Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 8 grudnia 2016 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Opodatkowanie — Podatek VAT — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuł 56 — Miejsce świadczenia usług — Pojęcie „praw pokrewnych” — Przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych

W sprawie C-453/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości, Niemcy) postanowieniem z dnia 22 lipca 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 24 sierpnia 2015 r., w postępowaniu karnym przeciwko:

A,

B,

przy udziale:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: M. Aleksejev, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 lipca 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu A przez M. Wulfa i M. Langrocka, Rechtsanwälte,

— w imieniu B przez A. Norouziego i O. Sahana, Rechtsanwälte,

— w imieniu Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof przez P. Franka osobiście oraz przez S. Heine, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu rządu greckiego przez E. Tsaousi oraz A. Dimitrakopoulou, działające w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Wasmeiera oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2016 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania karnego wszczętego przeciwko A i B w sprawie o przestępstwo pomocnictwa w uchylaniu się od opodatkowania.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 43 dyrektywy VAT, zawarty w sekcji 1, zatytułowanej „Zasada ogólna”, w rozdziale 3, zawierającym zasady dotyczące miejsca świadczenia usług, stanowi:

„Miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługę lub, w przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

4 Artykuł 56 tej dyrektywy, należący do podsekcji 5, zatytułowanej „Świadczenie usług różnych” w sekcji 2, zawierającej przepisy szczególne tegoż rozdziału 3, przewiduje w ust. 1:

„Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

a) przeniesienie i cesja praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i handlowych oraz praw pokrewnych,

[…]”.

5 Artykuł 3 dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE (Dz.U. 2003, L 275, s. 32) zawiera między innymi następującą definicję:

„Do celów niniejszej dyrektywy stosuje się następujące definicje:

a) »pozwolenie« oznacza pozwolenie na emitowanie jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu, które jest ważne jedynie do celów spełniania wymogów niniejszej dyrektywy i może być przenoszone zgodnie z przepisami niniejszej dyrektywy;

[…]”.

6 Artykuł 19 dyrektywy 2003/87 stanowi:

„1. Państwa członkowskie zapewniają ustanowienie i utrzymanie rejestru w celu zapewnienia należytego uwzględnienia [księgowania] wydania, posiadania, przenoszenia oraz anulowania przydziałów [uprawnień]. Państwa członkowskie mogą utrzymywać swoje rejestry w skonsolidowanym systemie, razem z jednym lub większa ilością państw członkowskich.

2. Jakakolwiek osoba może posiadać przydziały [uprawnienia]. Rejestry są dostępne dla społeczeństwa oraz zawierają oddzielną księgowość w celu odnotowania przydziałów [uprawnień] znajdujących się w posiadaniu każdej osoby, dla której oraz od której przydziały [uprawnienia] są wydawane lub przenoszone.

[…]”.

Prawo niemieckie

7 Zgodnie z § 3a Umsatzsteuergesetz (ustawy w sprawie podatku VAT, zwanej dalej „UStG”), zatytułowanym „Miejsce innych świadczeń”, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w sporze w postępowaniu głównym:

„1. Z zastrzeżeniem §§ 3b i 3f, inne świadczenia są wykonywane w miejscu, w którym przedsiębiorca prowadzi swoją działalność gospodarczą. Jeżeli takie świadczenie jest wykonywane przez stały zakład, za miejsce świadczenia uważa się siedzibę zakładu.

[…]

3. Jeżeli odbiorca innych świadczeń wymienionych w ust. 4 jest przedsiębiorcą, to w drodze odstępstwa od ust. 1 inne świadczenie jest dokonywane w miejscu, gdzie odbiorca prowadzi działalność gospodarczą. Jeżeli jednak inne świadczenie jest wykonywane na rzecz stałego zakładu przedsiębiorcy, to zamiast tego właściwe jest miejsce położenia zakładu. Jeżeli odbiorca jednego z innych świadczeń, o których mowa w ust. 4, nie jest przedsiębiorcą i ma miejsce zamieszkania lub siedzibę w państwie trzecim, inne świadczenie jest dokonywane w jego miejscu zamieszkania lub siedziby.

