

SODBA SODIŠČA (sedmi senat)

z dne 14. julija 2011 *

V zadevi C-464/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Cour d'appel de Mons (Belgija) z odločbo z dne 17. septembra 2010, ki je prispela na Sodišče 24. septembra 2010, v postopku

Država Belgija

proti

Pierru Henflingu, Raphaëlu Davinu in Koenraadu Tangheju, stečajnim upraviteljem družbe Tiercé Franco-Belge SA,

SODIŠČE (sedmi senat),

v sestavi D. Šváby, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, in T. von Danwitz (poročevalec), sodnik,

* Jezik postopka: francoščina.

generalni pravobranilec: Y. Bot,
sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 18. maja 2011,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za P. Henflinga, R. Davina in K. Tangheja, stečajne upravitelje družbe Tiercé Franco-Belge SA, O. Bertin, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs, L. Van den Broeck in J.-C. Halleux, zastopniki,
- za Evropsko komisijo D. Recchia, B. Stromsky in C. Soulay, zastopniki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

- ¹ Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 6(4) in 13(B)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav

članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med državo Belgijo ter P. Henflingom, R. Davinom in K. Tanghejem kot stečajnimi upravitelji družbe Tiercé Franco-Belge SA (v nadaljevanju: TFB) glede zavrnitve te države, da bi storitve, ki jih za družbo TFB opravljajo stavnice, oprostila davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

Pravni okvir

Ureditev Unije

- 3 Na podlagi člena 2, točka 1, Šeste direktive je „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“, predmet DDV.
- 4 Člen 5(1) in (4)(c) te direktive določa, da dobava blaga pomeni „prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“ in „prenos blaga po pogodbi, na podlagi katere se plača provizija na nakup ali prodajo“.

5 Člen 6 navedene direktive določa:

„1. ‚Opravljanje storitev‘ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.

[...]

4. Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

[...]“

6 Člen 13 Šeste direktive z naslovom „Oprostitev na ozemlju države“ določa:

„[...]

B. Druge oprostitve

Brez poseganja v druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe oprostitvev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[...]

(f) stave, loterije in druge oblike iger na srečo pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica;

[...]“

Nacionalna ureditev

- 7 Člen 10(1) code de la taxe sur la valeur ajoutée (zakonik o davku na dodano vrednost; v nadaljevanju: zakonik o DDV) določa:

„1. Dobava blaga pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

Gre zlasti za dajanje blaga na razpolago pridobitelju ali prevzemniku na podlagi izpolnitve pogodbe s translativnim ali deklarativnim učinkom.“

- 8 Člen 13(1) in (2) tega zakonika določa:

„1. Komisionar pri nakupu se šteje za kupca, proti svojemu komitentu pa za prodajalca blaga, ki ga kupi njegov posrednik; komisionar pri prodaji se šteje za prodajalca, proti svojemu komitentu pa za kupca blaga, ki ga proda njegov posrednik.

2. Za komisionarja se ne šteje le tisti, ki deluje v svojem imenu ali pod firmo družbe na račun komitenta, ampak tudi posrednik pri nakupu, ki od prodajalca ali posrednika pri prodaji, ki izroči blago kupcu, pridobi katero koli listino, račun, bremepis ali kateri koli drug dokument s podobno vsebino v svojem imenu.“

9 Člen 18(1) zakonika o DDV določa:

„Opravljanje storitev pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu tega zakonika.

Opravljanje storitev pomeni zlasti izpolnitev pogodbe, katere predmet je:

[...]

3. naročilo;

[...]“

10 Člen 20(1), prvi pododstavek, zakonika o DDV določa:

„[...] kadar komisionar ali kateri koli posrednik, ki ravna v pogojih iz člena 13(2), posreduje pri opravljanju storitev, se šteje, da je te storitve prejel sam in da jih je opravil sam.“

- 11 V skladu s členom 44(3), točka 13, tega zakonika so „stave, loterije in druge oblike iger na srečo pod pogoji in omejitvami, ki jih določi kralj,“ oproščene DDV.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

