РЕШЕНИЕ НА СЪДА (седми състав)

14 юли 2011 година *

По дело C-464/10

с предмет преюдициално запитване на основание член 267 ДФЕС, отправено от Cour d'appel de Mons (Белгия) с акт от 17 септември 2010 г., постъпил в Съда на 24 септември 2010 г., в рамките на производство по дело

État belge

срещу

Pierre Henfling, Raphaël Davin и Koenraad Tanghe, в качеството на синдици на Tiercé Franco-Belge SA,

СЪДЪТ (седми състав),

състоящ се от: г-н D. Šváby, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta и г-н T. von Danwitz (докладчик), съдии,

* Език на производството: френски.

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар:г-н K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 18 май 2011 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за адв. P. Henfling, адв. R. Davin и адв. K. Tanghe, в качеството на синдици на Tiercé Franco-Belge SA, от адв. O. Bertin, avocat,

— за белгийското правителство, от г-жа M. Jacobs и г-жа L. Van den Broeck, както и от г-н J.-C. Halleux, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от г-жа D. Recchia, г-н B. Stromsky и г-жа C. Soulay, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 6, параграф 4 и на член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената

стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между белгийската държава и адв. Henfling, адв. Davin, и адв. Tanghe, в качеството им на синдици на Tiercé Franco-Belge SA (наричано по-нататък „TFB“), във връзка с отказа на тази държава да освободи от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) услугите, предоставени в полза на TFB от търговски представителства за залагане.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

4 Съгласно член 5, параграф 1 и параграф 4, буква в) от тази директива за доставка на стока се счита „прехвърлянето на правото на разпореждане с материално имущество като собственик“, както и „предоставяне на стоки съгласно договор, при който се плаща комисиона за покупката или продажбата“. [неофициален превод]

5 Член 6 от споменатата директива гласи:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5.

[…]

4. Когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че само е получило и доставило услугите.

[…]“. [неофициален превод]

6 Член 13 от Шеста директива, озаглавен „Освободени доставки на територията на страната“, гласи:

„[…]

Б. Други освободени доставки

Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможна измама, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

е) залагането, лотариите и другите форми на хазарт при условията и ограниченията, постановени от държавите членки;

[…]“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

7 Член 10, параграф 1 от Кодекса за данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „КДДС“) гласи:

„Доставка на стока означава прехвърлянето на правото на разпореждане със стока като собственик.

Става въпрос по-специално за предоставяне на стоката на разположение на купувача или на приобретателя в изпълнение на транслативен или на правоустановителен договор“.

8 Член 13, параграфи 1 и 2 от този кодекс гласят:

„1. При покупка комисионерът се счита за купувач, а по отношение на своя доверител, за продавач на закупената с негово посредничество вещ; при продажба комисионерът се счита за продавач, а по отношение на своя доверител, за купувач на продаваната с негово посредничество стока.

2. За комисионер се счита не само този, който действа от свое име или от името на дружество за сметка на доверител, но и посредникът при покупка, на когото продавачът издава на негово име, или пък посредникът при продажба, който издава на купувача от свое име, независимо на какво основание, фактура, дебитно известие или всеки друг равностоен писмен документ“.

9 Съгласно член 18, параграф 1 от КДДС:

„Доставка на услуги означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на този кодекс.

За доставка на услуга се счита по-специално изпълнението на договор с предмет:

[…]

3. поръчка;

[…]“.

10 Член 20, параграф 1, първа алинея от КДДС гласи:

„[…] когато комисионер или посредник, който действа при условията по член 13, параграф 2, участва в доставките на услуги, се счита, че той получава и доставя лично тези услуги“.

11 Съгласно член 44, параграф 3, точка 13 от посочения кодекс от ДДС се освобождават „залаганията, лотариите и другите форми на хазарт при условията и ограниченията, постановени от Краля“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

12 TFB, обявено в несъстоятелност на 27 октомври 2008 г., е акционерно дружество, регистрирано по ДДС в Белгия, чиято дейност се състои в приемането на залагания, по-специално върху резултатите от конни надбягвания в Белгия и други държави.

