

Sprawa C-464/10

państwo belgijskie

przeciwko

Pierre'owi Henflingowi, Raphaëlowi Davinowi i Koenraadowi Tanghe'owi, działającym w charakterze syndyków masy upadłości Tiercé Franco-Belge SA

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
złożony przez cour d'appel de Mons)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 6 ust. 4 – Zwolnienie – Artykuł 13 cz. III B lit. f) – Gry hazardowe – Usługi świadczone przez agenta (buraliste) działającego we własnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy prowadzącego działalność polegającą na przyjmowaniu zakładów

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia – Zwolnienie z podatku gier losowych – Pojęcie

(dyrektywa Rady 77/388, art. 6 ust. 4, art. 13, B lit. f))

Wykładni art. 6 ust. 4 i art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy dokonywać w ten sposób, że o ile dany podmiot gospodarczy pośredniczy we własnym imieniu, lecz na rachunek innego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność polegającą na przyjmowaniu zakładów, w przyjmowaniu zakładów objętych zwolnieniem z podatku od wartości dodanej przewidzianym w owym art. 13 cz. III B lit. f), uważa się, na podstawie art. 6 ust. 4, że owo przedsiębiorstwo świadczy na rzecz rzeczonoego podmiotu gospodarczego usługę zakładu objętą tym zwolnieniem.

(por. pkt 44; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 14 lipca 2011 r. (*)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 6 ust. 4 – Zwolnienie – Artykuł 13 cz. III B lit. f) – Gry hazardowe – Usługi świadczone przez agenta (buraliste) działającego we własnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy prowadzącego działalność polegającą na przyjmowaniu zakładów

W sprawie C-464/10

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 17 wrze?nia 2010 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 24 wrze?nia 2010 r., w post?powaniu:

pa?stwo belgijskie

przeciwko

Pierre'owi Henflingowi, Raphaëlowi Davinowi i Koenraadowi Tanghe'owi, dzia?aj?cym w charakterze syndyków masy upad?o?ci Tiercé Franco-Belge SA,

TRYBUNA? (siódma izba),

w sk?adzie: D. Šváby, prezes izby, R. Silva de Lapuerta i T. von Danwitz (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 maja 2011 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu P. Henflinga, R. Davina oraz K. Tanghe'a, dzia?aj?cych w charakterze syndyka masy upad?o?ci Tiercé Franco-Belge SA, przez adwokata O. Bertina,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs oraz L. Van den Broeck oraz przez J.C. Halleux'go, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchi?, B. Stromsky'ego oraz C. Soulay, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii, wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 6 ust. 4 i art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy pa?stwem belgijskim a P. Henflingiem, R. Davinem i K. Tanghe'em dzia?aj?cymi w charakterze syndyków masy upad?o?ci Tiercé Franco-Belge SA (zwanej dalej „TFB”), w przedmiocie odmowy przez to pa?stwo zwolnienia z podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) us?ug ?wiadczonych przez agencje przyjmuj?ce zak?ady na rzecz TFB.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artyku? 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowuje podatkiem VAT „dostaw? towarów lub usług ?wiadczone? [?wiadczenie usług dokonywane] odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki wyst?puje [dzia?aj?cego w takim charakterze]”.

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 i art. 5 ust. 4 lit. c) tej dyrektywy za dostaw? towaru uwa?a si? „przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”, a tak?e „przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z któr? przewidziana jest od zakupu lub sprzeda?y”.

5 Artyku? 6 rzeczowej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »?wiadczenie usług« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[...]

4. W przypadku, gdy podatnik, dzia?aj?c we w?asnym imieniu, ale na rachunek kogo innego, bierze udzia? w ?wiadczeniu usług, przyjmuje si?, ?e sam przyj?? i ?wiadczy? dan? usług?.

[...]”.

6 Artyku? 13 szóstej dyrektywy zatytu?owany „Zwolnienia na terytorium kraju” stanowi:

„[...]

B. Pozosta?e zwolnienia

Nie naruszaj?c innych przepisów Wspólnoty, pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj?, na warunkach, które ustalaj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? od podatku i zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?yciom:

[...]

f) zak?ady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe, z zastrze?eniem warunków i ogranicze? okre?lonych przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie;

[...]”.

