Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JEANA RICHARDA DE LA TOURA
przedstawiona w dniu 1 października 2020 r.[1]

Sprawa C-501/19

UMCR–ADA Asociația pentru Drepturi de Autor a Compozitorilor
przeciwko
Pro Management Insolv IPURL, działającej w charakterze syndyka Asociația Culturală „Suflet de Român”

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny, Rumunia)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Wynagrodzenia za publiczne udostępnianie utworów muzycznych – Opłacanie licencji niewyłącznej przez użytkowników utworów – Organizacja zbiorowego zarządzania prawami autorskimi pobierająca te wynagrodzenia na rzecz podmiotów tych praw

I. Wprowadzenie

1. Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 24 ust. 1, art. 25 lit. a) i art. 28 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej[2].

2. Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Uniunea Compozitorilor și Muzicologilor din România – Asociația pentru Drepturi de Autor (unią kompozytorów i muzykologów w Rumunii – stowarzyszeniem praw autorskich, zwaną dalej „UMCR–ADA”) a Asociația Culturală „Suflet de Român” (stowarzyszeniem kulturalnym „Dusza rumuńska”, zwanym dalej „stowarzyszeniem kulturalnym”), obecnie w likwidacji, w przedmiocie zapłaty części wynagrodzeń, wraz z podatkiem od wartości dodanej (VAT), należnych od tego ostatniego na rzecz UMCR–ADA z tytułu publicznego udostępniania, w szczególności publicznego wykonywania, utworów muzycznych podczas spektaklu.

3. Trybunał ma zatem okazję wyjaśnić, jakie są w świetle dyrektywy VAT obowiązki podmiotów praw autorskich do utworów muzycznych i obowiązki organizacji zbiorowego zarządzania, gdy organizacje te pobierają wynagrodzenia należne w zamian za wydanie przez nie niewyłącznych licencji na korzystanie z danych utworów, na rzecz tych podmiotów, a te ostatnie uiszczają na ich rzecz prowizję za zbiorowe zarządzanie ich wynagrodzeniami.

1 Język oryginału: francuski.

2 Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”.

4. Analiza przeprowadzonych w ten sposób czynności z częstym w praktyce udziałem organizacji zbiorowego zarządzania, która sama nie posiada ani nie przenosi praw autorskich i nie jest beneficjentem pobranych wynagrodzeń, skłania mnie do zaproponowania Trybunałowi, aby orzekł, że podmioty praw autorskich świadczą usługi w rozumieniu dyrektywy VAT, i sprecyzował konsekwencje, jakie należy z tego wyciągnąć dla każdego z podatników w zależności od tego, czy organizacja zbiorowego zarządzania działa we własnym imieniu, czy w imieniu tych podmiotów.

II. Ramy prawne

A. Dyrektywa VAT

5. 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”.

6. Artykuł 24 ust. 1 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„»Świadczenie usług« oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów”.

7. Zgodnie z brzmieniem art. 25 lit. a) omawianej dyrektywy:

„Świadczenie usług może obejmować między innymi jedną z następujących czynności:

a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie”.

8. Artykuł 28 dyrektywy VAT przewiduje:

„W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi”.

B. Prawo rumuńskie

1. Kodeks podatkowy

9. Artykuł 126 ust. 1 lit. a) legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (ustawy nr 571/2003 ustanawiającej kodeks podatkowy)[3] z dnia 22 grudnia 2003 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Do celów VAT transakcjami podlegającymi opodatkowaniu w Rumunii są te, które spełniają łącznie następujące warunki:

a) czynności, które w świetle art. 128–130 stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług opodatkowane VAT, dokonywane odpłatnie, lub czynności do nich podobne".

10. Artykuł 129 kodeksu podatkowego, zatytułowany „Świadczenie usług", przewiduje:

„1. Świadczenie usług oznacza każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 128.

2. W przypadku gdy podatnik, działając we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udział w świadczeniu usług, przyjmuje się, że podatnik ten sam otrzymał i wyświadczył te usługi.

3. Świadczenie usług obejmuje czynności takie jak:

[…]

b) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie, w szczególności: przeniesienie lub cesja praw autorskich, patentów, licencji, znaków towarowych i innych podobnych praw;

[…]

e) usługi pośrednictwa świadczone przez osoby działające w imieniu i na rzecz innych osób, gdy są one zaangażowane w dostawę towarów lub świadczenie usług.

[…]".

2. Ustawa o prawie autorskim

11. Artykuł 13 lit. f) legea nr. 8/1996 privind dreptul de autor și drepturile conexe (ustawy nr 8/1996 o prawie autorskim i prawach pokrewnych)[4] z dnia 14 marca 1996 r., w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym, stanowi:

„Korzystanie utworu powoduje powstanie po stronie twórcy odrębnych i wyłącznych praw majątkowych pozwalających mu na dopuszczenie lub zakazanie:

[…]

3 M. Of., część I, nr 927 z dnia 23 grudnia 2003 r., zwanej dalej „kodeksem podatkowym".

4 M. Of., część I, nr 60 z dnia 26 marca 1996 r., zwanej dalej „ustawą o prawie autorskim".

f) bezpośredniego lub pośredniego publicznego udostępniania utworu za pomocą wszelkich środków, włącznie z udostępnieniem go publiczności, tak aby mogła ona uzyskać do niego dostęp w wybranym przez siebie miejscu i czasie".

12. Tytuł III tej ustawy nosi nagłówek „Zarządzanie i obrona prawa autorskiego i praw pokrewnych". Jego rozdział I, dotyczący „[z]arządzania majątkowymi prawami autorskimi i pokrewnymi", zawiera trzy sekcje. Artykuły 123–123[4] znajdują się w sekcji I, zatytułowanej „Przepisy ogólne".

13. Artykuł 123 ust. 1 i 3 omawianej ustawy przewiduje:

„1. Podmioty praw autorskich i praw pokrewnych mogą wykonywać prawa przyznane im na mocy niniejszej ustawy osobiście lub na podstawie pełnomocnictwa, za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania, na warunkach przewidzianych w niniejszej ustawie.

[…]

3. Podmioty praw autorskich lub praw pokrewnych nie mogą przenieść praw majątkowych uznanych na mocy niniejszej ustawy na organizacje zbiorowego zarządzania".

