

Sprawa C-713/21

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

Data wpływu:

25 listopada 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzhof (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

27 lipca 2021 r.

Strona skarżąca i wnosząca skargę rewizyjną:

A

Strona przeciwna i druga strona postępowania rewizyjnego:

Finanzamt X

[...] **BUNDESFINANZHOF (FEDERALNY TRYBUNAŁ FINANSOWY)**

[...] **POSTANOWIENIE**

W postępowaniu

A

Strona skarżąca i wnosząca skargę rewizyjną

[...] przeciwko

Finanzamt (urząd skarbowy) X

Strona przeciwna i druga strona postępowania rewizyjnego

z przedmiocie podatku obrotowego za lata 2007–2012

[...] **S e n t e n c j a**

I. Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje przedłożone następujące pytanie w celu wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

W przedmiocie znaczenia art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w świetle wykładni nadanej mu w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 10 listopada 2016 r. Baštová, C-432/15 (EU:C:2016:855):

Czy właściciel stajni treningowej dla koni wyścigowych świadczy na rzecz właściciela koni jedno świadczenie obejmujące zapewnienie pobytu, treningu i udziału koni w zawodach, również odpłatnie, jeżeli wynagrodzenie ze strony właściciela koni za to świadczenie polega na przeniesieniu na właściciela stajni treningowej połowy roszczenia o nagrodę pieniężną, do której właściciel ten jest uprawniony w przypadku pomyślnego udziału w zawodach?

II. Postępowanie zostaje zawieszono do czasu wydania orzeczenia przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

U z a s a d n i e

I.

- 1 Skarżący i wnoszący skargę rewizyjną (dalej zwany „skarżącym”) jest jeźdźcem i prowadził w latach 2007–2012 (latach objętych sporem) „stajnię treningową dla koni wyścigowych”. W stajni powoda były w stosunku do powierzanych mu koni świadczone profesjonalne usługi stajenne, pielęgnowania i trenowania oraz wystawiania w zawodach w kraju i za granicą. Powód zawierał z poszczególnymi właścicielami koni zamieszkałymi w kraju „umowy udostępnienia”, zgodnie z którymi właściciele ci „udostępniali” swoje konie skarżącemu. Poszczególni właściciele zrzekli się wszelkich praw do wydawania instrukcji dotyczących trenowania i wystawiania koni. Ustalono ponadto, że właściciel ponosi koszty utrzymania, zawodów i transportu oraz koszty kowala i weterynarza dla koni, natomiast skarżący przejmuje koszty przypadające na niego jako jeźdźca z tytułu udziału w zawodach (koszty przejazdu, przelotu i hotelu oraz inne koszty pobytu). Ze względu na to, że prawo do nagród pieniężnych na zawodach konnych przysługiwało wyłącznie właścicielom koni, ustalono ponadto, że skarżący będzie otrzymywał 50% wszystkich nagród pieniężnych i rzeczowych, które wygra dla właściciela z udziałem jego koni. W ten sposób dany właściciel już na podstawie umowy udostępnienia przenosił na skarżącego połowę swoich przyszłych roszczeń wobec danego organizatora zawodów o zapłatę nagród oraz o przeniesienie własności nagród rzeczowych. Skarżący był uprawniony do potrącenia wierzytelności właściciela o zapłatę ze swoimi wierzytelnościami wobec właściciela.
- 2 Skarżący wystawiał na zawodach krajowych i zagranicznych zarówno własne jak i cudze konie. Potrącał on zyski osiągnięte na zawodach z udziałem cudzych koni z kosztami utrzymania, kosztami weterynarza, leków, kowala, kosztami zawodów i innymi kosztami zgodnie z umowami z właścicielami koni.

