WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)
z dnia 13 lipca 2006 r. *

w sprawie C-89/05

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez House of Lords (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 3 listopada 2004 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 18 lutego 2005 r., w postępowaniu:

United Utilities plc

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, R. Schintgen (sprawozdawca), R. Silva de Lapuerta, G. Arestis i J. Klučka, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 2 lutego 2006 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu United Utilities plc przez D. Goya, QC, i C. McDonnella, barrister, upoważnionych przez P. Drinkwatera, solicitor,

— w imieniu Commissioners of Customs & Excise przez R. Hilla, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez C. White i T. Harris, działające w charakterze pełnomocników, wspierane przez K. Parkera, QC, i R. Hilla, barrister,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Fernandesa i A. Matos Barros, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

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. 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, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką United Utilities plc (zwaną dalej „United Utilities") a Commissioners of Customs & Excise (zwanym dalej „Commissioners"), organem właściwym w Zjednoczonym Królestwie w zakresie pobierania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), w przedmiocie opodatkowania podatkiem VAT usług świadczonych przez Vertex Data Science Ltd (zwanej dalej „Vertex") na rzecz Littlewoods Promotions Ltd (zwanej dalej „Littlewoods"), która organizuje zakłady przez telefon.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy, stanowiący jej tytuł II „Zakres przedmiotowy", stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub [świadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze];

[...]".

4 Zgodnie z art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy, państwa członkowskie zwalniają z podatku: „zakłady, loterie i inne rodzaje hazardu, w oparciu o warunki i ograniczenia nałożone przez każde z państw członkowskich".

Uregulowanie krajowe

5 Artykuł 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy został transponowany do krajowego porządku prawnego w grupie 4 załącznika 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku VAT), która zwalnia z podatku VAT udostępnianie instalacji i wyposażenia służących przyjmowaniu zakładów lub prowadzeniu wszelkiego rodzaju gier losowych.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

6 United Utilities jest członkiem i przedstawicielem grupy spółek traktowanych jako jeden podatnik w rozumieniu art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy. Vertex jest również członkiem tej grupy.

7 Littlewoods organizuje zakłady przyjmowane przez telefon znane pod nazwą „Bet Direct". Jej klienci mogą zawierać zakłady dotyczące wydarzeń sportowych lub innych zdarzeń losowych, takich jak zjawiska meteorologiczne. Zakłady przyjmowane są jedynie telefonicznie. W 1999 r. Littlewoods zdecydowała się zlecić część swojej działalności podwykonawcy i w tym celu zawarła z Vertex porozumienie dotyczące świadczenia usług „call centre" (ośrodka obsługi telefonicznej). Zgodnie z tym porozumieniem Vertex, która jest również upoważniona do działania jako przedstawiciel, powinna udostępnić pracowników, dostarczyć pomieszczeń oraz urządzeń telefonicznych i informatycznych koniecznych do przyjmowania owych zakładów.

8 Littlewoods dokonuje wyboru wydarzeń sportowych lub innych wydarzeń, co do których mogą być przyjmowane zakłady, ustala wysokość stawek, oblicza wysokość zakładów oraz zarządza związanymi z nimi wpływami i wydatkami.

9 Z kolei Vertex odbiera jedynie połączenia telefoniczne i rejestruje zakłady na warunkach ustalonych przez Littlewoods. Nie dysponuje ona w tym zakresie żadnym swobodnym uznaniem. Ponadto pracownicy Vertex w ogóle nie informują uczestników zakładów o tym, że są oni obsługiwani przez Vertex, a nie przez Littlewoods. Dodatkowo nazwa Vertex nie widniała na żadnym dokumencie skierowanym do uczestników zakładów.

10 Wynagrodzenie Vertex składa się z części stałej i części zmiennej. Część zmienna obliczana jest w oparciu o liczbę minut połączeń telefonicznych odebranych przez Vertex. Przewidziano liczne kary, na wypadek gdyby Vertex popełnił błąd przy wykonywaniu swych zadań. Wynagrodzenie nie uwzględnia ani liczby, ani wartości przyjętych zakładów, ani też kursu tych zakładów. Vertex nie ponosi żadnego ryzyka finansowego w związku z zakładami oferowanymi przez Littlewoods.

11 United Utilities twierdzi, że świadczenie usług przez Vertex podlega zakresowi zastosowania art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy i powinno w związku z tym zostać objęte przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z podatku VAT.

