Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C?464/10

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

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym
z?o?ony przez cour d’appel de Mons)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 6 ust. 4 – Zwolnienie – Artyku? 13 cz??? B lit. f) – Gry hazardowe – Us?ugi ?wiadczone przez agenta (buraliste) dzia?aj?cego we w?asnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy prowadz?cego dzia?alno?? polegaj?c? na przyjmowaniu zak?adów

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Zwolnienia – Zwolnienie z podatku gier losowych – Poj?cie

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

Wyk?adni art. 6 ust. 4 i art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e o ile dany podmiot gospodarczy po?redniczy we w?asnym imieniu, lecz na rachunek innego przedsi?biorstwa prowadz?cego dzia?alno?? polegaj?c? na przyjmowaniu zak?adów, w przyjmowaniu zak?adów obj?tych zwolnieniem z podatku od warto?ci dodanej przewidzianym w owym art. 13 cz??? B lit. f), uwa?a si?, na podstawie art. 6 ust. 4, ?e owo przedsi?biorstwo ?wiadczy na rzecz rzeczonego podmiotu gospodarczego us?ug? zak?adu obj?t? tym zwolnieniem.

(por. pkt 44; sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (siódma izba)

z dnia 14 lipca 2011 r.(*)

Podatki – Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 6 ust. 4 – Zwolnienie – Artyku? 13 cz??? B lit. f) – Gry hazardowe – Us?ugi ?wiadczone przez agenta (buraliste) dzia?aj?cego we w?asnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy prowadz?cego dzia?alno?? polegaj?c? na przyjmowaniu zak?adów

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 us?ug ?wiadczon? [?wiadczenie us?ug 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? prowizja p?acona jest od zakupu lub sprzeda?y”.

5 Artyku? 6 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »?wiadczenie us?ug« 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 us?ug, przyjmuje si?, ?e sam przyj?? i ?wiadczy? dan? us?ug?.

[...]”.

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

sprzedawc? dobra, które zosta?o kupione za jego po?rednictwem; agent w sprzeda?y jest uwa?any za sprzedawc?, a wzgl?dem swojego zleceniodawcy, za nabywc? dobra, które zosta?o sprzedane za jego po?rednictwem.

2. Za agenta uwa?a si? nie tylko osob?, która dzia?a we w?asnym imieniu lub w imieniu spó?ki na rachunek zleceniodawcy, lecz równie? po?rednika w kupnie, który otrzymuje od sprzedawcy, lub po?rednika w sprzeda?y, który otrzymuje od kupuj?cego, pod jakimkolwiek tytu?em, faktur?, not? d?u?n? lub inny równorz?dny dokument wystawiony na jego nazwisko.

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

„Termin »?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu niniejszego kodeksu.

Za ?wiadczenie us?ug uwa?a si? w szczególno?ci wykonanie umowy, której przedmiotem jest:

[...]

3. zlecenie;

[...]”.

10 Artyku? 20 § 1 akapit pierwszy kodeksu podatku VAT stanowi:

„[...] je?eli jakikolwiek agent lub po?rednik, dzia?aj?c w okoliczno?ciach przewidzianych w art. 13 § 2, po?redniczy w ?wiadczeniu us?ug, uwa?a si?, ?e osobi?cie odebra? te us?ugi i ?e wy?wiadczy? je osobi?cie”.

11 Zgodnie z art. 44 § 13 tego kodeksu z podatku VAT zwalnia si? „zak?ady, loterie i inne gry liczbowe lub hazardowe, na warunkach i w granicach okre?lonych przez króla”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

12 TFB, w stosunku do której orzeczono upad?o?? w dniu 27 pa?dziernika 2008 r., jest spó?k? akcyjn? zarejestrowan? dla celów podatku VAT w Belgii, której dzia?alno?? polega na przyjmowaniu zak?adów w szczególno?ci dotycz?cych wy?cigów konnych w Belgii i w innych pa?stwach cz?onkowskich.