- 3 W trakcie kontroli zewnętrznej kontroler założył, że wpływy z krajowych i zagranicznych zawodów z udziałem cudzych koni podlegają opodatkowaniu podstawową stawką podatku. Strona przeciwna i druga strona postępowania rewizyjnego (Finanzamt – urząd skarbowy, zwany dalej „FA”) wydał następnie w dniu 8 października 2015 r. zmienione decyzje w sprawie podatku obrotowego na podstawie § 164 Abgabenordnung (niemieckiego kodeksu podatkowego) i w każdym przypadku zastrzegł możliwość dalszej kontroli. W wydanej na skutek sprzeciwu decyzji z dnia 6 lipca 2017 r., FA odrzucił zarzuty skarżącego jako bezzasadne.
- 4 Skarga do Finanzgericht (sądu ds. finansowych, zwanego dalej „FG”) również nie została uwzględniona w zakresie głównego przedmiotu sporu. Powołując się na wydany – w odniesieniu do art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (dyrektywa VAT) - wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE) z dnia 10 listopada 2016 r. Baštová, C-432/15 (EU:C:2016:855) oraz na orzecznictwo Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, zwanego dalej „BFH”) w zakresie Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), FG orzekł w wyroku opublikowanym w Entscheidungen der Finanzgerichte (zbiorze orzeczeń sądów ds. finansowych, zwanym dalej „EFG”) za rok 2021, pozycja 500, że nagrody pieniężne uzyskane w krajowych i zagranicznych zawodach z udziałem cudzych koni stanowią wynagrodzenie za świadczenia podlegające opodatkowaniu podstawową stawką podatku. Zdaniem sądu skarżący – na podstawie umów zawartych z właścicielami koni – spełnia jedno świadczenie obejmujące zapewnienie pobytu, treningu i udziału koni w zawodach. Za ten szereg elementów i czynności skarżący otrzymuje od właściciela danego konia z jednej strony zwrot kosztów pobytu, kosztów zawodów i transportu, kowala oraz weterynarza, a z drugiej strony udział w dochodach z zawodów. W ten sposób spełnia on swoje świadczenie również w zamian za cesję części nagrody pieniężnej, do której uprawnieni byli właściciele koni. W tym przypadku chodzi o stosunek umowny dotyczący świadczenia między skarżącym a danym właścicielem konia, który jest niezależny od stosunku umownego dotyczącego świadczenia między właścicielem konia a organizatorem zawodów. Zdaniem sądu skarżący nie nabył żadnych własnych bezpośrednich roszczeń wobec organizatorów zawodów. Przeciwnie, jedynie na podstawie innego stosunku umownego dotyczącego wzajemnej wymiany świadczeń między nim a właścicielem konia mógł on zatrzymać połowę wygranej w zawodach.
- 5 W skierowanym przeciwko temu rozstrzygnięciu i zainicjowanym przez skarżącego postępowaniu rewizyjnym kwestią sporną pozostaje jedynie to, czy skarżący spełniał na rzecz właścicieli koni świadczenia, które były wynagradzane poprzez – stanowiącą zapłatę - cesję połowy nagrody pieniężnej.

II.

6 1. Ramy prawne

7 a) Prawo Unii

8 Artykuł 1 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy VAT brzmi następująco:

„VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów”.

9 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje: ...

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze; [...]”.

10 Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy VAT brzmi następująco:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

»Działalność gospodarcza« obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za działalność gospodarczą uznaje się w szczególności wykorzystywanie, w sposób ciągły, majątku rzeczowego lub wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu”.

11 Artykuł 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

12 b) Prawo krajowe

13 Zgodnie z § 1 ust. 1 nr 1 UStG podatkowi obrotowemu podlegają następujące transakcje:

„Dostawy i inne świadczenia, które przedsiębiorca wykonuje w ramach swojego przedsiębiorstwa odpłatnie na terytorium kraju. Nie wyłącza opodatkowania okoliczność, że czynność jest dokonywana na podstawie aktu prawnego bądź administracyjnego lub jest uważana za dokonaną na podstawie przepisu prawa”.

- 14 Paragraf 10 ust. 1 zdanie od pierwszego do trzeciego UStG w latach objętych sporem brzmiały następująco:

„W przypadku dostaw i pozostałych świadczeń (§ 1 ust. 1 pkt 1 zdanie pierwsze) i w przypadku nabycia wewnątrzspółnotowego (§ 1 ust. 1 pkt 5) obrót jest obliczany stosownie do otrzymanego wynagrodzenia. Wynagrodzenie obejmuje wszelkie nakłady odbiorcy świadczenia konieczne do uzyskania tego świadczenia, jednakże po odliczeniu podatku obrotowego. Wynagrodzenie obejmuje również to, co osoba inna niż odbiorca świadczenia przekazuje przedsiębiorcy w zamian za świadczenie”.