Uregulowania krajowe

7 Artyku? 10 § 1 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od warto?ci dodanej, zwanego dalej „kodeksem podatku VAT”) stanowi:

„Dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel.

W kategorii tej mie?ci si? w szczególno?ci oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w wykonaniu umowy rozporz?dzaj?cej lub zobowi?zuj?cej”.

8 Artyku? 13 §§ 1 i 2 kodeksu stanowi:

„1. Agent w kupnie jest uwa?any za kupuj?cego, a wzgl?dem swojego zleceniodawcy, za

sprzedawcy dobra, które zostały kupione za jego pośrednictwem; agent w sprzedaży jest uważany za sprzedawcę, a względem swojego zlecniodawcy, za nabywcę dobra, które zostało sprzedane za jego pośrednictwem.

2. Za agenta uważa się nie tylko osobę, która działa we własnym imieniu lub w imieniu spółki na rachunek zlecniodawcy, lecz również pośrednika w kupnie, który otrzymuje od sprzedawcy, lub pośrednika w sprzedaży, który otrzymuje od kupującego, pod jakimkolwiek tytułem, fakturę, notę dłuży lub inny równorzędny dokument wystawiony na jego nazwisko.

9 Zgodnie z art. 18 § 1 kodeksu podatku VAT:

„Termin »wiadzczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu niniejszego kodeksu.

Za świadczenie usług uważa się w szczególności wykonanie umowy, której przedmiotem jest:

[...]

3. zlecenie;

[...]”.

10 Artykuł 20 § 1 akapit pierwszy kodeksu podatku VAT stanowi:

„[...] jeżeli jakkolwiek agent lub pośrednik, działający w okolicznościach przewidzianych w art. 13 § 2, pośredniczy w świadczeniu usług, uważa się, że osobiście odebrał te usługi i że wyświadczył je osobiście”.

11 Zgodnie z art. 44 § 13 tego kodeksu z podatku VAT zwalnia się „zakłady, loterie i inne gry liczbowe lub hazardowe, na warunkach i w granicach określonych przez króla”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

12 TFB, w stosunku do której orzeczono upadek w dniu 27 października 2008 r., jest spółką akcyjną zarejestrowaną dla celów podatku VAT w Belgii, której działalność polega na przyjmowaniu zakładów w szczególności dotyczących wyścigów konnych w Belgii i w innych państwach członkowskich.

13 W ramach swojej działalności posługuje się ona siecią lokalnych agencji, zwanych „buralistes”, znajdujących się na całym terytorium Królestwa Belgii. Buralistes mają za zadanie przyjmować od zakładających się zakłady dotyczące wyścigów konnych lub innych wydarzeń sportowych, rejestrować zakłady, wydawać zakładającym się biuletyny lub bilety oraz wypłacać im nagrody.

14 Każdy buraliste jest związany z TFB porozumieniem zwanym „umową agencyjną”.

15 Zgodnie z tą umową TFB jest właścicielem aktywów handlowych przekazanych w zarząd buraliste. Przekazuje ona do dyspozycji buraliste lokale wraz z konieczną instalacją energetyczną, ponosi koszty ubezpieczenia lokalu i zapewnia instalację szklidów, a także ich utrzymanie w sprawnym stanie.

16 Rzeczona umowa stanowi również, że TFB przekazuje do dyspozycji buraliste sprzęt komputerowy, za pomocą którego zawierane są zakłady i rejestrowana jest wypłata wygranych. Sprzęt i materiały przekazywane są buraliste przez TFB tytułem nieodpłatnego wkładu i

pozostaje jej wyjątkowo własnością. Buraliste zobowiązuje się do korzystania – z zachowaniem staranności ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju – ze sprzętu powierzonego mu przez TFB i poinformowania jej o każdej nieprawidłowości zachodzącej w funkcjonowaniu tego sprzętu, ponieważ jego naprawa i utrzymanie dokonywane są przez TFB na jej własny koszt.

