

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

2 декември 2010 година *

По дело C-276/09

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Обединено кралство) с акт от 8 април 2009 г., постъпил в Съда на 20 юли 2009 г., в рамките на производство по дело

Everything Everywhere Ltd, по-рано T-Mobile (UK) Ltd,

срещу

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н G. Arestis, г-н J. Malenovský и г-н Т. von Danwitz (докладчик), съдии,

* Език на производството: английски.

генерален адвокат: г-н P. Cruz Villalón,
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 30 септември 2010 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Everything Everywhere Ltd, по-рано T-Mobile (UK) Ltd, от г-н J. Peacock, QC, и г-н M. Angiolini, barrister,
- за правителството на Обединеното кралство, от г-жа H. Walker, в качеството на представител, подпомагана от г-н R. Hill, barrister,
- за гръцкото правителство, от г-н S. Spiropoulos и г-н M. Germani, както и от г-жа V. Karra, в качеството на представители,
- за Ирландия, от г-н D. O'Hagan, в качеството на представител, подпомаган от г-н B. Doherty, barrister,

— за Европейската комисия, от г-н R. Lyal и г-жа M. Afonso, 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 13, Б, буква г), точки 1 и 3 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“), където е предвидено по-специално, че договарянето на кредит, както и сделките, засягащи плащания и преводи, са освободени от данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Everything Everywhere Ltd, по-рано T-Mobile (UK) Ltd, (наричано по-нататък „Everything Everywhere“) и Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (наричани по-нататък „Commissioners“) във връзка с облагането с ДДС на разходите, които Everything Everywhere фактурира на клиентите си, избрали определени начини на плащане на месечните си фактури.

Правна уредба

Правна уредба на Съюза

- 3 Съгласно член 2, точка 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки и услуги, извършена възме здно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].
- 4 Член 13, Б от Шеста директива, озаглавен „Други освобождавания“, предвижда:

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

[...]

г) следните сделки:

1. отпускането и договарянето на кредит, както и управлението на кредита от страна на лицето, което го отпуска;

[...]

3. сделките, включително договаряне, засягащи депозитни и текущи сметки, плащания, преводи, вземания, чекове и други търговски ефекти, с изключение на събирането на вземания;

[...]“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

- 5 Предвиденото в член 13, Б, буква г), точки 1 и 3 от Шеста директива освобождаване е транспонирано в Обединеното кралство с група 5, точки 1 и 5 от приложение 9 към Закона за ДДС от 1994 г. (Value Added Tax Act 1994), където е предвидено, че от ДДС се освобождава:

„1. [и]здаването, прехвърлянето или получаването или други операции с пари и ценни книжа, материализиращи парично вземане, запис или нареждане за плащане на пари;

[...]

5. [п]редоставянето на посреднически услуги във връзка със сделките по точки 1, 2, 3, 4 или 6 (независимо дали сделките в крайна сметка са сключени) от лице, действащо в качеството на посредник“.

6 Група 5, бележки 5—5В от приложение 9 към Закона за ДДС от 1994 г. гласи:

„(5) За целите на точка 5 „предоставянето на посреднически услуги“ се изразява в установяване на връзка с оглед предоставяне на финансови услуги

а) с лица, които търсят или биха могли да потърсят финансови услуги,

б) с лица, които предоставят финансови услуги,

заедно с (в случаите на финансови услуги по точка 1, 2, 3 или 4) извършването на подготвителна работа във връзка със сключването на договорите за предоставяне на финансови услуги, която обаче не включва проучването на пазара, проектирането на продукта, рекламата, промоционалните или аналогични на тях услуги, както и събирането, сверяването и предоставянето на отнасящата се до тези дейности информация.

(5А) За целите на точка 5 дадено лице е „действащо в качеството на посредник“ винаги когато извършва посредническа дейност или е един от посредниците между

а) лице, което предоставя финансови услуги, и

б) лице, което търси или би могло да потърси финансови услуги,

[...]