14. Zgodnie z art. 123[1] ustawy o prawie autorskim:

„1. Zbiorowe zarządzanie jest obowiązkowe przy wykonywaniu następujących praw:

[…]

e) prawa do publicznego udostępniania utworów muzycznych […]

[…]

2. W zakresie kategorii praw, o których mowa w ust. 1, organizacje zbiorowego zarządzania reprezentują również uprawnionych, którzy nie udzielili im pełnomocnictwa".

15. Artykuł 125 ust. 2 tej ustawy, zawarty w sekcji II, zatytułowanej „Organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi", stanowi:

„Organizacje [zbiorowego zarządzania] są tworzone bezpośrednio przez podmioty praw autorskich lub praw pokrewnych, osoby fizyczne lub prawne oraz działają w granicach udzielonego im pełnomocnictwa i na podstawie statutu przyjętego zgodnie z procedurą ustanowioną ustawą".

16. Artykuł 129[1] tej ustawy ma następujące brzmienie:

„W przypadku gdy zarządzanie zbiorowe jest obowiązkowe, jeżeli podmiot [praw autorskich] nie należy do żadnej organizacji, właściwość należy do organizacji sektora z największą liczbą członków. Niereprezentowane podmioty praw mogą dochodzić należnych im kwot w terminie trzech lat od daty powiadomienia. Po upływie tego terminu kwoty nierozdzielone lub niedochodzone zostaną wykorzystane zgodnie z uchwałą walnego zgromadzenia, z wyjątkiem kosztów zarządzania".

17. Zawarta w tytule III rozdziale I ustawy o prawie autorskim sekcja III, zatytułowana „Funkcjonowanie organizacji zbiorowego zarządzania", zawiera art. 130–135.

18. Artykuł 130 ust. 1 tej ustawy przewiduje:

„Organizacje zbiorowego zarządzania mają obowiązek:

a) udzielania zezwoleń niewyłącznych użytkownikom, którzy zwrócą się z wnioskiem o ich udzielenie przed rozpoczęciem jakiegokolwiek korzystania ze zbioru utworów chronionych, w zamian za wynagrodzenie, na podstawie licencji niewyłącznej, w formie pisemnej;

b) opracowania dla ich obszarów działalności metodologii uwzględniających odpowiednie prawa majątkowe, które winny zostać uzgodnione z użytkownikami w celu uiszczenia opłat za wyżej wskazane prawa, w przypadku utworów, których sposób eksploatacji wyklucza udzielenie indywidualnego zezwolenia przez podmioty praw;

c) zawierania w imieniu podmiotów praw, które udzieliły im pełnomocnictwa lub na mocy umów zawartych z odpowiednimi organizacjami zagranicznymi, umów ogólnych z organizatorami spektakli […];

[…]

e) pozyskiwania kwot należnych od użytkowników i rozdzielania ich między podmioty praw […];

[…]”.

19. Artykuł 131^1 ust. 1 tej ustawy, który uzupełnia przepisy art. 130 ust. 1 lit. b), stanowi:

„Metodologie są ustalane przez organizacje zbiorowego zarządzania i przedstawicieli, o których mowa w art. 131 ust. 2 lit. b), z poszanowaniem następujących podstawowych kryteriów:

a) kategorii podmiotów praw, będących albo niebędących członkami, a także dziedzin, w jakich prowadzone są negocjacje;

[…]”.

20. Zgodnie z art. 134 ustawy o prawie autorskim:

„1. Wykonywanie zbiorowego zarządzania przewidzianego w pełnomocnictwie w żaden sposób nie ogranicza praw majątkowych uprawnionych.

2. Zarządzanie zbiorowe prowadzone jest zgodnie z następującymi zasadami:

a) decyzje dotyczące metod i zasad pobierania opłat i innych kwot od użytkowników oraz podziału tych kwot pomiędzy podmioty praw, a także decyzje dotyczące innych ważniejszych aspektów zbiorowego zarządzania powinny być podejmowane przez członków w ramach walnego zgromadzenia zgodnie ze statutem;

b) prowizja płatna przez podmioty praw, które są członkami organizacji zbiorowego zarządzania, na pokrycie jej kosztów operacyjnych […] oraz prowizja płatna na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania, która jest jedynym podmiotem pobierającym opłaty […], nie mogą łącznie stanowić więcej niż 15% kwot pobieranych rocznie;

c) w braku wyraźnej uchwały walnego zgromadzenia kwoty pobrane przez organizację zbiorowego zarządzania nie mogą być wykorzystywane do wspólnych celów innych niż pokrycie rzeczywistych kosztów związanych z pobieraniem należnych kwot i ich rozdzieleniem pomiędzy członków; walne zgromadzenie może postanowić, że maksymalnie 15% pobranych kwot może być wykorzystane do celów wspólnych, wyłącznie w granicach działalności;

d) kwoty pobierane przez organizację zbiorowego zarządzania są rozdzielane indywidualnie pomiędzy podmioty praw proporcjonalnie do wykorzystania repertuaru każdego z nich nie później niż sześć miesięcy po dacie pobrania; podmioty praw mogą żądać zapłaty kwot pobranych nominalnie lub kwot, których rozdzielenie nie wymaga przedstawienia szczególnych dokumentów, w terminie 30 dni od daty pobrania;

e) prowizja należna od podmiotów praw jest pobierana od kwot należnych każdemu z nich po obliczeniu indywidualnego rozdziału;

[…]

3. Opłaty uiszczane na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania nie są i nie mogą być zrównane z dochodami tych ostatnich.

4. W czasie wykonywania ich funkcji, zgodnie z niniejszą ustawą, na organizacje zbiorowego zarządzania nie mogą być przeniesione lub zbyte prawa autorskie lub prawa pokrewne ani nie mogą one wykonywać tych praw".

III. Okoliczności faktyczne w postępowaniu głównym i pytania prejudycjalne

21. UMCR–ADA jest organizacją zbiorowego zarządzania majątkowymi prawami autorskimi do utworów muzycznych. Została ona wyznaczona przez Oficiul Român pentru Drepturile de Autor (rumuński urząd ds. praw autorskich) jako jedyna do pobierania wynagrodzeń z tytułu majątkowych praw autorskich w związku z publicznym udostępnianiem utworów muzycznych podczas koncertów, spektakli lub wydarzeń artystycznych.