17 Buraliste jest ponadto zobowiązany na podstawie „umowy agencyjnej” zawartej z TFB do przestrzegania regulaminów dotyczących zawierania zakładów, w szczególności rejestracji, rachunkowości i ich wypłaty. Zobowiązuje się do zapewniania prawidłowego funkcjonowania swojej agencji oraz jej otwierania zgodnie z wydarzeniami związanymi z działalnością i produktami TFB. W każdym razie ma prawo do swobodnego decydowania o organizacji swojej agencji i może zatrudniać pracowników w celu lepszego wykonywania swoich zadań.

18 TFB upoważnia buraliste do przyjmowania wszystkich rodzajów zakładów, w stosunku do których został on prawidłowo upoważniony bądź to na podstawie ustawy, bądź to na podstawie zlecenia, i zezwala mu na prowadzenie jakiegokolwiek innej działalności, o ile nie jest ona sprzeczna z loi sur les agences hippiques (ustawą o agencjach hipiczych) i nie jest wykonywana na rachunek bezpośredniego konkurenta TFB.

19 Zgodnie z ogólnymi postanowieniami regulaminu TFB prowadzi agencję, który jest tylko upoważniony do zarejestrowania zakładu, może zawsze odmówić przyjęcia zakładu, w całości lub w części, bez obowiązku uzasadnienia odmowy. Ponadto wygrywa uczestnik zakładu może odebrać swój wygraną jedynie u buraliste, u którego zawarł zakład.

20 Buraliste otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji, określonej jako procent stawek postawionych w zarejestrowanych zakładach po odjęciu od nich dokonanych kwot zwrotu. Prowizja ta co do zasady obliczana jest miesięcznie niezależnie od oficjalnych transakcji zakładu. Buraliste nie wystawia na TFB żadnej faktury celem otrzymania prowizji.

21 Biuletyny wydawane przez buraliste i przekazywane graczom w celu udokumentowania wspomnianych zakładów zawierały w nagłówku strony nieparzystej nazwę buraliste, jego numer rejestru handlowego oraz numer rejestracji dla celów podatku VAT. Na nieparzystej stronie tych biuletynów znajdowały się również umieszczone poprzecznie, to znaczy na dole owych biuletynów, wzmianki „Belgische Tiercé”, następnie „Tiercé belge” i powyżej nich „Tiercé Franco Belge”. Na odwrotnej stronie tych biuletynów znajdował się następujący tekst „Poprzez swój udział, zakładający się przyznaje, że zapoznał się z klauzulami ogólnymi regulaminu belgijskiego S.C. P.M.U., S.A. Tiercé Franco-belge i Bingoal i się im poddaje”.

22 W trakcie kontroli wszczętej w miesiącu lipcu 2000 r. belgijski organ podatkowy stwierdził, że prowizje otrzymane przez buralistes pomiędzy 1 stycznia 1997 r. a 31 grudnia 2000 r. nie zostały opodatkowane podatkiem VAT. Twierdził, że buralistes pracują w imieniu TFB oraz że w związku z tym ich działalność podlega podatkowi VAT, w listopadzie 2001 r. organ ten powiadomił TFB o ustaleniu dodatkowego zobowiązania z tytułu podatku VAT, powiększonego o grzywny i odsetki z tytułu zwłoki, należnego od rzeczonych prowizji.

23 TFB wniosła skargę do sądu pierwszej instancji w Liège, występując o orzeczenie, i od spornych prowizji nie należał się podatek VAT, i podnosił, że buralistes powinni zostać uznani w rozumieniu przepisów dotyczących podatku VAT za agentów działających w ramach świadczenia usług zwolnionych z tego podatku.

24 Wyrokiem z dnia 20 września 2004 r. rzeczony sąd uznał skargę TFB. W wyniku odwołania państwa belgijskiego cour d'appel de Liège (sąd apelacyjny w Liège) utrzymał wszystkie postanowienia tego wyroku wyrokiem z dnia 5 października 2005 r. Cour de cassation uchylił ten wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi odsyłającemu.

25 Sąd ten w pierwszej kolejności zbadał umowę wiązącą TFB z buralistes i orzekł, że z elementów wewnętrznych i zewnętrznych tej umowy wynika, że buralistes otrzymali od TFB umowne zadanie przyjmowania i rejestrowania zakazów w ramach umowy agencyjnej, a nie w ramach umowy zlecenia. Ponadto sąd ten stwierdził, że art. 13 ust. 2 kodeksu podatku VAT pozbawia jakiegokolwiek znaczenia kwestię, czy pośrednik działa raczej jako zleceniobiorca, a nie jako agent. Stwierdził on, że buralistes działają bezpośrednio w imieniu własnym i na podstawie umowy agencyjnej przy świadczeniu usług obejmujących rejestrację zakazów i wypłatę wygranych na rachunek TFB.