13 В рамките на своята дейност то използва мрежа от търговски представители по места, наричани „управители на пунктове за залагания“, намиращи се по цялата територия на Кралство Белгия. Тези управители на пунктове за залагания събират залозите на залагащите върху резултатите от конни надбягвания или други спортни прояви, регистрират залаганията, издават фишове или билети на залагащите и изплащат печалбите.

14 Всеки управител на пункт за залагания е обвързан с TFB с договор, наречен „комисионен договор“.

15 По силата на този договор TFB е собственик на търговското предприятие, отдадено за управление на управителя на пункта за залагания. TFB му предоставя помещенията с необходимите енергийни доставки, поема застраховката за ползване на помещенията и осигурява монтажа на фирмения надпис, както и поддържането му в изправно състояние.

16 Съгласно посочения договор TFB предоставя на управителя на пункта за залагания и компютърното оборудване, с помощта на което се регистрират всички направени залагания, както и изплащането на печалбите. Оборудването и документите, предоставени от TFB на управителя на пункта за залагания, представляват безвъзмезден влог и остават изключителна собственост на TFB. Управителят на пункта за залагания се задължава да използва повереното му по този начин от TFB оборудване с грижата на добър стопанин и да го информира за всякакви необичайни обстоятелства, настъпили по време на експлоатацията му, като ремонтите и поддръжката се осъществяват от TFB на негови разноски.

17 Освен това съгласно „комисионния договор", сключен с TFB, управителят на пункта за залагания е задължен да спазва правилата за приемането на залагания, и по-специално регистрирането, отчитането и плащането им. Той се задължава да осигури редовната работа на своето търговско представителство, което следва да е отворено в съответствие с проявите, свързани с дейността и продуктите на TFB. Той обаче има право да взема свободно решения във връзка с организацията на търговското представителство и може да назначава персонал, за да изпълнява по най-подходящ начин своите задължения.

18 TFB разрешава на управителя на пункта за залагания да приема всички видове залагания, за които притежава надлежно разрешение в съответствие със закона или по силата на договор за поръчка и допуска упражняването на всяка друга дейност, която не е забранена от законодателството относно пунктовете за кони надбягвания и не се упражнява за сметка на пряк конкурент на TFB.

19 Съгласно общите разпоредби на правилника на TFB управителят на търговското представителство, единствен оправомощен да регистрира залагане, може винаги да откаже залагането, изцяло или отчасти, без да има задължение да обосновава отказа си. Освен това направилият печелившо залагане може да получи печалбата си само от управителя на пункт за залагания, при когото е направил залагането.

20 Възнаграждението на управителя на пункта за залагания е комисиона, определена като процент от направените залози в рамките на регистрираните залагания след приспадане на сумите на извършените възстановявания. Комисионата се изчислява и изплаща на месечна база извън официалните сделки по залагания. Управителят на пункта за залагания не изпраща фактура на TFB за получаването на своите комисиони.

21 Фишовете, издадени от управителя на пункта за залагания и предоставени на играчите, които материализират залаганията, упоменават в горната част на лицевата страна името на управителя на пункта за залагания, номера му в търговския регистър и номера му по ДДС. На лицевата страна на фишовете следните надписи са странично поместени, а именно в долната част на фишовете „Belgische Tiercé", след което „Tiercé belge", а в горната част „Tiercé Franco Belge". На обратната страна на същите фишове фигурира следният текст, а именно „С участието си залагащият заявява, че е запознат и приема да бъде обвързан с разпоредбите на правилниците на белгийското кооперативно дружество P. M. U., на S.A. Tiercé Franco-belge и на Bingoal".

22 При ревизия, започнала през юли 2000 г., белгийската данъчна администрация установява, че комисионите, получавани от управителите на пунктове за залагания между 1 януари 1997 г. и 31 декември 2000 г., не са били обложени с ДДС. Като счита, че управителите на пунктове за залагания работят от името на TFB и поради това дейността им трябва да се облага с ДДС, през ноември 2001 г. данъчните органи начисляват на TFB допълнителен ДДС, като му налагат също глоби и лихви за забава на основание дължимия по посочените комисиони ДДС.