22. W dniu 16 listopada 2012 r. stowarzyszenie kulturalne zorganizowało spektakl, podczas którego wykonywane były utwory muzyczne. W tym celu uzyskało ono od UMCR–ADA licencję niewyłączną na wykorzystanie tych utworów w zamian za zapłatę wynagrodzenia za ich publiczne udostępnianie.

23. W następstwie odmowy przez stowarzyszenie kulturalne zapłaty całości żądanych przez UMCR–ADA wynagrodzeń Tribunalul București (sąd okręgowy w Bukareszcie, Rumunia) i Curtea de Apel București (sąd apelacyjny w Bukareszcie, Rumunia) stwierdziły, że żądanie UMCR–ADA było zasadne. Jednakże sąd apelacyjny orzekł, że operacja poboru wynagrodzenia przez UMCR–ADA za publiczne udostępnianie utworów muzycznych nie jest opodatkowana VAT, a w konsekwencji odjął od kwoty pozostałych wynagrodzeń należnych od stowarzyszenia kwotę VAT.

24. Przed Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższym sądem kasacyjnym, Rumunia), sądem odsyłającym, UMCR–ADA podnosi w szczególności, że w swoim orzeczeniu sąd apelacyjny naruszył kodeks podatkowy, odstępując od stosowania VAT od wynagrodzeń pobieranych od stowarzyszenia kulturalnego jako użytkownika spornych utworów muzycznych. UMCR–ADA podnosi, że naruszona została zasada neutralności VAT, ponieważ to orzeczenie sądu apelacyjnego skutkuje obciążeniem jej VAT, podczas gdy nie jest ona końcowym użytkownikiem tych utworów.

25. Pytanie pierwsze, jakie stawia sąd odsyłający, dotyczy kwalifikacji, w świetle wyroku z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP [5], czynności, w drodze której podmioty praw do utworów muzycznych zezwalają na korzystanie z tych utworów przez organizatorów spektakli. Czy transakcja ta stanowi „odpłatne świadczenie usług", a dokładniej „przeniesienie praw do wartości niematerialnych" w rozumieniu art. 25 lit. a) dyrektywy VAT?

26. Na wypadek udzielenia przez Trybunał odpowiedzi twierdzącej na to pytanie sąd odsyłający zastanawia się, po pierwsze, powołując się na wyrok z dnia 14 lipca 2011 r., Henfling i in. [6], czy organizacja zbiorowego zarządzania, która pobiera wynagrodzenia od użytkowników utworów muzycznych, sama świadczy usługi w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT, który zgodnie z orzecznictwem Trybunału tworzy fikcję dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie, podczas gdy organizacja ta może reprezentować podmioty praw bez pełnomocnictwa i zarządza tymi prawami zgodnie z obowiązkami ustawowymi. Po drugie, sąd odsyłający pragnie poznać konsekwencje, jakie należy z tego wyciągnąć w odniesieniu do podstawy obliczenia VAT i naliczania tego podatku zarówno przez organizację zbiorowego zarządzania, jak i przez twórców przy okazji pobierania wynagrodzeń.

27. W tych okolicznościach Înalta Curte de Casație și Justiție (najwyższy sąd kasacyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy podmioty praw do utworów muzycznych świadczą w rozumieniu art. 24 ust. 1 i art. 25 lit. a) dyrektywy [VAT] usługi wobec organizatorów spektakli, od których organizacje zbiorowego zarządzania na podstawie zezwolenia o charakterze licencji niewyłącznej pobierają wynagrodzenie za publiczne udostępnianie utworów muzycznych, we własnym imieniu, ale na rachunek tych podmiotów?

2) W przypadku udzielenia na pierwsze pytanie odpowiedzi twierdzącej: gdy organizacje zbiorowego zarządzania pobierają od organizatorów spektakli wynagrodzenie za prawo do publicznego udostępniania utworów muzycznych, to czy działają one jako podatnik w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT i są zobowiązane do wystawiania faktur zawierających VAT na odpowiednich organizatorów spektakli i czy z kolei autorzy i inne podmioty praw autorskich do utworów muzycznych, gdy otrzymują wynagrodzenie, zobowiązani są do wystawienia faktur zawierających VAT na organizacje zbiorowego zarządzania?".

28. UMCR–ADA przedstawiła uwagi na piśmie, tak jak rządy rumuński i polski oraz Komisja Europejska, które odpowiedziały także w wyznaczonym terminie na piśmie na pytania zadane przez Trybunał, który postanowił orzec w sprawie bez przeprowadzenia rozprawy.

IV. Ocena

29. Spór w postępowaniu głównym dotyczy opodatkowania VAT stosunków prawnych mających za przedmiot publiczne udostępnianie utworów muzycznych za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorów tych utworów.

5 C-37/16, zwanego dalej „wyrokiem SAWP", EU:C:2017:22.

6 C-464/10, zwany dalej „wyrokiem Henfling i in.", EU:C:2011:489, pkt 35, dotyczący 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), a w szczególności jej art. 6 ust. 4, którego brzmienie jest identyczne z brzmieniem art. 28 dyrektywy VAT.

30. Kwestia ta ma szczególną wagę, ponieważ system zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi na rzecz wielu podmiotów tych praw i na ich korzyść zbiorową jest bardzo stary i aktywny we wszystkich państwach członkowskich. Jest on przedstawiany jako najodpowiedniejszy środek zarówno dla autorów w celu zarządzania ich prawami, w tym prawa do korzystania z ich utworów za wynagrodzeniem, jak i dla użytkowników, aby ułatwić im dostęp do utworów [7].

31. Sąd odsyłający zastanawia się nad kwalifikacją tej czynności jako „świadczenia usług", w której pośrednik bierze udział w rozumieniu art. 28 dyrektywy VAT.