13 W ramach swojej dzia?alno?ci pos?ugiwa?a si? ona sieci? lokalnych agencji, zwanych „buralistes”, znajduj?cych si? na ca?ym terytorium Królestwa Belgii. Buralistes maj? za zadanie przyjmowa? od zak?adaj?cych si? zak?ady dotycz?ce wy?cigów konnych lub innych wydarze? sportowych, rejestrowa? zak?ady, wydawa? zak?adaj?cym si? biuletyny lub bilety oraz wyp?aca? im nagrody.

14 Ka?dy buraliste jest zwi?zany z TFB porozumieniem zwanym „umow? agencyjn?”.

15 Zgodnie z t? umow? TFB jest w?a?cicielem aktywów handlowych przekazanych w zarz?d buraliste. Przekazuje ona do dyspozycji buraliste lokale wraz z konieczn? instalacj? energetyczn?, ponosi koszty ubezpieczenia lokalu i zapewnia instalacj? szyldów, a tak?e ich utrzymanie w sprawnym stanie.

16 Rzeczona umowa stanowi równie?, ?e TFB przekazuje do dyspozycji buraliste sprz?t komputerowy, za pomoc? którego zawierane s? zak?ady i rejestrowana jest wyp?ata wygranych. Sprz?t i materia?y przekazywane s? buraliste przez TFB tytu?em nieodp?atnego wk?adu i

pozostaj? jej wy??czn? w?asno?ci?. Buraliste zobowi?zuje si? do korzystania – z zachowaniem staranno?ci ogólnie wymaganej w stosunkach danego rodzaju – ze sprz?tu powierzonego mu przez TFB i poinformowania jej o ka?dej nieprawid?owo?ci zachodz?cej w funkcjonowaniu tego sprz?tu, poniewa? jego naprawa i utrzymanie dokonywane s? przez TFB na jej w?asny koszt.

17 Buraliste jest ponadto zobowi?zany na podstawie „umowy agencyjnej” zawartej z TFB do przestrzegania regulaminów dotycz?cych zawierania zak?adów, w szczególno?ci rejestracji, rachunkowo?ci i ich wyp?aty. Zobowi?zuje si? do zapewniania prawid?owego funkcjonowania swojej agencji oraz jej otwierania zgodnie z wydarzeniami zwi?zanymi z dzia?alno?ci? i produktami TFB. W ka?dym razie ma prawo do swobodnego decydowania o organizacji swojej agencji i mo?e zatrudnia? pracowników w celu lepszego wykonywania swoich zada?.

18 TFB upowa?nia buraliste do przyjmowania wszystkich rodzajów zak?adów, w stosunku do których zosta? on prawid?owo upowa?niony b?d? to na podstawie ustawy, b?d? to na podstawie zlecenia, i zezwala mu na prowadzenie jakiejkolwiek innej dzia?alno?ci, o ile nie jest ona sprzeczna z loi sur les agences hippiques (ustaw? o agencjach hippicznych) i nie jest wykonywana na rachunek bezpo?redniego konkurenta TFB.

19 Zgodnie z ogólnymi postanowieniami regulaminu TFB prowadz?cy agencj?, który jest tylko upowa?niony do zarejestrowania zak?adu, mo?e zawsze odmówi? przyj?cia zak?adu, w ca?o?ci lub w cz??ci, bez obowi?zku uzasadnienia odmowy. Ponadto wygrywaj?cy uczestnik zak?adu mo?e odebra? swoj? wygran? jedynie u buraliste, u którego zawar? zak?ad.

20 Buraliste otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji, okre?lonej jako procent stawek postawionych w zarejestrowanych zak?adach po odj?ciu od nich dokonanych kwot zwrotu. Prowizja ta co do zasady obliczana jest miesi?cznie niezale?nie od oficjalnych transakcji zak?adu. Buraliste nie wystawia na TFB ?adnej faktury celem otrzymania prowizji.

21 Biuletyny wydawane przez buraliste i przekazywane graczom w celu udokumentowania wspomnianych zak?adów zawiera?y w nag?ówku strony nieparzystej nazw? buraliste, jego numer rejestru handlowego oraz numer rejestracji dla celów podatku VAT. Na nieparzystej stronie tych biuletynów znajdowa?y si? równie? umieszczone poprzecznie, to znaczy na dole owych biuletynów, wzmianki „Belgische Tiercé”, nast?pnie „Tiercé belge” i powy?ej nich „Tiercé Franco Belge”. Na odwrotnej stronie tych biuletynów znajdowa? si? nast?puj?cy tekst „Poprzez swój udzia?, zak?adaj?cy si? przyznaje, ?e zapozna? si? z klauzulami ogólnymi regulaminu belgijskiego S.C. P.M.U., S.A. Tiercé Franco-belge i Bingoal i si? im poddaje”.