23 TFB подава жалба пред Tribunal de première instance de Liège и иска да се установи, че по спорните комисиони не се дължи ДДС, като посочва, че за целите на прилагането на законодателството в областта на ДДС управителите на пунктове за залагания трябва да се считат за комисионери, действащи в рамките на освободено от този данък предоставяне на услуги.

24 С решение от 20 септември 2004 г. посоченият съд уважава искането на TFB. По жалба на белгийската държава Cour d'appel de Liège потвърждава това първоинстанционно решение със свое решение от 5 октомври 2005 г. Cour de cassation отменя решението на апелативния съд и връща делото за ново разглеждане на запитващата юрисдикция.

25 На първо място, тази юрисдикция разглежда договора между TFB и управителите на пунктове за залагания и приема, че видно от съчетанието на вътрешноприсъщи и външни за договора обстоятелства, с договора TFB е натоварило управителите на пунктове за залагания със задачата да събират и регистрират залагания в рамките на комисионен договор, а не в рамките на договор за поръчка. Освен това посочената юрисдикция отбелязва, че член 13, параграф 2 от КДДС обезсмисля въпроса дали посредникът е действал като довереник, а не като комисионер. Тя стига до извода, че при предоставянето на услуги, включващи регистрирането на залагания и изплащането на печалби за сметка на TFB, управителите на пунктове за залагания действат пряко от свое име по силата на комисионен договор.

26 На второ място, запитващата юрисдикция иска да установи дали комисионите, изплатени от TFB на управителите на пунктове за залагания, са освободени от ДДС. Като счита, че в това отношение разрешаването на спора по главното производство зависи от тълкуването на правото на Съюза, Cour d'appel de Mons решава да спре производството и да постави следния преюдициален въпрос на Съда:

„Трябва ли член 6, параграф 4 и член 13, Б, буква е) от [Шеста директива] да се тълкуват в смисъл, че не допускат предоставянето на освобождаване от данък за услуги, предоставени от комисионер, който участва в сделка от свое име, но за сметка на доверител, организиращ предоставянето на посочените в [споменатия] член 13, Б, буква е) услуги?".

По преюдициалния въпрос

27 С поставения въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали член 6, параграф 4 и член 13, Б, буква е) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат освобождаване от ДДС на услуги, предоставени от комисионер, който участва в сделка от свое име, но за сметка на доверител, организиращ предоставянето на посочените в споменатия член 13, Б, буква е) услуги. По-специално този въпрос е свързан с третирането от гледна точка на ДДС на отношенията между предприятие, упражняващо дейност по приемането на залагания, и икономически оператор, който участва в събирането на залагания от свое име, но за сметка на споменатото предприятие.

28 Съгласно член 13, Б, буква е) от Шеста директива залагането, лотариите и другите форми на хазарт са освободени от ДДС при условията и ограниченията, постановени от държавите членки.

29 Тъй като ДДС не е лесноприложим за свързаните с хазартни игри сделки, това освобождаване е продиктувано от практически съображения, а не от желанието да се осигури по-благоприятно третиране в областта на ДДС на тези дейности, както е например в случая на някои услуги от общ интерес, предоставяни в социалния сектор (вж. Решение от 13 юли 2006 г. по дело United Utilities, C-89/05, Recueil, стр. I-6813, точка 23 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело Leo-Libera, C-58/09, Сборник, стр. I-5189, точка 24).

30 Сделката, свързана със залагания, посочена в споменатата разпоредба, се характеризира с предоставяне на възможност залагащите да спечелят, като за сметка на това поемат риска да се наложи да финансират тези печалби (Решение по дело United Utilities, посочено по-горе, точка 26).

31 Така Съдът стига до извода, че предоставяне на услуги като „кол център“ в полза на организатор на залагания по телефона, които включват приемането на залагания от името на организатора от персонала на доставчика на посочените услуги, не представлява сделка, свързана със залагания по смисъла на член 13, Б, буква е) от Шеста директива, и следователно не може да се ползва от освобождаването от ДДС, предвидено в тази разпоредба (Решение по дело United Utilities, посочено по-горе, точка 29).