26 W drugiej kolejności sąd krajowy chciał ustalić, czy prowizje wypłacone buralistes przez TFB są zwolnione z podatku VAT. Stwierdzając, że w tym zakresie rozstrzygnięcie sporu zależy od wykładni prawa Unii, cour d'appel de Mons postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„Czy art. 6 ust. 4 i art. 13 cz. 1 B lit. f) [szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one zwolnieniu z podatku usług świadczonych przez agenta działającego w imieniu własnym, ale na rachunek zleceniodawcy organizującego świadczenie usług określonych w [ręczonym] art. 13 cz. 1 B lit. f) [...]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Poprzez swoje pytanie prejudycjalne sąd krajowy zastanawia się nad tym, czy art. 6 ust. 4 i art. 13 cz. 1 B lit. f) szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że sprzeciwiają się one przyznaniu zwolnienia z podatku VAT usług świadczonych przez agenta, który pośredniczy we własnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy, który organizuje świadczenie usług przewidzianych w ręczonym art. 13 cz. 1 B lit. f). W szczególności pytanie to dotyczy traktowania z punktu widzenia podatku VAT stosunku pomiędzy przedsiębiorstwem prowadzącym działalność przyjmowania zakazów a podmiotem gospodarczym, który pośredniczy w przyjmowaniu zakazów w imieniu własnym, lecz na rachunek rzeczoności przedsiębiorstwa.

28 Zgodnie z art. 13 cz. 1 B lit. f) szóstej dyrektywy zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe są zwolnione z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie.

29 Zwolnienie to jest uzasadnione względami praktycznymi, ze względu na trudności, z jakimi wiąże się stosowanie podatku VAT do gier losowych, a nie, tak jak to ma miejsce w przypadku niektórych usług świadczonych w interesie powszechnym w sektorze społecznym, chęć zagwarantowania ich korzystniejszego traktowania w dziedzinie podatku VAT (zob. wyroki: z dnia 13 lipca 2006 r. w sprawie C-89/05 United Utilities, Zb.Orz. s. I-6813, pkt 23; z dnia 10 czerwca 2010 r. w sprawie C-58/09 Leo-Libera, Zb.Orz. s. I-5189, pkt 24).

30 Transakcja zakładu przewidziana w ręczonym przepisie charakteryzuje się przyznaniem uczestnikom zakładu szansy wygrania i przyjęciem w zamian ryzyka konieczności sfinansowania tej wygranej (ww. wyrok w sprawie United Utilities, pkt 26).

31 Trybunał stwierdził, że świadczenie usług „call centre” na rzecz organizatora zakazów zawieranych przez telefon, które obejmuje przyjmowanie zakazów w imieniu organizatora przez

pracowników podmiotu świadczącego te usługi, nie stanowi umowy zakładu w rozumieniu tego przepisu, a tym samym nie może zostać objęte przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z podatku VAT (ww. wyrok w sprawie United Utilities, pkt 29).

32 Tymczasem sprawa przed sądem krajowym różni się pod wieloma względami od zakazanej ww. wyrokiem sprawy United Utilities. W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, działalność biurowa jest inną niż działalność „call centre”, w szczególności w tym zakresie, że biurowiści są znani zakadającym się, że mogą odmówić przyjęcia zamówów, nie będąc zobowiązanymi do uzasadnienia tej odmowy, i że są również zobowiązani do wypłaty wygranych zakadającym się. Po drugie, sprawa zakazana rzeczonym wyrokiem dotyczyła przyjmowania zamówów w imieniu ich organizatora, podczas gdy pytanie przedstawione w sprawie przed sądem krajowym dotyczy wyrażenia sytuacji podmiotu gospodarczego, który pośredniczy w przyjmowaniu owych zamówów na rachunek ich organizatora, lecz w imieniu własnym.

