

## Ενιαία φορολογία και τυχερά παιχνίδια

Σχολιασμός της απόφασης της 26ης Φεβρουαρίου 2020 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-788/18

**Χαράλαμπος Σάββα, Μεταπτυχιακό Δίπλωμα (LLM) στο Διεθνές Εμπορικό Δίκαιο, Ευρωπαϊκό Πανεπιστήμιο Κύπρου.**

*Η απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση C-788/18 καθίσταται άρρηκτα συνυφασμένη με την σπουδαία ελευθερία παροχής υπηρεσιών, η οποία προνοείται στο Άρθρο 56 της ΣΛΕΕ και η οποία συνίσταται σε μία εκ των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών της ΕΕ, καθώς επίσης και με τους πολύ ιδιαίτερους τομείς των τυχερών παιχνιδιών και της φορολογίας. Εστιάζοντας σε αυτήν την ιδιάζουσα απόφαση, το παρόν άρθρο, μέσω μίας εκτενούς προσπάθειας νομικού σχολιασμού επί των σκέψεων που οδήγησαν το ΔΕΕ στην καταληκτική του κρίση, και όχι μόνον, αδράζει την ευκαιρία και δεικνύει με σαφήνεια τους σημαντικότερες νομικούς κανόνες που πλαισιώνουν την ελευθερία παροχής υπηρεσιών και τις νομικές αδυναμίες που χαρακτηρίζουν τους τομείς των τυχερών παιχνιδιών και της φορολογίας στην ενωσιακή έννομη τάξη του σήμερα.*

Το παρόν άρθρο πραγματεύεται τον σχολιασμό της απόφασης που εξεδόθη από το πρώτο τμήμα του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής καλούμενο ως το «ΔΕΕ») στα πλαίσια της υπόθεσης C-788/18<sup>[1]</sup>, αντικείμενο της οποίας αποτέλεσε η νομιμότητα της απόφασης της Υπηρεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων Πάρμας σχετικά με την υποχρέωση των Stanleyparma και Stanleybet Malta, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπόχρεη, για την καταβολή ενιαίας φορολογίας τυχερών παιχνιδιών δυνάμει της σχετικής ιταλικής νομοθετικής ρύθμισης.

Όπως είναι ευρέως γνωστό στον νομικό κόσμο του ενωσιακού δικαίου και όπως έχει παγιωθεί από την νομολογία του ΔΕΕ<sup>[2]</sup>, η ελευθερία παροχής υπηρεσιών που καθορίζεται

στο Άρθρο 56 της ΣΛΕΕ<sup>[3]</sup>, όπως και οι λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής καλούμενη ως η «ΕΕ»), επιτάσσει, όχι μόνον, την εξάλειψη κάθε δυσμενούς διάκρισης επί τη βάση της ιθαγένειας εις βάρος των παρόχων υπηρεσιών που είναι εγκατεστημένοι σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο που παρέχουν τις υπηρεσίες τους, αλλά και την κατάργηση κάθε περιορισμού, αδιακρίτως εφαρμοζόμενου ή μη, τόσο για αυτούς, όσο και για τους ημεδαπούς παρόχους υπηρεσιών, εφόσον ένας τέτοιος περιορισμός δύναται να απαγορεύσει, να παρεμποδίσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητές τους. Συναφώς προς τούτο, αξίζει να επισημανθεί ότι η νομολογιακή αυτή αρχή, ουδόλως τυχαία, συνηθίζει να παρίσταται στις αποφάσεις του ΔΕΕ, καθότι σε αυτήν αντανακλάται και ένας από τους απώτερους

«η νομολογιακή αυτή αρχή, ουδόλως τυχαία, συνηθίζει να παρίσταται στις αποφάσεις του ΔΕΕ»

<sup>[1]</sup> Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2020, Stanleyparma Sas di Cantarelli Pietro & C. (εφεξής καλούμενη ως η «Stanleyparma») and Stanleybet Malta Ltd (εφεξής καλούμενη ως η «Stanleybet Malta») v. Agenzia delle Dogane e dei Monopoli UM Emilia Romagna – SOT Parma (εφεξής καλούμενη ως η «Υπηρεσία Τελωνείων και Μονοπωλίων Πάρμας»), Υπόθεση C-788/18, ECLI:EU:C:2020:110.

<sup>[2]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 17, παραπομπή 29, Συνειδικαζόμενες Υποθέσεις

C-344/13 και C-367/13, σκέψη 26, Απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Dirextra Alta Formazione srl v. Regione Puglia, Υπόθεση C-523/12, ECLI:EU:C:2013:831, σκέψη 21, Απόφαση της 15ης Ιανουαρίου 2002, Commission of the European Communities v. Italian Republic, Υπόθεση C-439/99, ECLI:EU:C:2002:14, σκέψη 22.

<sup>[3]</sup> Άρθρο 56 της Συνθήκης για την Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (εφεξής καλούμενη ως η «ΣΛΕΕ»).

## Ενιαία φορολογία και τυχερά παιχνίδια

και σημαντικότερους στόχους της ΕΕ, ο οποίος δεν είναι άλλος από την εγκαθίδρυση μίας ενιαίας εσωτερικής αγοράς, δηλαδή μίας εσωτερικής αγοράς χωρίς εσωτερικά σύνορα ή εμπόδια<sup>[4]</sup>.

Η παραπάνω νομολογιακή αρχή, δεδομένης και της σπουδαίας νομικής απήχησης της, καθίσταται ως το επίκεντρο της επικείμενης νομικής ανάλυσης. Εντούτοις, κατά τον επικείμενο νομικό σχολιασμό, το παρόν άρθρο εκτείνεται και στην παράλληλη αναφορά νομικών ζητημάτων, τα οποία, αν και δεν παρατίθενται ρητώς στις σκέψεις του ΔΕΕ, φαίνεται να συνέδραμαν ουσιαστικά στον επηρεασμό της καταληκτικής του κρίσης, ενώ, ιδιαίτερη μνεία αποδίδεται και στην ιδιαιτερότητα που διακατέχει τον τομέα των τυχερών παιχνιδιών και τον φορολογικό τομέα, οι οποίοι τομείς συγκαταλέγονται σε εκείνους στους οποίους, κατά το παρόν στάδιο της εξέλιξης του παραγωγού ενωσιακού δικαίου και ελλείψει αυτού, τα κράτη μέλη διαθέτουν μία αυτονομία και/ή ευρεία διακριτική ευχέρεια.

### I. Η υπόθεση C-788/18

Η υπό σχολιασμό απόφαση του ΔΕΕ, η οποία υπενθυμίζεται ότι εξεδόθη στα πλαίσια της υπόθεσης C-788/18, συνιστά αποτέλεσμα των τριών προδικαστικών ερωτημάτων<sup>[5]</sup> του Πρωτοβάθμιου Επαρχιακού Φορολογικού Δικαστηρίου Πάρμας<sup>[6]</sup> και είναι άρρηκτα συνυφασμένη με την ερμηνεία των Άρθρων 52, 56 και 57 της ΣΛΕΕ καθώς επίσης και με τις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ίσης μεταχείρισης στον φορολογικό τομέα των τυχερών παιχνιδιών.

#### A. Γεγονότα

Κατά το πραγματικό υπόβαθρο γεγονότων της κύριας δίκης ενώπιον του Πρωτοβάθμιου Επαρχιακού Φορολογικού Δικαστηρίου Πάρμας, η μαλτέζικη Stanleybet Malta δραστηριοποιείτο στον τομέα συλλογής στοιχημάτων, από εικοσαετίας περίπου στην Ιταλία, μέσω Κέντρων Διαβιβάσεως Δεδομένων<sup>[7]</sup>, όπως επίσης και η ιταλική Stanleyparma, βάσει

σχέσης η οποία ενέπιπτε στον μεταξύ τους συμβατικό τύπο εντολής. Ωστόσο, η Stanleybet Malta ασκούσε τις δραστηριότητες της αυτές, χωρίς να είναι παραχωρησιούχος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας και χωρίς να έχει λάβει την σχετική απαιτούμενη άδεια από τις αστυνομικές αρχές της Ιταλίας.

