορετικά, από απόψεως ΦΠΑ, παρόμοια τυχερά παίγνια που μπορούν να θεωρηθούν ότι τελούν σε ανταγωνισμό μεταξύ τους.
- 37 Το γεγονός ότι τα απαλλασσόμενα από τον ΦΠΑ τυχερά παίγνια αποτελούν, όπως στην υπόθεση της κύριας δίκης, ελάχιστο μόνο μέρος των επιτρεπομένων επί εθνικού εδάφους παιγνίων και/ή από αυτά προέρχεται ελάχιστο μόνο μέρος του συνολικού κύκλου εργασιών που πραγματοποιείται στον τομέα των παιγνίων στο εν λόγω έδαφος δεν είναι, επομένως, λυσιτελής ως προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.
- 38 Ομοίως, και αντίθετα προς τον ισχυρισμό της Leo-Libera, στερείται λυσιτελείας έναντι της εν λόγω αρχής το γεγονός ότι το ύψος μη εναρμονισμένου φόρου επί παιγνίων, το οποίο ορισμένοι οργανωτές και ιδιοκτήτες τυχερών παιγνίων, υποκείμενοι στον ΦΠΑ, επίσης υποχρεούνται να καταβάλλουν, διαμορφώνεται ανάλογα με τον οφειλόμενο λόγω της δραστηριότητας αυτής ΦΠΑ, δεδομένου ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν εφαρμόζεται σ' αυτόν τον φόρο (βλ., υπό την έννοια αυτή, προπαρατεθείσα απόφαση Fischer, σκέψη 30).

- 39 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί ως απάντηση ότι το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι η ευχέρεια των κρατών μελών να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, τους παρέχει τη δυνατότητα να απαλλάσσουν από τον εν λόγω φόρο μόνον ορισμένα τυχηρά παίγνια.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 40 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

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

Το άρθρο 135, παράγραφος 1, στοιχείο θ', της οδηγίας 2006/112 του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι η ευχέρεια των κρατών μελών να καθορίζουν τις προϋποθέσεις και τα όρια της απαλλαγής από τον ΦΠΑ, την οποία προβλέπει η εν λόγω διάταξη, τους παρέχει τη δυνατότητα να απαλλάσσουν από τον εν λόγω φόρο μόνον ορισμένα τυχηρά παίγνια.

(υπογραφές)