22 W trakcie kontroli wszcz?tej w miesi?cu lipcu 2000 r. belgijski organ podatkowy stwierdzi?, ?e prowizje otrzymane przez buralistes pomi?dzy 1 stycznia 1997 r. a 31 grudnia 2000 r. nie zosta?y opodatkowane podatkiem VAT. Twierdz?c, ?e buralistes pracuj? w imieniu TFB oraz ?e w zwi?zku z tym ich dzia?alno?? podlega podatkowi VAT, w listopadzie 2001 r. organ ten powiadomi? TFB o ustaleniu dodatkowego zobowi?zania z tytu?u podatku VAT, powi?kszonego o grzywny i odsetki z tytu?u zw?oki, nale?nego od rzeczonych prowizji.

23 TFB wnios?a skarg? do s?du pierwszej instancji w Liège, wyst?puj?c o orzeczenie, i? od spornych prowizji nie nale?a? si? podatek VAT, i podnosz?c, ?e buralistes powinni zosta? uznani w rozumieniu przepisów dotycz?cych podatku VAT za agentów dzia?aj?cych w ramach ?wiadczenia us?ug zwolnionych z tego podatku.

24 Wyrokiem z dnia 20 wrze?nia 2004 r. rzeczony s?d uzna? skarg? TFB. W wyniku odwo?ania pa?stwa belgijskiego cour d'appel de Liège (s?d apelacyjny w Liège) utrzyma? wszystkie postanowienia tego wyroku wyrokiem z dnia 5 pa?dziernika 2005 r. Cour de cassation uchyli? ten wyrok i przekaza? spraw? do ponownego rozpoznania s?dowi odsy?aj?cemu.

25 S?d ten w pierwszej kolejno?ci zbada? umow? wi???c? TFB z buralistes i orzek?, ?e z elementów wewn?trznych i zewn?trznych tej umowy wynika, ?e buralistes otrzymali od TFB umowne zadanie przyjmowania i rejestrowania zak?adów w ramach umowy agencyjnej, a nie w ramach umowy zlecenia. Ponadto s?d ten stwierdzi?, ?e art. 13 ust. 2 kodeksu podatku VAT pozbawia jakiegokolwiek znaczenia kwesti?, czy po?rednik dzia?a? raczej jako zleceniobiorca, a nie jako agent. Stwierdzi? on, ?e buralistes dzia?aj? bezpo?rednio w imieniu w?asnym i na podstawie umowy agencyjnej przy ?wiadczeniu us?ug obejmuj?cych rejestracj? zak?adów i wyp?at? wygranych na rachunek TFB.

26 W drugiej kolejno?ci s?d krajowy chcia? ustali?, czy prowizje wyp?acane buralistes przez TFB s? zwolnione z podatku VAT. Stwierdzaj?c, ?e w tym zakresie rozstrzygni?cie sporu zale?y od wyk?adni prawa Unii, cour d'appel de Mons postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„Czy art. 6 ust. 4 i art. 13 cz??? B lit. f) [szóstej dyrektywy] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one zwolnieniu z podatku us?ug ?wiadczonych przez agenta dzia?aj?cego w imieniu w?asnym, ale na rachunek zleceniodawcy organizuj?cego ?wiadczenie us?ug okre?lonych w [rzeczonym] art. 13 cz??? B lit. f) [...]?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

27 Poprzez swoje pytanie prejudycjalne s?d krajowy zastanawia si? nad tym, czy art. 6 ust. 4 i art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy powinny by? interpretowane w ten sposób, ?e sprzeciwiaj? si? one przyznaniu zwolnienia z podatku VAT us?ug ?wiadczonych przez agenta, który po?redniczy we w?asnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy, który organizuje ?wiadczenie us?ug przewidzianych w rzeczonym art. 13 cz??? B lit. f). W szczególno?ci pytanie to dotyczy traktowania z punktu widzenia podatku VAT stosunku pomi?dzy przedsi?biorstwem prowadz?cym dzia?alno?? przyjmowania zak?adów a podmiotem gospodarczym, który po?redniczy w przyjmowaniu zak?adów w imieniu w?asnym, lecz na rachunek rzeczonego przedsi?biorstwa.