Λαμβανομένων υπόψη των παραπάνω γεγονότων, η Υπηρεσία Τελωνείων και Μονοπωλίων Πάρμας, με απόφαση της, κατόπιν διαδικασίας διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, απηύθυνε τόσο στην Stanleyparma όσο και στην Stanleybet Malta, ως αλληλεγγώς και εις ολόκληρον συνυπόχρεη, πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, κατ'εφαρμογήν της πιο κάτω παρατεθείσας ιταλικής νομοθετικής ρύθμισης<sup>[8]</sup>, για την καταβολή ενιαίου φόρου επί των στοιχημάτων που συνελέγησαν στην Ιταλία κατά το φορολογικό έτος 2011, ανερχόμενου σε €8.422,60σ, καθότι, κατά την ρηθείσα ιταλική αρχή, η επιβολή της ενιαίας αυτής φορολογίας οφειλόταν επειδή η Stanleyparma ασκούσε δραστηριότητα διαχείρισης στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτου, δηλαδή για λογαριασμό της Stanleybet Malta, η οποία ήταν εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος.

Ως επακόλουθο, η Stanleyparma και η Stanleybet Malta προσέφυγαν ενώπιον του Πρωτοβάθμιου Επαρχιακού Φορολογικού Δικαστηρίου Πάρμας, αιτώντας την ακύρωση της απόφασης της Υπηρεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων Πάρμας, προβάλλοντας προς τούτο, τον ισχυρισμό περί της εις βάρος τους εισαγωγής περιορισμού στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών από την επίμαχη ιταλική ρύθμιση.

#### B. Εθνική Ρύθμιση

Κατά την σχετική ιταλική ρύθμιση της υπό κρίση υπόθεσης, το Νομοθετικό Διάταγμα

«Η υπό σχολιασμό απόφαση (...) είναι άρρηκτα συνυφασμένη με την ερμηνεία των Άρθρων 52, 56 και 57 της ΣΛΕΕ καθώς επίσης και με τις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ίσης μεταχείρισης στον φορολογικό τομέα των τυχερών παιχνιδιών.»

<sup>[4]</sup> Άρθρο 26 της ΣΛΕΕ.

<sup>[5]</sup> Άρθρο 267 της ΣΛΕΕ.

<sup>[6]</sup> Commissione tributaria provinciale di Parma (εφεξής καλούμενο ως το «Πρωτοβάθμιο Επαρχιακό Φορολογικό Δικαστήριο Πάρμας»).

<sup>[7]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 8: «Τα Κέντρα Διαβιβάσεως Δεδομένων βρίσκονται σε χώρους ανοικτούς προς το κοινό, θέτουν στην διάθεση των παικτών τηλεματική σύνδεση και διαβιβάζουν τα δεδομένα κάθε στοιχήματος στον εντολέα τους».

<sup>[8]</sup> βλ. παραπομπή 10, 11, 13 και 14.

## Δίκαιο Εσωτερικής Αγοράς

504/1998<sup>[9]</sup> προνοούσε ότι η ενιαία φορολογία επεβάλλετο γενικά σε διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων οποιουδήποτε είδους, σε σχέση με οποιοδήποτε γεγονός, ακόμα και εάν αυτά διεξάγονταν στην αλλοδαπή<sup>[10]</sup>, ενώ υποκείμενοι σε αυτήν καθίσταντο όσοι διαχειρίζονταν τέτοιους διαγωνισμούς, περιλαμβανομένων και εκείνων οι οποίοι έπρατταν κάτι τέτοιο δυνάμει παραχώρησης<sup>[11]</sup>.

Συναφώς με τις ανωτέρω πρόνοιες, ο Νόμος περί Σταθερότητας του 2011<sup>[12]</sup> προνοούσε ότι η ενιαία φορολογία επεβάλλετο, σε κάθε περίπτωση, ακόμα και εάν η συλλογή στοιχημάτων διενεργείτο χωρίς παραχώρηση ή κατόπιν ανίσχυρης παραχώρησης εκ μέρους του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας, περιλαμβανομένης μάλιστα και της εξ αποστάσεως συλλογής στοιχημάτων<sup>[13]</sup>. Περαιτέρω, ο Νόμος περί Σταθερότητας του 2011 όριζε, σε συνάρτηση με τις ανωτέρω πρόνοιες, ότι υποκείμενος στον φόρο καθίστατο όποιος, ακόμα και χωρίς παραχώρηση ή κατόπιν ανίσχυρης παραχώρησης εκ μέρους του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών, διαχειριζότο με οποιοδήποτε μέσο, ακόμα και μέσω τηλεματικής, διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων οποιουδήποτε είδους, για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων, ακόμα και εάν οι τρίτοι ήταν εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή, ενώ, σε μία τέτοια περίπτωση, ο τρίτος για λογαριασμό του οποίου ασκείτο η δραστηριότητα αυτή ευθυνόταν αλληλεγγύως και εις ολόκληρον για την καταβολή του φόρου και των σχετικών χρηματικών ποινών<sup>[14]</sup>.

**«ο Νόμος περί Σταθερότητας του 2011 προνοούσε ότι η ενιαία φορολογία επεβάλλετο, σε κάθε περίπτωση, ακόμα και εάν η συλλογή στοιχημάτων διενεργείτο χωρίς παραχώρηση. »**

<sup>[9]</sup> Decreto legislativo n. 504 – Riordino dell'imposta unica sui concorsi pronostici e sulle scommesse, a norma dell'articolo 1, comma 2, della legge 3 agosto 1998, n. 288 (εφεξής καλούμενο ως το «Νομοθετικό Διάταγμα 504/1998»).

<sup>[10]</sup> Άρθρο 1 του Νομοθετικού Διατάγματος 504/1998.

<sup>[11]</sup> Άρθρο 3 του Νομοθετικού Διατάγματος 504/1998.

<sup>[12]</sup> Legge n. 220 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (εφεξής καλούμενος ως ο «Νόμος περί Σταθερότητας του 2011»).

<sup>[13]</sup> Άρθρο 1(66)(a) του Νόμου περί Σταθερότητας του 2011.

<sup>[14]</sup> Άρθρο 1(66)(b) του Νόμου περί Σταθερότητας του 2011.

<sup>[15]</sup> Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 111 – Norme concernenti la disciplina delle scommesse a quota fissa su eventi sportivi

Περιπλέον, το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας, με απόφαση του της 1<sup>ης</sup> Μαρτίου 2006<sup>[15]</sup>, προέβλεπε ότι, κατά τις περιπτώσεις διαχείρισης διαγωνισμών προγνωστικών και στοιχημάτων δυνάμει παραχώρησης, ο παραχωρησιούχος καθίστατο υπόχρεος για την συνολική καταβολή των ποσών που οφείλονταν ως ενιαίος φόρος<sup>[16]</sup>.

Πέραν των ανωτέρω προνοιών, ο μεταγενέστερος Νόμος περί Σταθερότητας του 2015<sup>[17]</sup> προνοούσε ότι η ενιαία φορολογία, η οποία προέκυπτε από τα δεδομένα που καταγράφονταν από τον αθροιστή στοιχημάτων σε εθνικό επίπεδο για την φορολογική περίοδο που προηγείτο της περιόδου αναφοράς, επεβάλλετο επί κατ' αποκοπήν ποσού, το οποίο ποσό ισούτο με το τριπλάσιο του μέσου όρου των συλλεγμένων στοιχημάτων στην επαρχία όπου ευρίσκετο η δραστηριότητα συλλογής στοιχημάτων ή όπου ευρίσκετο το σημείο συλλογής στοιχημάτων<sup>[18]</sup>.