- 12 Družba TFB, za katero je bil 27. oktobra 2008 objavljen oklic o začetku stečajnega postopka, je delniška družba, v Belgiji registrirana za plačilo DDV, njena dejavnost pa je sprejemanje stav, zlasti za konjske dirke v Belgiji in drugih državah članicah.
- 13 V okviru svoje dejavnosti sodeluje z mrežo lokalnih agencij, in sicer tako imenovanih „trafikantov“, ki so na celotnem ozemlju Kraljevine Belgije. Ti trafikanti so pristojni za sprejemanje stav za konjske dirke in druge športne prireditve, evidentiranje stav, izdajo stavnih listkov in srečk za vplačnike stav ter izplačevanje dobitkov.
- 14 Vsi trafikanti so z družbo TFB sklenili pogodbo, imenovano „komisijska pogodba“.
- 15 Družba TFB je na podlagi te pogodbe lastnica poslovnega premoženja, ki je dano v upravljanje trafikantu. Ta družba daje trafikantu na voljo prostore s potrebno oskrbo z energijo, zavaruje prostore ter zagotavlja postavitve napisa in njegovo ohranitev v dobrem stanju.

- 16 V navedeni pogodbi je prav tako določeno, da družba TFB da trafikantu na voljo informacijsko opremo, s katero je treba evidentirati vse vplačane stave in izplačilo dobitkov. Družba TFB da opremo in dokumente trafikantu brezplačno, ostanejo pa v njeni izključni lasti. Trafikant se zaveže, da bo opremo, ki mu jo da družba TFB, uporabljal kot dober gospodar in da bo to družbo obveščal o vseh nepravilnostih pri delovanju te opreme, njenih popravilih in njenem vzdrževanju, ki jih opravi družba TFB na svoje stroške.
- 17 Poleg tega mora trafikant v skladu s „komisijsko pogodbo“, sklenjeno z družbo TFB, spoštovati predpise v zvezi s sprejemanjem stav, zlasti z njihovim evidentiranjem, knjigovodstvom in vplačilom. Zaveže se, da bo zagotovil pravilno poslovanje svoje agencije ter odpiralni čas, ki bo ustrezal dogodkom, povezanim z dejavnostmi in proizvodi družbe TFB. Ima pa pravico, da prosto odloča o organiziranju svoje agencije, prost pa je tudi pri zaposlovanju osebja za kar najboljše izpolnjevanje svojih obveznosti.
- 18 Družba TFB pooblasti trafikaanta za sprejemanje vseh vrst stav, za katere je pravilno pooblaščen, bodisi po zakonu bodisi na podlagi naročila in mu dovoljuje opravljanje vseh drugih dejavnosti, če niso v nasprotju z zakonom o stavnicah za konjske dirke in se ne opravljajo na račun neposrednega konkurenta družbe TFB.
- 19 V skladu s splošnimi določbami pravilnika družbe TFB lahko upravljavec agencije, ki je edini pooblaščen za sprejemanje stave, vedno zavrne stavo v celoti ali delno, pri čemer mu zavrnitve ni treba utemeljiti. Poleg tega lahko zmagovalac stave dobiček dvigne le pri trafikantu, pri katerem je vplačal stavo.

- 20 Trafikant dobi provizijo, ki znaša odstotek od vplačanih stav po odbitku zneska opravljenih povračil. Ta provizija se izračuna in izplača mesečno, zunaj okvira uradnih stavnih transakcij. Trafikant družbi TFB za prejem provizij ne izda nobenega računa.
- 21 Stavni listki, ki jih izdajo trafikanti igralcem iger na srečo kot potrdilo o vplačilu stave, vsebujejo na sprednji strani zgoraj ime trafikanta, številko vpisa v trgovinski register in identifikacijsko številko za DDV. Na hrbtni strani teh stavnih listkov je med drugim ob strani, in sicer na spodnjem robu, napisano „Belgische Tiercé“ in nato „Tiercé belge“, na zgornjem robu pa „Tiercé Franco Belge“. Na hrbtni strani teh listkov je napisano „Z vplačilom stave oseba potrdi, da se je seznanila s pravili S.C. P.M.U. belge, družb S.A. Tiercé Franco-belge in Bingoal“.
- 22 Belgijska davčna uprava je pri nadzoru, ki se je začel julija 2000, ugotovila, da za provizije, ki so jih trafikanti prejeli med 1. januarjem 1997 in 31. decembrom 2007, ni bil zaračunan DDV. Ker je ta uprava menila, da so trafikanti delovali v imenu družbe TFB in da bi bilo zato za njihovo dejavnost treba plačati DDV, je novembra 2001 družbi TFB vročila odločbo za doplačilo DDV, skupaj z globami in zamudnimi obrestmi, iz naslova DDV za navedene provizije.
- 23 Družba TFB je pri Tribunal de première instance de Liège vložila tožbo in mu predlagala, naj razsodi, da za sporne provizije ni treba plačati DDV, pri čemer je trdila, da bi bilo treba trafikante za uporabo zakonodaje o DDV šteti za komisionarje, ki posredujejo pri opravljanju storitev, ki so oproščene tega davka.