4. W rozumieniu ust. 3 »inne świadczenia« to:

1) cesja, przeniesienie i eksploatacja patentów, praw autorskich, praw do znaków towarowych i praw pokrewnych;

[…]”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

8 A i B, zatrudnieni w spółce doradztwa podatkowego, zostali skazani przez Landgericht Hamburg (sąd okręgowy w Hamburgu, Niemcy) na kary grzywny za pomocnictwo w oszustwie podatkowym w ramach sprawy dotyczącej systemu oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej (VAT) zorganizowanego przez innego oskarżonego, G, w okresie od kwietnia 2009 r. do marca 2010 r. i mającego na celu uniknięcie wspomnianego podatku od handlu pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych.

9 W ten system oszustwa były zaangażowane liczne spółki. Spółka E, z siedzibą w Niemczech i faktycznie kontrolowana przez G, zakupiła za granicą pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych zwolnione z VAT i odsprzedała je spółce I, z siedzibą w Luksemburgu, również kierowanej przez G. Ta ostatnia wystawiła faktury w postaci not kredytowych na rzecz spółki E, wykazując VAT obowiązujący w Niemczech, i odsprzedała pozwolenia spółce C, z siedzibą w Niemczech, przy czym noty kredytowe wystawione w związku z tą transakcją również wykazywały VAT obowiązujący w Niemczech.

10 W swoich wstępnych deklaracjach VAT za drugi, trzeci i czwarty z kwartałów 2009 r. spółka E wykazała przychód ze sprzedaży pozwoleń na rzecz spółki I, dokonując, na podstawie fałszywych faktur rzekomych dostawców krajowych, odliczenia VAT naliczonego. Za styczeń i marzec 2010 r. spółka ta nie złożyła wstępnej deklaracji. Tym samym uniknęła zapłaty łącznej kwoty 11 484 179,12 EUR. Z kolei jeśli chodzi o spółkę I, wykazała ona za okresy od kwietnia do lipca 2009 r., od września 2009 r. do stycznia 2010 r. i za marzec 2010 r. świadczenia na rzecz spółki C jako transakcje podlegające VAT i niesłusznie odliczyła VAT wykazany w notach kredytowych wystawionych spółce E jako podatek zapłacony, unikając tym samym zapłaty kwoty 10 667 491,10 EUR.

11 A i B zajmowali się, począwszy od końca maja 2009 r., działalnością doradztwa podatkowego na rzecz spółki I, a G zlecił im opracowanie krótkiej ekspertyzy na temat sytuacji tej spółki z punktu widzenia VAT. We wspomnianej ekspertyzie wskazali oni, że spółka I może wykazać VAT obowiązujący w Niemczech i odliczyć go jako podatek naliczony tylko wówczas, gdyby posiadała w Niemczech zakład podejmujący odpowiednie czynności, oraz że faktury wystawione przed utworzeniem zakładu w Niemczech powinny zostać skorygowane.

12 W oparciu o antydatowaną umowę najmu powierzchni biurowych w Niemczech od dnia 1 kwietnia 2009 r. A i B, którzy nie mieli wiedzy o roli, jaką odgrywała spółka I w systemie oszustw podatkowych, wystawili w imieniu tej spółki wstępne deklaracje VAT skorygowane za kwiecień i maj 2009 r., które złożyli w dniu 12 sierpnia 2009 r. do niemieckiego urzędu skarbowego. W deklaracjach tych uwzględnili podatek VAT wykazany w notach kredytowych wystawionych spółce E jako podatek naliczony w wysokości 147 519,80 EUR za kwiecień 2009 r. oraz 1 146 788,70 EUR za maj 2009 r., mimo że uważali oni za „bardzo prawdopodobne”, iż spółka I nie miała zakładu w Niemczech.

13 Sąd odsyłający – Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości, Niemcy), do którego zostały wniesione skargi rewizyjne od wyroku Landgericht Hamburg (sądu okręgowego w Hamburgu) przez A i B oraz przez prokuraturę – wyjaśnia, że rozstrzygnięcie w przedmiocie uznania A i B za winnych pomocnictwa w oszustwie podatkowym na podstawie niemieckiego prawa karnego zależy od ustalenia, czy umyślnie złożyli oni do urzędu skarbowego nieprawidłowe wstępne deklaracje VAT, w których niesłusznie odliczono podatek naliczony w notach kredytowych dotyczących świadczeń spółki E. Jako że A i B nie wiedzieli o udziale spółek E i I w systemie oszustwa w zakresie VAT zorganizowanego przez G, umyślność wchodziłaby w grę, kontynuuje sąd odsyłający, jedynie wówczas, gdyby nie można było odliczyć podatku naliczonego wynikającego z not kredytowych wystawionych na rzecz spółki E, ponieważ noty te nie mogły wykazać VAT. Taka sytuacja mogła mieć miejsce, precyzuje sąd odsyłający, w przypadku faktur wystawionych na rzecz spółki I, z siedzibą w Luksemburgu, tylko wtedy, gdyby miejsce świadczenia polegającego na przeniesieniu pozwoleń na emisję nie znajdowało się w Niemczech. Wykazanie VAT przez spółkę E wobec spółki I byłoby w tym przypadku zgodne