- 15 Paragraf 118 ust. 2 Finanzgerichtsordnung (kodeksu postępowania podatkowego, zwanego dalej „FGO”) brzmi następująco:

„Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) jest związany ustaleniami faktycznymi poczynionymi w zaskarżonym wyroku, chyba że w stosunku do tych ustaleń podniesiono dopuszczalne i uzasadnione zarzuty rewizyjne”.

16 2. Dotychczasowe orzecznictwo

17 a) Orzecznictwo Trybunału

- 18 W wyroku Baštová (EU:C:2016:855, pkt - 40) Trybunał odpowiedział sądowi krajowemu, że „nie stanowi odpłatnego świadczenia usług (...) udostępnienie konia przez jego właściciela, będącego podatnikiem VAT, organizatorowi wyścigu konnego, aby koń ten uczestniczył w owym wyścigu, jeżeli nie skutkuje ono wypłatą premii za udział lub innego bezpośredniego wynagrodzenia i tylko właściciele koni, które zostaną sklasyfikowane na odpowiednim miejscu w wyścigu, otrzymują z góry ustaloną nagrodę. Natomiast takie udostępnienie konia stanowi odpłatne świadczenie usług, jeżeli skutkuje wypłatą przez organizatora wynagrodzenia niezależnego od sklasyfikowania danego konia w wyścigu”.
- 19 Trybunał wypowiedział się przy tym co do trzech stanów faktycznych, w ramach których czynności są wynagradzane albo „zapłatą kosztów rejestracji i wpisowego” (przypadek pierwszy, wyrok Trybunału pkt 35), albo nagrodą pieniężną (przypadek drugi, wyrok Trybunału pkt 36 i nast.) albo w formie „premię za udział” (przypadek trzeci, wyrok Trybunału pkt 39). Trybunał oparł swoje rozstrzygnięcie w tym zakresie na trzech przesłankach.
- 20 Zgodnie z pkt 35 wyroku Trybunału, wystawienie konia w wyścigu jako tak zwane „udostępnienie konia” przez właściciela organizatorowi wyścigu konnego nie może znajdować rzeczywistej zapłaty w świadczonej przez organizatora wyścigu usłudze polegającej na umożliwieniu temu właścicielowi wystawienia konia w wyścigu. Trybunał uzasadnia to z jednej strony tym, że umożliwienie wystawienia konia w wyścigu zostaje wynagrodzone zapłatą kosztów rejestracji i wpisowego. W ten sposób Trybunał wypowiada się odnośnie pierwszego

przypadku. Z drugiej strony, ewentualny wzrost wartości konia w razie, na przykład odpowiedniego sklasyfikowania jest trudny do zmierzenia i niepewny.

- 21 W odniesieniu do przypadku drugiego Trybunał stwierdza w pkt 36 i następnym swojego wyroku, że „po drugie” nie można uznać, że udostępnienie konia skutkuje rzeczywistą zapłatą, w wypadku gdy tylko właściciel konia sklasyfikowanego na odpowiednim miejscu w wyścigu otrzymuje nagrodę. Dzieje się tak dlatego, że nagroda nie jest wypłacana za udostępnienie konia, lecz za uzyskanie określonego rezultatu w wyniku wyścigu, czyli odpowiednie sklasyfikowanie konia, a zatem jest zdana na przypadek. Ponadto zakwalifikowanie udostępnienia jako opodatkowanej transakcji w zależności od wyniku osiągniętego przez konia w wyścigu jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału. Zgodnie z tym ostatnim pojęcie „świadczenia usług” ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji.
- 22 Trybunał wypowiada się na temat trzeciego przypadku w pkt 39 swojego wyroku. Zgodnie z tym punktem „po trzecie” inaczej jest tylko w przypadku zapłaty – w zamian za udostępnienie konia – premii za udział, która jest niezależna od sklasyfikowania konia w wyścigu.
- 23 **b) Orzecznictwo BFH rozwinięte pod wpływem ww. wyroku TSUE**
- 24 W oparciu o wyrok Baštová (EU:C:2016:855) BFH wypowiedział się odnośnie wynagrodzenia pod postacią nagrody pieniężnej (przypadek drugi) w odniesieniu do dwóch konstelacji stanu faktycznego. Z jednej strony BFH przyłączył się przy tym do opinii Trybunału w przypadku wypłaty nagrody pieniężnej w stosunku umownym pomiędzy organizatorem zawodów a właścicielem konia [wyrok BFH z dnia 2 sierpnia 2018 r. - V R 21/16, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (zbiór orzeczeń federalnego trybunału finansowego) - BFHE - 262, 548, Bundessteuerblatt (federalny dziennik ustaw podatkowych) II 2019, 339).
- 25 Z drugiej strony BFH w wyroku z dnia 10 czerwca 2020 r. - XI R 25/18 (BFHE 270, 181, pkt 45) zastosował ocenę z wyroku Baštová (EU:C:2016:855) dotyczącą stosunku umownego między organizatorem zawodów a właścicielem konia do stosunku umownego między właścicielem konia a właścicielem stajni treningowej dla koni wyścigowych w sytuacji, gdy właściciel konia ceduje połowę nagrody pieniężnej na właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych: „W każdym razie, w odniesieniu do przypadków tego rodzaju, w których spełniający świadczenie [= właściciel stajni treningowej dla koni wyścigowych] sam uczestniczy w wyścigu i otrzymuje od osoby trzeciej udział w wypłacanej tej osobie trzeciej [= właścicielowi konia] nagrodzie pieniężnej za osiągnięty przez siebie wynik w wyścigach, rozumowanie Trybunału z powodów, o których mowa w punkcie II.2.e [= przedstawienie wyroku Trybunału w sprawie Baštová, EU:C:2016:855, pkt 37–40] ma odpowiednie zastosowanie (odmienny pogląd wyrażony został w wyroku FG Münster z dnia 19 września 2019 r. - 5 K 2510/18

