

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 20 czerwca 2013 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 – Pojęcie świadczenia usług – świadczenie usług reklamowych i usług pośrednictwa kredytowego – Zwolnienia – Istota gospodarcza i handlowa transakcji – Praktyki stanowiące nadużycie – Transakcje mające na celu wyjątkowo uzyskanie korzyści podatkowych

W sprawie C-653/11

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 13 grudnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 grudnia 2011 r., w postępowaniu:

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

przeciwko

Paulowi Neweyowi, działającemu pod nazwą handlową Ocean Finance,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešić, prezes izby, E. Jarašiusas, A. Ó Caoimh, C. Toader (sprawozdawca) i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 20 marca 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu P. Neweya, działającego pod nazwą handlową Ocean Finance, przez J. Ghosha, QC, oraz E. Wilson i J. Bremnera, barristers,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego i L. Christiego, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez O. Thomasa, barrister,
- w imieniu Irlandii przez E. Creedon, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Collinsa, SC,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. De Stefana, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala i C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. (Dz.U. L 269, s. 44, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek został złożony w ramach sporu między Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a P. Neweyem, działającym pod nazwą handlową Ocean Finance (zwaną dalej „P. Neweyem”), w przedmiocie podatku od wartości dodanej („podatku VAT”) mającego zastosowanie do świadczenia usług reklamowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 299 ust. 6 WE postanowienia traktatu WE stosuje się do wysp kanału La Manche (Wysp Normandzkich), do których należy wyspa Jersey, tylko w zakresie niezbędnym do zapewnienia stosowania ustaleń dotyczących tych wysp, zawartych w szczególności w protokole nr 3 w sprawie Wysp Normandzkich i Wyspy Man (Dz.U. L 1972, L 73, s. 164), stanowiącym załącznik do Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Danii, Irlandii, Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej i dostosowań w traktatach (Dz.U. 1972, L 73, s. 14). Jako że powyższy protokół nie zawiera postanowień dotyczących podatku VAT, prawo Unii dotyczące podatku VAT nie znajduje zastosowania na wyspie Jersey.

4 Motyw czwarty szóstej dyrektywy stanowi, że należy mieć na uwadze cel, którym jest zniesienie nakładania podatku od przywozu oraz zwrot podatku od wywozu w handlu między państwami członkowskimi, oraz zapewnić, aby wspólny system podatków obrotowych nie był dyskryminujący, ze względu na pochodzenie towarów i usług, tak aby mógł być ostatecznie zrealizowany wspólny rynek pozwalający na uczciwą konkurencję i przypominający prawdziwy rynek wewnętrzny.

5 Na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

6 Zgodnie z treścią art. 5 ust. 1 omawianej dyrektywy „dostawa towaru” oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel, zaś zgodnie z art. 6 ust. 1 tej dyrektywy termin „świadczanie usług” oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy.

7 Artykuł 9 szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczono usługi, [a] w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa [siedziby lub stałego zakładu] jego miejsce stałego pobytu lub

miejsce, w którym zazwyczaj przebywa [zwykłe miejsce zamieszkania].

2. Jednakże:

[...]

e) miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom [usługobiorcom] mającym swe przedsiębiorstwo [swoje siedziby] poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo [siedziby] we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca [usługodawca], jest miejsce, gdzie klient [usługobiorca] założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego [...] zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa [zwykłe miejsce zamieszkania]:

[...]

– usługi reklamowe,

[...]

– operacje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe łącznie z reasekuracją, z wyjątkiem wynajmu skrytek sejfowych,

[...]

– świadczenie usług przez pośredników, którzy działają w imieniu i na rachunek osób trzecich, jeżeli pośredniczą przy świadczeniu usług wymienionych w niniejszej lit. e).

3. W celu uniknięcia podwójnego opodatkowania, braku opodatkowania lub zakłócenia konkurencji państwa członkowskie mogą w odniesieniu do świadczenia usług określonych w ust. 2 lit. e) oraz najmu ruchomości uznać:

[...]

b) miejsce świadczenia usług, które na podstawie niniejszego art. znajduje się poza terytorium Wspólnoty, za znajdujące się na terytorium kraju, jeżeli faktyczne świadczenie i eksploatacja [korzystanie z] usług ma miejsce na terytorium kraju”.

8 Artykuł 13 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, zawarty w części „B. Pozostałe zwolnienia”, stanowi, co następuje:

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

[...]

d) następujące transakcje:

1) udzielanie oraz negocjacje w sprawach kredytu oraz zarządzanie kredytem przez osobę udzielającą go;

2) negocjacje i przejęcie zobowiązań, poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osobę udzielającą

kredytu;

[...].