Στο σημείο αυτό αξίζει να σημειωθεί ότι το Συνταγματικό Δικαστήριο της Ιταλίας<sup>[19]</sup>, με απόφαση του της 23<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2018, έκρινε ως αντισυνταγματική, για τα έτη που προηγήθηκαν του 2011, την νομοθετική ρύθμιση<sup>[20]</sup> που αφορούσε την επιβολή ενιαίας φορολογίας σε Κέντρα Διαβίβασης Δεδομένων, τα οποία διαχειριζόνταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων χωρίς ωστόσο να ήταν παραχωρησιούχοι, καθότι, όπως διαγράφεται και από το νομικό πλαίσιο που παραθέτει το ΔΕΕ στην απόφαση του<sup>[21]</sup>, προτού θεσπιστεί ο Νόμος περί Σταθερότητας του 2011, δεν υπήρχε

diversi dalle corse dei cavalli e su eventi non sportivi da adottare ai sensi dell'articolo 1, comma 286, della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (εφεξής καλούμενη ως η «Απόφαση υπ' αριθμόν 111 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της 1<sup>ης</sup> Μαρτίου 2006»).

<sup>[16]</sup> Άρθρο 16 της Απόφασης υπ' αριθμόν 111 του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της 1<sup>ης</sup> Μαρτίου 2006.

<sup>[17]</sup> Legge n. 190 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (εφεξής καλούμενος ως ο «Νόμος περί Σταθερότητας του 2015»).

<sup>[18]</sup> Άρθρο 1(644)(g) του Νόμου περί Σταθερότητας του 2015.

<sup>[19]</sup> Corte Costituzionale (εφεξής καλούμενος ως το «Συνταγματικό Δικαστήριο της Ιταλίας»).

<sup>[20]</sup> βλ. παραπομπή 14.

<sup>[21]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψεις 3-7.

## Ενιαία φορολογία και τυχερά παιγνίδια

τότε οποιαδήποτε άλλη πρόνοια που να νομιμοποιούσε κάτι τέτοιο.

### Γ. Προδικαστικά ερωτήματα

Το Πρωτοβάθμιο Επαρχιακό Φορολογικό Δικαστήριο Πάρμας, διατηρώντας τις αμφιβολίες του για την απόφαση της Υπηρεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων Πάρμας και για την ενδεχόμενη σύγκρουση της με το ενωσιακό δίκαιο, αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιον του διαδικασία και να παραπέμψει στο ΔΕΕ τα τρία εξής προδικαστικά ερωτήματα: «Κατά πόσον η σχετική ιταλική ρύθμιση<sup>[22]</sup>, η οποία καθιστούσε, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, υποκείμενους στην επιβολή ενιαίας φορολογίας όσους ημεδαπούς, οι οποίοι διαχειρίζονταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων που ήταν εγκατεστημένοι εντός της επικράτειας ενός άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, και όσους από αυτούς τους τρίτους που δεν ήταν παραχωρησιούχοι και για λογαριασμό των οποίων ενεργούσαν οι παραπάνω ημεδαποί, αντίκειτο στα Άρθρα 56, 57 και 52 της ΣΛΕΕ, στην σχετική νομολογία του ΔΕΕ και στις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ίσης μεταχείρισης;»<sup>[23]</sup>. «Κατά πόσον, υπό το πρίσμα και της απόφασης της 23<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2018 του Συνταγματικού Δικαστηρίου της Ιταλίας<sup>[24]</sup>, η σχετική ιταλική ρύθμιση<sup>[25]</sup>, η οποία καθιστούσε, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, υποκείμενους στην επιβολή ενιαίας φορολογίας αποκλειστικά και μόνον όσους ημεδαπούς, οι οποίοι διαχειρίζονταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων που ήταν εγκατεστημένοι εντός της επικράτειας ενός άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, και όσους από αυτούς τους τρίτους που δεν ήταν παραχωρησιούχοι και για λογαριασμό των οποίων ενεργούσαν οι παραπάνω ημεδαποί, αποκλείοντας έτσι από το ρυθμιστικό της πλαίσιο, εμμέσως πλην σαφώς, όσους ημεδαπούς, οι οποίοι ασκούσαν τις ίδιες αυτές δραστηριότητες για λογαριασμό τρίτων που ήταν όμως παραχωρησιούχοι του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας, αντίκειτο στα Άρθρα 56, 57 και 52 της ΣΛΕΕ, στην σχετική νομολογία του ΔΕΕ και στις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ίσης μεταχείρισης;»<sup>[26]</sup>.

«Κατά πόσον, υπό το πρίσμα και της απόφασης της 23<sup>ης</sup> Ιανουαρίου 2018 του Συνταγματικού Δικαστηρίου της Ιταλίας, η σχετική ιταλική ρύθμιση<sup>[27]</sup>, η οποία προέβλεπε την αλληλεγγύως και εις ολόκληρον επιβολή ενιαίας φορολογίας επί κατ' αποκοπήν ποσού σε όσους ημεδαπούς, οι οποίοι διαχειρίζονταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων που ήταν εγκατεστημένοι εντός της επικράτειας άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, και σε όσους από αυτούς τους τρίτους που δεν ήταν παραχωρησιούχοι και για λογαριασμό των οποίων ενεργούσαν οι παραπάνω ημεδαποί, αντίκειτο στα Άρθρα 56, 57 και 52 της ΣΛΕΕ, στην σχετική νομολογία του ΔΕΕ και στις αρχές της απαγόρευσης των διακρίσεων και της ίσης μεταχείρισης;»<sup>[28]</sup>.

### II. Μεθοδολογία του ΔΕΕ

Το ΔΕΕ, ασκώντας τις αρμοδιότητες που του παρέχει το Άρθρο 267 της ΣΛΕΕ, δηλαδή να αποφαινεται επί προδικαστικών ερωτημάτων σχετικά με την ερμηνεία των Συνθηκών και/ή του κύρους και/ή της ερμηνείας των πράξεων των θεσμικών ή λοιπών οργάνων ή οργανισμών της ΕΕ, αναδιατύπωσε τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα που έθεσε ενώπιον του το Πρωτοβάθμιο Επαρχιακό Φορολογικό Δικαστήριο Πάρμας, κρίνοντας μάλιστα ότι αυτά θα έπρεπε να εξεταστούν από κοινού, ενώ, όσον αφορά το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, όντας πολύ σύντομο και εύστοχο, έκρινε ότι αυτό ήταν απαράδεκτο, χωρίς καν να υπεισέλθει στην εξέταση της ουσίας του.

#### A. Πρώτο και δεύτερο προδικαστικό ερώτημα

Κατ' ουσίαν, το ζήτημα που εγείρετο με τα δύο πρώτα προδικαστικά ερωτήματα αφορούσε το κατά πόσον το Άρθρο 56 της ΣΛΕΕ, το οποίο καθιερώνει την ελευθερία παροχής υπηρεσιών, αντίκειτο σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους, η οποία προνοούσε την επιβολή ενιαίας φορολογίας σε όσους ημεδαπούς, οι οποίοι διαχειρίζονταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων που ήταν εγκατεστημένοι εντός

«κύριο μέλημα του ΔΕΕ αποτέλεσε η εξεύρεση της σχετικής θεμελιώδους ελευθερίας πάνω στην οποία θα εσθίριζε την νομική του κρίση, κάτι το οποίο έπραξε με σχετική ευκολία. »

<sup>[22]</sup> βλ. παραπομπή 10, 11, 13 και 14.

<sup>[23]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 14(1).

<sup>[24]</sup> βλ. παραπομπή 19.