32. W konsekwencji pytania sądu odsyłającego prowadzą moim zdaniem do konieczności określenia w świetle orzecznictwa Trybunału, po pierwsze, przesłanek zakwalifikowania jako „świadczenia usług" czynności wchodzącej w zakres wykonywania jednego z praw chronionych, których podmiotami są twórcy, a mianowicie prawa do wynagrodzenia, przewidzianych w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT i sprecyzowanych w art. 25 lit. a) tej dyrektywy [8], a także przesłanek zakwalifikowania transakcji jako pośrednictwa w odniesieniu do praw niematerialnych.

33. Po drugie, należy sprecyzować konsekwencje, jakie należy z tego wyciągnąć w odniesieniu do ustalenia podstawy opodatkowania VAT oraz fakturowania zgodnie z art. 220 ust. 1 dyrektywy VAT [9].

A. W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

34. Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 25 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podmioty praw autorskich do utworów muzycznych świadczą usługi na rzecz organizatorów spektakli, którzy są uprawnieni do publicznego udostępniania tych utworów w zamian za wynagrodzenie pobierane przez organizację zbiorowego zarządzania w jej imieniu na rzecz tych podmiotów praw.

35. Wątpliwości wyrażone przez sąd odsyłający wynikają z jego rozważań w przedmiocie znaczenia wyroku SAWP ze względu na kryteria przyjęte przez Trybunał w celu stwierdzenia, że podmioty praw do zwielokrotniania, na rzecz których organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi pobierały we własnym imieniu opłaty od sprzedaży czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania, nie świadczą usług w rozumieniu dyrektywy VAT [10].

36. O ile to podobieństwo do wyroku SAWP wydaje mi się właściwe ze względu na zbadanie przez Trybunał pytania dotyczącego opodatkowania VAT transakcji związanej z korzystaniem z chronionych praw autorskich zarządzanych przez podmiot zbiorowy i przyjętego rozumowania prawnego, o tyle zakres rozwiązania przyjętego przez Trybunał powinien moim zdaniem ograniczać się do szczególnych okoliczności sprawy, w której zapadł ów wyrok, z których wywiódł on dwa kryteria.

7 W tym względzie należy podkreślić, że zainteresowanie tym systemem wzrosło dzięki rozwojowi nowych środków rozpowszechniania utworów muzycznych, których zakres znacznie wykraczał poza zdolność samodzielnego zarządzania przez autorów ich prawami w celu kontrolowania korzystania z ich utworów, w szczególności na rynkach zagranicznych [zob. motyw 2 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/26/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz udzielania licencji wieloterytorialnych dotyczących praw do utworów muzycznych do korzystania online na rynku wewnętrznym (Dz.U. 2014, L 84, s. 72). Znaczenie zadań organizacji odpowiedzialnych za zbiorowe zarządzanie prawami autorskimi wynika również z przyjęcia w dyrektywie 2014/26 wspólnych norm państw członkowskich. Przy tej okazji podkreślono, że organizacje te przyczyniają się do realizacji bardziej ogólnego celu propagowania różnorodności ekspresji kulturalnej w Unii Europejskiej (zob. motyw 3 tej dyrektywy), że niezbędne było zharmonizowanie zasad organizacji tych organizacji w celu zapewnienia ich prawidłowego funkcjonowania (zob. motywy 5, 55, a także art. 1 zdanie pierwsze tej dyrektywy) oraz że należy przyjąć przepisy szczególne wzmacniające ich rolę w celu ułatwienia udzielania na skalę europejską licencji dotyczących praw autorskich do utworów muzycznych do korzystania online (zob. motyw 40 oraz art. 1 zdanie drugie tej dyrektywy).

8 W tym względzie uważam, że wykładnia art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT wskazana przez sąd odsyłający w pierwszym pytaniu prejudycjalnym nie wydaje się niezbędna; zob. pkt 43 niniejszej opinii.

9 W wersji zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1).

10 Zobacz wyrok SAWP (pkt 33).

37. Trybunał wypowiedział się bowiem z uwzględnieniem, po pierwsze, tego, że rozpatrywana opłata została nałożona przez ustawę, która określała jej wysokość, na producentów i importerów urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania [11], a po drugie, tego, że opłata ta miała na celu sfinansowanie godziwej rekompensaty szkody spowodowanej brakiem poszanowania praw do zwielokrotniania na rzecz podmiotów tych praw [12]. Zdaniem Trybunału „godziwa rekompensata nie stanowi tymczasem bezpośredniego świadczenia wzajemnego względem jakiegokolwiek świadczenia, ponieważ jest związana ze szkodą wynikającą dla tych podmiotów ze zwielokrotniania ich chronionych utworów, dokonanego bez ich zgody" [13].

38. W konsekwencji w niniejszej sprawie należy zauważyć, że analiza dotyczy wynagrodzenia twórców za publiczne udostępnianie ich utworów, a nie godziwej rekompensaty z tytułu naprawienia szkody wynikającej z rozpowszechniania ich utworów. W związku z tym o ile ustalenie i pobieranie tego wynagrodzenia są regulowane przez ustawę, o tyle ich system z gospodarczego punktu widzenia, który wyjaśnię poniżej [14], nie może być zrównany z systemem przeanalizowanym przez Trybunał w wyroku SAWP.

39. W tych okolicznościach proponuję, aby Trybunał przyjął w tym wyroku jedynie metodę analizy poszczególnych czynności dokonywanych między podmiotami praw autorskich a użytkownikiem końcowym przy udziale spółki zobowiązanej do pobierania i rozdziału wynagrodzeń przysługujących twórcom.

40. I tak, jeśli chodzi o pojęcie „świadczenia usług", należy przypomnieć wstępnie, po pierwsze, że w art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT pojęcie to jest zdefiniowane wyłącznie poprzez przeciwstawienie go pojęciu „dostawy towarów" [15].

41. Po drugie, jak wyjaśnił Trybunał w wyroku SAWP, przed kwestią, czy świadczenie usług może polegać na przeniesieniu wartości niematerialnych, należy ocenić, czy taka transakcja jest dokonywana odpłatnie. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT aby takie świadczenie usług było objęte VAT, w każdym wypadku powinno być dokonywane odpłatnie [16]. W tym zakresie Trybunał przypomniał, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy [17]. Trybunał orzekł, że ma to miejsce, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną w ramach takiego stosunku prawnego [18].