28 Zgodnie z art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy zak?ady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe s? zwolnione z zastrze?eniem warunków i ogranicze? okre?lonych przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie.

29 Zwolnienie to jest uzasadnione wzgl?dami praktycznymi, ze wzgl?du na trudno?ci, z jakimi wi??e si? stosowanie podatku VAT do gier losowych, a nie, tak jak to ma miejsce w przypadku niektórych us?ug ?wiadczonych w interesie powszechnym w sektorze spo?ecznym, ch?ci? 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 zak?adu przewidziana w rzeczonym przepisie charakteryzuje si? przyznaniem uczestnikom zak?adu szansy wygrania i przyj?ciem w zamian ryzyka konieczno?ci sfinansowania tej wygranej (ww. wyrok w sprawie United Utilities, pkt 26).

31 Trybuna? stwierdzi?, ?e ?wiadczenie us?ug „call centre" na rzecz organizatora zak?adów zawieranych przez telefon, które obejmuje przyjmowanie zak?adów w imieniu organizatora przez

pracowników podmiotu ?wiadcz?cego te us?ugi, nie stanowi umowy zak?adu w rozumieniu tego przepisu, a tym samym nie mo?e zosta? obj?te przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z podatku VAT (ww. wyrok w sprawie United Utilities, pkt 29).

32 Tymczasem sprawa przed s?dem krajowym ró?ni si? pod wieloma wzgl?dami od zako?czonej ww. wyrokiem sprawy United Utilities. W rzeczywisto?ci bowiem, po pierwsze, dzia?alno?? buralistes jest inna ni? dzia?alno?? „call centre”, w szczególno?ci w tym zakresie, ?e buralistes s? znani zak?adaj?cym si?, ?e mog? odmówi? przyj?cia zak?adów, nie b?d?c zobowi?zanymi do uzasadnienia tej odmowy, i ?e s? równie? zobowi?zani do wyp?aty wygranych zak?adaj?cym si?. Po drugie, sprawa zako?czona rzeczonym wyrokiem dotyczy?a przyjmowania zak?adów w imieniu ich organizatora, podczas gdy pytanie przedstawione w sprawie przed s?dem krajowym dotyczy wyra?nie sytuacji podmiotu gospodarczego, który po?redniczy w przyjmowaniu owych zak?adów na rachunek ich organizatora, lecz w imieniu w?asnym.

33 Takie po?rednictwo we w?asnym imieniu oznacza, ?e w przeciwie?stwie do sytuacji w zako?czonej ww. wyrokiem sprawie United Utilities, o czym mowa w pkt 27 tego wyroku, stosunek prawny powstaje nie bezpo?rednio pomi?dzy zak?adaj?cym si? a przedsi?biorstwem, na rachunek którego dzia?a po?rednicz?cy podmiot gospodarczy, lecz pomi?dzy tym podmiotem a zak?adaj?cym si?, z jednej strony, oraz pomi?dzy tym podmiotem i rzeczonym przedsi?biorstwem, z drugiej strony.

34 Je?eli chodzi o traktowanie takiego po?rednictwa z punktu widzenia podatku VAT, to art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy stanowi, ?e je?eli podatnik, dzia?aj?cy we w?asnym imieniu, ale na rachunek innej osoby bierze udzia? w ?wiadczeniu us?ug, przyjmuje si?, ?e sam przyj?? i ?wiadczy? dan? us?ug?.

35 Tym samym przepis ten tworzy fikcj? prawn? dwóch identycznych us?ug ?wiadczonych kolejno po sobie. Zgodnie z t? fikcj? przyjmuje si?, ?e podmiot gospodarczy, który po?redniczy w ?wiadczeniu us?ug i który jest agentem, w pierwszej kolejno?ci otrzyma? dane us?ugi od podmiotu, na rachunek którego dzia?a, b?d?cego zleceniodawc?, zanim w drugiej kolejno?ci wy?wiadczy? owe us?ugi na rzecz klienta. Z powy?szego wynika, ?e je?eli chodzi o stosunek prawny pomi?dzy zleceniodawc? a agentem, odpowiadaj?ca im rola us?ugodawcy i p?ac?cego jest odwrócona dla celów podatku VAT.