12 Na poparcie swojego stanowiska United Utilities podnosi, po pierwsze, że art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy zmierza do zwolnienia działalności, w ramach której prowadzone są gry losowe. W związku z tym zwolnieniu podlega działalność mająca za zadanie stworzenie ram, czyli struktur, przy wykorzystaniu których lub za pomocą których możliwe jest prowadzenie gier losowych.

13 Ponadto z wyroków z dnia 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-2/95 SDC (Rec. str. I-3017) oraz z dnia 13 grudnia 2001 r. w sprawie C-235/00 CSC Financial Services (Rec. str. I-10237) wynika, że zwolnienie, będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, powinno być stosowane także do usług przedstawiciela, o ile jest on „narzędziem" wykorzystywanym w transakcjach związanych z samymi grami losowymi. Jakakolwiek inna wykładnia prowadziłaby do tego, że zwolnienie to stosowane byłoby jedynie do niektórych elementów składających się na ramy, w których dokonywana jest transakcja dotycząca gry losowej.

14 United Utilities podnosi następnie, iż z orzecznictwa Trybunału dotyczącego zwolnienia usług finansowych z podatku VAT (wyroki: ww. w sprawie SDC, z dnia

25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. str. I-973 oraz ww. w sprawie CSC Financial Services) wynika, że w sytuacji, gdy przedstawiciel dokonuje danej operacji na rachunek zleceniodawcy, usługi wykonywane przez niego na rzecz tego mocodawcy powinny być oceniane w celu zwolnienia ich z podatku VAT na podstawie konkretnej roli, jaką odgrywają w transakcji pomiędzy zleceniodawcą a klientem. Jedynie w przypadku, gdy przedstawiciel ten dokona „istotnej czynności, która powoduje zmianę sytuacji prawnej i finansowej pomiędzy stronami" w transakcji należącej do zakresu zastosowania jednej z kategorii zwolnień, usługa tego przedstawiciela zostanie zwolniona. Kwestia, czy ów przedstawiciel jest przedstawicielem zleceniodawcy czy klienta, nie będzie miała w tym względzie znaczenia.

15 Orzecznictwo to można zastosować, z odpowiednimi zmianami, do zwolnienia z podatku VAT zakładów i gier losowych. Tym samym w dziedzinie zakładów i gier losowych zawarcie umowy dotyczącej zakładu stanowiłoby szczególną i istotną jego funkcję, ponieważ właśnie ono zmieniałoby sytuację prawną i finansową pomiędzy stronami. Ponieważ ustne przyjęcie zakładu przez Vertex wystarcza dla powstania stosunku prawnego pomiędzy uczestnikami zakładów a Littlewoods, Vertex pełni szczególną i istotną funkcję organizatora zakładów.

16 United Utilities podnosi wreszcie, że popierana przez nią wykładnia nie zostaje podważona przez okoliczność, iż Vertex nie przysługuje jakiekolwiek swobodne uznanie w zakresie przyjęcia lub odmowy przyjęcia zakładu na rachunek Littlewoods, ponieważ zawarcie umowy nigdy nie stanowi czynności o charakterze administracyjnym.

17 Commissioners nie podzielają tego punktu widzenia uważając, że zwolnienie przewidziane w art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy nie ma zastosowania do usług świadczonych przez Vertex, ponieważ usługi te są jedynie zwykłymi usługami o charakterze materialnym, technicznym lub administracyjnym na rzecz organizatora zakładów.

18 VAT and Duties Tribunal, High Court of Justice, jak również Court of Appeal kolejno odrzuciły argumentację United Utilities.

19 W tych okolicznościach rozpoznająca sprawę House of Lords postanowiła zawiesić toczące się przed nią postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy zwolnienie podatkowe dotyczące zakładów, przewidziane w art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy stosuje się w sytuacji, gdy jedna osoba (zwana dalej „przedstawicielem") świadczy usługi na rzecz drugiej osoby (zwanej dalej „zleceniodawcą") polegające na przyjmowaniu zakładów od klientów i informowaniu ich o przyjęciu tych zakładów przez zleceniodawcę, wówczas gdy:

a) czynności przedstawiciela stanowią niezbędny etap dla powstania stosunku prawnego zakładu pomiędzy zleceniodawcą a jego klientem oraz gdy w ten sposób prowadzą one do zawarcia umowy zakładu; jednakże