<sup>[25]</sup> βλ. παραπομπή 10, 11, 13 και 14.

<sup>[26]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 14(2).

<sup>[27]</sup> βλ. παραπομπή 18.

<sup>[28]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 14(3).

## Δίκαιο Εσωτερικής Αγοράς

της επιτράτειας ενός άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, και σε όσους από αυτούς τους τρίτους που δεν ήταν παραχωρησιούχοι και για λογαριασμό των οποίων ενεργούσαν οι παραπάνω ημεδαποί, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον συνυπόχρεη.

Εν πρώτοις, κύριο μέλημα του ΔΕΕ αποτέλεσε η εξεύρεση της σχετικής θεμελιώδους ελευθερίας πάνω στην οποία θα εσθίριζε την νομική του κρίση, κάτι το οποίο έπραξε με σχετική ευκολία, καθότι, κατά την πάγια του νομολογία, τα τυχερά παίγνια υπόκεινται στους κανόνες της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών και συνεπώς εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 56 της ΣΛΕΕ, υπό την προϋπόθεση όμως ότι τουλάχιστον ένας από τους παρόχους υπηρεσιών είναι εγκατεστημένος σε κράτος μέλος άλλο από εκείνο εντός του οποίου παρέχει τις υπηρεσίες του<sup>[29]</sup>. Στο σημείο αυτό αξίζει να επισημανθεί ότι η προαναφερθείσα προϋπόθεση επαναλαμβάνει, εμμέσως πλην σαφώς, μία από τις σημαντικότερες και παγίως νομολογημένες αρχές που διέπουν τις διατάξεις σχετικά με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΣΛΕΕ, η οποία αρχή ορίζει ότι οι διατάξεις αυτές δεν τυγχάνουν εφαρμογής κατά τις περιπτώσεις όπου όλα τα στοιχεία μίας υπόθεσης έχουν αμιγώς εσωτερικό χαρακτήρα και αφορούν μόνον ένα κράτος μέλος της ΕΕ<sup>[30]</sup>.

Τουτέστιν, οι διατάξεις σχετικά με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΣΛΕΕ δεν μπορούν να τύχουν επίκλησης και εφαρμογής σε καθαρά εσωτερικές υποθέσεις. Εντούτοις, το έργο του ΔΕΕ δεν καθίστατο πάντα τόσο εύκολο, καθότι, κατά την περίπτωση μίας λαχειοφόρου αγοράς του παρελθόντος, η οποία αφορούσε την αποστολή και διοχέτευση υλικών αντικειμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο, ούτως ώστε η

λαχειοφόρος αυτή αγορά να διοργανωθεί και να λειτουργήσει πέραν των εθνικών συνόρων της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, το ΔΕΕ κλήθηκε να απαντήσει κατά πόσον η ρηθείσα αγορά συνιστούσε «υπηρεσία» ή «εμπορεύματα», καταλήγοντας, εν τέλει, ότι ενέπιπτε στις «οικονομικές δραστηριότητες» και συνεπώς εθεωρήθη ως «υπηρεσία»<sup>[31]</sup>. Στο σημείο αυτό αξίζει και πάλιν να επισημανθεί ότι η τελευταία αυτή κρίση καταδεικνύει την σπουδαία επαναλαμβανόμενη τάση του ΔΕΕ να μεριμνά ούτως ώστε να διασφαλίζει τον ανεξάρτητο χαρακτήρα μεταξύ των τεσσάρων θεμελιωδών ελευθεριών, δηλαδή της ελευθερίας κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, οι οποίες, σε καμία περίπτωση, δεν θα πρέπει να θεωρούνται ως αλληλοεξαρτούμενες<sup>[32]</sup>. Κατ'εφαρμογήν των παραπάνω επί των γεγονότων που διέπουν την παρούσα υπόθεση, το ΔΕΕ, αφού διαπίστωσε ότι τόσο η Stanleyparma όσο και η Stanleybet Malta δραστηριοποιούνται στον τομέα των τυχερών παιγνίων, και αφού εντόπισε το απαραίτητο διακριτικό στοιχείο, το οποίο έγκειτο στο γεγονός ότι η Stanleybet Malta ενώ έδρευε στην Μάλτα ασκούσε τις δραστηριότητες της και στην Ιταλία, έστω και έμμεσα, μέσω της Stanleyparma, έκρινε ότι η ενώπιον του υπόθεση θα έπρεπε να εξεταστεί υπό το πρίσμα της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών.

Εν δευτέρους, το ΔΕΕ, αφού εξήγησε την σχετική θεμελιώδη ελευθερία πάνω στην οποία θα εσθίριζε την νομική του κρίση, επέστησε την προσοχή σε μία επίσης παγίως νομολογημένη αρχή, η οποία ορίζει ότι στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών δεν χωρεί οποιαδήποτε δυσμενής διάκριση επί τη βάση της ιθαγένειας εις βάρος όσων είναι εγκατεστημένα

«οι διατάξεις σχετικά με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΣΛΕΕ δεν μπορούν να τύχουν επίκλησης και εφαρμογής σε καθαρά εσωτερικές υποθέσεις. »

<sup>[29]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 16, Απόφαση της 22<sup>ης</sup> Οκτωβρίου 2014, Cristiano Blanco και Pier Paolo Fabretti v. Agenzia delle Entrate - Direzione Provinciale I di Roma - Ufficio Controllo, Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις C-344/13 και C-367/13, ECLI:EU:C:2014:2311, σκέψη 27 και Απόφαση της 13<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2003, Diana Elisabeth Lindman, Υπόθεση C-42/02, ECLI:EU:C:2003:613, σκέψη 19.

<sup>[30]</sup> Απόφαση της 8<sup>ης</sup> Μαΐου 2019, Antonio Pasquale Mastromartino v. Commissione Nazionale per le Società e la Borsa (Consob), Υπόθεση C-53/18, ECLI:EU:C:2019:380, σκέψη 34, Απόφαση της 15<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 2016, Fernand Ullens de Schooten v.

État belge, Υπόθεση C-268/15, ECLI:EU:C:2016:874, σκέψη 47, Απόφαση της 16<sup>ης</sup> Νοεμβρίου 1995, Criminal proceedings v. Geert Van Buynder, Υπόθεση C-152/94, ECLI:EU:C:1995:388, σκέψη 10 και Απόφαση της 18<sup>ης</sup> Μαρτίου 1980, Procureur du Roi v. Marc J.V.C. Debaeve and others, Υπόθεση C-52/79, ECLI: EU:C:1980:83, σκέψη 9.

<sup>[31]</sup> Απόφαση της 24<sup>ης</sup> Μαρτίου 1994, Her Majesty's Customs and Excise v. Gerhart Schindler και Jörg Schindler, Υπόθεση C-275/92, ECLI:EU:C:1994:119, σκέψεις 19 - 37.

<sup>[32]</sup> Απόφαση της 19<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 2019, AV and BU v. Comune di Bernareggio, Υπόθεση C-465/18, ECLI:EU:C:2019:1125, σκέψεις 27 - 28.