42. Po trzecie, „[art.] 25 dyrektywy VAT wymienia przykładowo trzy różne transakcje kwalifikujące się do świadczenia usług, w tym transakcję pod lit. a), polegającą na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych" [19].

43. W niniejszym wypadku jest bezsporne, że czynność będąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 14 ust. 1 dyrektywy VAT.

11 Zobacz wyrok SAWP (pkt 28).

12 Zobacz wyrok SAWP (pkt 29, 30).

13 Wyrok SAWP (pkt 30).

14 Zobacz pkt 45–47 niniejszej opinii.

15 Zobacz wyrok SAWP (pkt 20).

16 Zobacz wyrok SAWP (pkt 24).

17 Zobacz wyroki: SAWP (pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo), a także z dnia 3 lipca 2019 r., Uni Credit Leasing (C-242/18, EU:C:2019:558, pkt 69 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Zobacz wyrok SAWP (pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

19 Wyrok SAWP (pkt 22).

44. Jeśli chodzi o stosunek prawny istniejący między podmiotem prawa autorskiego a użytkownikiem końcowym, wydaje mi się, że z ustawodawstwa rumuńskiego wynika, iż ten podmiot prawa autorskiego może zostać uznany za „usługodawcę", pomimo działania pośrednika, i że wspomniany podmiot praw autorskich otrzymuje wynagrodzenie w rozumieniu utrwalonego orzecznictwa Trybunału [20]. W związku z tym można z tego wywnioskować, że istnieją wzajemne świadczenia między podmiotem prawa autorskiego, który udostępnia swój utwór użytkownikowi, a użytkownikiem, który uiszcza na jego rzecz wynagrodzenie, aby móc go zaprezentować publicznie.

45. Sąd odsyłający uściślił bowiem, że podmioty praw autorskich nie mogą przenieść swoich praw majątkowych na organizacje, które na rachunek tych podmiotów są odpowiedzialne za zbiorowe i obowiązkowe zarządzanie wykonywaniem prawa do publicznego udostępniania utworów muzycznych. Dodał on, że przed skorzystaniem z repertuaru chronionych utworów muzycznych użytkownicy powinni ubiegać się o zezwolenie [21], w zamian za wynagrodzenie, na podstawie licencji niewyłącznej, w formie pisemnej.

46. Ponadto sąd odsyłający wyjaśnił, że prawa majątkowe są należne podmiotom praw autorskich w oparciu o „metodologię" wynegocjowaną z użytkownikami [22] przez organizację odpowiedzialną za zbiorowe zarządzanie ich prawami [23], a wynagrodzenia są pobierane i rozdzielane między podmioty praw zgodnie z decyzjami podejmowanymi przez członków organizacji zbiorowego zarządzania [24]. Mimo że decyzje te są regulowane przez ustawę, pobrane wynagrodzenia pozostają w związku ze świadczoną usługą w formie ryczałtu lub procentu, jak wyjaśniły to rząd rumuński i Komisja w swoich uwagach przed Trybunałem [25].

47. Wynika z tego moim zdaniem, że podmiot praw autorskich otrzymuje rzeczywiste wynagrodzenie za zezwolenie na publiczne udostępnianie jego utworu użytkownikowi końcowemu, który się o nie ubiegał, bez względu na to, czy organizacja zbiorowego zarządzania działa na rzecz twórcy, który nie należy do jej członków.

48. Uważam również, że zbiorowe zarządzanie wynagrodzeniem oraz jego kwalifikacja jako obowiązku ustawowego nie mogą podważyć faktu, że autor otrzymuje wynagrodzenie odpowiadające wykorzystaniu jego dzieła, na które wyraził zgodę.

49. W odniesieniu do kwestii, czy czynność będąca przedmiotem postępowania głównego może zostać zakwalifikowana jako „przeniesienie praw do wartości niematerialnych" w rozumieniu art. 25 lit. a) dyrektywy VAT, należy stwierdzić, że chociaż to samo pytanie zostało zadane w sprawie, w której zapadł wyrok SAWP, Trybunał orzekł, że nie było potrzeby jego badania, ponieważ transakcja rozpatrywana w tamtej sprawie nie została dokonana odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy [26].

50. Trybunał stwierdził jednak, że art. 25 dyrektywy VAT wymienia przykładowo trzy różne transakcje kwalifikujące się do świadczenia usług, w tym transakcję pod lit. a), polegającą na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych [27].

20 Zobacz w tym zakresie pkt 41 niniejszej opinii.

21 W tym względzie sprawa w postępowaniu głównym, dotycząca publicznego udostępniania utworów muzycznych, różni się również od sprawy, w której zapadł wyrok z dnia 3 marca 1994 r., Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), dotyczący podobnej działalności polegającej na graniu muzyki na drodze publicznej. Ponadto nie uzgodniono żadnego wynagrodzenia (zob. pkt 18–20 tego wyroku).

22 Zobacz tytułem przykładu sposobów obliczania wynagrodzeń w szczególności wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r., Kanal 5 i TV 4 (C-52/07, EU:C:2008:703, pkt 37–40), dotyczący opłat, które różnią się w zależności od przychodów spółek zajmujących się emisją telewizyjną oraz objętości nadawanej muzyki.

23 Z akt sprawy wynika, że organizacja zbiorowego zarządzania jest odpowiedzialna za zbiorowe zarządzanie nie tylko wynagrodzeniem twórców, lecz również innymi prawami przysługującymi jej członkom. Zobacz art. 125 ust. 2 ustawy o prawie autorskim.

24 Zobacz art. 134 ust. 2 lit. a) ustawy o prawie autorskim.

25 Komisja powołała się na art. 131^1 ust. 2 ustawy o prawie autorskim.

26 Zobacz wyrok SAWP (pkt 31, 32).

27 Zobacz wyrok SAWP (pkt 22).

51. Można zatem uznać, że w dziedzinie opodatkowania VAT kwalifikacja świadczenia usług w świetle art. 25 dyrektywy VAT ma charakter akcesoryjny w stosunku do kwalifikacji wymaganej na podstawie art. 2 ust. 1 lit. c).