z prawem jedynie wówczas, gdyby zgodnie z art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT miejsce świadczenia znajdowało się nie po stronie usługodawcy, czyli spółki E, lecz po stronie odbiorcy świadczenia, a więc spółki I, tak iż świadczenie nie podlegałoby opodatkowaniu w Niemczech.

14 Sąd odsyłający stwierdza, że ten ostatni warunek zakłada, iż w 2009 r. miejscem świadczenia dla przeniesienia pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych byłoby – zgodnie z § 3a ust. 4 UStG, w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w sporze w postępowaniu głównym, który transponuje do prawa niemieckiego art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT – miejsce, w którym usługobiorca ustanowił siedzibę swojej działalności gospodarczej bądź posiadał stały zakład, co skutkuje koniecznością ustalenia, czy handel takimi pozwoleniami stanowi „prawo pokrewne" w rozumieniu wspomnianych przepisów.

15 Sąd odsyłający ocenia, że wykładnia pojęcia „praw pokrewnych" w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie jest tak oczywista, aby nie budziła jakichkolwiek racjonalnych wątpliwości. Skłania się on jednak ku stanowisku, że wspomniane pozwolenia są „pokrewne" w rozumieniu tego przepisu, przy czym pojęcie „pokrewny" oznacza „zgodny pod pewnymi względami" lub „porównywalny", w zakresie, w jakim prawa wymienione w tym przepisie charakteryzują się tym, że ustawodawca nadaje właścicielowi prawo bezwzględne, daje mu wyłączne uprawnienie do korzystania z tego prawa i eksploatowania go, z wyłączeniem innych osób. W tym znaczeniu pozwolenia na emisję są porównywalne z prawami własności intelektualnej.

16 W tych okolicznościach Bundesgerichtshof (federalny trybunał sprawiedliwości) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że »pozwolenie« przewidziane w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87, które uprawnia do emitowania jednej tony równoważnika ditlenku węgla przez określony okres czasu, stanowi »prawo pokrewne« w rozumieniu art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

17 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że „prawa pokrewne", o których mowa w tym przepisie, obejmują pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych określone w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87.

18 W tym zakresie tytułem wstępu należy przypomnieć, iż art. 43 dyrektywy VAT zawiera ogólną zasadę regulującą określenie miejsca opodatkowania świadczenia usług, podczas gdy art. 44 i nast. tej dyrektywy przewidują szereg zasad szczególnych. Jak bowiem wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 9 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. 1977, L 145, s. 1), nie istnieje pierwszeństwo art. 43 dyrektywy VAT przed jej art. 44 i nast. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy owa sytuacja odpowiada jednemu z wypadków wymienionych w art. 44 i nast. tej dyrektywy. Dopiero jeśli tak nie jest, rzeczona sytuacja wchodzi w zakres art. 43 tej dyrektywy (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 26 września 1996 r., Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, pkt 20, 21; z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 24, 25).

19 Wynika stąd, że art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT nie należy uznawać za wyjątek od reguły ogólnej i interpretować go w sposób wąski (zob. podobnie wyroki: z dnia 27 października 2005 r., Levob Verzekeringen i OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, pkt 34; z dnia 7 września 2006 r., Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, pkt 17).

20 W świetle tych rozważań należy zbadać, czy przeniesienie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych odpowiada jednemu z wypadków przewidzianych w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, czyli „przeniesieni[u] i cesj[i] praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i handlowych oraz praw pokrewnych”.

21 Należy stwierdzić, że ta relacja nie wynika w sposób oczywisty z brzmienia art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, ponieważ prawa wyraźnie w nim wymienione dotyczą dziedziny własności intelektualnej, podczas gdy pozwolenia zdefiniowane w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87, które stanowią zgodę państwa lub władz publicznych na emisję gazów cieplarnianych podczas konkretnego okresu, nie należą do tej dziedziny.