## Ενιαία φορολογία και τυχερά παιχνίδια

σε ένα κράτος μέλος και παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ, όπως επίσης δεν χωρεί και οποιοσδήποτε περιορισμός, αδιακρίτως εφαρμοζόμενος ή μη, ο οποίος δύναται να απαγορεύσει, να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ως άνω ελευθερίας<sup>[33]</sup>. Ως προς το σημείο τούτο, αξίζει να υπομνησθεί ότι η παραπάνω νομολογιακή αρχή δεν περιορίζεται αποκλειστικά και μόνον στην ελεύθερη παροχή υπηρεσιών αλλά εκτείνεται και στις λοιπές θεμελιώδεις ελευθερίες της ΕΕ, δηλαδή στην ελευθερία κυκλοφορίας των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων, καθότι μέσω αυτής της αρχής διέπεται και η σκοπούμενη προσπάθεια της ΕΕ για την εγκαθίδρυση μίας ενιαίας εσωτερικής αγοράς, δηλαδή μίας εσωτερικής αγοράς χωρίς οποιαδήποτε εσωτερικά σύνορα ή εμπόδια<sup>[34]</sup>. Περαιτέρω, αξίζει να σημειωθεί ότι η ρηθείσα νομολογιακή αρχή βρίσκεται νομικό έρεισμα κυρίως στα Άρθρα 26, 56 και 62 της ΣΛΕΕ, στοιχείο το οποίο καταδεικνύει για ακόμη μία φορά ότι το ΔΕΕ, κατά την ερμηνεία του πρωτογενούς ενωσιακού δικαίου, δηλαδή των Συνθηκών, προβαίνει στην θέσπιση κανόνων αρνητικού περιεχομένου αναφορικά με την άρση των εμποδίων των θεμελιωδών ελευθεριών. Προς το σημείο τούτο, αξίζει και πάλιν να υπομνησθεί ότι το Άρθρο 18 της ΣΛΕΕ, το οποίο καθιερώνει την γενική αρχή της απαγόρευσης των διακρίσεων επί τη βάση της ιθαγένειας, κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ, εφαρμόζεται αυταπαγγέλτως μόνον εάν και εφόσον μία περίπτωση διέπεται από το ενωσιακό δίκαιο και για την οποία η ΣΛΕΕ δεν προβλέπει ειδική διάταξη αναφορικά με την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων<sup>[35]</sup>. Συνεπώς, το Άρθρο 18 της ΣΛΕΕ δεν θα μπορούσε να τύχει επίκλησης και εφαρμογής, κατά την περίπτωση της παρούσας υπόθεσης, καθότι το Άρθρο 56 της ΣΛΕΕ, όχι μόνον

προνοεί για την απαγόρευση των δυσμενών διακρίσεων αλλά και την συγκεκριμενοποιεί.

Εντούτοις, η παραπάνω νομολογιακή αρχή του ΔΕΕ, αναφορικά με την εξάλειψη οποιασδήποτε δυσμενούς διάκρισης επί τη βάση της ιθαγένειας ή οποιουδήποτε περιορισμού στην ελευθερία παροχής υπηρεσιών, δεν καθίσταται καθολική καθότι υπόκειται σε ορισμένες σημαντικές νομοθετικές ή νομολογιακές εξαιρέσεις, αναλόγως της κάθε περίπτωσης. Ειδικότερα, όσον αφορά την πρώτη περίπτωση, η ΣΛΕΕ επιτρέπει ρητώς στα κράτη μέλη να εισάγουν στις εθνικές τους έννομες τάξεις ειδικά νομοθετικά και/ή κανονιστικά και/ή διοικητικά καθεστώτα για τους αλλοδαπούς υπηκόους, εφόσον όμως αυτά δικαιολογούνται, αποκλειστικά και μόνον, από λόγους δημόσιας τάξεως ή δημόσιας ασφάλειας ή δημόσιας υγείας<sup>[36]</sup>.

Συνεπώς, εφόσον συντρέχει ένας από τους παραπάνω λόγους, ένα κράτος μέλος δύναται, μέσω νομοθετικών και/ή κανονιστικών και/ή διοικητικών καθεστώτων, να προβεί σε δυσμενή διάκριση επί τη βάση της ιθαγένειας ενός αλλοδαπού παρόχου υπηρεσιών, ο οποίος είναι εγκατεστημένος σε ένα άλλο κράτος μέλος και ο οποίος υπαγάγει ή επιθυμεί να υπαγάγει τις υπηρεσίες του σε αυτό το κράτος μέλος. Προς τούτο, άξιο σημείο αναφοράς συνιστά ένα πρόσφατο παράδειγμα της νομολογίας του ΔΕΕ, στο οποίο εμπλέκετο και πάλιν η μαλτέζικη Stanleybet Malta, όπου ελέχθη ότι τα συστήματα αδειοδότησης στον τομέα των τυχερών παιχνιδιών, παρά το γεγονός ότι εκ φύσεως κρούουν τον κώδωνα περί ασυμβατότητας τους με την ΣΛΕΕ και παρά το γεγονός ότι κατά το παρελθόν κριθηκαν ως ασύμβατα με τις διατάξεις αυτής<sup>[37]</sup>, συνιστούν έναν αποτελεσματικό μηχανισμό ελέγχου προς αποτροπή της εκμετάλλευσης των δραστηριοτήτων αυτών για εγκληματικούς σκοπούς ή

«εφόσον συντρέχει ένας από τους παραπάνω λόγους, ένα κράτος μέλος δύναται, μέσω νομοθετικών και/ή κανονιστικών και/ή διοικητικών καθεστώτων, να προβεί σε δυσμενή διάκριση επί τη βάση της ιθαγένειας»

<sup>[33]</sup> βλ. παραπομπή 2.

<sup>[34]</sup> Άρθρο 26 της ΣΛΕΕ.

<sup>[35]</sup> Απόφαση της 28ης Οκτωβρίου 1999, Skatteministeriet v. Bent Vestergaard, Υπόθεση C-55/98, ECLI:EU:C:1999:533, σκέψη 16 και Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 1999, Criminal proceedings against Jean Claude Becu, Annie Verweire, Smeg NV and Adia Interim NV, Υπόθεση C-22/98, ECLI:EU:C:1999:419, σκέψη 32.

<sup>[36]</sup> Άρθρο 62 της ΣΛΕΕ σε συνάρτηση με το Άρθρο 52 της ΣΛΕΕ.

<sup>[37]</sup> Απόφαση της 6ης Μαρτίου 2007, Criminal proceedings against Massimiliano Placanica (C-338/04), Christian Palazzese (C-359/04) and Angelo Sorricchio (C-360/04), Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις C-338/04, C-359/04 και C-360/04, ECLI:EU:C:2007:133, σκέψη 42 και Απόφαση της 6ης Νοεμβρίου 2003, Criminal proceedings against Piergiorgio Gambelli and Others, Υπόθεση C-243/01, ECLI:EU:C:2003:597, σκέψη 59 και διατακτικό.

## Δίκαιο Εσωτερικής Αγοράς

για απάτες, δικαιολογώντας έτσι την εφαρμογή τους επί τη βάσει της δημόσιας τάξεως<sup>[38]</sup>. Ωστόσο, στο σημείο αυτό αξίζει να υπομνησθεί ότι τα τυχερά παίγνια συγκαταλέγονται σε εκείνους τους τομείς, στους οποίους υπάρχουν σημαντικές διαφορές ηθικής και/ή θρησκευτικής και/ή πολιτιστικής φύσης μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ και δεδομένου τούτου ελλείπει ακόμα το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο προς την θετική εναρμόνιση του εν λόγω τομέα. Συνεπεία τούτου, τα κράτη μέλη, έως και σήμερα, διαθέτουν μία αυτονομία και/ή ευρεία διακριτική ευχέρεια ως προς την επιλογή των περιορισμών που δύνανται επιβάλουν στα τυχερά παίγνια προκειμένου να διασφαλίσουν την προστασία της δημόσιας τάξης και των καταναλωτών. Ωστόσο, οποιοδήποτε από τους περιορισμούς αυτούς, θα πρέπει πάντοτε να πληρούν τις προϋποθέσεις που απορρέουν από την νομολογία του ΔΕΕ, ιδίως ως προς την δικαιολόγηση τους επί τη βάσει επιτακτικών λόγων γενικού συμφέροντος και ως προς την συμμόρφωση τους με την αρχή της αναλογικότητας<sup>[39]</sup>.