- 24 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 20. septembra 2004 predlogu družbe TFB ugodilo. Cour d'appel de Liège je na podlagi pritožbe države Belgije to sodbo v celoti potrdilo s sodbo z dne 5. oktobra 2005. Cour de cassation pa je zadnjenavedeno sodbo razveljavilo in zadevo vrnilo predložitvenemu sodišču v novo odločanje.
- 25 To sodišče je, prvič, preučilo pogodbo med družbo TFB in trafikanti ter razsodilo, da iz vseh bistvenih in nebistvenih elementov te pogodbe izhaja, da so trafikanti s pogodbo od družbe TFB dobili nalogo, da sprejemajo in evidentirajo stave v okviru komisijske pogodbe, in ne v okviru pogodbe o naročilu. Poleg tega je to sodišče poudarilo, da zaradi člena 13(2) zakonika o DDV ni več pomembno vprašanje, ali je posrednik deloval kot prevzemnik naročila ali kot komisionar. Ugotovilo je, da so trafikanti na podlagi komisijske pogodbe pri opravljanju storitev sprejemanja stav in izplačevanja dobitkov na račun družbe TFB delovali neposredno v svojem imenu.
- 26 Drugič, predložitveno sodišče je poskušalo ugotoviti, ali so provizije, ki jih je družba TFB izplačala trafikantom, oproščene DDV. Ker je Cour d'appel de Mons v zvezi s tem menilo, da je rešitev spora o glavni stvari odvisna od razlage prava Unije, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člena 6(4) in 13(B)(f) [Šeste direktive] razlagati tako, da nasprotujeta oprostitvi plačila davka za storitve, ki jih opravlja komisionar, ki posreduje v svojem imenu in na račun komitenta, ki organizira opravljanje storitev iz navedenega člena 13(B)(f)?“

Vprašanje za predhodno odločanje

- 27 Predložitveno sodišče z vprašanjem sprašuje, ali je treba člena 6(4) in 13(B)(f) Šeste direktive razlagati tako, da nasprotujeta odobritvi oprostitve plačila DDV za storitve, ki jih opravlja komisionar, ki posreduje v svojem imenu in na račun komitenta, ki organizira opravljanje storitev iz navedenega člena 13(B)(f). Natančneje, to vprašanje se nanaša na obravnavanje – z vidika DDV – razmerja med podjetjem, ki opravlja storitve sprejemanja stav, in gospodarskim subjektom, ki posreduje pri sprejemanju stav v svojem imenu in na račun tega podjetja.
- 28 V skladu s členom 13(B)(f) Šeste direktive so stave, loterije in druge oblike iger na srečo pod pogoji in omejitvami, ki jih določi vsaka država članica, oproščene DDV.
- 29 To oprostitvev je mogoče utemeljiti s praktičnimi razlogi, saj je pri transakcijah, ki se nanašajo na igre na srečo, težko uporabiti DDV, ne pa – kot pri nekaterih storitvah v javnem interesu, ki so opravljene na socialnem področju – z željo, da se za te storitve zagotovi ugodnejše obravnavanje na področju DDV (glej sodbi z dne 13. julija 2006 v zadevi United Utilities, C-89/05, ZOdl., str. I-6813, točka 23, in z dne 10. junija 2010 v zadevi Leo-Libera, C-58/09, ZOdl., str. I-5189, točka 24).
- 30 Za stavno transakcijo iz navedene določbe sta značilna možnost dobička, ki je dana vplačnikom stave, in sprejetje tveganja, da bo v zameno treba te dobičke izplačati (zgoraj navedena sodba United Utilities, točka 26).

