



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

19 юли 2012 година*

„Шеста директива ДДС — Член 11, А, параграф 1, буква а), член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 — Организиране на игри бинго — Правно задължение част от продажната цена на талоните да се преведе на участниците в играта като печалби — Изчисляване на данъчната основа“

По дело C-377/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Испания) с акт от 18 май 2011 г., постъпил в Съда на 18 юли 2011 г., в рамките на производство по дело

International Bingo Technology SA

срещу

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC),

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н А. Tizzano, председател на състав, г-н М. Safjan, г-н А. Borg Barthet, г-н Е. Levits и г-н J.-J. Kasel (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-н N. Jääskinen,

секретар: г-н А. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за испанското правителство, от г-жа S. Centeno Huerta, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-жа L. Lozano Palacios, в качеството на представител,

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

постанови настоящото

* Език на производството: испански.

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 11, А, параграф 1, буква а), на член 17, параграф 5 и на член 19, параграф 1 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), изменена с Директива 98/80/ЕО на Съвета от 12 октомври 1998 г. (ОВ L 281, стр. 31, наричана по-нататък „Шеста директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между International Bingo Technology SA (наричано по-нататък „International Bingo“) и Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) във връзка с изчисляването на подлежащата на приспадане част от данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим от това дружество за финансовата 1999 г.

Правна уредба

Право на Съюза

- 3 Член 11 от Шеста директива предвижда:

„А. На територията на страната

1. Данъчната основа е:

- а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки;

[...]“. [неофициален превод]

- 4 Член 17, параграф 2, буква а) и параграф 5, в редакцията му с член 28е от Шеста директива, гласи:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

- а) дължимия или платен на територията на страната [ДДС] за стоки и услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

5. Що се отнася до стоките и услугите, предназначени да бъдат използвани от данъчнозадълженото лице както за сделки, попадащи в обхвата на параграфи 2 и 3, за които [ДДС] подлежи на приспадане, така и за сделки, за които [ДДС] не подлежи на приспадане, приспада се само частта от [ДДС], която се приписва на първата категория сделки.

Тази част се определя в съответствие с член 19 за всички сделки, извършвани от данъчнозадълженото лице.

Обаче държавите членки могат:

- а) да разрешат на данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор на икономическата си дейност, при условие че се води отделна отчетност за всеки сектор;
- б) да задължат данъчнозадълженото лице да определи съответната част за всеки сектор на икономическата си дейност и да води отделна отчетност за всеки сектор;
- в) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането на базата на използването на всички или на част от стоките и услугите;
- г) да разрешат или да задължат данъчнозадълженото лице да извърши приспадането в съответствие с разпоредбата на първата алинея за всички стоки и услуги, използвани за всички сделки, посочени в нея;
- д) да предвидят за случаите, в които неподлежащият на приспадане от данъчнозадълженото лице ДДС е незначителен, той да бъде третиран като нулев“. [неофициален превод]

5 Член 19, параграф 1 от Шеста директива предвижда:

„Подлежащата на приспадане част съгласно член 17, параграф 5, първа алинея представлява дробна величина:

- с числител общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделките, за които [ДДС] подлежи на приспадане съгласно член 17, параграфи 2 и 3, и
- знаменател общата сума без [ДДС] на годишния оборот от сделките, включени в числителя, и от сделките, за които [ДДС] не подлежи на приспадане. Държавите членки могат също да включват в знаменателя сумата на субсидиите освен посочените в член 11, част А, параграф 1, буква а).

Частта се определя на годишна база в процентно изражение със закръгляне до цифра, която не превишава следващото цяло число“. [неофициален превод]

Испанско право

6 Член 104, параграф 1 от Закон 37/1992 за данък върху добавената стойност (Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido) от 28 декември 1992 г. (BOE № 312 от 29 декември 1992 г., стр. 44247, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) предвижда:

„В случаите, когато се прилага общото правило за съответната част, на приспадане за всеки отчетен период подлежи само данъкът по получени доставки, в процент, който се определя съгласно параграф 2.

С оглед прилагането на разпоредбите на предходния абзац в данъка по получени доставки не се включват сумите, които не подлежат на приспадане съгласно членове 95 и 96 от този закон“.

7 Член 104, параграф 2, първа алинея от Закона за ДДС предвижда:

„Процентът на приспадане, посочен в предходния параграф, се определя чрез умножаване със 100 на стойността на дробна величина:

- 1° с числител общата годишна стойност на доставките на стоки и услуги, които дават право на приспадане и са извършени от данъчнозадълженото лице в рамките на неговата търговска или професионална дейност или, евентуално, в съответния специализиран сектор.
- 2° със знаменател общата стойност за същия период на доставките на стоки и услуги, които са извършени от данъчнозадълженото лице в рамките на неговата търговска или професионална дейност или, евентуално, в съответния специализиран сектор, включително доставките, които не дават право на приспадане“.