32 Делото по главното производство обаче се различава в няколко насоки от това, по което е постановено Решение United Utilities, посочено по-горе. Всъщност, от една страна, дейността на управителите на пунктове за залагания се различава от тази на споменатия „кол център“, по-специално поради това че управителите на пунктове за залагания са известни на залагащите, че те могат да откажат залагане, без да имат задължението да обосновават отказа, и че също така са натоварени с изплащането на печалбите на залагащите. От друга страна, делото, по което е постановено споменатото решение, се отнася до приемането на залагания от името на техния организатор, докато поставеният по главното производство въпрос изрично е свързан с положението на икономически оператор, който участва за сметка на организатора на залаганията, но ги събира от свое име.

33 Подобно участие от свое име означава, че за разлика от положението по делото, по което е постановено Решение United Utilities, посочено по-горе, както се уточнява в точка 27 от него, правната връзка възниква не пряко между залагащия и предприятието, за сметка на което действа междинният оператор, а между този оператор и залагащия, от една страна, и този оператор и споменатото предприятие, от друга страна.

34 Относно третирането от гледна точка на ДДС на подобно участие член 6, параграф 4 от Шеста директива гласи, че когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че само е получило и доставило услугите.

35 В този смисъл споменатата разпоредба създава правна фикция за наличието на две идентични доставки на услуги, осъществени последователно. По силата на тази фикция се счита, че операторът, който участва в предоставянето на услуги и има качеството на комисионер, най-напред е получил въпросните услуги от оператора, за чиято сметка действа, който има качеството на доверител, след което лично предоставя тези услуги на клиента. От това следва, що се отнася до правоотношението между доверителя и комисионера, че за целите на ДДС съответната им роля на доставчик на услуги и задължено за плащането лице фиктивно се преобръща.

36 Като се има предвид, че член 6, параграф 4 от Шеста директива попада в дял V от нея, озаглавен „Облагаеми сделки“, и е формулиран общо, без да съдържа ограничения на приложното си поле или на обхвата си, създадената с тази разпоредба фикция се отнася и до прилагането на случаите на освобождаване от ДДС, предвидени в Шеста директива. От това следва, че след като доставката на услуги, в която участва комисионерът, е освободена от ДДС, това освобождаване се прилага и в правоотношението между доверителя и комисионера.

37 Този извод важи и за освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква е) от Шеста директива във връзка със сделките по залагане. Всъщност в сравнение с други случаи на освобождаване това освобождаване не се отличава с особености, които биха обосновавали ограничаването на приложното поле на член 6, параграф 4 от Директивата и изключването на залаганията от него. Освен това в рамките на прилагането на последната разпоредба е без значение, че споменатият член 13, Б, буква е) не предвижда освобождаването на услугите на посредниците или на услугите, свързани с договаряне, въпреки че подобно освобождаване е изрично предвидено в член 13, Б, букви а) и г) от Шеста директива.

38 Противно на твърденията на белгийското правителство, принципът на данъчен неутралитет също допуска прилагането на освобождаването от ДДС, предвидено в член 13, Б, буква е) от Шеста директива към правоотношението между доверителя и комисионера, въпреки че комисионата, платена на довереника,

действащ от името и за сметка на доверителя, подлежи на облагане с ДДС. Действително, видно от член 6, параграф 4 от Шеста директива, самата тя предвижда особени правила за доставките на услуги, направени от комисионер, който действа от свое име, но за сметка на другиго, които се различават от правилата, уреждащи доставките, направени от довереник, действащ от името и за сметка на другиго.

39 По въпроса дали управителите на пунктове за залагания по главното производство действително действат във връзка със събирането на залагания от свое име по смисъла на член 6, параграф 4 от Шеста директива — въпрос, повдигнат от белгийското правителство — следва да се приеме, че поставеният въпрос, който възпроизвежда съдържанието на този параграф, се основава на предпоставката, че споменатите управители на пунктове за залагания попадат в неговото приложно поле.