- 31 Sodišče je ugotovilo, da storitve, ki jih „*call center*“ opravi za organizatorja telefonskih stav in ki vključujejo sprejemanje stav v imenu organizatorja s strani osebja ponudnika navedenih storitev, niso stavne transakcije v smislu člena 13(B)(f) Šeste direktive in zato ne morejo biti predmet oprostitve DDV iz te določbe (zgoraj navedena sodba *United Utilities*, točka 29).
- 32 Vendar se postopek v glavni stvari v več pogledih razlikuje od tistega, v zvezi s katerim je bila izdana zgoraj navedena sodba *United Utilities*. Po eni strani je namreč dejavnost trafikantov drugačna od dejavnosti, ki jo opravlja navedeni „*call center*“, zlasti ker vplačniki stav poznajo trafikante, ker ti lahko zavrnejo stavo, ne da bi jim bilo treba to zavrnitev obrazložiti, in ker morajo poleg tega vplačnikom stav izplačati dobitke. Po drugi strani se je zadeva, v kateri je bila izdana navedena sodba, nanašala na sprejemanje stav v imenu organizatorja teh stav, medtem ko se vprašanje, postavljeno v postopku v glavni stvari, izrecno nanaša na položaj gospodarskega subjekta, ki pri sprejemanju stav posreduje na račun organizatorja stav in v svojem imenu.
- 33 Tako posredovanje v svojem imenu pomeni, da v nasprotju s primerom v zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba *United Utilities*, kot je navedeno v točki 27 te sodbe, pravna vez ne nastane neposredno med vplačnikom stave in podjetjem, na račun katerega subjekt posreduje, ampak med tem subjektom in vplačnikom stave na eni strani ter med tem subjektom in navedenim podjetjem na drugi strani.
- 34 Glede obravnavanja takega posredovanja z vidika DDV člen 6(4) Šeste direktive določa, da kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu in na račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.

- ³⁵ Tako ta določba ustvarja pravno fikcijo, da sta identični storitvi opravljene zaporedno. V skladu s to fikcijo se za subjekt, ki posreduje pri opravljanju storitev in je komisionar, šteje, da je naprej prejel zadevne storitve od subjekta, na račun katerega deluje in ki je komitent, nato pa te storitve sam opravil za stranko. Iz tega izhaja, da sta glede pravne vezi med komitentom in komisionarjem njuni vlogi ponudnika storitev in plačnika fiktivno zamenjani za namene DDV.
- ³⁶ Ker spada člen 6(4) Šeste direktive v naslov V – „Obdavčljive transakcije“ te direktive in ker je njegova vsebina splošna, brez navedb o omejitvah glede njegovega področja uporabe ali njegovega obsega, se fikcija, ki jo ustvarja ta določba, nanaša tudi na uporabo oprostitev DDV, ki jih določa Šesta direktiva. Torej, če je opravljanje storitev, pri katerem posreduje komisionar, oproščeno DDV, se ta oprostitev uporablja tudi za pravno razmerje med komitentom in komisionarjem.
- ³⁷ Ta ugotovitev velja tudi za oprostitev, določeno s členom 13(B)(f) Šeste direktive v zvezi s stavnimi transakcijami. Ta oprostitev namreč v primerjavi z drugimi oprostitvami ni posebna, kar bi utemeljevalo omejitev področja uporabe člena 6(4) te direktive in izključitev stav s tega področja. Poleg tega v okviru uporabe zadnjenavedene določbe ni pomembno, da navedeni člen 13(B)(f) ne določa oprostitve za storitve posrednika ali posredovanje, medtem ko je taka oprostitev izrecno določena s členom 13(B)(a) in (d) Šeste direktive.
- ³⁸ V nasprotju s trditvami belgijske vlade načelo davčne nevtralnosti ne nasprotuje uporabi oprostitve DDV iz člena 13(B)(f) Šeste direktive za razmerje med komitentom in komisionarjem, čeprav se za provizijo, plačano prevzemniku naročila, ki deluje

v imenu in na račun naročitelja, plača DDV. Kot je razvidno iz člena 6(4) Šeste direktive, ta namreč sam določa posebna pravila za opravljanje storitev komisionarja, ki deluje v svojem imenu in na račun druge osebe, ta pravila pa so drugačna od tistih, ki urejajo storitve, ki jih opravlja prevzemnik naročila, ki deluje v imenu in na račun druge osebe.

39 Glede vprašanja, ali trafikanti iz postopka v glavni stvari pri sprejemanju stav dejansko delujejo v svojem imenu v smislu člena 6(4) Šeste direktive, ki ga je postavila belgijska vlada, je treba ugotoviti, da postavljeno vprašanje, ki povzema besedilo tega odstavka, temelji na predpostavki, da se za navedene trafikante ta odstavek uporablja.