8 Съгласно член 104, параграф 4, първа алинея от Закона за ДДС:

„За целите на изчисляването на съответната част „обща стойност на сделките“ е сборът от възнагражденията по тези сделки, определени съгласно разпоредбите на членове 78 и 79 от този закон, включително по сделките, които не се облагат с данъка или са освободени от него“.

9 Член 78, параграф 1 от Закона за ДДС предвижда:

„Данъчна основа е общата стойност на възнагражденията, платени по облагаемите сделки от получателя или от трети лица“.

10 Според Наредбата на Departament de Governació de la Generalitat de Catalunya от 9 януари 1979 г., в редакцията ѝ с Наредбата от 18 януари 1995 г., „сумата, която при всяка игра или при всеки тираж следва да се разпредели като печалби, представлява 69 % от номиналната стойност на всички продадени талони; 10 % от нея е за линия и 59 % — за бинго“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

11 International Bingo е дружество, което организира игри бинго. То е задължено по ДДС лице, но оборотът му във връзка с организирането на посочените игри е освободен от този данък.

12 International Bingo обаче извършва и други дейности, за които не е освободено от ДДС. Сред тях по-конкретно са събирането и внасянето на т.нар. „данък върху игрите бинго“ — данък, който представлява част от продажната цена на талоните и който организаторите начисляват на участниците в играта и превеждат на компетентния данъчен орган. За тази дейност организаторите получават като възнаграждение сума в размер на 10 % от споменатия данък. Стойността на това възнаграждение, което подлежи на облагане с ДДС, е данъчната основа за изчисляване на ДДС, дължим от организаторите за доставяните от тях услуги.

13 Доколкото в залите за игри бинго организаторите извършват и други дейности, които не са освободени от ДДС, като стопанисването на барове или ресторанти, за тях се прилага правилото за съответната част, за да се определи подлежащият на приспадане ДДС съгласно член 17, параграф 5 от Шеста директива.

14 Що се отнася до изчисляването на съответната част, International Bingo приспада от оборота си стойността на печалбите, които трябва да разпредели на спечелилите участници съгласно Закона за ДДС — стойност, която представлява фиксиран процент от продажната цена на талоните за бинго. Agencia Estatal de la Administración Tributaria (държавна агенция по

приходите) е на обратното становище. Тя приема, че стойността на печалбите, изплатени на спечелилите участници, трябва да бъде включена в оборота, използван като основа за изчисляване на посочената съответна част.

- 15 След като Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (TEARC) отхвърля подадената от International Bingo жалба срещу решението на Agencia, въпросното дружество обжалва пред Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, като твърди, че решението на първата инстанция противоречи на Шеста директива, както е тълкувана от Съда.
- 16 Запитващата юрисдикция счита, че за да реши висящия пред нея спор, трябва да се определи какво включва „реално полученото възнаграждение“ от International Bingo за организиране на играта. В това отношение посочената юрисдикция отбелязва, че някои аспекти на Решение на Съда от 5 май 1994 г. по дело Glawe (C-38/93, Recueil, стр. I-1679) и Решение на Съда от 17 септември 2002 г. по дело Town & County Factors (C-498/99, Recueil, стр. I-7173) дават основание да се смята, че организатор на игри бинго като разглеждания във висящия пред нея спор реално не е разполагал с частта от продажната цена на талоните, предназначена за финансиране на печалбите, които трябва да бъдат изплатени на спечелилите участници.
- 17 На първо място, всъщност сумите на печалбите са предварително определени от закона, съгласно който сумата, която при всяка игра или при всеки тираж следва да се разпредели като печалби, представлява 69 % от номиналната стойност на всички продадени талони.
- 18 На следващо място, след като процентът от продажната цена на талоните, който се изплаща като печалби, е предварително установен от закона, в това отношение няма несигурност. Сумата, която се изплаща като печалби при всяка игра, зависи само от броя на продадените талони и може да се определи с просто аритметично изчисление.
- 19 На последно място, при положение че частта от продажната цена на талоните, съответстваща на печалбите, които трябва да бъдат изплатени на спечелилите участници, е на разположение на организатора на играта бинго само за периода от началото до края на играта, този организатор може да се разглежда просто като временен влогоприемател на посочените печалби.
- 20 Tribunal Superior de Justicia de Cataluña отбелязва, че възприетото от испанските юрисдикции решение относно изчисляването на данъчната основа при услуга като разглежданата във висящия пред него спор е диаметрално противоположно на решението, възприето от юрисдикциите на други държави членки. Ето защо според него трябва да се определи дали разпоредбите на Шеста директива във връзка с изчисляването на подлежащата на припадане част трябва да хармонизират правилата за това изчисляване.
- 21 В допълнение, посочената юрисдикция изброява няколко пункта, които според нея трябва да бъдат отчетени в рамките на настоящото преюдициално запитване. Така тя уточнява, че:
 - в случая от правна и от икономическа гледна точка е възможно да се направи отлика — в рамките на цената, която всеки от участниците в играта плаща за талони за бинго — между частта, предвидена за печалбите, и частта, предвидена за други цели. Същото важи за частта, използвана за плащане на данъка върху игрите бинго, и частта, която представлява възнаграждението за услугата по събиране на споменатия данък, извършвана от организатора на играта. С оглед на тази диференциация не трябва да има съмнения, че частта от цената, предвидена за изплащането на печалби, не може да се счита за възнаграждение за предоставените от същия организатор услуги;