Ειρήσθω εν παρόδω, ότι το ΔΕΕ, προτού υπεισέλθει στην ουσιαστική εξέταση της ενώπιον του υπόθεσης, επέστησε και πάλιν την προσοχή σε μία επίσης παγίως νομολογημένη αρχή του ενωσιακού δικαίου, η οποία ορίζει ότι η γενική αρχή της ίσης μεταχείρισης επιτάσσει τόσο την απαγόρευση διαφορετικής μεταχείρισης σε παρόμοιες περιπτώσεις όσο και την όμοια μεταχείριση σε διαφορετικές περιπτώσεις, εκτός και εάν η μεταχείριση αυτή δικαιολογείται αντικειμενικώς, είτε επί τη βάσει δημόσιας τάξεως ή δημόσιας ασφάλειας ή δημόσιας υγείας είτε επί τη βάσει λόγων γενικού συμφέροντος<sup>[40]</sup>.

Το ΔΕΕ, υπεισερχόμενο στα ιδιάζοντα γεγονότα της ενώπιον του υπόθεσης και έχοντας

κατά νου τους ανωτέρω ενωσιακούς κανόνες και/ή αρχές, εξέτασε, αρχικά, το κατά πόσον η σχετική ιταλική ρύθμιση<sup>[41]</sup>, η οποία καθιστούσε την Stanleybet Malta, ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, υποκείμενη στην επιβολή ενιαίας φορολογίας, συνίστατο σε δυσμενή διάκριση επί τη βάσει της ιθαγένειας της. Στο σημείο αυτό υπενθυμίζεται ότι Stanleybet Malta, η οποία έδρευε στην Μάλτα, δραστηριοποιείτο και στον τομέα της συλλογής στοιχημάτων της Ιταλίας δυνάμει συμβατικού τύπου εντολής της με την Stanleyparma, η οποία έδρευε στην Ιταλία. Προς τούτο, το ΔΕΕ, αφού διαπίστωσε ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση αφορούσε όλους όσους διαχειρίζονταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων στην εδαφική επικράτεια της Ιταλίας, ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασής τους, έκρινε ότι η επιβολή ενιαίας φορολογίας στην Stanleybet Malta δεν συνίστατο σε δυσμενή διάκριση επί τη βάσει της ιθαγένειας της<sup>[42]</sup>.

Ως εκ τούτου, η εξέταση των παραπάνω νομοθετικών εξαιρέσεων, αναφορικά με τους λόγους δημόσιας τάξεως ή δημόσιας ασφάλειας ή δημόσιας υγείας, κατέστη δώρον άδωρον για το ΔΕΕ, καθότι μία τέτοια εξέταση θα ελάμβανε χώρα μόνον εάν και εφόσον αποδεικνύετο ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση εισήγαγε δυσμενή διάκριση επί τη βάσει της ιθαγένειας της Stanleybet Malta, προκειμένου να διασωθεί το κύρος αυτής. Συνεπεία της ανωτέρω κατάληξης, το ΔΕΕ, αφού διαπίστωσε ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση ήταν αδιακρίτως εφαρμοζόμενη, εξέτασε το κατά πόσον αυτή, η οποία στην ουσία καθιστούσε την Stanleybet Malta υποκείμενη σε καθεστώς διπλής φορολόγησης στην Μάλτα όπου έδρευε και στην Ιταλία όπου δραστηριοποιείτο, συνίστατο σε περιορισμό δυνάμενο να απαγορεύσει, να παρεμποδίσει ή

«το ΔΕΕ, αφού διαπίστωσε ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση ήταν αδιακρίτως εφαρμοζόμενη, εξέτασε το κατά πόσον αυτή, η οποία στην ουσία καθιστούσε την Stanleybet Malta υποκείμενη σε καθεστώς διπλής φορολόγησης»

[38] βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 18, Απόφαση της 19ης Δεκεμβρίου 2018, Stanley International Betting Ltd and Stanleybet Malta Ltd v. Ministero dell'Economia e delle Finanze and Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, Υπόθεση C-375/17, ECLI:EU:C:2018:1026, σκέψη 66 και Απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2013, Daniele Biasci and Others v. Ministero dell'Interno and Questura di Livorno (C-660/11) and Cristian Rainone and Others v. Ministero dell'Interno and Others (C-8/12), Συνεκδικαζόμενες Υποθέσεις C-660/11 και C-8/12, ECLI:EU:C:2013:550, σκέψη 24.

[39] Απόφαση της 8ης Σεπτεμβρίου 2016, Criminal proceedings against Domenico Politanò, Υπόθεση C-225/15, ECLI:EU:C:2016:645, σκέψεις 39 - 40.

[40] παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 19, Απόφαση της 6ης Ιουνίου 2019, P. M. and Others v. Ministerraad, Υπόθεση C-264/18, ECLI:EU:C:2019:472, σκέψη 28 και Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 1984, Sermid SpA v. Cassa Conguaglio Zuccheri and others, Υπόθεση C-106/83, ECLI:EU:C:1984:394, σκέψη 28.

[41] βλ. παραπομπή 10, 11, 13 και 14.

[42] βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψεις 20 - 22.

## Ενιαία φορολογία και τυχερά παιχνίδια

να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες μίας εταιρείας με τα χαρακτηριστικά της Stanleybet Malta στην εδαφική επικράτεια της Ιταλίας. Προς τούτο, το ΔΕΕ επεσήμανε ότι, κατά το παρόν στάδιο της εξέλιξης του ενωσιακού δικαίου, νοώντας έτσι το παράγωγο ενωσιακό δίκαιο, τα κράτη μέλη διαθέτουν μία αυτονομία στον φορολογικό τομέα και συνεπώς δεν υποχρεούνται στην προσαρμογή του φορολογικού τους συστήματος στα διάφορα φορολογικά συστήματα των υπόλοιπων κρατών μελών<sup>[43]</sup>. Δεδομένου τούτου, το ΔΕΕ έκρινε ότι η επιβολή διπλής φορολόγησης στην Stanleybet Malta ενέπιπτε στα πλαίσια της αυτονομίας αυτής που διαθέτουν, έως και σήμερα, τα κράτη μέλη της ΕΕ, καταλήγοντας στο ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση δεν συνίστατο σε περιορισμό δυνάμενο να απαγορεύσει, να παρεμποδίσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστικές τις δραστηριότητες μίας εταιρείας με τα χαρακτηριστικά της Stanleybet Malta στην Ιταλία. Ως εκ τούτου, και πάλιν, η εξέταση των παραπάνω νομολογιακών εξαιρέσεων, αναφορικά με τους λόγους γενικού συμφέροντος, κατέστη δώρον άδωρον για το ΔΕΕ, καθότι μία τέτοια εξέταση θα ελάμβανε χώρα μόνον εάν και εφόσον αποδεικνύετο ότι η επίμαχη ιταλική ρύθμιση εισήγαγε αδιακρίτως εφαρμοζόμενο περιορισμό εις βάρος της Stanleybet Malta, προκειμένου να διασωθεί το κύρος αυτής.