(5B) За целите на бележки 5 и 5A „финансови услуги“ означава извършването на сделка по точка 1, 2, 3, 4 или 6“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

7 Everything Everywhere е предприятие от сектора на далекосъобщенията, което предоставя мобилни телефонни услуги. За ползването на тези услуги клиентите могат да заплатят авансово, като кредитират клиентската си сметка, или в края на периода на фактуриране. В последния случай Everything Everywhere изпраща на клиентите си месечна фактура, която те могат да платят по различни начини. Те могат да избират дали да платят:

- чрез директен дебит,
- с паричен превод посредством Bankers' Automated Clearing System [автоматична система за обработка на платежни транзакции (BACS)] (наричан по-нататък „BACS превод“),
- с дебитна или с кредитна карта, по телефона или по интернет;
- с посредничеството на трето лице, действащо в качеството си на упълномощен да получи плащането представител, като например в пощенска станция („Post Office“),

- с изпратен по пощата чек или
 - в клон на банката на Everything Everywhere, а именно HSBC Bank plc, или на друга банка с превеждането на сумата по банковата сметка на Everything Everywhere.
- 8 Когато клиентът плати фактурата си чрез директен дебит или с BACS превод, Everything Everywhere не му начислява допълнителни разходи.
- 9 Плащането чрез директен дебит предполага „съгласие за директен дебит“, а именно постоянно платежно нареждане от клиента на банката му да изпълнява плащания по искане на Everything Everywhere. На това основание последното извършва необходимите действия посочената банка да му прехвърли посредством BACS дължимата от клиента сума. BACS преводът всеки път се осъществява по инициатива на клиента, който дава на банката си нареждане да прехвърли определена сума от неговата сметка на тази на Everything Everywhere.
- 10 За разлика от това плащане, всяко плащане, извършено по някой от другите начини, посочени в точка 7 от настоящото решение, води до начисляване за следващия месец на допълнителна сума от 3 GBP, определена от Everything Everywhere като „separate payment handling charge“ (отделни разходи за обработка на плащането, наричани по-нататък „SPHC“).
- 11 Така SPHC се начисляват на клиентите, които плащат с дебитна или с кредитна карта, като по телефона или по интернет поставят началото на електронна процедура, водеща до прехвърлянето на дължимата сума от издалата картата банка в банковата сметка на Everything Everywhere. SPHC се начисляват и в случаите, когато плащането се извършва в брой в клон на банка или на упълномощен да

получи плащането представител, или по-специално в пощенска станция, с който Everything Everywhere е сключило споразумение, предвиждащо получаването на такива плащания за негова сметка. Everything Everywhere фактурира SPHC и на клиентите, които заплащат с чек за мобилните телефонни услуги, независимо дали представят чека в клон на банка по техен избор или го изпращат на банката на Everything Everywhere в плик, на който предварително е напечатан нейният адрес.

- 12 SPHC са предвидени в прилаганите от Everything Everywhere общи условия. Те са посочени в брошурите на Everything Everywhere относно тарифите му, както и на неговия интернет сайт. Близко 28 % от клиентите на Everything Everywhere са избрали начин на плащане, различен от директен дебит или от BACS превод, поради което дължат SPHC.
- 13 SPHC не се прилагат нито по отношение на клиентите, които заплащат авансово за мобилните телефонни услуги, като кредитират клиентските си сметки, нито по отношение на бизнес клиентите.
- 14 Everything Everywhere счита, че SPHC трябва да се разглеждат като насрещна престация за възмездно предоставена услуга за обработка на плащанията и че следователно са освободени от ДДС на основание член 13, Б, буква г) от Шеста директива. През август 2005 г. Everything Everywhere подава искане за възстановяване на сумата от 4 063 228,08 GBP, представляваща надплатения данък върху SPHC за периода от август 2003 г. до юли 2005 г. Commissioners отхвърлят искането. Everything Everywhere подава жалба срещу отхвърлянето пред VAT and Duties Tribunal, който потвърждава решението на Commissioners, като приема, че SPHC подлежат на облагане с ДДС.

- 15 Everything Everywhere обжалва решението на VAT and Duties Tribunal пред запитващата юрисдикция. Според последната спорът по същество се отнася до въпроса дали SPHC представляват насрещна престация за доставка на услуги, която е самостоятелна по отношение на предоставянето на далекосъобщителни услуги, и дали спада към изключенията, предвидени в член 13, Б, буква г), точка 1 или 3 от Шеста директива.
- 16 Според запитващата юрисдикция страните по главното производство признават по-специално, че Съдът вече е тълкувал член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива в решението си от 5 юни 1997 г. по дело SDC (C-2/95, Recueil, стр. I-3017), и по-точно в точки 53 и 66 от него, като е приел, че при „сделките, засягащи преводи“, предоставените услуги трябва да имат за последица прехвърлянето на средства и да водят до промени в правното и финансово положение. Страните обаче изразяват различни становища относно начина, по който това тълкувание следва да се разбира.
- 17 Като приема, че разрешаването на спора по главното производство е обусловено от тълкуването на правото на Съюза, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Какви са характеристиките на освободена услуга, която „има за последица прехвърлянето на средства и води до промени в правното и финансово положение“? По-специално:

- а) освобождаването прилага ли се по отношение на услуги, които иначе не би трябвало да се предоставят от финансовите институции и които се състоят от i) дебитиране на дадена сметка, ii) съответно кредитиране на друга сметка или iii) междинна операция за i) или ii);

- б) освобождаването прилага ли се по отношение на услуги, които не включват изпълнението на задачи, състоящи се в дебитиране на дадена сметка и съответно кредитиране на друга сметка, но които могат да се разглеждат — в случаите, когато се извършва прехвърляне на средства — като основание за това прехвърляне?
- 2) Предвиденото в член 13, Б, буква г), точка 3 от Шеста директива освобождаване на „сделките [...], засягащи [...] плащания [или] преводи“, прилага ли се по отношение на услуги по събиране и обработка на плащания с кредитни и дебитни карти, каквито услуги в настоящия случай данъчнозадълженото лице предоставя? В частност попадат ли тези услуги в приложното поле на член 13, Б, буква г), точка 3 [от Шеста директива], когато прехвърлянето на електронни документи за плащане от данъчнозадълженото лице в края на деня води автоматично до дебитиране на сметката на клиента и кредитиране на сметката на данъчнозадълженото лице?
- 3) Отговорът на втория въпрос зависи ли от това дали данъчнозадълженото лице получава кодовете за разрешаване на последващо прехвърляне директно или посредством събиращата вземанията му банка?
- 4) Предвиденото в член 13, Б, буква г), точка 1 от Шеста директива освобождаване на „договарянето на кредит“ прилага ли се по отношение на услуги — като предлаганите в настоящия случай от данъчнозадълженото лице — при плащания с кредитна карта, когато в резултат на тези услуги от сметката по кредитната карта на клиента е дебитирана допълнителна сума?
- 5) Освобождаването на „сделките [...], засягащи [...] плащания [или] преводи“ прилага ли се по отношение на услуги по приемане и обработка на плащания чрез трети лица представители, каквито в настоящия случай са предлаганите от данъчнозадълженото лице услуги (извършвани с посредничеството на пощенските станции и пунктовете на PayPoint)?

- 6) Освобождаването на „сделките [...], засягащи [...] плащания [или] преводи“ прилага ли се по отношение на услуги по получаване и обработка на плащания, които са извършени с чек, изпратен на данъчнозадълженото лице или на негов представител, и които трябва да бъдат обработени от данъчнозадълженото лице и неговата банка?

- 7) Освобождаването на „сделките [...], засягащи [...] плащания [или] преводи“ прилага ли се по отношение на услуги — като предлаганите от данъчнозадълженото лице в настоящия случай — изразяващи се в приемане и обработка на плащания, извършени в клон на банка, с оглед на кредитиране по банков път на банковата сметка на данъчнозадълженото лице?

- 8) Кои конкретни фактори трябва да бъдат взети предвид, когато се решава дали разходите (като в случая разходите за обработка на плащанията) — които се начисляват от данъчнозадължено лице на клиентите му с оглед избора им на начин на плащане, установени са в договорния документ и са посочвани отделно в издадените на клиентите фактури — представляват самостоятелна доставка на услуги за целите на облагането им с ДДС?“.

По преюдициалните въпроси

- 18 С въпросите си запитващата юрисдикция иска по същество да установи, от една страна, дали SPHC представляват насрещна престация за доставка на услуги от Everything Everywhere на клиентите му, която попада в приложното поле на случаите на освобождаване от ДДС, предвидени в член 13, Б, буква г), точка 1 от Шеста директива (четвърти въпрос) или в посочения член 13, Б, буква г), точка 3 (от първи до трети и от пети до седми въпрос), и от друга страна, дали тази доставка е самостоятелна по отношение на предоставянето на мобилни телефонни услуги (осми въпрос).

- 19 Като се има предвид, че ако не е налице доставка на услуги, която е самостоятелна по отношение предоставянето на мобилни телефонни услуги, SPHC подлежат на същото данъчно третиране като дължимите за последните услуги суми (вж. в този смисъл Решение от 25 февруари 1999 г., по дело CPP, C-349/96, *Rescueil*, стр. I-973, точка 32 и Решение от 21 юни 2007 г. по дело *Ludwig*, C-453/05, *Rescueil*, стр. I-5083, точка 20), най-напред следва да се разгледа осмият въпрос.