33 Takie pośrednictwo we własnym imieniu oznacza, że w przeciwieństwie do sytuacji w zakazanej ww. wyrokiem sprawie United Utilities, o czym mowa w pkt 27 tego wyroku, stosunek prawny powstaje nie bezpośrednio pomiędzy zakadającym się a przedsiębiorstwem, na rachunek którego działa pośredniczący podmiot gospodarczy, lecz pomiędzy tym podmiotem a zakadającym się, z jednej strony, oraz pomiędzy tym podmiotem i rzeczonym przedsiębiorstwem, z drugiej strony.

34 Jeżeli chodzi o traktowanie takiego pośrednictwa z punktu widzenia podatku VAT, to art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy stanowi, że jeżeli podatnik, działający we własnym imieniu, ale na rachunek innej osoby bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjmuje i świadczy daną usługę.

35 Tym samym przepis ten tworzy fikcję prawną dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie. Zgodnie z tą fikcją przyjmuje się, że podmiot gospodarczy, który pośredniczy w świadczeniu usług i który jest agentem, w pierwszej kolejności otrzyma dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim w drugiej kolejności wyświadczy owe usługi na rzecz klienta. Z powyższego wynika, że jeżeli chodzi o stosunek prawny pomiędzy zleceniodawcą a agentem, odpowiadająca im rola usługodawcy i paczkiego jest odwrócona dla celów podatku VAT.

36 Ponieważ art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy należy do tytułu V tej dyrektywy zatytułowanego „Transakcje podlegające opodatkowaniu” oraz z uwagi na to, iż jest on sformułowany w sposób ogólny i nie zawiera ograniczeń dotyczących jego zakresu i zakresu zastosowania, fikcja stworzona przez ten przepis dotyczy również stosowania zwolnień z podatku VAT przewidzianych przez szóstą dyrektywę. Z powyższego wynika, że jeżeli świadczenie usług, w których pośredniczy agent, jest zwolnione z podatku VAT, to również zwolnienie to ma zastosowanie do stosunku prawnego pomiędzy zleceniodawcą a agentem.

37 Wniosek ten ma również zastosowanie do zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy dotyczącego transakcji zamówów. W rzeczywistości bowiem zwolnienie to nie ma w stosunku do pozostałych zwolnień cech szczególnych, które uzasadniałyby ograniczenie zakresu stosowania art. 6 ust. 4 tej dyrektywy i wyłączenie z niego zamówów. Ponadto w ramach stosowania tego ostatniego przepisu bez znaczenia jest to, że rzeczony art. 13 cz. III B lit. f) nie przewiduje zwolnienia usług pośrednictwa i negocjacji, podczas gdy takie zwolnienie zostało wyrażone przewidziane w art. 13 cz. III B lit. a) i d) szóstej dyrektywy.

38 Przeciwnie do tego, co twierdzi rząd belgijski, zasada neutralności podatku nie sprzeciwia się także stosowaniu zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w art. 13 cz. III B lit. f) szóstej dyrektywy do stosunków pomiędzy agentem a zleceniodawcą, pomimo że przewidziana

zleceniobiorcy działać w jego imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy, podlega podatkowi VAT. W rzeczywistości bowiem, tak jak to wynika z art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, dyrektywa ta przewiduje szczególne przepisy dla świadczenia usług przez agenta działającego w jego imieniu, lecz na rachunek osoby trzeciej, które są różne od przepisów regulujących świadczenie usług przez zleceniobiorcę działającego w imieniu jego, lecz na rachunek osoby trzeciej.

39 Jeżeli chodzi o podniesione przez rząd belgijski pytanie, czy sporni w postępowaniu przed sądem krajowym *buralistes* rzeczywiście działają przy przyjmowaniu zamówień w imieniu jego w rozumieniu art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, to należy stwierdzić, że przedstawione pytanie, które obejmuje treść tego przepisu, jest oparte na założeniu, że *buralistes* należą do jego zakresu zastosowania.