9 Artykuł 17 ust. 2 omawianej dyrektywy stanowi:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego na terytorium kraju podatku [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika;

[...].

10 Zgodnie z art. 21 rzeczony dyrektywy:

„Zobowiązanymi do zapłaty podatku [VAT] są:

1) w systemie wewnętrznym:

[...]

b) podatnicy, na rzecz których świadczone są usługi określone w art. 9 ust. 2 lit. e) lub osoby zarejestrowane do celów podatku [VAT] na terytorium kraju, do którego usługi określone w art. 28b (C), (D), (E) i (F) są dostarczane, jeżeli usługi te świadczone są przez podatnika z siedzibą zagranicą;

[...].

Prawo Zjednoczonego Królestwa

11 W czasie, gdy miały miejsce okoliczności faktyczne, których dotyczy spór w postępowaniu głównym, sekcja 4 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 [ustawy z 1994 r. o podatku VAT] brzmiała następująco:

„Podatek TVA pobierany jest od każdej dostawy towarów lub każdego świadczenia usług dokonanych w Zjednoczonym Królestwie w przypadku podlegających opodatkowaniu dostaw lub świadczeń dokonywanych przez podatnika w ramach jego działalności gospodarczej”.

12 Sekcja 5 ust. 2 lit. a) i b) omawianej ustawy stanowiły:

„a) w rozumieniu niniejszej ustawy »dostawa towaru« lub »świadczenie usług« obejmują wszystkie formy dostawy lub świadczenia, z wyjątkiem tych niedokonywanych za wynagrodzeniem;

b) każda transakcja niebędąca dostawą towaru, dokonywana za wynagrodzeniem, [...] jest świadczeniem usług”.

13 Sekcja 7 ust. 10 omawianej ustawy stanowiła:

„Świadczenie usług uważa się za mające miejsce:

a) na terytorium Zjednoczonego Królestwa, jeżeli świadczy usługi ma siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, oraz

b) na terytorium innego państwa (nie na terytorium Zjednoczonego Królestwa), jeżeli świadczy usługi ma siedzibę w tym innym państwie”.

14 Sekcja 8 ust. 1 i 2 omawianej ustawy wprowadza mechanizm odwrotnego obciążenia podatkiem VAT z tytułu usług świadczonych spoza Zjednoczonego Królestwa i stanowi:

„1) Z zastrzeżeniem przepisów ust. 3, w przypadku gdy odpowiednie usługi są:

a) świadczone przez osobę, która przynależy do terytorium innego państwa niż Zjednoczone Królestwo, i

b) otrzymywane przez osobę (»odbiorcę«), która przynależy do terytorium Zjednoczonego Królestwa, dla celów prowadzenia przez nią jakiegokolwiek działalności gospodarczej,

wszelkie wynikające z tego konsekwencje przewidziane w niniejszej ustawie (a w szczególności w zakresie obciążenia usługi podatkiem VAT i powstaniem uprawnienia podatnika do odliczenia podatku naliczonego) będą takie same, jak gdyby odbiorca sam świadczył usługi na terytorium Zjednoczonego Królestwa w toku prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej lub za jej pomocą, a usługa ta stanowiła usługę podlegającą opodatkowaniu.

2) W rozumieniu niniejszej sekcji »odpowiednimi usługami« są usługi, których opis znajduje się w załączniku 5, niebędące usługami, których opis znajduje się w załączniku 9.

3) Dostawy towaru uznawane za dokonane przez odbiorcę na podstawie ust. 1 nie są uwzględniane jako dostawy dokonane przez niego do celów określenia jego prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie sekcji 26 ust. 1”.

15 Sekcja 9 ustawy z 1994 r. o podatku VAT zawiera następującą definicję pojęcia „miejsca przynależności” (place of belonging) odbiorcy usługi:

„1) Przepisy ust. 2 stosuje się w celu ustalenia w odniesieniu do każdego świadczenia usługi, czy usługodawca przynależy do danego państwa, a przepisy ust. 3 i 4 stosuje się (z zastrzeżeniem przepisów na podstawie sekcji 8 ust. 6) w celu ustalenia w odniesieniu do każdego świadczenia usługi, czy odbiorca przynależy do danego państwa.

