ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (sedmého senátu)

14. července 2011 *

Ve věci C-464/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím cour d'appel de Mons (Belgie) ze dne 17. září 2010, došlým Soudnímu dvoru dne 24. září 2010, v řízení

État belge

proti

Pierru Henflingovi, Raphaëlu Davinovi a Koenraadu Tanghovi, jako insolvenčním správcům společnosti Tiercé Franco-Belge SA,

SOUDNÍ DVŮR (sedmý senát),

ve složení D. Šváby, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta a T. von Danwitz (zpravodaj), soudci,

* Jednací jazyk: francouzština.

generální advokát: Y. Bot,
vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. května 2011,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za P. Henflinga, R. Davina a K. Tangha, jako insolvenční správce společnosti Tiercé Franco-Belge SA, O. Bertinem, avocat,

– za belgickou vládu M. Jacobs a L. Van den Broeck, jakož i J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi D. Recchia, B. Stromskym a C. Soulay, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 6 odst. 4 a čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém

daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi belgickým státem a P. Henflingem, R. Davinem a K. Tanghem, jakožto insolvenčními správci společnosti Tiercé Franco-Belge SA (dále jen „TFB“), jehož předmětem je odmítnutí tohoto státu osvobodit od daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) služby poskytované společnosti TFB sázkovými kancelářemi.

Právní rámec

Unijní právní úprava

3 Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice podléhá DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

4 Podle čl. 5 odst. 1 a odst. 4 písm. c) této směrnice se výrazem „dodání zboží“ rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“, jakož i „převod zboží podle smlouvy, podle níž se vyplácí provize z koupě nebo prodeje“.

5 Článek 6 dané směrnice uvádí:

„1. ‚Poskytováním služeb' se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5.

[...]

4. Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama.

[...]"

6 Článek 13 šesté směrnice, nazvaný „Osvobození od daně v tuzemsku", stanoví:

„[...]

B. Ostatní případy osvobození

Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

[...]

f) sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

7 Článek 10 odst. 1 zákona o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“) stanoví:

„Dodáním zboží se rozumí převod práva nakládat se zbožím jako vlastník.

Jedná se zejména o předání zboží nabyvateli nebo postupníkovi na základě smlouvy o převodu práva nebo jeho potvrzení.“

8 Článek 13 odst. 1 a 2 tohoto zákona uvádí:

„1. Komisionář zařizující koupi je považován za kupujícího a ve vztahu ke svému komitentovi za prodávajícího zboží, které je jeho prostřednictvím koupeno. Komisionář zařizující prodej je považován za prodávajícího a ve vztahu ke svému komitentovi za kupujícího zboží, které je jeho prostřednictvím prodáno.

2. Za komisionáře se považuje nejen osoba, která jedná vlastním jménem nebo pod obchodním jménem na účet komitenta, ale také zprostředkovatel při koupi, který od prodávajícího obdrží, nebo zprostředkovatel při prodeji, který kupujícímu předá, z jakéhokoliv titulu fakturu, oznámení o dluhu nebo jakýkoli jiný rovnocenný písemný doklad vystavený na jeho vlastní jméno."

9 Článek 18 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„Poskytováním služeb se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu tohoto zákona.

Poskytováním služeb se zejména rozumí plnění smlouvy, jejímž předmětem je:

[...]

3. zmocnění;

[...]"

10 Článek 20 odst. 1 první pododstavec zákona o DPH zní:

„[...] jestliže se komisionář nebo jakýkoli zprostředkovatel, který jedná za podmínek stanovených v čl. 13 odst. 2, podílí na poskytování služeb, má se za to, že obdržel i poskytnul tyto služby sám."

11 Podle čl. 44 odst. 3 bodu 13 tohoto zákona jsou od DPH osvobozeny „sázky, loterie a další formy her za podmínek a omezení stanovených králem“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

12 Společnost TFB, vůči níž bylo dne 27. října 2008 zahájeno insolvenční řízení, je akciovou společností, jež je zaregistrována jako plátce DPH v Belgii a jejíž činnost spočívá v přijímání sázek, a to zejména sázek na koňské dostihy v Belgii a ostatních státech.