Πέραν των ανωτέρω, τα οποία υπενθυμίζεται ότι αφορούσαν την αλλοδαπή Stanleybet Malta, το ΔΕΕ εξέτασε επίσης το κατά πόσον η επίμαχη ιταλική ρύθμιση<sup>[44]</sup>, η οποία, εν αντιθέσει με τα ημεδαπά Κέντρα Διαβιβάσεως Δεδομένων των παραχωρησιούχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας, καθιστούσε την ημεδαπή Stanleyparma ως αλληλεγγύως και εις ολό-

κληρον υποκείμενη στην επιβολή ενιαίας φορολογίας, συνίστατο σε περιορισμό εισάγοντα δυσμενή διάκριση εις βάρος αυτής. Στο σημείο αυτό αξίζει υπομνησθεί ότι, επειδή η Stanleyparma έδρευε στην Ιταλία και συνεπώς εθεωρείτο ως ημεδαπή, οι διατάξεις σχετικά με τις θεμελιώδεις ελευθερίες της ΣΛΕΕ δεν μπορούν να τύχουν επίκλησης και εφαρμογής σε καθαρά εσωτερικές υποθέσεις<sup>[45]</sup> και συνεπώς το ΔΕΕ, εκ πρώτης όψεως, δεν θα έπρεπε να προβεί σε περαιτέρω εξέταση του εν λόγω ζητήματος. Συναφώς προς τούτο, παρά το γεγονός ότι το πεδίο εφαρμογής του Άρθρου 56 της ΣΛΕΕ θέτει ρητώς ως αναγκαία προϋπόθεση την διαφορετική εγκατάσταση μεταξύ παροχέα και αποδέκτη υπηρεσιών, θα πρέπει να επισημανθεί ότι η νομολογία του ΔΕΕ επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής αυτού του Άρθρου και κατά τις περιπτώσεις όπου ο παροχέας και ο αποδέκτης είναι εγκατεστημένοι στο ίδιο κράτος μέλος, νοουμένου όμως ότι οι παρασχεθείσες υπηρεσίες λαμβάνουν χώρα εντός της επικράτειας ενός άλλου κράτους μέλους, διαφορετικού από εκείνο που είναι εγκατεστημένος ο παροχέας υπηρεσιών<sup>[46]</sup>, κάτι το οποίο ούτε και πάλιν αντανάκλατο στα ιδιάζοντα γεγονότα της παρούσας υπόθεσης, αφού η Stanleyparma έδρευε και δραστηριοποιείτο στην Ιταλία.

Ωστόσο, καταλυτικό ρόλο στην επίλυση του σημαντικού αυτού προβληματισμού είχε και πάλιν η νομολογία του ΔΕΕ, σύμφωνα με την οποία ένα ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο δύναται να επικαλεστεί την ελευθερία παροχής υπηρεσιών εναντίον του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένο, μόνον εάν και εφόσον στοιχειοθετείται το απαραίτητο διακρατικό στοιχείο<sup>[47]</sup>. Λαμβανομένων υπόψη των παραπάνω υποβόσκουσων νομολογιακών κανόνων, το ΔΕΕ, αφού εξήυρε το

«ένα ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο δύναται να επικαλεστεί την ελευθερία παροχής υπηρεσιών εναντίον του κράτους μέλους στο οποίο είναι εγκατεστημένο, μόνον εάν και εφόσον στοιχειοθετείται το απαραίτητο διακρατικό στοιχείο»

<sup>[43]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 23, Απόφαση της 1ης Δεκεμβρίου 2011, European Commission v. Republic of Hungary, Υπόθεση C-253/09, ECLI:EU:C:2011:795, σκέψη 83 και Απόφαση της 6ης Δεκεμβρίου 2007, Columbus Container Services BVBA & Co. v. Finanzamt Bielefeld-Innenstadt, Υπόθεση C-298/05, ECLI:EU:C:2007:754, σκέψη 51.

<sup>[44]</sup> βλ. παραπομπή 10, 11, 13 και 14.

<sup>[45]</sup> βλ. παραπομπή 30.

<sup>[46]</sup> Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1991, Commission of the European Communities v. Hellenic Republic, Υπόθεση C-198/89, ECLI:EU:C:1991:79, σκέψεις 9 - 10 και Απόφαση της 10ης Μαΐου 1995, Alpine Investments BV v. Minister van Financiën, Υπόθεση C-384/93, ECLI:EU:C:1995:126, σκέψη 30.

<sup>[47]</sup> βλ. παραπομπή 46, Υπόθεση C-384/93, σκέψη 30, παραπομπή 35, Υπόθεση C-55/98, σκέψη 19 και Απόφαση της 10ης Ιουλίου 1991, Commission of the European Communities v. French Republic, Υπόθεση C-294/89, ECLI:EU:C:1991:302, σκέψη 12.

## Δίκαιο Εσωτερικής Αγοράς

απαιτούμενο διακρατικό στοιχείο στο γεγονός ότι η ιταλική Stanleyparma ενεργούσε για λογαριασμό της μαλτέζικης Stanleybet Malta, δυνάμει του μεταξύ τους συμβατικού τύπου εντολής<sup>[48]</sup>, εξέτασε, εν τέλει, την ουσία του ενώπιον του ζητήματος, χωρίς ωστόσο να τίθεται θέμα δυσμενούς διάκρισης επί τη βάση της ιθαγένειας της Stanleyparma σε αυτήν την περίπτωση. Συνεπεία τούτου, το ΔΕΕ, αφού διαπίστωσε ότι η Stanleyparma δραστηριοποιείτο στον τομέα διαχείρισης στοιχημάτων και συνεπώς πληρούσε τις απαραίτητες προϋποθέσεις ούτως ώστε να καταστεί ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υποκείμενη στην επιβολή ενιαίας φορολογίας<sup>[49]</sup> και αφού διαπίστωσε επίσης ότι η ενιαία φορολογία επεβάλλετο και στους παραχωρησιούχους του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας που ασκούσαν τις ίδιες δραστηριότητες με την Stanleyparma<sup>[50]</sup>, εξέτασε το κατά πόσον η απαλοιφή των Κέντρων Διαβίβασης Δεδομένων των τελευταίων από αυτήν την αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υποχρέωση συνίστατο σε περιορισμό εισάγοντα δυσμενή διάκριση εις βάρος της πρώτης. Προς τούτο, το ΔΕΕ επεσήμανε ότι, εν αντιθέσει με τα ημεδαπά Κέντρα Διαβίβασης Δεδομένων που παρείχαν τέτοιες υπηρεσίες για λογαριασμό των ημεδαπών παραχωρησιούχων του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών της Ιταλίας, η ημεδαπή Stanleyparma παρείχε τέτοιες δραστηριότητες για λογαριασμό της μαλτέζικης Stanleybet Malta που θεωρείτο ως αλλοδαπή και συνεπώς δεν τελούσε σε παρόμοια κατάσταση με τα ημεδαπά Κέντρα Διαβίβασης Δεδομένων ούτως ώστε να τύχει απόλαυσης της γενικής αρχής της ίσης μεταχείρισης<sup>[51]</sup>, η οποία, υπενθυμίζεται, ότι απαγορεύει μόνον την διαφορετική μεταχείριση σε παρόμοιες περιπτώσεις ή την όμοια μεταχείριση σε διαφορετικές περιπτώσεις<sup>[52]</sup>. Δεδομένης αυτής της κατάληξης, και πάλιν, η εξέταση των παραπάνω νομολογιακών εξαιρέσεων, αναφορικά με τους λόγους γενικού συμφέροντος, κατέστη δώρον άδωρον για το ΔΕΕ, καθότι μία τέτοια εξέταση θα ελάμβανε χώρα μόνον εάν και εφόσον αποδεικνύετο ότι

η επίμαχη ιταλική ρύθμιση συνίστατο σε περιορισμό εισάγοντα δυσμενή διάκριση εις βάρος της Stanleyparma, προκειμένου να διασωθεί το κύρος αυτής.

Ως εκ των ανωτέρω παρατεθέντων, το ΔΕΕ κατέληξε ότι η υπό κρίση ιταλική ρύθμιση δεν συνίστατο σε οποιανδήποτε δυσμενή διάκριση επί τη βάση της ιθαγένειας εις βάρος της Stanleybet Malta, ούτε και σε οποιανδήποτε περιορισμό εις βάρος αυτής, αδιακρίτως εφαρμοζόμενο ή μη, δυνάμενο να απαγορεύσει, να παρακωλύσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την άσκηση της ελευθερίας υπηρεσιών, αλλά ούτε και σε οποιονδήποτε περιορισμό εισάγοντα δυσμενή διάκριση εις βάρος αυτής ή της Stanleyparma, η οποία ενεργούσε για λογαριασμό της πρώτης<sup>[53]</sup>.