2) Usługodawca uważa się za przynależącego do terytorium danego państwa, jeżeli:

a) posiada on tam siedzibę swojej działalności gospodarczej lub inny stały zakład oraz nie ma takiej siedziby lub zakładu w innym państwie; lub

b) jeżeli nie posiada on takiej siedziby lub zakładu (w tym państwie ani gdzie indziej), lecz ma on w tym państwie zwykłe miejsce zamieszkania; lub

c) jeżeli posiada on taką siedzibę lub zakład jednocześnie w tym państwie oraz w innym państwie, a jego siedziba lub zakład, które najbardziej bezpośrednio związane jest ze świadczeniem usługi, jest położone w tym państwie.

3) Jeżeli świadczenie usług dokonywane jest dla jednostki i przez nią otrzymywane w innym celu niż na potrzeby prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, należy uznać, że przynależy ona do tego państwa, w którym znajduje się jej zwykłe miejsce zamieszkania.

4) Jeżeli ust. 3 nie ma zastosowania, należy uznać, że osoba otrzymująca świadczenie przynależy do danego państwa, jeżeli:

a) albo spełniona jest jedna z przesłanek określonych w ust. 2 lit. a) i b),

b) albo ma ona siedziby lub zakłady takie, o jakich mowa w ust. 2, jednocześnie w tym państwie i w innym państwie, a jej siedziba lub zakład, które najbardziej bezpośrednio związane jest z korzystaniem z usług, jest położone w tymże państwie.

5) w rozumieniu niniejszej sekcji (lecz nie do innych celów):

a) osoba prowadząca działalność gospodarczą za pośrednictwem oddziału lub agencji w danym państwie należy uznać za posiadającą siedzibę w tym państwie oraz

b) »zwykłe miejsce zamieszkania« w odniesieniu do osoby prawnej oznacza miejsce, w którym została ona zgodnie z prawem utworzona».

16 Sekcja 31 ustawy z 1994 r. o podatku VAT oraz grupa 5 w załączniku 9 do tej ustawy stanowi wdrożenie art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy i stanowi, że z podatku TVA zwolnione są w szczególności usługi „udzielania zaliczek lub kredytów”, jak również świadczenie zwizanych z tym usług pośrednictwa.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

17 Z postanowienia odsyłającego wynika, że w okresie, którego dotyczy spór w postępowaniu głównym, P. Newey był pośrednikiem kredytowym z siedzibą w Tamworth (Zjednoczone Królestwo). Usługi pośrednictwa świadczone w Zjednoczonym Królestwie przez P. Neweya były zgodnie z art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy zwolnione z podatku VAT. Natomiast usługi reklamowe świadczone P. Neweyowi w Zjednoczonym Królestwie, mające na celu pozyskanie potencjalnych kredytobiorców, podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT, przez co podatek, który płacił P. Newey od kosztów reklamy, nie podlegał zwrotowi.

18 Aby uniknąć opisanego obciążenia niepodlegającego zwrotowi podatkiem, P. Newey założył spółkę Alabaster (CI) Ltd (zwaną dalej „Alabastrem”), z siedzibą na wyspie Jersey, na której obszarze nie ma zastosowania szósta dyrektywa, i zezwolił rzeczonoj spółce na używanie nazwy handlowej Ocean Finance. P. Newey był jej jedynym udziałowcem.

19 Alabaster zatrudniał co najmniej jedną osobę w pełnym wymiarze czasu pracy i miał w swoich dyrektorów, osoby fizyczne zamieszkałe na wyspie Jersey, niemające bezpośredniego doświadczenia w dziedzinie pośrednictwa kredytowego, które były polecone lub zatrudnione przez księgowych P. Neweya i otrzymywały wynagrodzenie, którego wysokość zależała od czasu poświęconego na działalność Alabastru.

20 Na podstawie statutu Alabastru i obowiązujących na wyspie Jersey przepisów wspomnianych dyrektorzy odpowiadali za zarządzanie omawianą spółką i wykonywali związane z tym uprawnienia, a P. Newey nie odgrywał żadnej roli w zarządzaniu tą spółką.

21 Umowy pośrednictwa zawierano bezpośrednio między osobami ubiegającymi się o kredyt a Alabastrem, a zatem prowizja za pośrednictwo wypłacana była nie P. Neweyowi, lecz

wspomnianej spółce.

22 Jednak Alabaster nie zajmował się sam wnioskami kredytowymi, lecz korzystał w tym celu z usług P. Neweya, które świadczone były na mocy umowy podwykonawczej (zwanej dalej „umową o usługi”) przez jego pracowników prowadzących swoją działalność w Tamworth. Umowa zawierała wykaz usług, które P. Newey miał świadczyć, obejmujących zasadniczo wszystkie czynności związane z prowadzeniem działalności pośrednictwa kredytowego. Zgodnie z tą umową P. Newey miał również prawo negocjowania warunków umów zawieranych przez Alabaster z kredytobiorcami.

