WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 14 lipca 2011 r.*

W sprawie C-464/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez cour d'appel de Mons (Belgia) postanowieniem z dnia 17 września 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 września 2010 r., w postępowaniu:

państwo belgijskie

przeciwko

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

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: D. Šváby, prezes izby, R. Silva de Lapuerta i T. von Danwitz (sprawozdawca), sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: Y. Bot,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 maja 2011 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu P. Henflinga, R. Davina oraz K. Tanghe'a, działających w charakterze syndyka masy upadłości Tiercé Franco-Belge SA, przez adwokata O. Bertina,

— w imieniu rządu belgijskiego przez M. Jacobs oraz L. Van den Broeck oraz przez J.C. Halleux'go, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Recchię, B. Stromsky'ego oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 6 ust. 4 i art. 13 część B 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy państwem belgijskim a P. Henflingiem, R. Davinem i K. Tanghe'em działającymi w charakterze syndyków masy upadłości Tiercé Franco-Belge SA (zwanej dalej „TFB"), w przedmiocie odmowy przez to państwo zwolnienia z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") usług świadczonych przez agencje przyjmujące zakłady na rzecz TFB.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowuje podatkiem VAT „dostawę towarów lub usług świadczoną [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Zgodnie z art. 5 ust. 1 i art. 5 ust. 4 lit. c) tej dyrektywy za dostawę towaru uważa się „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel", a także „przekazanie towaru na podstawie umowy, zgodnie z którą prowizja płacona jest od zakupu lub sprzedaży".

5 Artykuł 6 rzeczonej dyrektywy stanowi:

„1. Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.

[…]

4. W przypadku, gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rachunek kogo innego, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że sam przyjął i świadczył daną usługę.

[…]".

6 Artykuł 13 szóstej dyrektywy zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju" stanowi:

„[…]

B. Pozostałe zwolnienia

Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[…]

f) zakłady, loterie i inne gry losowe lub hazardowe, z zastrzeżeniem warunków i ograniczeń określonych przez każde państwo członkowskie;

[…]".

Uregulowania krajowe

7 Artykuł 10 § 1 code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeksu podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „kodeksem podatku VAT") stanowi:

„Dostawa towaru oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

W kategorii tej mieści się w szczególności oddanie towaru do dyspozycji nabywcy lub cesjonariusza w wykonaniu umowy rozporządzającej lub zobowiązującej".

8 Artykuł 13 §§ 1 i 2 kodeksu stanowi:

„1. Agent w kupnie jest uważany za kupującego, a względem swojego zleceniodawcy, za sprzedawcę dobra, które zostało kupione za jego pośrednictwem; agent w sprzedaży jest uważany za sprzedawcę, a względem swojego zleceniodawcy, 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 zleceniodawcy, lecz również pośrednika w kupnie, który otrzymuje od sprzedawcy, lub pośrednika w sprzedaży, który otrzymuje od kupującego, pod jakimkolwiek tytułem, fakturę, notę dłużną lub inny równorzędny dokument wystawiony na jego nazwisko".

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

„Termin »świadczenie 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 jakikolwiek agent lub pośrednik, działając 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 upadłość 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 posługiwała 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 szyldów, 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 pozostają jej wyłączną 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 jakiejkolwiek innej działalności, o ile nie jest ona sprzeczna z loi sur les agences hippiques (ustawą o agencjach hippicznych) i nie jest wykonywana na rachunek bezpośredniego konkurenta TFB.

19 Zgodnie z ogólnymi postanowieniami regulaminu TFB prowadzący agencję, który jest tylko upoważniony do zarejestrowania zakładu, może zawsze odmówić przyjęcia zakładu, w całości lub w części, bez obowiązku uzasadnienia odmowy. Ponadto wygrywający uczestnik zakładu może odebrać swoją 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. Twierdząc, 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, iż od spornych prowizji nie należał się podatek VAT, i podnosząc, 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 wiążącą TFB z buralistes i orzekł, że z elementów wewnętrznych i zewnętrznych tej umowy wynika, że buralistes otrzymali od TFB umowne zadanie przyjmowania i rejestrowania zakładów 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 działał 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 zakładów i wypłatę wygranych na rachunek TFB.

26 W drugiej kolejności sąd krajowy chciał ustalić, czy prowizje wypłacane 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 część 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 [rzeczonym] art. 13 część 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 część 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 rzeczonym art. 13 część B lit. f). W szczególności pytanie to dotyczy traktowania z punktu widzenia podatku VAT stosunku pomiędzy przedsiębiorstwem prowadzącym działalność przyjmowania zakładów a podmiotem gospodarczym, który pośredniczy w przyjmowaniu zakładów w imieniu własnym, lecz na rachunek rzeczonego przedsiębiorstwa.