По осмия въпрос

- 20 С този въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали за целите на събирането на ДДС, и по-специално на прилагането на разпоредбите, свързани с предвидените в Шеста директива случаи на освобождаване, допълнителни разходи, фактурирани от доставчик на далекосъобщителни услуги на неговите клиенти, когато последните използват определени начини на плащане, представляват насрещна престация за доставка от същия доставчик на неговите клиенти на услуги по обработка на плащанията, която трябва да се разглежда като самостоятелна по отношение на предоставянето на далекосъобщителни услуги.
- 21 От член 2 от Шеста директива следва, че всяка доставка трябва в общия случай да се счита за самостоятелна и независима (вж. по-специално Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 29, Решение от 29 март 2007 г. по дело *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Сборник, стр. I-2697, точка 22 и Решение от 19 ноември 2009 г. по дело *Don Bosco Onroerend Goed*, C-461/08, Сборник, стр. I-11079, точка 35).
- 22 При все това операция, която от икономическа гледна точка се състои от една-единствена доставка, не трябва да бъде изкуствено разделяна на части, за да не се наруши функционалността на системата на ДДС (вж. по-специално Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 29, Решение по дело *Aktiebolaget NN*, посочено по-горе, точка 22 и Решение от 22 октомври 2009 г. по дело *Swiss Re Germany Holding*, C-242/08, Сборник, стр. I-10099, точка 51).

- 23 Освен това при определени обстоятелства няколко формално самостоятелни доставки, които могат да бъдат извършени поотделно и по този начин могат да бъдат обложени или освободени поотделно, трябва да се считат за една-единствена сделка, когато не са независими (вж. Решение от 21 февруари 2008 г. по дело Part Service, C-425/06, Сборник, стр. I-897, точка 51, Решение от 11 юни 2009 г. по дело RLRE Tellmer Property, C-572/07, Сборник, стр. I-4983, точка 18 и Решение по дело Don Bosco Onroerend Goed, посочено по-горе, точка 36).
- 24 Такъв е по-специално случаят, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи основната доставка, докато, обратно, един или повече елементи трябва да се разглеждат като една или повече съпътстващи доставки, които имат същото данъчно третиране като основната доставка (вж. по-специално Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 30, Решение от 15 май 2001 г. по дело Primback, C-34/99, Recueil, стр. I-3833, точка 45 и Решение по дело RLRE Tellmer Property, посочено по-горе, точка 18, както и Определение от 14 май 2008 г. по дело Tiercé Ladbroke и Derby, C-231/07 и C-232/07, точка 21).
- 25 В частност една доставка трябва да се разглежда като съпътстваща дадена основна доставка, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика (вж. по-специално посочените по-горе Решение по дело CPP, точка 30, Решение по дело Primback, точка 45 и Решение по дело RLRE Tellmer Property, точка 18, както и Определение по дело Tiercé Ladbroke и Derby, посочено по-горе, точка 21).
- 26 За да се определи дали данъчнозадълженото лице извършва за потребителя, разглеждан като среден потребител, няколко самостоятелни основни доставки или една-единствена доставка, е необходимо да се търсят характерните елементи на въпросната операция и да се вземат предвид всички обстоятелства, при които тя се извършва (вж. в този смисъл посочените по-горе Решение по дело CPP, точки 28 и 29, Решение по дело Aktiebolaget NN, точки 21 и 22 и Решение по дело Ludwig, точка 17, както и Определение по дело Tiercé Ladbroke и Derby, посочено по-горе, точки 19 и 20).

27 По отношение на спора по главното производство следва да се констатира, че основната услуга, която доставчик като Everything Everywhere предоставя на клиентите си, е телефонната мобилна услуга. Дейността, която това предприятие извършва при изготвянето на фактури за посочената услуга, и по-специално предоставянето на разположение на клиентите му на инфраструктура, позволяваща им да плащат фактурите си не само чрез директен дебит или с BACS превод, но и с кредитна карта, с чек или в брой, сама по себе си не представлява цел за тези му клиенти. Твърдяната доставка на услуги, до която тези клиенти нямат достъп, без да използват телефонната мобилна услуга, не представлява от тяхна гледна точка какъвто и да било независим от посочената услуга интерес. Тази доставка им предоставя единствено възможност да плащат фактурите си за мобилни телефонни услуги по начина, който им изглежда най-удобен и който освен това позволява на доставчика да увеличи обема на основно предоставяните от него услуги (вж. в този смисъл посоченото по-горе Решение по дело Primback, точка 47).