52. Jednakże, ponieważ Trybunał dodał w pkt 32 wyroku SAWP zapis „zakładając, że podmioty praw do zwielokrotniania mogą dokonać przeniesienia dobra niematerialnego w rozumieniu art. 25 lit. a) dyrektywy VAT", jestem zdania, że należy rozwiać wszelkie wątpliwości co do wykładni tego przepisu i wyjaśnić w odniesieniu do czynności rozpatrywanej w postępowaniu głównym, że jej celem jest opodatkowanie świadczenia usług polegających na „przeniesieniu praw do wartości niematerialnych" w rozumieniu art. 25 lit. a) dyrektywy VAT.

53. Po pierwsze, można dokonać porównania z art. 59 lit. a) dyrektywy VAT[28], który dotyczy w szczególności „przeniesienia i cesji praw autorskich" w ramach kategorii świadczenia usług w celu określenia miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu.

54. Po drugie, można by wywieść argument z tego, że w wyroku z dnia 19 grudnia 2018 r., Komisja/Austria[29], Trybunał dokonał rozróżnienia w odniesieniu do opodatkowania VAT pomiędzy z jednej strony wynagrodzeniem z tytułu prawa do kolejnego korzystania i eksploatacji utworów innych niż dzieła graficzne i plastyczne, a z drugiej strony wynagrodzeniem należnym z tytułu odsprzedaży[30].

55. W tym celu Trybunał uznał, że wynagrodzenie z tytułu praw do kolejnego korzystania i eksploatacji utworów innych niż graficzne i plastyczne dzieła sztuki podlega opodatkowaniu VAT z tego względu, że to wynagrodzenie należne ich twórcom stanowi wynagrodzenie za odpłatne świadczenie w rozumieniu art. 2 ust. 1 dyrektywy VAT, które odpowiada wielokrotnemu udostępnianiu tych dzieł[31].

56. Trybunał dokonał zatem analizy prawa do eksploatacji oryginalnego utworu jako wyłącznego prawa o charakterze majątkowym, które może być przedmiotem wielokrotnego przeniesienia. W konsekwencji podzielam zdanie rządu polskiego, zgodnie z którym pojęcie „przeniesienia własności dóbr niematerialnych" obejmuje transakcje w dziedzinie własności intelektualnej, które przyznają prawo do używania dobra niematerialnego, takie jak na przykład transakcje dotyczące udzielania licencji.

57. Wszystkie te okoliczności skłaniają mnie do zaproponowania Trybunałowi, aby na pierwsze pytanie prejudycjalne odpowiedział, iż art. 2 ust. 1 lit. c) i art. 25 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że podmioty praw autorskich do utworów muzycznych świadczą usługi polegające na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych na rzecz użytkownika końcowego, w tym przypadku organizatorów spektakli, którzy są uprawnieni do publicznego udostępniania tych utworów, mimo że wynagrodzenie w zamian za to zezwolenie jest pobierane przez organizację zbiorowego zarządzania we własnym imieniu.

58. W świetle odpowiedzi udzielonej na pytanie pierwsze należy przeanalizować pytanie drugie sądu odsyłającego.

28 W wersji zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11).

29 C-51/18, EU:C:2018:1035.

30 Zobacz pkt 36, 52, 56 wyroku.

31 Zobacz wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Komisja/Austria (C-51/18, EU:C:2018:1035, pkt 54, należy odczytywać w powiązaniu z pkt 56, 57).

B. W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

59. Drugie pytanie prejudycjalne ma na celu zakwalifikowanie, dla celów opodatkowania VAT, stosunków prawnych istniejących pomiędzy UMCR–ADA a użytkownikami prawa do publicznego udostępniania utworów muzycznych z jednej strony oraz podmiotami tych praw, których usługi są świadczone przy jej udziale z drugiej strony.

60. Sąd odsyłający zastanawia się w istocie nad wykładnią art. 28 dyrektywy VAT w świetle kryteriów określonych przez Trybunał w jego orzecznictwie oraz konsekwencji, jakie należy z tego wyciągnąć w zakresie fakturowania ze względu na cechy charakterystyczne usługi świadczonej przez daną organizację zbiorowego zarządzania, a mianowicie, po pierwsze, pobierania wynagrodzenia na rzecz twórców, z których niektórzy nie udzielili jej ogólnego pełnomocnictwa do zarządzania ich prawami, a po drugie, obowiązków przewidzianych przez ustawę w zakresie wykonywania tego zarządzania.

61. Zastosowanie zasad szczególnych w odniesieniu do świadczenia usług przez agenta biorącego udział w świadczeniu usług, o których mowa w art. 28 dyrektywy VAT, wymaga, aby agent ten był podatnikiem VAT i działał we własnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej [32].

62. Ponadto należy podkreślić, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału „przepis ten tworzy *fikcję prawną dwóch identycznych usług* świadczonych kolejno po sobie” [33].

63. Jeśli chodzi o status podatnika, uważam, że można stwierdzić, podobnie jak orzekł Trybunał w wyroku z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg [34], że organizacja zbiorowego zarządzania sama w sobie jest podatnikiem, odrębnym od podatników działających na jej rzecz, czyli twórców, którzy również są podatnikami. W konsekwencji transakcje pomiędzy organizacją zbiorowego zarządzania i tymi twórcami należy uważać za transakcje między podatnikami, które wchodzą w zakres stosowania VAT [35].

64. W odniesieniu do roli, jaką odgrywa UMCR–ADA, pragnę zauważyć, po pierwsze, że w pierwszym pytaniu prejudycjalnym uściślono, iż „o*rganizacje zbiorowego zarządzania pobierają we własnym imieniu*, ale na rachunek podmiotów [praw do utworów muzycznych], wynagrodzenia za publiczne udostępnianie [tych] utworów” [36].

65. Po drugie, sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazał, że „w *przypadku gdy prawa majątkowe przysługują podmiotom praw zgodnie z metodami negocjowanymi przez organizację zbiorowego zarządzania z użytkownikami*, niewyłączne zezwolenie udzielone użytkownikowi przez organizację zbiorowego zarządzania obejmuje kwoty […] pieniężne, które *osoba prawna otrzymuje we własnym imieniu*, ale na rzecz właścicieli praw majątkowych” [37].