U, juris, pkt 52). W tym przypadku również płatność jest dokonywana za wynik osiągnięty w wyścigach przez spełniającego świadczenie, chociaż z prawnego punktu widzenia płatność jest dokonywana przez osobę trzecią, która otrzymała nagrodę pieniężną od organizatora, a nie przez samego organizatora. Nagroda pieniężna nie jest zapłatą za inne (ewentualnie podlegające opodatkowaniu) świadczenia tego, który je spełnia. Nie jest to zatem część wynagrodzenia za te świadczenia i nie wpływa na podstawę opodatkowania innych świadczeń podlegających opodatkowaniu”. Ponadto, kwestia, czy właściciel stajni wyścigowej i treningowej dla koni „spełniał oddzielne świadczenia na rzecz właścicieli koni” nie jest istotna (wyrok BFH opublikowany w BFHE 270, 181, pkt 1 i 46).

26 3) W przedmiocie wykładni

27 a) Brak bezpośredniego związku między wynagrodzeniem a świadczeniem

28 W przedmiotowej sprawie skarżący nie ma w przypadku zwycięstwa w tych zawodach sam roszczenia o zapłatę nagrody pieniężnej do organizatora zawodów. Prawo do żądania nagrody pieniężnej od organizatora zawodów przysługuje tylko właścicielowi konia. W związku z tym skarżącemu przysługuje roszczenie o nagrodę pieniężną tylko w takim zakresie, w jakim właściciel konia dokona na rzecz skarżącego cesji roszczenia o nagrodę pieniężną, która w sprawie spornej została podzielona po połowie w ramach stosunku prawnego łączącego skarżącego z danym właścicielem konia.

29 Zgodnie z wyrokiem BFH opublikowanym w BFHE 270, 181 (zob. powyżej pkt II.2.b), w sprawie będącej przedmiotem sporu można byłoby przyjąć, że dotycząca drugiego przypadku ocena zawarta w wyroku Trybunału Baštová, EU:C:2016:855 (zob. powyżej pkt II.2.a) obejmuje nie tylko sytuację bezpośrednio tam rozstrzygniętą, w której organizator zawodów wypłaca nagrodę pieniężną właścicielowi konia, ale należy zastosować ją również do odrębnej od niej sytuacji, w której właściciel konia przekazuje część tej nagrody pieniężnej właścicielowi stajni treningowej dla koni wyścigowych w zamian za jedno świadczenie tego właściciela stajni (obejmujące zapewnienie pobytu, treningu i udziału koni w zawodach).