13 V rámci své činnosti využívá síť místních kanceláří, nazývaných „trafiky“, jež se nachází na celém území Belgického království. Tito trafikanti jsou pověřeni výběrem vkladů sázejících na koňské dostihy nebo jiné sportovní události, evidencí sázek, vydáváním sázenek nebo tiketů pro sázkaře, jakož i vyplácením výher.

14 Každý trafikant uzavřel se společností TFB smlouvu označenou jako „komisionářská smlouva“.

15 Podle této smlouvy je společnost TFB vlastníkem obchodního majetku, jenž je trafikantovi svěřen do správy. Společnost TFB poskytuje tomuto trafikantovi prostory s potřebnými dodávkami energie, hradí pojištění budov a zajišťuje instalaci označení, jakož i jeho údržbu v dobrém funkčním stavu.

16 Uvedená smlouva rovněž stanoví, že společnost TFB poskytuje trafikantovi technické vybavení, kterým musí být evidovány všechny uzavřené sázky a výplaty výher. Zařízení a dokumenty jsou trafikantovi předány společností TFB do bezplatné úschovy a zůstávají ve výlučném vlastnictví této společnosti. Trafikant se zavazuje užívat zařízení, které je mu svěřeno společností TFB, s péčí řádného hospodáře a informovat tuto společnost o jakékoli závadě ve fungování tohoto zařízení, a jeho opravu a údržbu přitom společnost TFB provádí na své náklady.

17 Trafikant je nadto podle „komisionářské smlouvy" uzavřené se společností TFB povinen dodržovat vnitřní předpisy týkající se přijímání sázek, zejména jejich evidence, účetnictví a placení. Zavazuje se zajistit řádný provoz své kanceláře a její otevření v souladu s událostmi souvisejícími s činnostmi a produkty společnosti TFB. Je však oprávněn svobodně rozhodnout o organizaci své kanceláře a může přijmout zaměstnance za účelem co nejlepšího plnění svých povinností.

18 Společnost TFB povoluje trafikantovi přijímání všech druhů sázek, pro které má řádné povolení, a to buď na základě zákona, nebo na základě zmocnění, a nechává jej vykonávat jakoukoli jinou činnost, pakliže není v rozporu se zákonem o dostihových sázkových kancelářích a není vykonávána na účet přímého konkurenta společnosti TFB.

19 Podle obecných ustanovení vnitřního předpisu společnosti TFB může provozovatel kanceláře, který je jako jediný oprávněn sázku zaevidovat, vždy sázku v celém rozsahu nebo zčásti odmítnout, aniž je povinen své odmítnutí odůvodnit. Úspěšný sázející si mimoto může svoji výhru vyzvednout pouze u trafikanta, u něhož sázku uzavřel.

20 Trafikant je odměňován provizí stanovenou jako procentní podíl z vkladů vložených na zaevidované sázky po odečtení hodnoty provedených úhrad. Tato provize je počítána a vyplácena měsíčně mimo oficiální sázkové činnosti. Trafikant nepředkládá společnosti TFB za účelem obdržení svých provizí žádnou fakturu.

21 Sázenky vydané trafikantem a předané hráčům k uzavření sázek uvádí na přední straně v záhlaví jméno trafikanta, jeho číslo v obchodním rejstříku a jeho číslo plátce DPH. Na přední straně těchto sázenek jsou krom toho uvedeny údaje po stranách, a to ve spodní části daných sázenek „Belgische Tiercé", poté „Tiercé belge", a v jejich horní části „Tiercé Franco Belge". Na zadní straně týchž sázenek je uveden následující text: „Svou účastí sázející potvrzuje, že se seznámil a souhlasí s ustanoveními vnitřních předpisů společnosti S.C. P.M.U. belge, společnosti S.A. Tiercé Franco-belge a Bingoal".

22 Při kontrole zahájené v červenci 2000 belgický správce daně konstatoval, že provize, které trafikanti získali mezi 1. lednem 1997 a 31. prosincem 2000, nepodléhaly DPH. Jelikož měl tento správce za to, že trafikanti pracují jménem společnosti TFB, a že tudíž jejich činnost musí podléhat DPH, uvědomil v prosinci 2001 společnost TFB o nedoplatku na DPH, zvýšeném o pokuty a úroky z prodlení, z titulu DPH splatné z uvedených provizí.