40 W ramach postępowania przewidzianego w art. 267 TFUE to do sądu krajowego rozpatrującego spór dotyczący stosowania art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy należy zbadać, czy przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych, a w szczególności charakteru zobowiązań umownych danego podmiotu gospodarczego wobec jego klientów, rzeczona przesłanka stosowania tego przepisu została spełniona (zob. podobnie w odniesieniu do art. 26 szóstej dyrektywy wyroki: z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 *Van Ginkel*, Rec. s. I-5723, pkt 21; a także z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 *ISt*, Zb.Orz. s. I-8691, pkt 19, 20).

41 Niemniej Trybunał, który ma udzielić sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, może w razie potrzeby dostarczyć wskazówki związane z aktami postępowania przed sądem krajowym oraz uwagami pisemnymi bądź ustnymi, które mu zostały przedstawione, tak aby umożliwić sądowi krajowemu rozstrzygnięcie toczącej się przed nim sprawy (zob. wyroki: z dnia 11 grudnia 2007 r. w sprawie C-438/05 *International Transport Workers' Federation i Finnish Seamen's Union*, Zb.Orz. s. I-10779, pkt 85; a także z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie C-73/08 *Bressol i in.*, Zb.Orz. s. I-2735, pkt 65).

42 Odnośnie do spornej w postępowaniu przed sądem krajowym działalności *buralistes* należy podkreślić, że o ile znajdują się w art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy warunek, iż podatnik powinien działać w jego imieniu, lecz na rachunek innej osoby, powinien być interpretowany na podstawie odnośnych stosunków umownych, tak jak to wynika z pkt 40 niniejszego wyroku, to jednak prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez te dyrektywy wymaga ze strony sądu krajowego konkretnej oceny, na podstawie której możliwe byłoby ustalenie, czy z uwagi na wszystkie dane w niniejszej sprawie *ruralistes* rzeczywiście działają przy przyjmowaniu zamówień w imieniu jego.

43 W tym zakresie należałoby wziąć pod uwagę w szczególności okoliczności, że wykonywanie przez nich działalności wymaga lub nie wymaga posiadania zezwolenia organów publicznych, że biuletyny wydawane przez buralistes zawierają nazwę TFB, że klienci akceptują, zgodnie ze wzmianką znajdującą się na tych biuletynach, poddanie się klauzulom regulaminowym tej spółki, że fundusze handlowe, z których korzystają buralistes, opatrzone są szyldem rzeczonoj spółki, która jest ich właścicielem, oraz że według okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym buralistes działają jako zleceniobiorcy. Z kolei ewentualne istnienie krajowego przepisu w dziedzinie podatku VAT rozciągałoby fikcję prawną przewidzianą przez art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy poza kryteria ustalone w tym przepisie nie mogłyby być brane pod uwagę w ramach oceny pozwalającej na ustalenie, czy buralistes działają w swoim własnym imieniu. W rzeczywistości bowiem, jeżeli warunki wynikające z samego art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy nie zostałyby spełnione, zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 13 cz. 1 lit. f) tej dyrektywy nie znalazłoby zastosowania w odniesieniu do zakazów w sprawie przed sądem krajowym.

44 Z powyższego wynika, że na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż wykładni art. 6 ust. 4 i art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że o ile dany podmiot gospodarczy pośredniczy we własnym imieniu, lecz na rachunek innego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność polegającą na przyjmowaniu zakazów, w przyjmowaniu zakazów objętych zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w owym art. 13 cz. 1 lit. f), uważa się, na podstawie art. 6 ust. 4, że owo przedsiębiorstwo świadczy na rzecz rzeczonoj podmiotu gospodarczego usługę zakazu objętą tym zwolnieniem.

W przedmiocie kosztów

45 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (siódma izba) orzeka, co następuje:

Wykładni art. 6 ust. 4 i art. 13 cz. 1 lit. f) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy dokonywać w ten sposób, że o ile dany podmiot gospodarczy pośredniczy we własnym imieniu, lecz na rachunek innego przedsiębiorstwa prowadzącego działalność polegającą na przyjmowaniu zakazów, w przyjmowaniu zakazów objętych zwolnieniem z podatku od wartości dodanej przewidzianym w owym art. 13 cz. 1 lit. f), uważa się, na podstawie art. 6 ust. 4, że owo przedsiębiorstwo świadczy na rzecz rzeczonoj podmiotu gospodarczego usługę zakazu objętą tym zwolnieniem.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.