— организаторът на играта не може да прехвърли на спечелилите участници икономическата тежест на ДДС, който се начислява върху сумите, изплащани като печалби. Ето защо няма как да е налице прехвърляне на икономическата тежест на този данък. Произтичащото от това нарушение от гледна точка на неутралитета на системата на ДДС може да бъде смекчено, ако разпределените печалби не бъдат включени в данъчната основа.

22 При тези обстоятелства Tribunal Superior de Justicia de Cataluña решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Обстоятелството, че участниците в игри бинго заплащат частта от цената на талоните, която съответства на печалбите, предполага ли наличието на действително потребление на стоки или услуги за целите на възникване на данъчното събитие в контекста на ДДС?
- 2) За целите на образуване на знаменателя, използван за изчисляване на процента на подлежащата на приспадане част, трябва ли член 11, А, параграф 1, буква а) във връзка с член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че налага такава степен на хармонизиране, която не допуска в законодателството или в съдебната практика на различните държави членки да се приемат различни разрешения относно включването в данъчната основа за ДДС на частта от цената на талоните, предвидена за изплащането на печалбите?
- 3) За целите на образуване на знаменателя, използван за изчисляване на процента на подлежащата на приспадане част, трябва ли член 11, А, параграф 1, буква а) във връзка с член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че не допуска национална съдебна практика, според която в случая на игра бинго в данъчната основа за ДДС се включват сумите, които са платени от участниците в играта посредством закупуването на талони и които съответстват на стойността на печалбите?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

- 23 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при продажба на талони за бинго като разглежданите в главното производство данъчната основа за ДДС включва частта от цената на тези талони, която е предварително определена от закона и е предвидена за изплащането на печалби на участниците в играта.
- 24 За да се отговори на този въпрос, най-напред следва да се напомни, че съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива „[Д]анъчната основа е [...] при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждение, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трета страна“.
- 25 На следващо място е необходимо да се напомни, че съгласно постоянната съдебна практика цитираната разпоредба трябва да се тълкува в смисъл, че данъчната основа на доставка на услуги е възнаграждението, реално получено за тази доставка (вж. по-специално Решение от 27 март 1990 г. по дело *Boots Company*, C-126/88, Recueil, стр. I-1235, точка 19 и Решение по дело *Town & County Factors*, посочено по-горе, точка 27).

- 26 Съдът също така вече е постановил, че в случая на монетни игрални автомати, които съгласно императивни законови изисквания изплащат като печалби, както в главното производство, определен процент от направените от участниците в играта залози, реално полученото от икономическия оператор възнаграждение за предоставянето на достъп до автоматите се състои само от частта от залозите, с която същият действително може да се разпорежда (Решение по дело Glawe, посочено по-горе, точка 9).
- 27 По отношение на игра като разглежданата в главното производство се налага изводът, че условията на нейното протичане са определени от закона и че процентът от продажната цена на талоните, който трябва да бъде изплатен като печалби на участниците в играта, е императивно предвиден от закона.
- 28 Доколкото частта от продажната цена на талоните, която се изплаща на участниците в играта като печалби, е предварително определена съгласно императивни изисквания, няма как да се приеме, че тя се включва във възнаграждението, получено от организатора на играта за извършената от него услуга (вж. в този смисъл Решение по дело Glawe, посочено по-горе, точка 12).
- 29 Следователно в контекста на игра като разглежданата в главното производство възнаграждението, реално получено от организатора на играта за извършената услуга, се състои от продажната цена на талоните, намалена с определената от закона част от тази цена, която трябва да бъде изплатена на участниците в играта като печалби. Всъщност посоченият организатор действително може да се разпорежда само с останалата част от продажната цена.
- 30 На последно място, следва да се отбележи, че това тълкуване на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива е съгласувано с тълкуването, дадено от Съда в Решение по дело Town & County Factors, посочено по-горе.
- 31 Видно от точки 29 и 30 от Решение по дело Town & County Factors, посочено по-горе, в това отношение Съдът е постановил, че даденото от него тълкуване на Шеста директива в Решение по дело Glawe, посочено по-горе, е неприложимо за услуга като разглежданата в Решение по дело Town & County Factors. Докато за монетните игрални автомати по дело Glawe е характерно, че съгласно нормативните изисквания те са проектирани така, че определен процент от направените от участниците в играта залози им се изплащат като печалби и че тези залози са технически и физически отделени от залозите, с които икономическият оператор може действително да се разпорежда, разглежданият конкурс в Решение по дело Town & County Factors няма нито една от тези две основни характеристики, така че организаторът на посочения вид конкурс е можел свободно да се разпорежда с общата стойност на събраните такси за участие.
- 32 В контекста на игра като разглежданата в главното производство обаче организаторът не може именно свободно да се разпорежда с общата стойност на продажната цена на талоните за бинго, тъй като е длъжен да преведе на участниците в играта като печалби процент от продажната цена, предварително определен от закона.
- 33 Ето защо на първия въпрос следва да се отговори, че член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че при продажба на талони за бинго като разглежданите в главното производство данъчната основа за ДДС не включва частта от цената на тези талони, която е предварително определена от закона и е предвидена за изплащането на печалби на участниците в играта.