40 В рамките на производството по член 267 ДФЕС националният съд, сезиран със спора относно прилагането на член 6, параграф 4 от Шеста директива, следва да провери с оглед на всички данни по делото, и по-специално на естеството на договорните задължения на съответния икономически оператор по отношение на неговите клиенти дали споменатото условие за прилагането на тази разпоредба е изпълнено или не (вж. в този смисъл, що се отнася до член 26 от Шеста директива, Решение от 12 ноември 1992 г. по дело Van Ginkel, C-163/91, Recueil, стр. I-5723, точка 21 и Решение от 13 октомври 2005 г. по дело ISt, C-200/04, Recueil, стр. I-8691, точки 19 и 20).

41 При все това Съдът, от който се иска да предостави полезен отговор на националната юрисдикция, е компетентен да ѝ даде указания, изведени от преписката по делото по главното производство и от представените пред него писмени и устни становища, като тези указания са от такова естество, че да позволят на националната юрисдикция да се произнесе по конкретния спор, с който е сезирана (вж. Решение от 11 декември 2007 г. по дело International Transport Workers' Federation и Finnish Seamen's Union, C-438/05, Сборник, стр. I-10779, точка 85, както и Решение от 13 април 2010 г. по дело Bressol и др., C-73/08, Сборник, стр. I-2735, точка 65).

42 Във връзка с дейността на управителите на пунктове за залагания, разглеждана в главното производство, следва да се подчертае, че макар условието, отнасящо се до необходимостта данъчнозадълженото лице да действа от свое име, но за сметка на другиго, съдържащо се в член 6, параграф 4 от Шеста директива, да трябва да се тълкува въз основа на разглежданите договорни отношения, както е видно от точка 40 от настоящото решение, това не променя факта, че доброто функциониране на установената с тази директива обща система на ДДС изисква запитващата юрисдикция да направи конкретна проверка, която да е в състояние да установи дали с оглед на всички данни по делото споменатите управители на пунктове за залагания действително действат от свое име във връзка със събирането на залагания.

43 В това отношение следва по-специално да се отчетат обстоятелствата дали упражняването на тяхната дейност изисква притежаването на разрешение от публичен орган или не, както и че издадените от управителите на пунктовете за залагания фишове упоменават наименованието на TFB, че съгласно поместените върху тези фишове надписи клиентите приемат да се съобразяват с разпоредбите на правилника на това дружество, че управляваните от управителите на пунктове за залагания търговски предприятия носят фирмата на това дружество, което е техен собственик, а така също и дали преди настъпването на фактите по главното производство управителите на пунктове за залагания са действали като доверители или не. Обратно, евентуалното наличие на национална разпоредба в областта на ДДС, която да разпростира правната фикция, предвидена в член 6, параграф 4 от Шеста директива, извън определените в нея критерии, не би могло да се вземе под внимание в рамките на проверката, позволяваща да се установи дали управителите на пунктове за залагания действат или не от свое име. Действително, ако не са изпълнени условията, произтичащи единствено от член 6, параграф 4 от Шеста директива, предвиденото в член 13, Б, буква е) от нея освобождаване не би могло да се приложи по отношение на залаганията в главното производство.

44 Въз основа на всичко изложено по-горе на поставения въпрос следва да се отговори, че член 6, параграф 4 и член 13, Б, буква е) от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че доколкото икономически оператор участва от свое име, но за сметка на предприятие, упражняващо дейност по приемане на залагания, в събирането на залагания, попадащи под действието на освобождаването от ДДС, предвидено в посочения член 13, Б, буква е), се счита, че по силата на споменатия член 6, параграф 4 това предприятие предоставя на споменатия оператор услуга, свързана със залагания, попадаща под действието на посоченото освобождаване.

По съдебните разноски

45 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (седми състав) реши:

Член 6, параграф 4 и член 13, Б, буква е) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкуват в смисъл, че доколкото икономически оператор участва от свое име, но за сметка на предприятие, упражняващо дейност по приемане на залагания, в събирането на залагания, попадащи под действието на освобождаването от данък върху добавената стойност, предвидено в посочения член 13, Б, буква е), се счита, че по силата на споменатия член 6, параграф 4 това предприятие предоставя на споменатия оператор услуга, свързана със залагания, попадаща под действието на посоченото освобождаване.

Подписи