b) przedstawiciel nie podejmuje decyzji w przedmiocie ustalania wysokości stawek, które są określane przez zleceniodawcę lub, w niektórych przypadkach, przez osoby trzecie, zgodnie z regułami danej dyscypliny sportowej; oraz gdy

c) przedstawiciel decyduje o przyjęciu zakładu w imieniu zleceniodawcy zgodnie z kryteriami określonymi przez zleceniodawcę w taki sposób, że przedstawiciel nie dysponuje w tym zakresie swobodnym uznaniem?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Przez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia tego, czy art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług „call centre" na rzecz organizatora zakładów zawieranych przez telefon, które obejmują przyjmowanie zakładów w imieniu organizatora przez pracowników podmiotu świadczącego te usługi, stanowi umowę zakładu w rozumieniu tego przepisu i w związku z tym może zostać objęte przewidzianym w tym przepisie zwolnieniem z podatku VAT.

21 W celu udzielenia odpowiedzi na to pytanie, w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że pojęcia używane do oznaczenia zwolnień, o których mowa w art. 13 szóstej dyrektywy, należy interpretować w sposób ścisły, ponieważ zwolnienia te stanowią odstępstwa od ogólnej zasady, zgodnie z którą podatkiem VAT objęta jest każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie SDC, pkt 20 oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-472/03 Arthur Andersen, Rec. str. I-1719, pkt 24).

22 Ponadto wykładnia pojęć zawartych w tym przepisie powinna być zgodna z celami, którym służą owe zwolnienia, a także pozostawać w zgodzie z wymogami zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT (wyrok z dnia 6 listopada 2003 r. w sprawie C-45/01 Dornier, Rec. str. I-12911, pkt 42).

23 Zwłaszcza w odniesieniu do zakładów, loterii i innych gier hazardowych należy zauważyć, że zwolnienie, którym zostały one objęte, jest uzasadnione względami praktycznymi, jako że stosowanie podatku VAT do gier losowych powoduje trudności (wyrok z dnia 29 maja 2001 r. w sprawie C-86/99, Freemans, Rec.

str. I-4167, pkt 30), a nie, tak jak to ma miejsce w przypadku pewnych usług świadczonych w interesie powszechnym, chęcią zagwarantowania ich korzystniejszego traktowania w dziedzinie podatku VAT.

24 W świetle tych rozważań należy ocenić, czy działalność, z jaką mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi umowę zakładu w rozumieniu art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy, która, jako taka, może zostać zwolniona z podatku VAT.

25 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, usługi świadczone przez Vertex polegają na udostępnieniu pracowników, pomieszczeń oraz wyposażenia telefonicznego i informatycznego umożliwiającego przyjmowanie zakładów, których przedmiot i stawka ustalane są jednak przez korzystającego z tych usług, w niniejszej sprawie przez Littlewoods.

26 W tym miejscu należy stwierdzić, że taka działalność, w przeciwieństwie do umowy zakładu przewidzianej w art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy, w żadnej mierze nie polega na daniu uczestnikom zakładu szansy wygrania i na przyjęciu w zamian ryzyka konieczności sfinansowania tej wygranej, a tym samym nie może zostać zaklasyfikowana jako umowa zakładu w rozumieniu tego przepisu.

27 Z tego samego powodu wykładni tej nie podważa okoliczność, iż przyjmowanie zakładów, dokonywane w niniejszej sprawie przez pracowników Vertex, stanowi ważny element w zawieraniu tych zakładów, ponieważ właśnie poprzez owo przyjęcie powstaje stosunek prawny pomiędzy Littlewoods i jej klientami.

28 Ponadto orzecznictwo zgodnie z którym zmiana stosunku prawnego i finansowego istniejącego pomiędzy usługodawcą i jego klientem pełni szczególną rolę przy transakcjach przelewu (ww. wyroki w sprawie SDC, pkt 66 oraz CSC Financial Services, pkt 26), nie może być stosowane, z odpowiednimi zmianami, do działalności przewidzianej w art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy, ponieważ cele, dla których zostały przewidziane zwolnienia dotyczące transakcji przelewu w rozumieniu art. 13 część B lit. d) są odmienne od celów, dla których ustanowione zostały zwolnienia przewidziane w art. 13 część B lit. f) tej dyrektywy.

29 W świetle powyższych rozważań na przedłożone pytanie należy odpowiedzieć, że art. 13 część B lit. f) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, 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.

W przedmiocie kosztów

30 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 (druga izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 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 interpretować w ten sposób, 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 od wartości dodanej.

Podpisy