28 Zgodnie z art. 13 część 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, chęcią 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 rzeczonym 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 zakładów zawieranych przez telefon, które obejmuje przyjmowanie zakładów 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 zakończonej ww. wyrokiem sprawy United Utilities. W rzeczywistości bowiem, po pierwsze, działalność buralistes jest inna niż działalność „call centre", w szczególności w tym zakresie, że buralistes są znani zakładającym się, że mogą odmówić przyjęcia zakładów, nie będąc zobowiązanymi do uzasadnienia tej odmowy, i że są również zobowiązani do wypłaty wygranych zakładającym się. Po drugie, sprawa zakończona rzeczonym wyrokiem dotyczyła przyjmowania zakładów w imieniu ich organizatora, podczas gdy pytanie przedstawione w sprawie przed sądem krajowym dotyczy wyraźnie sytuacji podmiotu gospodarczego, który pośredniczy w przyjmowaniu owych zakładów na rachunek ich organizatora, lecz w imieniu własnym.

33 Takie pośrednictwo we własnym imieniu oznacza, że w przeciwieństwie do sytuacji w zakończonej ww. wyrokiem sprawie United Utilities, o czym mowa w pkt 27 tego wyroku, stosunek prawny powstaje nie bezpośrednio pomiędzy zakładającym się a przedsiębiorstwem, na rachunek którego działa pośredniczący podmiot gospodarczy, lecz pomiędzy tym podmiotem a zakładającym 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 przyjął i świadczył 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 otrzymał dane usługi od podmiotu, na rachunek którego działa, będącego zleceniodawcą, zanim w drugiej kolejności wyświadczył owe usługi na rzecz klienta. Z powyższego wynika, że jeżeli chodzi o stosunek prawny pomiędzy zleceniodawcą a agentem, odpowiadająca im rola usługodawcy i płacącego 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy dotyczącego transakcji zakładów. 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 zakładów. Ponadto w ramach stosowania tego ostatniego przepisu bez znaczenia jest to, że rzeczony art. 13 część B lit. f) nie przewiduje zwolnienia usług pośrednictwa i negocjacji, podczas gdy takie zwolnienie zostało wyraźnie przewidziane w art. 13 część 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 część B lit. f) szóstej dyrektywy do stosunków pomiędzy agentem a zleceniodawcą, pomimo że prowizja płacona zleceniobiorcy działającemu we własnym 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 we własnym imieniu, lecz na rachunek osoby trzeciej, które są różne od przepisów regulujących świadczenie usług przez zleceniobiorcę działającego w imieniu własnym, 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 zakładów w imieniu własnym w rozumieniu art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy, to należy stwierdzić, że przedstawione pytanie, które przejmuje treść tegoż ustępu, 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 zbadanie, 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 Odnośne do spornej w postępowaniu przed sądem krajowym działalności buralistes należy podkreślić, że o ile znajdujący się w art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy warunek, iż podatnik powinien działać we własnym 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 tę dyrektywę wymaga ze strony sądu krajowego konkretnej oceny, na podstawie której możliwe byłoby ustalenie, czy z uwagi na wszystkie dane w niniejszej sprawie rzeczeni buralistes rzeczywiście działają przy przyjmowaniu zakładów w imieniu własnym.

43 W tym zakresie należy wziąć pod uwagę w szczególności okoliczność, 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 rzeczonej 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 rozciągającego fikcję prawną przewidzianą przez art. 6 ust. 4 szóstej dyrektywy poza kryteria ustalone w tym przepisie nie może 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 część B lit. f) tej dyrektywy nie znalazłoby zastosowania w odniesieniu do zakładów w sprawie przed sądem krajowym.

44 Z powyższego wynika, że na pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż wykładni art. 6 ust. 4 i art. 13 część B 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 zakładów, w przyjmowaniu zakładów objętych zwolnieniem z podatku VAT przewidzianym w owym art. 13 część B lit. f), uważa się, na podstawie art. 6 ust. 4, że owo przedsiębiorstwo świadczy na rzecz rzeczonego podmiotu gospodarczego usługę zakładu 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 część B 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 zakładów, w przyjmowaniu zakładów objętych zwolnieniem z podatku od wartości dodanej przewidzianym w owym art. 13 część B lit. f), uważa się, na podstawie art. 6 ust. 4, że owo przedsiębiorstwo świadczy na rzecz rzeczonego podmiotu gospodarczego usługę zakładu objętą tym zwolnieniem.

Podpisy