23 W zamian za opisane usługi P. Newey otrzymywał wynagrodzenie ustalone procentowo na poziomie 50%, a następnie 60% kwoty prowizji brutto otrzymywanej od razu za każdy udzielony przez Alabaster kredyt, a ponadto zwrot poniesionych kosztów i nakładów.

24 W praktyce potencjalni kredytobiorcy kontaktowali się bezpośrednio w Zjednoczonym Królestwie z pracownikami P. Neweya, którzy rozpatrywali każdy ze spraw i przesyłali na wyspę Jersey dyrektorom Alabastru w celu wydania przez nich zgody wniosku spełniającego kryteria wymagane do przyznania kredytu. Procedura udzielenia zgody z reguły zajmowała około godziny i w rzeczywistości nie odrzucono żadnego wniosku.

25 Jako że reklama skierowana do potencjalnych kredytobiorców była niezbędną do celów prowadzenia działalności pośrednictwa kredytowego, stanowiła ona znaczną część kosztów Alabastru.

26 Według sędu odsyłającego usługi reklamowe były świadczone przez Wallace Barnaby & Associates Ltd (zwaną dalej „Wallace’em Barnabym”), spółką niezwiązaną z Alabastrem, również z siedzibą na wyspie Jersey, w ramach umowy zawartej z tą spółką. Wallace Barnaby otrzymywał z kolei te usługi reklamowe od agencji reklamowych z siedzibą w Zjednoczonym Królestwie, w szczególności od agencji reklamowej Ekay Advertising. Zgodnie z obowiązującymi na wyspie Jersey przepisami płatności realizowane przez Alabaster na rzecz Wallace’a Barnaby’ego za te usługi nie podlegały podatkowi VAT.

27 P. Newey nie był uprawniony do korzystania z usług reklamowych na rachunek Alabastru i nie ponosił żadnej odpowiedzialności za płatności za usługi świadczone przez Wallace’a Barnaby’ego tej spółce. Był jednak uprawniony do zatwierdzania treści reklam i w tej sprawie rozmawiał z pracownikiem Ekay Advertising zatrudnionym w Zjednoczonym Królestwie. W następstwie tych rozmów wspomniany pracownik kierował do Wallace’a Barnaby’ego zalecenia.

28 Z kolei Wallace Barnaby kierował zalecenia do dyrektorów Alabastru, którzy po ich otrzymaniu spotykali się co tydzień, aby ustalić planowane wydatki na reklamę. W praktyce nie odrzucono żadnego z powyższych zaleceń.

29 Commissioners uważają, że do celów podatku VAT, po pierwsze, dane usługi reklamowe były świadczone na rzecz P. Neweya w Zjednoczonym Królestwie, a zatem podlegają opodatkowaniu w tym miejscu, a po drugie, usługi pośrednictwa kredytowego były świadczone w Zjednoczonym Królestwie przez P. Neweya.

30 Ewentualnie uważają oni, że gdyby uznać, że Alabaster był na wyspie Jersey odbiorcą usług reklamowych oraz usługodawcą w zakresie pośrednictwa kredytowego, to uzgodnienia zawarte w tym celu są niegodne z zasad zakazu nadużycia prawa, które Trybunał sformułował w wyroku z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609, i że należy zmienić ich kwalifikację.

31 W związku z tym w dniu 27 września 2005 r. Commissioners wydali decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowych dotyczącego podatku VAT należnego od P. Neweya za okres od dnia 1 lipca 2002 r. do dnia 31 grudnia 2004 r. na kwotę 10 707 075 GBP, w celu odzyskania od niego podatku VAT od usług reklamowych, które były mu świadczone w tym okresie.

32 P. Newey utrzymuje, że usługi pośrednictwa będące przedmiotem sporu w postępowaniu głównym były świadczone z wyspy Jersey przez Alabaster i że spółka ta korzystała z usług reklamowych. Dodaje, że zasada zakazu nadużycia prawa nie ma zastosowania w sytuacji, gdy usługi świadczone są przez osobę mającą siedzibę poza terytorium Unii Europejskiej innej osobie z siedzibą poza Unią.

33 Z tego względu P. Newey zaskarżył wspomnianą decyzję określającą wysokość zobowiązań podatkowych do First-tier Tribunal (Tax Chamber), który uwzględnił skargę wyrokiem z dnia 23 kwietnia 2010 r.