22 Niemniej należy w pierwszej kolejności stwierdzić, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 62 opinii, że pozwolenia na emisję wykazują podobieństwa do wszystkich lub niektórych z tych praw. I tak, w szczególności i te pozwolenia, i te prawa są niematerialne, przyznają ich posiadaczowi wyłączność i mogą być przenoszone na osobę trzecią, w zależności od wypadku, w drodze przeniesienia lub cesji, pozwalając tej osobie trzeciej na wykorzystywanie ich na potrzeby działalności gospodarczej. Co więcej, nawet jeśli niektóre z tych praw podlegają rejestracji, posiadanie i przeniesienie owych pozwoleń na podstawie art. 19 dyrektywy 2003/87 podlega wpisowi do rejestru.

23 W drugiej kolejności relację pomiędzy wypadkami przewidzianymi w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT a pozwoleniami na emisję gazów cieplarnianych należy ocenić również w świetle celu tego przepisu.

24 W tym względzie należy przypomnieć, że celem przepisów dyrektywy VAT określających miejsce opodatkowania świadczenia usług jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 listopada 2008 r., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, pkt 24; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 41).

25 W odniesieniu do art. 9 szóstej dyrektywy 77/388 Trybunał orzekł już, że względy leżące u podstaw przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług wymagają, by nałożenie podatku następowało w miarę możliwości w miejscu korzystania z towarów lub usług (wyrok z dnia 3 września 2009 r., RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, pkt 39).

26 Włączenie pozwoleń na emisję gazów cieplarnianych do „praw pokrewnych”, o których mowa w art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT, odpowiada temu celowi i tym względom.

27 Skoro bowiem przeniesienie pozwoleń jest obligatoryjnie wpisywane do rejestru przewidzianego w art. 19 dyrektywy 2003/87, tożsamość nabywcy, miejsce, w którym ma on siedzibę swojej działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na potrzeby której zostało dokonane przeniesienie, czy też miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu, a w konsekwencji również kraj przeznaczenia przeniesienia mogą zostać ustalone łatwo i z dużą pewnością.

28 Z drugiej strony, ponieważ przenoszone pozwolenia powinny co do zasady być wykorzystywane w miejscu, w którym nabywca prowadzi działalność gospodarczą, łącznik opodatkowania z tym miejscem świadczenia usług oparty na przeniesieniu pozwoleń pozwala na objęcie tego świadczenia systemem VAT państwa członkowskiego, na którego terytorium są wykorzystywane te pozwolenia.

29 Ponadto należy zauważyć, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 84 opinii, że rozwiązanie to zostało przyjęte przez znaczną większość państw członkowskich przed transpozycją z jednej strony dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę VAT w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11), która od dnia 1 stycznia 2010 r. ustanowiła zasadę ogólną

dla świadczenia usług na rzecz podatnika, zgodnie z którą miejscem świadczenia jest miejsce, w którym odbiorca posiada siedzibę, a z drugiej strony transpozycją dyrektywy Rady 2010/23/UE z dnia 16 marca 2010 r. zmieniającej dyrektywę VAT w zakresie fakultatywnego i tymczasowego stosowania mechanizmu odwrotnego obciążenia w związku z dostawami niektórych usług podatnych na oszustwa (Dz.U. 2010, L 72, s. 1), która wprowadziła do dyrektywy VAT art. 199a, stanowiący, że państwa członkowskie mogą przewidzieć, iż osobą zobowiązaną do zapłaty VAT jest podatnik, na rzecz którego przenoszone są pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych, o których mowa w art. 3 dyrektywy 2003/87.

30 Biorąc pod uwagę całość powyższych rozważań, na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że „prawa pokrewne", o których mowa w tym przepisie, obejmują pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych określone w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87.

W przedmiocie kosztów

31 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 56 ust. 1 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że „prawa pokrewne", o których mowa w tym przepisie, obejmują pozwolenia na emisję gazów cieplarnianych określone w art. 3 lit. a) dyrektywy 2003/87/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 13 października 2003 r. ustanawiającej system handlu przydziałami emisji gazów cieplarnianych we Wspólnocie oraz zmieniającej dyrektywę Rady 96/61/WE.

Podpisy