Συνεπώς, κατά το ΔΕΕ, «...το άρθρο 56 της ΣΛΕΕ έχει την έννοια ότι δεν αντιτίθεται σε ρύθμιση κράτους μέλους η οποία επιβάλλει φόρο στοιχημάτων στα Κέντρα Διαβίβασης Δεδομένων που είναι εγκατεστημένα στο κράτος μέλος αυτό και, αλληλεγγύως και εις ολόκληρον, στις επιχειρήσεις στοιχημάτων που είναι εντολές τους και είναι εγκατεστημένες σε άλλο κράτος μέλος, τούτο δε ανεξαρτήτως του τόπου της έδρας των εν λόγω επιχειρήσεων και της ελλείψεως παραχώρησης για τη διοργάνωση των στοιχημάτων»<sup>[54]</sup>.

### Β. Τρίτο προδικαστικό ερώτημα

Κατ' ουσίαν, το ζήτημα που εγείρετο με το τρίτο προδικαστικό ερώτημα, αφορούσε το κατά πόσον το Άρθρο 56 της ΣΛΕΕ αντίκειται σε εθνική ρύθμιση κράτους μέλους, η οποία προνοούσε την επιβολή ενιαίας φορολογίας επί κατ' αποκοπήν ποσού σε όσους ημεδαπούς, οι οποίοι διαχειριζόνταν διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων που ήταν εγκατεστημένα εντός της επικράτειας ενός άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, και σε όσους από αυτούς τους τρίτους που δεν ήταν παραχωρησιούχοι και για λογαριασμό των οποίων ενεργούσαν οι παραπάνω ημεδαποί.

Συναφώς με το παραπάνω προδικαστικό ερώτημα, το ΔΕΕ ήταν λακωνικότατο, καθότι, κατά την πάγια του νομολογία, δεν θα μπορούσε να αποφανθεί σε ερώτημα, το οποίο

«το ΔΕΕ κατέληξε ότι η υπό κρίση ιταλική ρύθμιση δεν συνίστατο σε οποιανδήποτε δυσμενή διάκριση»

[48] βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 25

[49] βλ. παραπομπή 14.

[50] βλ. παραπομπή 16.

[51] βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 28.

[52] βλ. παραπομπή 40.

[53] βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 29.

[54] βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 30 και διατακτικό.

## Ενιαία φορολογία και τυχερά παιχνίδια

καθίσταται προδήλως άσχετο με την διαφορά της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος εθνικού δικαστηρίου ή όταν το ζήτημα που εγείρεται μέσω αυτού καθίσταται υποθετικής φύσης ή όταν δεν διαθέτει τα πραγματικά ή νομικά στοιχεία που καθίστανται αναγκαία για την ουσιώδη απάντηση στα ερωτήματα που έχουν τεθεί ενώπιον του<sup>[55]</sup>. Προς τούτο, το ΔΕΕ, αφού διαπίστωσε ότι η σχετική ιταλική ρύθμιση<sup>[56]</sup> δεν ετύγχανε εφαρμογής στην κύρια δίκη ενώπιον του Πρωτοβάθμιου Επαρχιακού Φορολογικού Δικαστηρίου Πάρμας, αντικείμενο της οποίας αποτέλεσε η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου της Υπερσεσίας Τελωνείων και Μονοπωλίων Πάρμας για το φορολογικό έτος 2011 προς την Stanleyparma και την Stanleybet Malta, έκρινε ότι το προδικαστικό αυτό ερώτημα καθίστατο άνευ σημασίας για την έκβαση της κύριας δίκης ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου και συνεπώς καθίστατο ως απαράδεκτο<sup>[57]</sup>.

### Συμπέρασμα

Το ΔΕΕ, κατά την υπό κρίση υπόθεση, κατέληξε σε αυτό που ευλόγως αναμένετο να πράξει, δηλαδή στο ότι το Άρθρο 56 της ΣΛΕΕ δεν αντίκειται σε εθνική ρύθμιση κρατών μελών η οποία καθιστά ως αλληλεγγύως και εις ολόκληρον υποκείμενους σε ενιαία φορολογία όσους ημεδαπούς, οι οποίοι διαχειρίζονται διαγωνισμούς προγνωστικών και στοιχημάτων για λογαριασμό τρίτων που είναι εγκατεστημένοι εντός της επικράτειας ενός άλλου κράτους μέλους, και όσους από αυτούς τους τρίτους για λογαριασμό των οποίων ενεργούν

οι παραπάνω ημεδαποί, εφόσον όμως μία τέτοια εθνική ρύθμιση επιβάλλεται ανεξαρτήτως του τόπου εγκατάστασης των τελευταίων και εφόσον αυτοί δεν είναι παραχωρησιούχοι για την διαχείριση προγνωστικών και στοιχημάτων σε αυτό το κράτος μέλος.

Όπως παρατηρείται, η επιφύλαξη που τίθεται στην τελική κρίση του ΔΕΕ, τονίζει, και πάλιν, την γενική αρχή περί απαγόρευσης κάθε δυσμενούς διάκρισης επί τη βάση της ιθαγένειας εις βάρος των αλλοδαπών παρόχων υπηρεσιών αλλά και την κατάργηση κάθε δυσμενούς περιορισμού που δύναται να απαγορεύσει, να παρεμποδίσει ή να καταστήσει λιγότερο ελκυστική την ελευθερία υπηρεσιών<sup>[58]</sup>.

Εντούτοις, η απόφαση αυτή, όπως και οι οποιεσδήποτε σχετικές προγενέστερες ή μεταγενέστερες αυτής<sup>[59]</sup>, αφορά το παρόν στάδιο της εξέλιξης του παράγωγου ενωσιακού δικαίου, ελλείψει του οποίου δίδεται μία ιδιαίτερη διακριτική ευχέρεια και/ή αυτονομία στα κράτη μέλη όσον αφορά τον φορολογικό τομέα και τον τομέα των τυχερών παιχνιδιών, γεγονός το οποίο συνέδραμε ουσιαστικά, μεταξύ άλλων, στην κατάληξη του ΔΕΕ στην υπό κρίση απόφαση. Ως εκ τούτου, οι αποφάσεις αυτές υπόκεινται αυτομάτως σε ελλοχέουσα μεταβολή, κατά την περίπτωση που στο εγγύς μέλλον θεσπιστεί παράγωγο ενωσιακό δίκαιο στον φορολογικό τομέα και/ή στον τομέα των τυχερών παιχνιδιών.

\*\*\*

«οι αποφάσεις αυτές υπόκεινται αυτομάτως σε ελλοχεύουσα μεταβολή, κατά την περίπτωση που στο εγγύς μέλλον θεσπιστεί παράγωγο ενωσιακό δίκαιο στον φορολογικό τομέα»

<sup>[55]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 33, Απόφαση της 19ης Νοεμβρίου 2019, A. K. and Others v. Sąd Najwyższy, Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-585/18, C-624/18 και C-625/18, ECLI:EU:C:2019:982, σκέψη 98 και Απόφαση της 9ης Οκτωβρίου 1997, Criminal proceedings against Martino Grado and Shahid Bashir, Υπόθεση C-291/96, ECLI:EU:C:1997:479, σκέψη 12.

<sup>[56]</sup> βλ. παραπομπή 18.

<sup>[57]</sup> βλ. παραπομπή 1, Υπόθεση C-788/18, σκέψη 34.

<sup>[58]</sup> βλ. παραπομπή 2.

<sup>[59]</sup> βλ. επίσης Απόφαση της 13ης Δεκεμβρίου 2005, Marks & Spencer plc v. David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), Υπόθεση C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763, σκέψη 59 και διατακτικό.