23 Společnost TFB podala žalobu k Tribunal de première instance de Liège (Soud prvního stupně v Liège) a domáhala se, aby rozhodl, že ze sporných provizí nevznikla povinnost k DPH, a přitom tvrdila, že trafikanti musí být pro účely použití právních předpisů o DPH považováni za komisionáře jednající v rámci poskytování služeb osvobozených od této daně.

24 Rozsudkem ze dne 20. září 2004 uvedený soud návrhu společnosti TFB vyhověl. Na základě odvolání belgického státu Cour d'appel de Liège (Odvolací soud v Liège) tento rozsudek ve všech jeho ustanoveních rozsudkem ze dne 5. října 2005 potvrdil. Cour de cassation (kasační soud) tento rozsudek zrušil a vrátil věc předkládajícímu soudu.

25 Tento soud nejprve přezkoumal smlouvu mezi společností TFB a trafikanty a rozhodl, že ze spojení prvků samotné smlouvy a vnějších okolností vyplývá, že trafikanti byli společností TFB smluvně pověřeni vybíráním a evidencí sázek v rámci komisionářské smlouvy, a nikoli v rámci smlouvy mandátní. Tento soud nadto uvedl, že čl. 13 odst. 2 zákona o DPH činí otázku, zda zprostředkovatel jednal spíše jako mandatář, než jako komisionář, zcela bezvýznamnou. Dospěl k závěru, že trafikanti se na základě komisionářské smlouvy přímo podíleli svým vlastním jménem na poskytování služeb zahrnujících evidenci sázek a vyplácení výher na účet společnosti TFB.

26 Předkládající soud se dále snažil zjistit, zda jsou provize, které společnost TFB vyplatila trafikantům, osvobozeny od DPH. Jelikož měl Cour d'appel de Mons za to, že řešení sporu v původním řízení vyžaduje v tomto ohledu výklad unijního práva, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 6 odst. 4 a čl. 13 část B písm. f) [šesté směrnice] vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byly od daně osvobozeny služby poskytované komisionářem, který jedná vlastním jménem, ale na účet komitenta, jenž organizuje poskytování služeb uvedených v [uvedeném] čl. 13 části B písm. f) [...]?"

K předběžné otázce

27 Svou otázkou se předkládající soud táže, zda čl. 6 odst. 4 a čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice musí být vykládány v tom smyslu, že brání tomu, aby byly od DPH osvobozeny služby poskytované komisionářem, který jedná vlastním jménem, ale na účet komitenta, jenž organizuje poskytování služeb uvedených v uvedeném čl. 13 části B písm. f). Tato otázka se konkrétněji týká zacházení z hlediska DPH se vztahem mezi podnikem, jenž vykonává činnost spočívající v přijímání sázek, a hospodářským subjektem, který se podílí na vybírání sázek sice vlastním jménem, avšak na účet uvedeného podniku.

28 Podle čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice jsou za podmínek a omezení stanovených jednotlivými členskými státy od DPH osvobozeny sázky, loterie a další formy her.

29 Toto osvobození je motivováno praktickými důvody, jelikož na hazardní hry se DPH uplatňuje obtížně, a nikoli, jak je tomu v případě poskytování některých služeb v obecném zájmu v sociální oblasti, snahou zabezpečit těmto činnostem příznivější zacházení v oblasti DPH (viz rozsudky ze dne 13. července 2006, United Utilities, C-89/05, Sb. rozh. I-6813, bod 23, a ze dne 10. června 2010, Leo-Libera, C-58/09, Sb. rozh. s. I-05189, bod 24).

30 Sázkovou činnost, jež je uvedena v daném ustanovení, lze charakterizovat jako nabízení šance na výhru sázejícím za přijetí rizika povinnosti vyplatit tyto výhry (výše uvedený rozsudek United Utilities, bod 26).

31 Soud na základě toho dospěl k závěru, že poskytování služeb „call centra“ ve prospěch organizátora telefonických sázek, které zahrnuje přijímaní sázek jménem organizátora pracovníky poskytovatele těchto služeb, není sázkovou činností ve smyslu čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, a nemůže tedy požívat osvobození od DPH upraveného tímto ustanovením (výše uvedený rozsudek United Utilities, bod 29).