28 Освен това получаването на плащане, както и обработката му са неразривно свързани с всяка възмездна доставка на услуги. Присъщо за такава доставка е доставчикът на услуги да иска да му бъде заплатено и да полага необходимите усилия, за да може клиентът му да извърши действително плащане като насрещна престация за извършването ѝ. По принцип всеки начин на плащане на доставка на услуги предполага извършването от доставчика на някои действия по обработка на плащането, независимо че е възможно обхватът на тези дейности да варира от един начин на плащане до друг. Съгласно описанието на различните начини на плащане, съдържащо се в акта за преюдициално запитване, за да е действително плащането чрез директен дебит, се налага да бъдат извършени определени действия от страна на кредитора, състоящи се в използване на предоставените му пълномощия и отправяне на искане към банката на съответния клиент да извърши прехвърлянето на дължимата му сума (вж. в този смисъл Решение 28 октомври 2010 г. по дело AXA UK, C-175/09, Сборник, стр. I-10701, точки 9, 10 и 33).

29 Обстоятелството, изтъкнато в осмия от отправените въпроси, че самостоятелната цена за твърдяната финансова услуга се установява като такава в

договорния документ и че се посочва отделно в издаваните на клиентите фактури, само по себе си не е определящо. Всъщност съгласно практиката на Съда фактът, че се фактурира самостоятелна цена или че самостоятелните цени са договорно установени, няма решаващо значение за целите на преценката дали става въпрос за две или повече самостоятелни и независими сделки или за една-единствена от икономическа гледна точка сделка (вж. в този смисъл Решение по дело CPP, посочено по-горе, точка 31, както и Решение от 27 октомври 2005 г. по дело Levob Verzekering и OV Bank, C-41/04, Recueil, стр. I-9433, точка 25).

³⁰ Поради това клиентите на Everything Everywhere, които плащат фактурите си за мобилни телефонни услуги по един от начините, при които се начисляват SPHC, нямат намерение да получават две самостоятелни доставки, а именно доставка на мобилни телефонни услуги и доставка, чийто предмет е осигуряване на обработката на плащанията им. От гледна точка на клиента доставката на услуги по обработка на плащанията, за която се твърди, че е извършвана от доставчика на далекосъобщителни услуги на неговите клиенти при заплащането на последните услуги по определени начини, при обстоятелства като по главното производство трябва да се разглежда за целите на ДДС като съпътстваща основната доставка на далекосъобщителни услуги (вж. по аналогия Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin, C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точки 24 и 25).

³¹ Този извод не може да бъде оборен от присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет, който не допуска третирането по различен начин от гледна точка на ДДС на сходни услуги, които следователно са в конкуренция помежду си (вж. по-специално Решение от 6 май 2010 г. по дело Комисия Франция, C-94/09, Сборник, стр. I-4261, точка 40 и Решение от 10 юни 2010 г. по дело Leo-Libera, C-58/09, Сборник, стр. I-5189, точка 34), като се има предвид, че положението на Everything Everywhere е напълно различно от това на икономически оператор, който извършва като основна доставка на клиентите си финансови услуги.

- 32 Поради това на осмия въпрос следва да се отговори, че за целите на събирането на ДДС допълнителните разходи, които доставчик на далекосъобщителни услуги фактурира на клиентите си, когато плащат за услугите не чрез директен дебит или BACS превод, а с кредитна карта, с дебитна карта, с чек или в брой, в клон на банка или на представител, упълномощен да получи плащането за сметка на този доставчик на услуги, не представлява насрещна престация за доставка на услуги, която е самостоятелна и независима от основната доставка, състояща се в предоставяне на далекосъобщителни услуги.

По въпроси от първи до седми

- 33 Предвид дадения на осмия въпрос отговор, на въпроси от първи до седми не следва да се отговаря.

По съдебните разноски

- 34 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 (трети състав) реши:

„За целите на събирането на данък върху добавената стойност допълнителните разходи, които доставчик на далекосъобщителни услуги фактурира на клиентите си, когато плащат за услугите не чрез директен дебит или с паричен превод посредством Bankers' Automated Clearing System, а с кредитна карта, с дебитна карта, с чек или в брой, в клон на банка или на представител, упълномощен да получи плащането за сметка на този доставчик на услуги, не представлява насрещна престация за доставка на услуги, която е самостоятелна и независима от основната доставка, състояща се в предоставяне на далекосъобщителни услуги.

Подписи