66. Po trzecie, sąd odsyłający podkreślił, że autor utworów muzycznych posiada prawo majątkowe do zezwalania lub zabraniania bezpośredniego lub pośredniego udostępniania utworów, które nie może zostać przeniesione na organizację zbiorowego zarządzania.

32 Zobacz wyrok Henfling i in. (pkt 38), przypominający rozróżnienie, jakiego należy dokonać pomiędzy agentem a zleceniodawcą. Działa on *w imieniu* i na rzecz *osoby trzeciej*.

33 Zobacz wyrok Henfling i in. (pkt 35). Podkreślenie moje. Zobacz również pkt 73 niniejszej opinii.

34 C-274/15, EU:C:2017:333.

35 Zobacz pkt 82 tego wyroku.

36 Podkreślenie moje.

37 Podkreślenie moje. Zobacz tytułem porównania wyrok z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 29, 38), dotyczący odsprzedaży przez dystrybutora kart telefonicznych we własnym imieniu i na własny rachunek.

67. W konsekwencji, jak orzekł Trybunał w wyroku Henfling i in.[38], o ile do sądu odsyłającego należy w szczególności ustalenie, jaki jest charakter zobowiązań umownych danego podmiotu gospodarczego wobec jego klientów, o tyle prawidłowe funkcjonowanie wspólnego systemu VAT wymaga od tego sądu dokonania *konkretnej* weryfikacji, *czy w świetle wszystkich okoliczności danej sprawy* podmiot ten rzeczywiście działał we własnym imieniu w momencie świadczenia usług[39].

68. W niniejszym przypadku sąd odsyłający powinien zatem zweryfikować dokładne warunki, w jakich działała organizacja zbiorowego zarządzania, czy to w odniesieniu do jednego z jej członków, czy też nie, ponieważ takie rozróżnienie nie jest przewidziane w ustawie przewidującej jej udział. W tym względzie z odpowiedzi na piśmie na pytania zadane przez Trybunał wnioskuję, że nie należy mylić pełnomocnictwa w rozumieniu prawa cywilnego z pełnomocnictwem udzielonym przez niektórych twórców w rozumieniu ustawy o prawie autorskim[40]. Choć przyznaje on status członka organizacji zbiorowego zarządzania, nie ma wpływu na stosunek między organizacją zbiorowego zarządzania a użytkownikiem końcowym w odniesieniu do pobierania wynagrodzeń należnych podmiotom praw autorskich w zamian za korzystanie z ich utworów muzycznych w celu ich publicznego udostępniania.

69. Dlatego też w celu przedstawienia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi można mu udzielić wskazówek dotyczących informacji, którymi dysponuje Trybunał[41] w świetle różnych kryteriów, w tym kryteriów wymienionych przez Trybunał w wyroku Henfling i in.[42].

70. Można by zatem wziąć pod uwagę wskazanie nazwy organizacji zbiorowego zarządzania w dokumentach przekazanych użytkownikom przy wydawaniu licencji na publiczne udostępnianie utworów, a także akceptację przez nich, zgodnie z warunkami korzystania z licencji, regulaminu organizacji zbiorowego zarządzania.

71. Ze swej strony uważam, że informacje przekazane Trybunałowi potwierdzają, iż przy pobieraniu od użytkowników utworów muzycznych wynagrodzeń należnych podmiotom praw autorskich w zamian za udzielone im licencje UMCR–ADA nie działa jako pełnomocnik podmiotów praw autorskich, niezależnie od tego, czy podmioty te są członkami tej organizacji zbiorowego zarządzania, czy też nie, lecz w imieniu własnym na rzecz tych podmiotów.

72. Ponieważ przesłanki zastosowania art. 28 dyrektywy VAT wydają mi się spełnione, należy określić konsekwencje, jakie należy z tego wyciągnąć, odwołując się do zasad przypomnianych przez Trybunał w szczególności w wyroku z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg[43].

73. I tak, po pierwsze, Trybunał orzekł, że na mocy fikcji prawnej dwóch identycznych usług świadczonych kolejno po sobie ustanowionej przez art. 28 dyrektywy VAT 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”[44]. Po drugie Trybunał uznał, że „[j]ako że art. 28 dyrektywy [VAT] należy do tytułu IV tej dyrektywy »Transakcje podlegające opodatkowaniu«, dane dwie usługi wchodzą w zakres stosowania VAT”. Wynika z tego, że jeśli usługi, w których świadczeniu bierze udział podmiot gospodarczy, podlegają VAT, stosunek prawny między tym podmiotem a podmiotem gospodarczym, na którego rachunek działa, również jest objęty VAT”[45].

38 Z mojej analizy wynika, że jest to jedyny wyrok, z którym można porównać sprawę w postępowaniu głównym.

39 Zobacz wyrok Henfling i in. (pkt 40, 42).

40 Zobacz w szczególności art. 125 ust. 2 ustawy o prawie autorskim, przytoczony w pkt 15 niniejszej opinii.

41 Podobnie jak wyrok w sprawie Henfling i in. (pkt 41).

42 Zobacz pkt 43 tego wyroku.

43 C-274/15, EU:C:2017:333.

44 Wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 86 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Wyrok z dnia 4 maja 2017 r., Komisja/Luksemburg (C-274/15, EU:C:2017:333, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., Amărăşti Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, pkt 38).

74. Tytułem przykładu można sprecyzować, że w przypadku „stosunku pomiędzy przedsiębiorstwem prowadzącym działalność w zakresie przyjmowania zakładów a podmiotem gospodarczym, który pośredniczy w przyjmowaniu zakładów we własnym imieniu, lecz na rachunek rzeczonego przedsiębiorstwa”[46], Trybunał orzekł, że „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”[47]. Jednakże dla celów VAT odpowiadająca im rola usługodawcy i płacącego jest odwrócona w sposób fikcyjny[48].