30 Gdyby tak było, stosunek umowny stanowiący podstawę świadczenia między organizatorem zawodów a właścicielem konia wypierałby ewentualnie od niego stosunek umowny stanowiący podstawę świadczenia między właścicielem stajni treningowej dla koni wyścigowych a właścicielem konia w zakresie, w jakim nagroda pieniężna zależna od sklasyfikowania konia nie może być wynagrodzeniem za usługę właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych świadczoną na rzecz właściciela konia, o ile właściciel konia ceduje nagrodę pieniężną, do której jest uprawniony z powodu sklasyfikowania swojego konia. W takim przypadku inny stosunek umowny stanowiący podstawę świadczenia powodowałaby, że nie jest spełniony sformułowany w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT wymóg istnienia bezpośredniego związku pomiędzy usługą

a wynagrodzeniem w ramach rozpatrywanego tu stosunku umownego stanowiącego podstawę świadczenia.

31 b) Cesja nagrody pieniężnej jako wynagrodzenia za świadczenie

- 32 Niemniej jednak wątpliwe wydaje się izbie orzekającej zastosowanie oceny kwestii nagrody pieniężnej w kontekście stosunku umownego między organizatorem zawodów a właścicielem konia do stosunku umownego między właścicielem konia a właścicielem stajni treningowej dla koni wyścigowych.
- 33 Wątpliwości te wynikają z faktu, że z wyroku Trybunału w sprawie Baštová (EU:C:2016:855) nie wynika dostatecznie jasno, czy Trybunał uzasadnia swoją ocenę brakiem wynagrodzenia, czy brakiem świadczenia. Jeżeli wyrok Trybunału w sprawie Baštová (EU:C:2016:855) należy rozumieć w ten sposób, że decydujące znaczenie ma brak świadczenia, to dla rozpatrywanej sprawy wynika z tego, że należy potwierdzić występowanie odpłatnego świadczenia usług w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. W okolicznościach spornej sprawy cesja połowy nagrody pieniężnej przez właściciela konia na rzecz właściciela stajni treningowej dla koni wyścigowych stanowi warunek, od którego właściciel stajni treningowej dla koni wyścigowych uzależnia świadczenie swojej usługi (zapewnienia pobytu, treningu i udziału koni w zawodach) i który jako taki ma konieczny bezpośredni związek z jego usługą (por. podobnie również wyrok Trybunału First Choice Holidays z dnia 19 czerwca 2003 r. - C-149/01, EU:C:2003:358, pkt 32 i nast.).
- 34 Odpowiadając na to pytanie, należy wziąć pod uwagę, że w pkt 35 wyroku Baštová (EU:C:2016:855) Trybunał zajmował się kwestią, czy istnieje usługa, za którą wynagrodzenie stanowi inną usługą (por. na temat takich konstelacji stanu faktycznego w przypadku tzw. wymiany i podobnych transakcji wyrok Trybunału z dnia 26 września 2013 r., Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, pkt 38 i nast.). Trybunał udziela na to pytanie odpowiedzi przeczącej. W związku z powyższym, faktycznym świadczeniem w zamian za udział konia w wyścigach stanowiącym tzw. „udostępnienie konia” przez jego właściciela organizatorowi wyścigów nie może „po pierwsze” być usługa świadczona przez organizatora wyścigu, polegająca na umożliwieniu temu właścicielowi wystawienia konia w wyścigu. W opinii izby orzekającej z powyższego nie wynika nic istotnego dla oceny, której należy dokonać w ramach rozpatrywanej sprawy.
- 35 Dalsze uzasadnienie zawarte w pkt 36 i nast. wyroku Baštová (EU:C:2016:855) wydaje się ambiwalentne. Z jednej strony Trybunał stwierdza, że brak rzeczywistej zapłaty za udostępnienie konia, jeżeli właściciele otrzymują nagrodę tylko w wypadku sklasyfikowania konia na odpowiednim miejscu w wyścigu. Wskazuje to, że Trybunał uznaje za decydujący brak wynagrodzenia (jako świadczenia wzajemnego).
- 36 Trybunał uzasadnia to jednak z drugiej strony faktem, że nagroda pieniężna nie jest wypłacana za udostępnienie konia, lecz za uzyskanie określonego rezultatu

w wyniku wyścigu, czyli odpowiednie sklasyfikowanie konia, a zatem jest zdana na przypadek. Oznacza to, że decydujący jest brak występowania usługi. Za potwierdzenie tej tezy można by uznać fakt, że Trybunał dodatkowo uzasadnia swój wniosek stwierdzając, że zakwalifikowanie udostępnienia jako opodatkowanej transakcji w zależności od wyniku uzyskanego przez konia w wyścigu jest sprzeczne z orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym pojęcie „świadczenia usług” ma charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji (wyrok Trybunału Baštová, EU:C:2016:855, pkt 38).