32 Věc v původním řízení se přitom v několika ohledech odlišuje od věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek United Utilities. Činnost trafikantů se totiž liší od činnosti uvedeného „call centra“, a to zejména v tom, že sázející znají trafikanty, že trafikanti mohou odmítnout sázku, aniž toto odmítnutí musí odůvodnit, a že jsou rovněž pověřeni vyplácením výher sázejícím. Věc, v níž byl vydán uvedený rozsudek, se dále týkala přijímání sázek jménem jejich organizátora, zatímco otázka položená ve věci v původním řízení se výslovně týká situace hospodářského subjektu, který na účet organizátora, ale vlastním jménem zprostředkovává vybírání uvedených sázek.

33 Takové zprostředkování vlastním jménem znamená, že na rozdíl od situace ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek United Utilities, jak je upřesněno v jeho bodě 27, právní vztah nevzniká přímo mezi sázejícím a podnikem, na jehož účet zprostředkující subjekt jedná, ale mezi tímto subjektem a sázejícím na jedné straně a tímto subjektem a uvedeným podnikem na straně druhé.

34 Ohledně zacházení s takovým zprostředkováním z hlediska DPH čl. 6 odst. 4 šesté směrnice stanoví, že jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama.

35 Toto ustanovení tak vytváří právní fikci dvou totožných služeb poskytovaných postupně. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi. Z toho vyplývá, že v právním vztahu mezi komitentem a komisionářem je jejich úloha poskytovatele služeb a plátce pro účely DPH fiktivně vyměněna.

36 Vzhledem k tomu, že čl. 6 odst. 4 šesté směrnice je součástí hlavy V této směrnice, nazvané „Zdanitelná plnění", a je formulován obecně, aniž obsahuje omezení ohledně své působnosti nebo rozsahu, fikce vytvořená tímto ustanovením se týká rovněž uplatňování osvobození od DPH stanovených šestou směrnicí. Z toho vyplývá, že je-li služba, na které se komisionář podílí, osvobozena od DPH, použije se toto osvobození rovněž na právní vztah mezi komitentem a komisionářem.

37 Tento závěr platí rovněž pro osvobození stanovené v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice, jež se týká sázkových činností. Toto osvobození totiž neobsahuje v porovnání s ostatními osvobozeními zvláštnosti, které by odůvodnily omezení působnosti čl. 6 odst. 4 této směrnice a vyloučení sázek z jeho působnosti. V rámci použití posledně uvedeného ustanovení je ostatně irelevantní, že čl. 13 část B písm. f) nestanoví osvobození služeb spočívajících ve zprostředkování nebo sjednávání, zatímco takové osvobození je výslovně stanoveno v čl. 13 části B písm. a) a d) šesté směrnice.

38 Na rozdíl od toho, co tvrdí belgická vláda, zásada daňové neutrality nebrání ani uplatnění osvobození od DPH stanoveného v čl. 13 části B písm. f) šesté směrnice na vztah mezi komitentem a komisionářem, ačkoli provize placená mandatáři jednajícímu jménem a na účet mandanta DPH podléhá. Jak totiž vyplývá z čl. 6 odst. 4 šesté

směrnice ona sama stanoví zvláštní pravidla pro služby poskytované komisionářem, který jedná vlastním jménem, ale na účet jiné osoby, jež se liší od pravidel upravujících služby poskytované mandatářem jednajícím jménem a na účet jiné osoby.

39 Ohledně otázky, zda trafikanti dotčení v původním řízení jednají při vybírání sázek skutečně vlastním jménem ve smyslu čl. 6 odst. 4 šesté směrnice, tedy otázky vznesené belgickou vládou, je třeba konstatovat, že položená otázka, která přebírá znění tohoto odstavce, je založena na předpokladu, že uvedení trafikanti spadají do jeho působnosti.

40 V rámci řízení upraveného článkem 267 SFEU je na vnitrostátním soudu, jemuž byl předložen spor týkající se použití čl. 6 odst. 4 šesté směrnice, aby s ohledem na veškeré údaje projednávaného případu, a především vzhledem k povaze smluvních povinností dotčeného hospodářského subjektu vůči jeho klientům, zkoumal, zda je uvedená podmínka pro použití tohoto ustanovení splněna, či nikoli (viz v tomto smyslu, pokud jde o článek 26 šesté směrnice, rozsudky ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel, C-163/91, Recueil, s. I-5723, bod 21, a ze dne 13. října 2005, ISt, C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, body 19 a 20).