По втория и третия въпрос

- 34 С втория и третия си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част от ДДС държавите членки могат да предвидят, че предварително определената от закона част от продажната цена на талоните за бинго, която трябва да бъде преведена на участниците в играта като печалби, се включва в оборота, който следва да фигурира в знаменателя на дробната величина, посочена в член 19, параграф 1.
- 35 На първо място, за да се отговори на този въпрос, е необходимо да се припомни текстът на дванадесето съображение от Шеста директива, според което „правилата за приспадане на данъка следва да бъдат хармонизирани в частта им, която влияе върху действително събираните суми[, а] приспаданата част следва да бъде изчислявана по подобен начин във всички държави членки“. [неофициален превод]
- 36 Уместно е да се добави, че текстът на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива е ясен и че тази разпоредба не оставя никаква свобода на преценка на държавите членки да определят какво трябва да включва възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика от получателя.
- 37 В допълнение, Съдът вече е постановил в това отношение, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска държавите членки да прилагат по отношение на определени сделки правило за определяне на данъчната основа, различно от общото правило, предвидено в член 11, А, параграф 1, буква а) от тази директива, ако не са изпълнили процедурата, предвидена в член 27 от същата директива, за даване на разрешение да приемат такава мярка за дерогация от посоченото общо правило (вж. в този смисъл Решение от 9 юни 2011 г. по дело *Campsa Estaciones de Servicio*, C-285/10, Сборник, стр. I-5059, точка 40).
- 38 На второ място, необходимо е да се констатира, както следва от отговора на първия въпрос, че в случай като разглеждания в главното производство предварително определената от закона част от продажната цена на талоните за бинго, която трябва да бъде преведена на участниците в играта като печалби, не следва да бъде включена в данъчната основа и следователно не може да се приеме за елемент от оборота на организатора на играта. Поради това съответните суми не трябва да фигурират в знаменателя на дробната величина, която съгласно член 19, параграф 1 от Шеста директива се използва за изчисляване на подлежащата на приспадане част от ДДС по получени доставки.
- 39 Ето защо на втория и третия въпрос следва да се отговори, че член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част от ДДС държавите членки не могат да предвидят, че предварително определената от закона част от продажната цена на талоните за бинго, която трябва да бъде преведена на участниците в играта като печалби, се включва в оборота, който следва да фигурира в знаменателя на дробната величина, посочена в член 19, параграф 1.

По съдебните разноски

- 40 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 (първи състав) реши:

- 1) Член 11, А, параграф 1, буква а) 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, изменена с Директива 98/80/ЕО на Съвета от 12 октомври 1998 г., трябва да се тълкува в смисъл, че при продажба на талони за бинго като разглежданите в главното производство данъчната основа за данъка върху добавената стойност не включва частта от цената на тези талони, която е предварително определена от закона и е предвидена за изплащането на печалби на участниците в играта.
- 2) Член 17, параграф 5 и член 19, параграф 1 от Шеста директива 77/388, изменена с Директива 98/80, трябва да се тълкуват в смисъл, че за целите на изчисляването на подлежащата на приспадане част от данъка върху добавената стойност държавите членки не могат да предвидят, че предварително определената от закона част от продажната цена на талоните за бинго, която трябва да бъде преведена на участниците в играта като печалби, се включва в оборота, който следва да фигурира в знаменателя на дробната величина, посочена в член 19, параграф 1.

Подписи