40 V postopku iz člena 267 PDEU mora nacionalni sodnik, pred katerim poteka postopek v zvezi z uporabo člena 6(4) Šeste direktive, glede na vse podatke obravnavane zadeve in predvsem na naravo pogodbenih obveznosti zadevnega gospodarskega subjekta do njegovih strank raziskati, ali je navedeni pogoj za uporabo te določbe izpolnjen (glej v tem smislu glede člena 26 Šeste direktive sodbi z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel, C-163/91, Recueil, str. I-5723, točka 21, in z dne 13. oktobra 2005 v zadevi ISt, C-200/04, ZOdl., str. I-8691, točki 19 in 20).

41 Sodišče, ki mora dati nacionalnemu sodišču koristen odgovor, pa lahko temu sodišču da oporne točke na podlagi spisa postopka v glavni stvari ter pisnih in ustnih stališč, ki so mu bila predložena, tako da lahko to sodišče razsodi v konkretnem sporu, o katerem odloča (glej sodbi z dne 11. decembra 2007 v zadevi International Transport Workers' Federation in Finnish Seamen's Union, C-438/05, ZOdl., str. I-10779, točka 85, in z dne 13. aprila 2010 v zadevi Bressol in drugi, C-73/08, ZOdl., str. I-2735, točka 65).

42 Glede dejavnosti trafikantov iz postopka v glavni stvari je treba poudariti, da čeprav je treba pogoj, da mora davčni zavezanec delovati v svojem imenu in na račun druge osebe, ki je določen v členu 6(4) Šeste direktive, razlagati na podlagi zadevnih pogodbenih razmerij, kot je razvidno iz točke 40 te sodbe, pa pravilno delovanje skupnega sistema DDV, ki je uveden s to direktivo, od predložitvenega sodišča kljub temu zahteva konkretno preverjanje za ugotovitev, ali so – glede na vse podatke obravnavane zadeve – navedeni trafikanti pri sprejemanju stav dejansko delovali v svojem imenu.

43 V zvezi s tem je treba upoštevati zlasti to, ali opravljanje njihove dejavnosti zahteva dovoljenje javnih organov, dejstvo, da je na stavnih listkih, ki jih izdajo trafikanti, navedena firma TFB, da se stranke na podlagi navedb na teh stavnih listkih strinjajo, da bodo upoštevale določbe pravilnika te družbe, to, da poslovno premoženje, ki ga upravljajo trafikanti, nosi znak navedene družbe, ki je njegova lastnica, in to, ali so trafikanti pred nastankom dejstev v postopku v glavni stvari delovali kot prevzemniki naročila. Nasprotno pa morebitnega obstoja nacionalne določbe na področju DDV, s katero bi pravna fikcija iz člena 6(4) Šeste direktive presegla okvir meril iz te določbe, ni mogoče upoštevati v okviru preverjanja za ugotovitev, ali so trafikanti delovali v svojem imenu. Če namreč pogoji, kakršni so tisti, ki so razvidni iz samega člena 6(4) Šeste direktive, niso izpolnjeni, oprostitve DDV iz člena 13(B)(f) te direktive v zvezi s stavami v postopku v glavni stvari ni mogoče uporabiti.

44 Iz navedenega izhaja, da je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člena 6(4) in 13(B)(f) Šeste direktive razlagati tako, da če gospodarski subjekt pri sprejemanju stav, za katere velja oprostitve plačila DDV iz tega člena 13(B)(f), posreduje v svojem imenu in na račun podjetja, ki opravlja dejavnost sprejemanja stav, je v skladu s členom 6(4) treba šteti, da to podjetje za navedeni subjekt opravlja storitev stav, za katere velja navedena oprostitve.

Stroški

- ⁴⁵ Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (sedmi senat) razsodilo:

Člena 6(4) in 13(B)(f) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da če gospodarski subjekt pri sprejemanju stav, za katere velja oprostitev plačila DDV iz tega člena 13(B)(f), posreduje v svojem imenu in na račun podjetja, ki opravlja dejavnost sprejemanja stav, je v skladu s členom 6(4) treba šteti, da to podjetje za navedeni subjekt opravlja storitev stav, za katere velja navedena oprostitev.

Podpisi