41 Soudní dvůr, jehož úkolem je dát vnitrostátnímu soudu užitečnou odpověď, má však pravomoc poskytnout vnitrostátnímu soudu na základě spisu vztahujícího se k věci v původním řízení, jakož i na základě písemných a ústních vyjádření, která mu byla předložena, vodítka, která vnitrostátnímu soudu umožní rozhodnout o konkrétním sporu, jenž mu byl předložen (viz rozsudky ze dne 11. prosince 2007, International Transport Workers' Federation a Finnish Seamen's Union, C-438/05, Sb. rozh. s. I-10779, bod 85, a ze dne 13. dubna 2010, Bressol a další, C-73/08, Sb. rozh. s. I-02735, bod 65).

42 Ohledně činnosti trafikantů dotčených v původním řízení je třeba zdůraznit, že i když podmínka týkající se skutečnosti, že osoba povinná k dani musí jednat vlastním jménem, ale na účet jiné osoby, jež je uvedena v čl. 6 odst. 4 šesté směrnice, musí být vykládána na základě daných smluvních vztahů, jak vyplývá z bodu 40 tohoto rozsudku, nemění to nic na tom, že řádné fungování společného systému DPH zavedeného touto směrnicí od předkládajícího soudu vyžaduje, aby provedl konkrétní ověření umožňující zjistit, zda uvedení trafikanti s ohledem na všechny okolnosti projednávané věci při vybírání sázek skutečně jednali vlastním jménem.

43 V tomto ohledu je třeba zohlednit zejména skutečnost, zda výkon jejich činnosti vyžaduje či nevyžaduje povolení orgánů veřejné moci, zda sázenky vydané trafikanty uvádí jméno společnosti TFB, zda zákazníci podle údajů uvedených na těchto sázenkách souhlasí s tím, že budou podrobeni ustanovením vnitřního předpisu této společnosti, zda obchodní majetek využívaný trafikanty nese označení uvedené společnosti, která je jejich vlastníkem, a zda před tím, než nastaly skutečnosti v původním řízení, trafikanti jednali jako mandatáři, či nikoli. Naproti tomu případná existence vnitrostátního ustanovení v oblasti DPH, které rozšiřuje právní fikci uvedenou v čl. 6 odst. 4 šesté směrnice nad rámec kritérií stanovených v tomto ustanovení, nemůže být zohledněna v rámci ověřování umožňujícího zjistit, zda trafikanti jednali vlastním jménem, či nikoli. Kdyby totiž podmínky, které vyplývají ze samotného čl. 6 odst. 4 šesté směrnice, nebyly splněny, pak by se osvobození od DPH stanovené v čl. 13 části B písm. f) této směrnice v případě sázek ve věci v původním řízení neuplatnilo.

44 Z výše uvedeného vyplývá, že na položenou otázku je třeba odpovědět tak, že ustanovení čl. 6 odst. 4 a čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice musí být vykládána v tom smyslu, že jestliže se hospodářský subjekt vlastním jménem, avšak na účet podniku, jenž vykonává činnost spočívající v přijímání sázek, podílí na přijímání sázek, na které se vztahuje osvobození od DPH stanovené v tomto čl. 13 části B písm. f), má se podle tohoto čl. 6 odst. 4 za to, že zmíněný podnik poskytuje uvedenému subjektu službu spočívající v sázkové činnosti, na kterou se vztahuje uvedené osvobození.

K nákladům řízení

45 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (sedmý senát) rozhodl takto:

Ustanovení čl. 6 odst. 4 a čl. 13 část B písm. f) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně – musí být vykládána v tom smyslu, že jestliže se hospodářský subjekt vlastním jménem, avšak na účet podniku, jenž vykonává činnost spočívající v přijímání sázek, podílí na přijímání sázek, na které se vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty stanovené v tomto čl. 13 části B písm. f), má se podle tohoto čl. 6 odst. 4 za to, že zmíněný podnik poskytuje uvedenému subjektu službu spočívající v sázkové činnosti, na kterou se vztahuje uvedené osvobození.

Podpisy.