37 W związku z tym izba orzekająca ma wątpliwości co do znaczenia art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT w świetle wykładni dokonanej w wyroku Trybunału Baštová (EU:C:2016:855), które powodują konieczność przedłożenia sprawy Trybunałowi.

38 4. W przedmiocie istotności dla rozstrzygnięcia

39 Pytanie prejudycjalne ma znaczenie dla rozstrzygnięcia. Na podstawie poczynionych przez FG ustaleń faktycznych, które wobec braku wniesionych przeciwko nim w postępowaniu rewizyjnym zarzutów są wiążące dla przedmiotowego postępowania rewizyjnego (§ 118 ust. 2 FGO), ustalono, że skarżący, jako właściciel stajni treningowej dla koni wyścigowych, spełniał jedno świadczenie, które obejmowało zapewnienie pobytu, treningu oraz udziału koni w zawodach. Za ten szereg elementów i czynności otrzymywał od właściciela danego konia z jednej strony zwrot kosztów utrzymania, zawodów, transportu, kowala i weterynarza, a z drugiej strony połowę udziału w dochodach z zawodów. Ocena ta jest zgodna z zasadami prawnymi ustalonymi przez Trybunał w sprawie rozgraniczenia jednego świadczenia od kilku odrębnych świadczeń (por. np. wyrok Trybunału KPC *Herning* z dnia 4 września 2019 r. - C-71/18, EU:C:2019:660, pkt 34 i nast.).

40 Jeżeli wyrok Trybunału Baštová (EU:C:2016:855) należy rozumieć w ten sposób, że brak wynagrodzenia jest decydujący, ocena prawna dokonana przez FG mogłaby – zgodnie z wyrokiem BFH opublikowanym w BFHE 270, 181 (zob. powyżej pkt II.2.b) - okazać się nieprawidłowa. Na skutek rewizji skarżącego wyrok FG musiałby zostać zatem uchylony, a skarga – uwzględniona.

41 Gdyby natomiast zgodnie z wyrokiem Trybunału Baštová (EU:C:2016:855) decydujący był brak świadczenia, to wyrok FG okazałby się prawidłowy, a więc rewizja skarżącego byłaby bezzasadna. Wynika to z faktu, że w przeciwieństwie do wyroku Baštová (EU:C:2016:855), sporna sprawa nie dotyczy tylko świadczenia, które jest wypłacane wyłącznie za uzyskanie określonego rezultatu w wyniku wyścigu, czyli odpowiednie sklasyfikowanie konia, a zatem jest zdana na przypadek. Spór dotyczy raczej jednego całościowego świadczenia polegającego na zapewnieniu pobytu, treningu i udziału koni w zawodach. Świadczenie to jako całość jest wolne od przypadku, gdyż dotyczy on tylko części związanej z udziałem w zawodach. Ze względu na to, że występuje jedno

całościowe świadczenie, cesja połowy nagrody pieniężnej nie jest dokonywana za uzyskanie określonego rezultatu w wyniku wyścigu, ale za całościowe świadczenie niezależne od tego wyniku (składające się z zapewnienia pobytu, treningu i udziału w zawodach). Skarżący spełniał to jedno świadczenie niezależnie od wyników wyścigu. Jest to świadczenie usług, które zgodnie z wymogami Trybunału ma charakter obiektywny. W ocenie izby orzekającej nie ma przy tym również znaczenia zakres cesji nagrody pieniężnej.

42 Za taką interpretacją przemawiają również realia gospodarcze i biznesowe, które stanowią podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (wyroki Trybunału z dnia 2 maja 2019 r., Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, pkt 27 oraz z dnia 18 czerwca 2020 r., KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, pkt 61). Zgodnie z nimi należy przyjąć, że cedowanie połowy nagrody pieniężnej ma na celu wynagrodzenie całościowego świadczenia skarżącego i że strony zakładały przy tym również, że nagrody pieniężne będą regularnie uzyskiwane.

43 5. W przedmiocie podstawy prawnej wniosku

44 Podstawą wszczęcia postępowania o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przed Trybunałem jest art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

45 6. W przedmiocie zawieszenia postępowania

46 [...] [krajowe przepisy proceduralne].