75. W odniesieniu do konkretnych skutków takiej wykładni, nad którymi zastanawia się sąd odsyłający, zgadzam się ze zbieżnymi opiniami przekazanymi Trybunałowi przez zainteresowane strony, zgodnie z którymi organizacja zbiorowego zarządzania pobiera od użytkownika końcowego kwoty odpowiadające wynagrodzeniu należnemu danemu twórcy oraz jej prowizji[49], wraz z VAT. Ponieważ podmiot ten działa we własnym imieniu, podstawą opodatkowania VAT jest moim zdaniem, zgodnie z ogólną zasadą ustanowioną w art. 73 dyrektywy VAT, całość kwot pobranych od użytkownika końcowego w zamian za przeniesienie praw autorskich[50], bez VAT. Jak wyjaśniają rządy rumuński i polski, z tytułu pobierania wynagrodzeń za korzystanie z utworów muzycznych organizacja zbiorowego zarządzania powinna wystawić w swoim imieniu fakturę dla organizatora spektakli.

76. Jeżeli chodzi o twórcę, który otrzymał od organizacji zbiorowego zarządzania kwotę zapłaconą przez użytkownika końcowego, odpowiadającą wyłącznie wynagrodzeniu, po odliczeniu prowizji należnej tej organizacji wraz z VAT, jest on moim zdaniem opodatkowany na tej podstawie bez VAT. W praktyce, jak wskazują rządy rumuński i polski oraz Komisja w swoich uwagach na piśmie, powinno to przekładać się na wystawienie przez twórcę faktury organizacji zbiorowego zarządzania, która dotyczy pobranego przez nią wynagrodzenia[51] i VAT, któremu to wynagrodzenie podlega.

77. Ta część VAT powinna bowiem podlegać odliczeniu od podstawy opodatkowania organizacji zbiorowego zarządzania zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT. Organizacja ta powinna więc zwrócić jedynie kwotę odpowiadającą części VAT należnego od jej prowizji od twórcy.

78. Niemniej jednak jestem zdania, że prowizja ta nie powinna być fakturowana przez organizację zbiorowego zarządzania wobec twórcy, ponieważ nie jest ona jako taka opodatkowana ze względu na fikcję dokonaną na podstawie art. 28 dyrektywy VAT.

79. W tych okolicznościach wydaje mi się, że zasada neutralności podatkowej, która jest istotna w dziedzinie VAT, jest w pełni przestrzegana, ponieważ podatek ten jest ponoszony przez użytkownika końcowego[52], który zapłacił go organizacji zbiorowego zarządzania od całej czynności, a VAT jest uiszczany, odpowiednio, przez tę organizację i przez twórcę.

80. W przeciwnym razie, to znaczy w przypadku, gdyby organizacja zbiorowego zarządzania działała w imieniu podmiotów praw autorskich, jedynie kwota otrzymana w zamian za pośrednictwo stanowiłaby podstawę opodatkowania dla tej organizacji.

46 Wyrok Henfling i in. (pkt 27).

47 Wyrok Henfling i in. (pkt 33).

48 Zobacz wyrok Henfling i in. (pkt 35).

49 Chodzi o prowizję należną przy okazji poboru opłaty, pobieraną od jej kwoty. Zobacz art. 134 ust. 2 lit. b) i e) ustawy o prawie autorskim, przytoczony w pkt 20 niniejszej opinii. Zobacz w tym względzie wyrok z dnia 24 listopada 2011 r., Circul Globus Bucureşti (C-283/10, EU:C:2011:772, pkt 20).

50 Pragnę uściślić, że wyrażenie „przeniesienie praw” obejmuje w niniejszej sprawie czynności związane z wykonywaniem chronionego prawa do reprezentacji.

51 Zobacz przypis 49.

52 Zobacz w szczególności wyrok z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 23–25).

81. W takim bowiem przypadku chodzi o transakcję podlegającą opodatkowaniu jak każde świadczenie usług zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT. Podmiot praw autorskich powinien zatem uiścić VAT pobrany przez organizację zbiorowego zarządzania od użytkownika końcowego. Odlicza on VAT należny tej organizacji z tytułu transakcji pośrednictwa, którą mu zafakturowała.

82. W świetle wszystkich tych okoliczności wydaje mi się, że sądowi odsyłającemu można udzielić odpowiedzi, iż art. 28 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że jeżeli organizacja zbiorowego zarządzania bierze udział, we własnym imieniu, ale na rzecz podmiotów praw autorskich do utworów muzycznych, w pobieraniu wynagrodzeń należnych im w zamian za zezwolenie na publiczne korzystanie z ich utworów, uznaje się, że podmioty te świadczą tę usługę na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania, a ta ostatnia świadczy tę samą usługę na rzecz użytkownika końcowego. W takim przypadku organizacja zbiorowego zarządzania wystawia faktury w swoim imieniu dla użytkownika końcowego, na których znajduje się całość otrzymanych od niego kwot, w tym VAT. Do celów odliczenia tego podatku podmioty praw autorskich powinny wystawić faktury zawierające VAT za usługę świadczoną z tytułu wynagrodzenia na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania.

V. Wnioski

83. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję, aby na pytania prejudycjalne postawione przez Înalta Curte de Casație și Justiție (wysoki sąd kasacyjny, Rumunia) Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

1) Artykuł 2 ust. 1 lit. c) i art. 25 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 podmioty praw autorskich do utworów muzycznych świadczą usługi polegające na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych na rzecz użytkownika końcowego, w tym przypadku organizatorów spektakli, którzy są uprawnieni do publicznego udostępniania tych utworów, mimo że wynagrodzenie w zamian za to zezwolenie jest pobierane przez organizację zbiorowego zarządzania we własnym imieniu.

2) Artykuł 28 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że jeżeli organizacja zbiorowego zarządzania bierze udział, we własnym imieniu, ale na rzecz podmiotów praw autorskich do utworów muzycznych, w pobieraniu wynagrodzeń należnych im w zamian za zezwolenie na publiczne korzystanie z ich utworów, uznaje się, że podmioty te świadczą tę usługę na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania, a ta ostatnia świadczy tę samą usługę na rzecz użytkownika końcowego. W takim przypadku organizacja zbiorowego zarządzania wystawia w swoim imieniu dla użytkownika końcowego faktury, na których znajduje się całość otrzymanych od niego kwot, w tym VAT. Do celów odliczenia tego podatku podmioty praw autorskich powinny wystawić faktury zawierające VAT za usługę świadczoną z tytułu wynagrodzenia na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania.