Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έβδομο τμήμα)

της 14ης Ιουλίου 2011 * [i]

«Φορολογία – Έκτη οδηγία ΦΠΑ – Άρθρο 6, παράγραφος 4 – Απαλλαγή – Άρθρο 13, Β, στοιχείο στ' – Τυχηρά παίγνια – Υπηρεσίες παρεχόμενες από παραγγελιοδόχο (πράκτορα στοιχημάτων) ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό παραγγέλλοντος ασκούντος δραστηριότητα διοργανωτή στοιχημάτων»

Στην υπόθεση C-464/10,

με αντικείμενο αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως βάσει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το cour d'appel de Mons (Βέλγιο) με απόφαση της 17ης Σεπτεμβρίου 2010, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 24 Σεπτεμβρίου 2010, στο πλαίσιο της δίκης

État belge

κατά

Pierre Henfling, Raphaël Davin και Koenraad Tanghe, υπό την ιδιότητά τους ως συνδίκων της πτωχεύσεως της Tiercé Franco-Belge SA,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έβδομο τμήμα),

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

γενικός εισαγγελέας: Y. Bot

γραμματέας: K. Malacek, υπάλληλος διοικήσεως,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 18ης Μαΐου 2011,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι P. Henfling, R. Davin και K. Tanghe, υπό την ιδιότητά τους ως συνδίκων της πτωχεύσεως της Tiercé Franco-Belge SA, εκπροσωπούμενης από τον O. Bertin, δικηγόρο,

– η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις M. Jacobs και L. Van den Broeck καθώς και από τον J.-C. Halleux,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την D. Recchia, τον B. Stromsky και την C. Soulay,

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

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

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση εκδόσεως προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία των άρθρων 6, παράγραφος 4, και 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 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ État belge (Βελγικού Δημοσίου) και των δικηγόρων Henfling, Davin και Tanghe ως συνδίκων της πτωχεύσεως της Tiercé Franco-Belge SA (στο εξής: TFB) ως προς την άρνηση του εν λόγω Δημοσίου να απαλλάξει από τον φόρο προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) τις υπηρεσίες διαχειρίσεως των πρακτόρων στοιχημάτων που παρέχονται προς την TFB.

Το νομικό πλαίσιο

Η κανονιστική ρύθμιση της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, υπόκεινται στον ΦΠΑ «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή».

4 Κατά το άρθρο 5, παράγραφοι 1 και 4, στοιχείο γ', της οδηγίας αυτής, ως παράδοση αγαθού θεωρείται «η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος» καθώς και «η μεταβίβαση αγαθού, η οποία πραγματοποιείται με βάση σύμβαση εντολής προς αγορά ή πώληση».

5 Το άρθρο 6 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει:

«1. Ως "παροχή υπηρεσιών" θεωρείται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του άρθρου 5.

[...]

4. Όταν υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παρεχόμενες υπηρεσίες, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

[...]»

6 Το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, με τίτλο «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 τυχερά παιχνίδια, με την επιφύλαξη της τήρησης των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζονται από κάθε κράτος μέλος,

[...]».

Η εθνική νομοθεσία

7 Το άρθρο 10, παράγραφος 1, του κώδικα περί του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: κώδικα ΦΠΑ) ορίζει:

«Ως παράδοση αγαθού νοείται η μεταβίβαση της εξουσίας να διαθέτει κανείς ενσώματο αγαθό ως κύριος.

Πρόκειται ιδίως για την πράξη με την οποία το αγαθό τίθεται στη διάθεση του αγοραστή ή του εκδοχέα σε εκτέλεση συμβάσεως με αντικείμενο τη μεταβίβαση ή την αναγνώριση δικαιώματος.»

8 Το άρθρο 13, παράγραφοι 1 και 2, του κώδικα αυτού ορίζει:

«1. Ο παραγγελιοδόχος αγοράς θεωρείται αγοραστής και, ως προς τον παραγγέλλοντα, πωλητής του αγαθού το οποίο αγοράζεται με τη μεσολάβησή του· ο παραγγελιοδόχος πωλήσεως θεωρείται πωλητής και, ως προς τον παραγγέλλοντα, αγοραστής του αγαθού το οποίο πωλείται με τη μεσολάβησή του.

2. Θεωρείται παραγγελιοδόχος, όχι μόνον αυτός που ενεργεί ιδίω ονόματι ή υπό εμπορική επωνυμία για λογαριασμό του παραγγέλλοντος, αλλά και ο μεσάζων στην αγορά ο οποίος παραλαμβάνει από τον πωλητή, ή ο μεσάζων στην πώληση ο οποίος παραδίδει στον αγοραστή, τιμολόγιο, χρεωστικό σημείωμα ή κάθε άλλο αντίστοιχο έγγραφο καταρτισθέν επ' ονόματί του.»

9 Κατά το άρθρο 18 του κώδικα ΦΠΑ:

«Ως παροχή υπηρεσιών λογίζεται κάθε πράξη, η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών κατά την έννοια του παρόντος κώδικα.

Λογίζεται, μεταξύ άλλων, ως παροχή υπηρεσιών η εκτέλεση συμβάσεως η οποία έχει ως αντικείμενο:

[...]

3. την εντολή·

[...]».

10 Το άρθρο 20, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, του κώδικα ΦΠΑ ορίζει:

«[...] όταν οποιοσδήποτε εντολοδόχος ή μεσάζων, ο οποίος ενεργεί υπό τις συνθήκες για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 13, παράγραφος 2, μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, λογίζεται ότι έλαβε προσωπικώς τις εν λόγω υπηρεσίες και ότι τις παρέσχε προσωπικώς.»

11 Κατά το άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 13, του κώδικα αυτού απαλλάσσονται του ΦΠΑ «τα στοιχήματα, οι λαχειοφόροι αγορές και τα λοιπά τυχηρά ή χρηματικά παίγνια, με την επιφύλαξη των προϋποθέσεων και ορίων που καθορίζει ο Βασιλέας».

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

12 Η TFB, η οποία κηρύχθηκε σε πτώχευση στις 27 Οκτωβρίου 2008, είναι ανώνυμη εταιρία, εγγεγραμμένη στον ΦΠΑ στο Βέλγιο, η δραστηριότητα της οποίας συνίσταται στη διοργάνωση στοιχημάτων, μεταξύ άλλων, σε ιπποδρομίες στο Βέλγιο και σε άλλα κράτη.

13 Στο πλαίσιο της δραστηριότητάς της, η TFB χρησιμοποιεί δίκτυο τοπικών πρακτορείων, που αποκαλούνται «πράκτορες στοιχημάτων», οι οποίοι είναι εγκατεστημένοι στο σύνολο του εδάφους του Βασιλείου του Βελγίου. Οι εν λόγω πράκτορες στοιχημάτων είναι επιφορτισμένοι με τη συλλογή των στοιχημάτων για τις ιπποδρομίες ή τα άλλα αθλητικά γεγονότα, την καταχώριση των στοιχημάτων, την έκδοση δελτίων ή εισιτηρίων για τους στοιχηματίζοντες καθώς και με την πληρωμή των κερδών.

14 Έκαστος πράκτορας στοιχημάτων συνδέεται με την TFB με σύμβαση αποκαλούμενη «σύμβαση προμηθείας».

15 Δυνάμει της συμβάσεως αυτής, η TFB είναι κύριος του εμπορικού καταστήματος που παραχωρείται στον πράκτορα στοιχημάτων. Θέτει στη διάθεσή του τις εγκαταστάσεις με τις αναγκαίες παροχές, αναλαμβάνει το βάρος της ασφαλιστικής καλύψεως και διασφαλίζει την τοποθέτηση του διακριτικού τίτλου του καταστήματος καθώς και τη διατήρηση του καταστήματος σε καλή κατάσταση λειτουργίας.

16 Η σύμβαση αυτή προβλέπει επίσης ότι η TFB θέτει στη διάθεση του πράκτορα στοιχημάτων τον μηχανογραφικό εξοπλισμό με τον οποίο πρέπει να καταχωρίζονται όλα τα κατατιθέμενα στοιχήματα καθώς και η πληρωμή των κερδών. Η TFB θέτει δωρεάν στη διάθεση του πράκτορα στοιχημάτων τον εξοπλισμό και τα έγγραφα, που παραμένουν στην αποκλειστική κυριότητά της. Ο πράκτορας στοιχημάτων αναλαμβάνει την υποχρέωση να χρησιμοποιεί επιμελώς τον εξοπλισμό που του εμπιστεύεται η TFB και να την πληροφορεί για οποιαδήποτε ανωμαλία παρατηρείται κατά τη λειτουργία του εν λόγω εξοπλισμού, η δε επισκευή και διατήρησή του πραγματοποιείται από την TFB εξόδοις της.

17 Περαιτέρω, ο πράκτορας στοιχημάτων υποχρεούται, κατά τη συναφθείσα με την TFB «σύμβαση προμηθείας», να τηρεί τους κανονισμούς οι οποίοι αφορούν τη συλλογή στοιχημάτων, μεταξύ άλλων, την καταχώριση, τη λογιστική και την πληρωμή τους. Αναλαμβάνει την υποχρέωση να διασφαλίζει την τακτική λειτουργία του πρακτορείου του και να ρυθμίζει τις ώρες λειτουργίας του σύμφωνα με τα γεγονότα τα σχετικά με τις δραστηριότητες και τα προϊόντα της TFB. Ωστόσο, έχει το δικαίωμα να αποφασίζει ελευθέρως για τη διοργάνωση του πρακτορείου του και την πρόσληψη προσωπικού για την καλύτερη εκπλήρωση των υποχρεώσεών του.

18 Η TFB παρέχει στον πράκτορα στοιχημάτων την άδεια να παραλαμβάνει όλα τα είδη στοιχημάτων για τα οποία είναι προσηκόντως εξουσιοδοτημένη, είτε κατά νόμο, είτε βάσει συμβάσεως εντολής, και του επιτρέπει να ασκεί κάθε άλλη δραστηριότητα καθόσον δεν αντίκειται στον νόμο περί πρακτορείων ιπποδρομιών και δεν ασκείται για λογαριασμό άμεσου ανταγωνιστή της TFB.

19 Κατά τις γενικές διατάξεις του κανονισμού της TFB, ο έχων την εκμετάλλευση του πρακτορείου, ο οποίος είναι ο μόνος που έχει την άδεια καταχωρίσεως στοιχήματος, μπορεί πάντοτε να αρνηθεί την παραλαβή στοιχήματος, εν όλω ή εν μέρει, χωρίς να υποχρεούται να δικαιολογήσει την άρνησή του. Εξάλλου, ο νικητής ενός στοιχήματος μπορεί να εισπράξει τα κέρδη του μόνον από τον πράκτορα στοιχημάτων στον οποίο κατέθεσε το στοίχημά του.

20 Ο πράκτορας στοιχημάτων αμείβεται με προμήθεια, καθοριζόμενη σε ποσοστό επί των ποσών των καταχωρισμένων στοιχημάτων, κατόπιν αφαιρέσεως των ποσών των πραγματοποιηθεισών πληρωμών. Η προμήθεια αυτή υπολογίζεται και διευθετείται μηνιαίως πέραν των επισήμων πράξεων συνάψεως στοιχημάτων. Ο πράκτορας στοιχημάτων δεν απευθύνει κανένα τιμολόγιο στην TFB για την είσπραξη των προμηθειών του.

21 Τα δελτία, τα οποία εκδίδει ο πράκτορας στοιχημάτων και παραδίδει στους παίκτες και επί των οποίων αναγράφονται τα στοιχήματα, αναφέρουν, στην επικεφαλίδα της εμπρόσθιας όψεως, το όνομα του πράκτορα στοιχημάτων, τον αριθμό του εμπορικού του μητρώου καθώς και τον αριθμό του ΦΠΑ. Εξάλλου, στην εμπρόσθια όψη των δελτίων αυτών υπάρχει πλάγια επιγραφή, ήτοι στο κάτω μέρος των δελτίων αυτών «Belgische Tiercé» κατόπιν «Tiercé belge» και στο άνω μέρος αυτών «Tiercé Franco Belge». Στην οπίσθια όψη των ιδίων αυτών δελτίων αναγράφεται το ακόλουθο κείμενο «Με τη συμμετοχή του, ο στοιχηματίζων αναγνωρίζει ότι έλαβε γνώση και υπόκειται στις ρήτρες των κανονισμών της S.C. (Société coopérative) P.M.U. belge, της S.A. Tiercé Franco-belge και του Bingoal».

22 Κατά τη διάρκεια διεξαγωγής ελέγχου, ο οποίος άρχισε τον Ιούλιο του 2000, η βελγική φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι οι προμήθειες που εισέπραξαν οι πράκτορες στοιχημάτων μεταξύ 1ης Ιανουαρίου 1997 και 31ης Δεκεμβρίου 2000 δεν υπόκεινταν σε ΦΠΑ. Κρίνοντας ότι οι πράκτορες στοιχημάτων εργάζονται επ' ονόματι της TFB και, επομένως, η δραστηριότητά τους πρέπει να υπόκειται σε ΦΠΑ, η εν λόγω αρχή, τον Νοέμβριο του 2001, κοινοποίησε στην TFB επιπλέον οφειλή ΦΠΑ, προσαυξημένη με πρόστιμα και τόκους υπερημερίας, για τις εν λόγω προμήθειες ΦΠΑ.

23 Η TFB άσκησε προσφυγή ενώπιον του πρωτοδικείου της Λιέγης και ζήτησε να κριθεί ότι ο ΦΠΑ δεν οφείλεται για τις επίδικες προμήθειες, ισχυριζόμενη ότι οι πράκτορες στοιχημάτων πρέπει, για την εφαρμογή της νομοθεσίας περί ΦΠΑ, να θεωρηθούν ως παραγγελιοδόχοι οι οποίοι μεσολαβούν στο πλαίσιο παροχής υπηρεσιών που απαλλάσσεται του φόρου αυτού.

24 Με την από 20 Σεπτεμβρίου 2004 απόφαση, το δικαστήριο αυτό έκανε δεκτό το αίτημα της TFB. Κατόπιν εφέσεως του État belge, το εφετείο της Λιέγης επιβεβαίωσε όλο το διατακτικό της αποφάσεως αυτής με απόφαση της 5ης Οκτωβρίου 2005. Το αναιρετικό δικαστήριο αναίρεσε την απόφαση αυτή και ανέπεμψε την υπόθεση ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

25 Το αιτούν δικαστήριο εξέτασε, πρώτον, τη συναφθείσα μεταξύ TFB και πρακτόρων στοιχημάτων σύμβαση και έκρινε ότι από τον συνδυασμό εγγενών και εξωγενών στοιχείων προκύπτει ότι η TFB είχε αναθέσει συμβατικώς στους πράκτορες στοιχημάτων την αποστολή συλλογής και καταχωρίσεως στοιχημάτων στο πλαίσιο συμβάσεως προμηθείας και όχι στο πλαίσιο συμβάσεως εντολής. Εξάλλου, το δικαστήριο αυτό επισήμανε ότι το άρθρο 13, παράγραφος 2, του κώδικα ΦΠΑ καθιστά άνευ ενδιαφέροντος το ζήτημα του κατά πόσον ο μεσάζων ενεργεί ως εντολοδόχος παρά ως παραγγελιοδόχος. Το αιτούν δικαστήριο κατέληξε στο ότι οι πράκτορες στοιχημάτων μεσολαβούν άμεσα ιδίω ονόματι, δυνάμει συμβάσεως προμηθείας, σε παροχή υπηρεσιών περιλαμβάνουσα την καταχώριση στοιχημάτων και την πληρωμή κερδών για λογαριασμό της TFB.

26 Δεύτερον, το αιτούν δικαστήριο επεδίωξε να στοιχειοθετήσει αν οι καταβαλλόμενες από την TFB στους πράκτορες στοιχημάτων προμήθειες απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Κρίνοντας ότι, συναφώς, η λύση της διαφοράς της κύριας δίκης εξαρτάται από την ερμηνεία του δικαίου της Ένωσης, το cour d'appel de Mons αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να θέσει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Έχουν τα άρθρα 6, παράγραφος 4, και 13, Β, στοιχείο στ', της [έκτης οδηγίας] την έννοια ότι απαγορεύουν τη φοροαπαλλαγή για υπηρεσίες τις οποίες παρέχει παραγγελιοδόχος, ο οποίος μεσολαβεί μεν ιδίω ονόματι, αλλά για τον λογαριασμό παραγγέλλοντος ο οποίος διοργανώνει την παροχή υπηρεσιών για τις οποίες γίνεται λόγος στο [εν λόγω] άρθρο 13, Β, στοιχείο στ' [...];»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

27 Με το ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί να διευκρινιστεί αν τα άρθρα 6, παράγραφος 4, και 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι αντίκεινται στη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ για υπηρεσίες τις οποίες παρέχει παραγγελιοδόχος, ο οποίος μεσολαβεί ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό παραγγέλλοντος ο οποίος διοργανώνει παροχές υπηρεσιών για τις οποίες γίνεται λόγος στο άρθρο 13, Β, στοιχείο στ'. Ειδικότερα, το ζήτημα αυτό αποσκοπεί στην εξέταση, από απόψεως του ΦΠΑ, της σχέσεως μεταξύ επιχειρήσεως ασκούσας δραστηριότητα συλλογής στοιχημάτων και επιχειρηματία μεσολαβούντος στη συλλογή στοιχημάτων ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό της εν λόγω επιχειρήσεως.

28 Κατά το άρθρο 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας, τα στοιχήματα, οι λαχειοφόροι αγορές και τα λοιπά τυχηρά ή χρηματικά παίγνια απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ, υπό την επιφύλαξη των προϋποθέσεων και ορίων που θέτει έκαστο κράτος μέλος.

29 Όσον αφορά ειδικότερα τα στοιχήματα, λαχεία και άλλα τυχηρά 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 τυχηρά 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 (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, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 24).

30 Η πράξη συνάψεως στοιχημάτων, την οποία αφορά η διάταξη αυτή, χαρακτηρίζεται από την παροχή κάποιας ευκαιρίας κέρδους στους στοιχηματίζοντες και από την ανάληψη, ως αντιπαροχή, του κινδύνου της υποχρεώσεως χρηματοδοτήσεως των κερδών αυτών (προαναφερθείσα απόφαση United Utilities, σκέψη 26).

31 Επομένως, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παροχή υπηρεσιών «call centre», η οποία πραγματοποιείται προς όφελος ενός διοργανωτή στοιχημάτων από τηλεφώνου και περιλαμβάνει την αποδοχή των στοιχημάτων για λογαριασμό του διοργανωτή από το προσωπικό του παρέχοντος τις εν λόγω υπηρεσίες, δεν αποτελεί πράξη συνάψεως στοιχήματος κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας και, ως εκ τούτου, δεν μπορεί να τύχει της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή απαλλαγής από τον ΦΠΑ (προαναφερθείσα απόφαση United Utilities, σκέψη 29).

32 Ωστόσο, η υπόθεση της κύριας δίκης διαφέρει από πολλές απόψεις από την υπόθεση που οδήγησε στην προπαρατεθείσα απόφαση United Utilities. Συγκεκριμένα, αφενός, η δραστηριότητα των πρακτόρων στοιχημάτων διαφέρει της δραστηριότητας του εν λόγω «call centre», μεταξύ άλλων, καθόσον οι στοιχηματίζοντες γνωρίζουν τους πράκτορες στοιχημάτων, οι εν λόγω πράκτορες μπορούν να αρνηθούν την παραλαβή στοιχήματος χωρίς να υποχρεούνται να δικαιολογήσουν την άρνηση αυτή και, επίσης, είναι επιφορτισμένοι με την καταβολή των κερδών στους στοιχηματίζοντες. Αφετέρου, η υπόθεση που οδήγησε στην απόφαση εκείνη αφορούσε την αποδοχή στοιχημάτων επ' ονόματι του διοργανωτή τους, ενώ το ζήτημα που τίθεται στην υπόθεση της κύριας δίκης αφορά ρητώς την κατάσταση επιχειρηματία ο οποίος μεσολαβεί στη συλλογή των εν λόγω στοιχημάτων για λογαριασμό του διοργανωτή των στοιχημάτων, αλλά ιδίω ονόματι.

33 Η μεσολάβηση αυτή ιδίω ονόματι σημαίνει ότι, αντιθέτως προς την περίπτωση στην υπόθεση που οδήγησε στην προπαρατεθείσα απόφαση United Utilities, όπως διευκρινίζεται στη σκέψη 27 της αποφάσεως αυτής, ο νομικός δεσμός δεν δημιουργείται άμεσα μεταξύ του στοιχηματίζοντος και της επιχειρήσεως για λογαριασμό της οποίας δρα ο μεσολαβών επιχειρηματίας, αλλά μεταξύ του επιχειρηματία και του στοιχηματίζοντος, αφενός, και του επιχειρηματία και της εν λόγω επιχειρήσεως, αφετέρου.

34 Όσον αφορά την εξέταση της μεσολαβήσεως αυτής από απόψεως του ΦΠΑ, το άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι, όταν υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό τρίτου, μεσολαβεί σε παρεχόμενες υπηρεσίες, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει προσωπικά τις εν λόγω υπηρεσίες.

35 Επομένως, η διάταξη αυτή δημιουργεί δύο πλασματικές, από νομικής απόψεως, παρεμφερείς παροχές υπηρεσιών, οι οποίες λαμβάνουν χώρα διαδοχικά. Δυνάμει των πλασματικών αυτών παροχών, ο επιχειρηματίας, ο οποίος μεσολαβεί στην παροχή υπηρεσιών και αποτελεί τον παραγγελιοδόχο, θεωρείται ότι, αρχικώς, έχει δεχθεί τις εν λόγω υπηρεσίες από τον επιχειρηματία για λογαριασμό του οποίου ενεργεί, ο οποίος αποτελεί τον παραγγέλλοντα, προτού παράσχει, στη συνέχεια, προσωπικώς τις υπηρεσίες αυτές στον πελάτη. Επομένως, όσον αφορά τη νομική σχέση μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου, ο αντίστοιχος ρόλος τους ως παρέχοντος υπηρεσίες και πληρώνοντος αντιστρέφεται πλασματικώς για τον ΦΠΑ.

36 Δεδομένου ότι το άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας εμπίπτει στον τίτλο V της οδηγίας, «Φορολογητέες πράξεις» και διατυπώνεται γενικώς, χωρίς να περιλαμβάνει περιορισμούς όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής του ή το περιεχόμενό του, το δημιουργηθέν από τη διάταξη αυτή πλάσμα αφορά και την εφαρμογή των απαλλαγών από τον ΦΠΑ τις οποίες προβλέπει η έκτη οδηγία. Επομένως, αν η παροχή υπηρεσιών στην οποία μεσολαβεί ο παραγγελιοδόχος απαλλάσσεται του ΦΠΑ, η απαλλαγή αυτή εφαρμόζεται και στη νομική σχέση μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου.

37 Το συμπέρασμα αυτό ισχύει και για την απαλλαγή του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ΄, της έκτης οδηγίας, σχετικά με τις πράξεις συνάψεως στοιχημάτων. Συγκεκριμένα, η απαλλαγή αυτή δεν έχει, σε σχέση με άλλες απαλλαγές, ιδιαιτερότητες δικαιολογούσες τον περιορισμό του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 6, παράγραφος 4, της οδηγίας αυτής και τον αποκλεισμό των στοιχημάτων. Εξάλλου, στο πλαίσιο της εφαρμογής της τελευταίας αυτής διατάξεως, δεν ασκεί επιρροή ότι το εν λόγω άρθρο 13, Β, στοιχείο στ΄, δεν προβλέπει απαλλαγή των παροχών των μεσαζόντων ή διαπραγμάτευση, ενώ η απαλλαγή αυτή προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 13, Β, στοιχεία α΄ και δ΄, της έκτης οδηγίας.

38 Αντιθέτως προς όσα υποστηρίζει η Βελγική Κυβέρνηση, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν αντίκειται ούτε στην εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ΄, της έκτης οδηγίας στη σχέση μεταξύ παραγγέλλοντος και παραγγελιοδόχου, μολονότι η προμήθεια που καταβάλλεται σε εντολοδόχο ο οποίος ενεργεί επ' ονόματι και για λογαριασμό του εντολέα υπόκειται στον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, όπως προκύπτει από το άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, η οδηγία προβλέπει ειδικούς κανόνες για τις παροχές υπηρεσιών εκ μέρους παραγγελιοδόχου, ο οποίος ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου, οι οποίοι διαφέρουν από τους κανόνες που διέπουν τις παροχές υπηρεσιών εκ μέρους εντολοδόχου, ο οποίος ενεργεί επ' ονόματι και για λογαριασμό άλλου.

39 Όσον αφορά το ζήτημα αν οι επίδικοι πράκτορες στοιχημάτων της κύριας δίκης ενεργούν πράγματι, κατά τη συλλογή των στοιχημάτων, ιδίω ονόματι υπό την έννοια του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, το οποίο προέβαλε η Βελγική Κυβέρνηση, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το υποβληθέν ερώτημα, το οποίο επαναλαμβάνει κατά γράμμα την παράγραφο αυτή, βασίζεται στην προϋπόθεση ότι οι εν λόγω πράκτορες στοιχημάτων εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της.

40 Στο πλαίσιο της διαδικασίας την οποία αφορά το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο, που έχει επιληφθεί διαφοράς η οποία αφορά την εφαρμογή του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, να εξετάσει, ενόψει όλων των δεδομένων της υποθέσεως, ιδίως δε της φύσεως των συμβατικών υποχρεώσεων του οικείου επιχειρηματία έναντι των πελατών του, αν συντρέχει ή μη η προϋπόθεση αυτή (βλ., συναφώς, όσον αφορά το άρθρο 26 της έκτης οδηγίας, αποφάσεις της 12ης Νοεμβρίου 1992, C-163/91, Van Ginkel, Συλλογή 1992, σ. I-5723, σκέψη 21, καθώς και της 13ης Οκτωβρίου 2005, C-200/04, ISt, Συλλογή 2005, σ. I-8691, σκέψεις 19 και 20).

41 Πάντως, το Δικαστήριο, καλούμενο να παράσχει στο εθνικό δικαστήριο επωφελείς απαντήσεις, είναι αρμόδιο να παράσχει, με βάση τον φάκελο της υποθέσεως της κύριας δίκης και τις γραπτές και προφορικές παρατηρήσεις που του υποβλήθηκαν, στοιχεία που θα επιτρέψουν στο εθνικό δικαστήριο να εκδώσει την απόφασή του (βλ. αποφάσεις της 11ης Δεκεμβρίου 2007, C-438/05, International Transport Workers' Federation και Finnish Seamen's Union, Συλλογή 2007, σ. I-10779, σκέψη 85, καθώς και της 13ης Απριλίου 2010, C-73/08, Bressol κ.λπ., που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 65).

42 Όσον αφορά την επίδικη δραστηριότητα των πρακτόρων στοιχημάτων της κύριας δίκης, σημειωτέον ότι, μολονότι η προϋπόθεση ότι ο υποκείμενος στον φόρο πρέπει να ενεργεί ιδίω ονόματι αλλά για λογαριασμό άλλου, που περιλαμβάνεται στο άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, πρέπει να ερμηνευθεί βάσει των επίδικων συμβατικών σχέσεων, όπως προκύπτει από τη σκέψη 40 της παρούσας αποφάσεως, εντούτοις η ορθή λειτουργία του θεσπισθέντος με την οδηγία αυτή κοινού συστήματος του ΦΠΑ απαιτεί εκ μέρους του αιτούντος δικαστηρίου συγκεκριμένο έλεγχο δυνάμενο να στοιχειοθετήσει αν, ενόψει των δεδομένων της προκειμένης υποθέσεως, οι εν λόγω πράκτορες στοιχημάτων ενεργούν πράγματι, κατά τη συλλογή των στοιχημάτων, ιδίω ονόματι.

43 Συναφώς, πρέπει να ληφθεί υπόψη, μεταξύ άλλων, το γεγονός ότι η άσκηση της δραστηριότητάς τους απαιτεί ή δεν απαιτεί την κατοχή άδειας εκ μέρους των δημοσίων αρχών, ότι τα δελτία που εκδίδουν οι πράκτορες στοιχημάτων αναφέρουν το όνομα της TFB, ότι οι πελάτες δέχονται, αναλόγως των στοιχείων που περιλαμβάνονται στα δελτία αυτά, να υπαχθούν στις ρήτρες του κανονισμού της εν λόγω εταιρίας, ότι τα εμπορικά καταστήματα των οποίων την εκμετάλλευση έχουν οι πράκτορες στοιχημάτων φέρουν τον διακριτικό τίτλο της εν λόγω εταιρίας στην οποία ανήκουν και ότι, πριν από πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης, οι πράκτορες στοιχημάτων ενεργούσαν ή δεν ενεργούσαν ως εντολοδόχοι. Αντιθέτως, η τυχόν ύπαρξη εθνικής διατάξεως σε θέματα ΦΠΑ επεκτείνουσας το πλάσμα δικαίου του άρθρου 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας πέραν των κριτηρίων που θέτει η διάταξη αυτή δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στο πλαίσιο του ελέγχου βάσει του οποίου μπορεί να στοιχειοθετηθεί αν οι πράκτορες στοιχημάτων ενεργούν ή δεν ενεργούν ιδίω ονόματι. Συγκεκριμένα, αν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις όπως προκύπτουν μόνον από το άρθρο 6, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', της οδηγίας αυτής όσον αφορά τα στοιχήματα δεν τυγχάνει εφαρμογής στην υπόθεση της κύριας δίκης.

44 Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι τα άρθρα 6, παράγραφος 4, και 13, Β, στοιχείο στ', της έκτης οδηγίας έχουν την έννοια ότι, καθόσον επιχειρηματίας μεσολαβεί ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό επιχειρήσεως ασκούσας δραστηριότητα διοργανώσεως στοιχημάτων, κατά τη συλλογή των στοιχημάτων που εμπίπτει στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ', η επιχείρηση αυτή θεωρείται, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 4, ότι παρέχει στον εν λόγω επιχειρηματία υπηρεσία προσφοράς στοιχημάτων εμπίπτουσα στην απαλλαγή αυτή.

Επί των δικαστικών εξόδων

45 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 υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (έβδομο τμήμα) αποφαίνεται:

Τα άρθρα 6, παράγραφος 4, και 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, έχουν την έννοια ότι, καθόσον επιχειρηματίας μεσολαβεί ιδίω

ονόματι, αλλά για λογαριασμό επιχειρήσεως ασκούσας δραστηριότητα διοργανώσεως στοιχημάτων, κατά τη συλλογή των στοιχημάτων που εμπίπτει στην απαλλαγή από τον φόρο προστιθέμενης αξίας του άρθρου 13, Β, στοιχείο στ΄, η επιχείρηση αυτή θεωρείται, δυνάμει του άρθρου 6, παράγραφος 4, ότι παρέχει στον εν λόγω επιχειρηματία υπηρεσία προσφοράς στοιχημάτων εμπίπτουσα στην απαλλαγή αυτή.

(υπογραφές)

i — Στη σκέψη 35 του παρόντος κειμένου έγινε τροποποίηση γλωσσικής φύσεως μετά την αρχική ανάρτησή του στην ψηφιακή Συλλογή Νομολογίας.