36 Poniewa? art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy nale?y do tytu?u V tej dyrektywy zatytu?owanego „Transakcje podlegaj?ce opodatkowaniu” oraz z uwagi na to, i? jest on sformu?owany w sposób ogólny i nie zawiera ogranicze? dotycz?cych jego zakresu i zakresu zastosowania, fikcja stworzona przez ten przepis dotyczy równie? stosowania zwolnie? z podatku VAT przewidzianych przez szóst? dyrektyw?. Z powy?szego wynika, ?e je?eli ?wiadczenie us?ug, w których po?redniczy agent, jest zwolnione z podatku VAT, to równie? zwolnienie to ma zastosowanie do stosunku prawnego pomi?dzy zleceniodawc? a agentem.

37 Wniosek ten ma równie? zastosowanie do zwolnienia przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy dotycz?cego transakcji zak?adów. W rzeczywisto?ci bowiem zwolnienie to nie ma w stosunku do pozosta?ych zwolnie? cech szczególnych, które uzasadnia?yby ograniczenie zakresu stosowania art. 6 ust. 4 tej dyrektywy i wy??czenie z niego zak?adów. Ponadto w ramach stosowania tego ostatniego przepisu bez znaczenia jest to, ?e rzeczony art. 13 cz??? B lit. f) nie przewiduje zwolnienia us?ug po?rednictwa i negocjacji, podczas gdy takie zwolnienie zosta?o wyra?nie przewidziane w art. 13 cz??? B lit. a) i d) szóstej dyrektywy.

38 Przeciwnie do tego, co twierdzi rz?d belgijski, zasada neutralno?ci podatku nie sprzeciwia si? tak?e stosowaniu zwolnienia z podatku VAT przewidzianego w art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy do stosunków pomi?dzy agentem a zleceniodawc?, pomimo ?e prowizja p?acona

zleceniobiorcy dzia?aj?cemu we w?asnym imieniu, lecz na rachunek zleceniodawcy, podlega podatkowi VAT. W rzeczywisto?ci bowiem, tak jak to wynika z art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, dyrektywa ta przewiduje szczególne przepisy dla ?wiadczenia us?ug przez agenta dzia?aj?cego we w?asnym imieniu, lecz na rachunek osoby trzeciej, które s? ró?ne od przepisów reguluj?cych ?wiadczenie us?ug przez zleceniobiorc? dzia?aj?cego w imieniu w?asnym, lecz na rachunek osoby trzeciej.

39 Je?eli chodzi o podniesione przez rz?d belgijski pytanie, czy sporni w post?powaniu przed s?dem krajowym buralistes rzeczywi?cie dzia?aj? przy przyjmowaniu zak?adów w imieniu w?asnym w rozumieniu art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, to nale?y stwierdzi?, ?e przedstawione pytanie, które przejmuje tre?? tego? ust?pu, jest oparte na za?o?eniu, ?e buralistes nale?? do jego zakresu zastosowania.

40 W ramach post?powania przewidzianego w art. 267 TFUE to do s?du krajowego rozpatruj?cego spór dotycz?cy stosowania art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy nale?y zbadanie, czy przy uwzgl?dnieniu wszystkich okoliczno?ci faktycznych, a w szczególno?ci charakteru zobowi?za? umownych danego podmiotu gospodarczego wobec jego klientów, rzeczona przes?anka stosowania tego przepisu zosta?a spe?niona (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 tak?e z dnia 13 pa?dziernika 2005 r. w sprawie C?200/04 ISt, Zb.Orz. s. I?8691, pkt 19, 20).

41 Niemniej Trybuna?, który ma udzieli? s?dowi krajowemu u?ytecznej odpowiedzi, mo?e w razie potrzeby dostarczy? wskazówki zwi?zane z aktami post?powania przed s?dem krajowym oraz uwagami pisemnymi b?d? ustnymi, które mu zosta?y przedstawione, tak aby umo?liwi? s?dowi krajowemu rozstrzygni?cie tocz?cej si? 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 tak?e z dnia 13 kwietnia 2010 r. w sprawie C?73/08 Bressol i in., Zb.Orz. s. I?2735, pkt 65).

42 Odno?ne do spornej w post?powaniu przed s?dem krajowym dzia?alno?ci buralistes nale?y podkre?li?, ?e o ile znajduj?cy si? w art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy warunek, i? podatnik powinien dzia?a? we w?asnym imieniu, lecz na rachunek innej osoby, powinien by? interpretowany na podstawie odno?nych stosunków umownych, tak jak to wynika z pkt 40 niniejszego wyroku, to jednak prawid?owe funkcjonowanie wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez t? dyrektyw? wymaga ze strony s?du krajowego konkretnej oceny, na podstawie której mo?liwe by?oby ustalenie, czy z uwagi na wszystkie dane w niniejszej sprawie rzeczeni buralistes rzeczywi?cie dzia?aj? przy przyjmowaniu zak?adów w imieniu w?asnym.

43 W tym zakresie nale?y wzi?? pod uwag? w szczególno?ci okoliczno??, ?e wykonywanie przez nich dzia?alno?ci wymaga lub nie wymaga posiadania zezwolenia organów publicznych, ?e biuletyny wydawane przez buralistes zawieraj? nazw? TFB, ?e klienci akceptuj?, zgodnie ze wzmiank? znajduj?c? si? na tych biuletynach, poddanie si? klauzulom regulaminowym tej spó?ki, ?e fundusze handlowe, z których korzystaj? buralistes, opatrzone s? szyldem rzeczonej spó?ki, która jest ich w?a?cicielem, oraz ?e wed?ug okoliczno?ci faktycznych post?powania przed s?dem krajowym buralistes dzia?aj? jako zleceniobiorcy. Z kolei ewentualne istnienie krajowego przepisu w dziedzinie podatku VAT rozci?gaj?cego fikcj? prawn? przewidzian? przez art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy poza kryteria ustalone w tym przepisie nie mo?e by? brane pod uwag? w ramach oceny pozwalaj?cej na ustalenie, czy buralistes dzia?aj? w swoim w?asnym imieniu. W rzeczywisto?ci bowiem, je?eli warunki wynikaj?ce z samego art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy nie zosta?yby spe?nione, zwolnienie z podatku VAT przewidziane w art. 13 cz??? B lit. f) tej dyrektywy nie znalaz?oby zastosowania w odniesieniu do zak?adów w sprawie przed s?dem krajowym.

44 Z powy?szego wynika, ?e na pytanie prejudycjalne nale?y odpowiedzie?, i? wyk?adni art. 6 ust. 4 i art. 13 cz??? B lit. f) szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e o ile dany podmiot gospodarczy po?redniczy we w?asnym imieniu, lecz na rachunek innego przedsi?biorstwa prowadz?cego dzia?alno?? polegaj?c? na przyjmowaniu zak?adów, w przyjmowaniu zak?adów obj?tych zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w owym art. 13 cz??? B lit. f), uwa?a si?, na podstawie art. 6 ust. 4, ?e owo przedsi?biorstwo ?wiadczy na rzecz rzeczonego podmiotu gospodarczego us?ug? zak?adu obj?t? tym zwolnieniem.

W przedmiocie kosztów

45 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (siódma izba) orzeka, co nast?puje:

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 nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e o ile dany podmiot gospodarczy po?redniczy we w?asnym imieniu, lecz na rachunek innego przedsi?biorstwa prowadz?cego dzia?alno?? polegaj?c? na przyjmowaniu zak?adów, w przyjmowaniu zak?adów obj?tych zwolnieniem z podatku od warto?ci dodanej przewidzianym w owym art. 13 cz??? B lit. f), uwa?a si?, na podstawie art. 6 ust. 4, ?e owo przedsi?biorstwo ?wiadczy na rzecz rzeczonego podmiotu gospodarczego us?ug? zak?adu obj?t? tym zwolnieniem.

Podpisy

* J?zyk post?powania: francuski.