34 Sąd ten uznał, że działalność pośrednictwa kredytowego prowadzi Alabaster za pośrednictwem usług świadczonych przez P. Neweya na podstawie umowy o usługi. Alabaster nie mógł więc zostać zakwalifikowany jako fikcyjna spółka (spółka „skrzynka pocztowa”).

35 First Tier Tribunal (Tax Chamber) uznał również, że Alabaster świadczył dane usługi pośrednictwa kredytowego kredytobiorcom i że był odbiorcą usług reklamowych. Nie miały miejsca bezpośrednio transakcje za wynagrodzeniem między P. Neweyem a kredytobiorcami lub między nim a Wallace'em Barnabym. Choć zasadniczym celem Alabastru było uzyskanie korzyści podatkowej, zdaniem tego sądu nie istniało żadne nadużycie, ponieważ konstrukcja, w której uczestniczył Alabaster, nie była niezgodna z celem szóstej dyrektywy.

36 Commissioners zaskarżyli to orzeczenie do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Jaką wagę w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie powinien przykładać sąd krajowy do umów przy określaniu tego, która osoba świadczyła usługi, dla celów podatku VAT? A w szczególności – czy wynikająca z umowy sytuacja prawna ma decydujące znaczenie dla określenia sytuacji w zakresie podatku VAT z tytułu świadczenia usług?

2) Jeśli w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie wynikająca z umowy sytuacja prawna nie ma decydującego znaczenia, w jakich okolicznościach sąd krajowy powinien odejść od wynikającej z umowy sytuacji prawnej?

3) W szczególności – w jakim stopniu istotne jest w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie:

a) czy osoba, która świadczy usługę przewidzianą umową, jest pod pełną kontrolą innej osoby?

b) czy wiedza biznesowa, stosunki handlowe i doświadczenie związane są z inną osobą niż ta, która zawiera umowę?

c) czy wszystkie lub większość z decydujących elementów usługi świadczone są przez inną osobą niż ta, która zawiera umowę?

d) czy wynikające ze świadczenia usług ryzyko handlowe dotyczy strat finansowych oraz nadszarpnięcia reputacji ponosi ktoś inny niż ten, kto zawiera umowę?

e) czy osoba świadcząca usługę przewidzianą umową podzleca decydujące elementy konieczne dla świadczenia tej usługi osobie, która ją kontroluje, a ustaleniom umownym w przedmiocie podwykonawstwa brak pewnych cech komercyjnych?

4) Czy w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie sąd krajowy powinien odejść od analizy postanowień umownych?

5) Jeśli odpowiedź na pytanie 4 jest przecząca – czy skutek podatkowy ustaleń umownych takich jak w niniejszej sprawie stanowi korzyść podatkową, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem szóstej dyrektywy w rozumieniu pkt 74–86 [ww. wyroku w sprawie Halifax i in.]?

6) Jeśli odpowiedź na pytanie 5 jest twierdząca – w jaki sposób ustalenia umowne takie jak w niniejszej sprawie powinny być przekwalifikowane?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań od pierwszego do czwartego

38 W pytaniach od pierwszego do czwartego, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający pragnie się w istocie dowiedzieć, czy postanowienia umowne są decydujące dla celów wskazania usługodawcy i usługobiorcy przy transakcji „świadczenia usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, a w razie odpowiedzi negatywnej, w jakich okolicznościach można zmienić kwalifikację wspomnianych postanowień.

39 Należy przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji czynności podlegających opodatkowaniu (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 48).

40 Na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”. Konkretnie w odniesieniu do pojęcia świadczenia usług Trybunał orzeka wielokrotnie, że świadczenie usług „jest odpłatne” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, a zatem podlega opodatkowaniu, wyłącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w trakcie którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (wyrok z dnia 16 grudnia 2010 r. w sprawie C-270/09 MacDonald Resorts, Zb.Orz. s. I-13179, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że pojęcie świadczenia usług ma tym samym charakter obiektywny i znajduje zastosowanie niezależnie od celów i wyników danych transakcji, a organy skarbowe nie mają obowiązku prowadzenia dochodzenia w celu ustalenia zamiaru podatnika (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 56, 57 i przytoczone tam orzecznictwo).

42 W odniesieniu konkretnie do wartości warunków umownych przy kwalifikacji danej transakcji jako transakcji opodatkowanej, należy przypomnieć orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym uwzględnienie rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych stanowi podstawowe kryterium stosowania wspólnego systemu podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 października 2010 r. w sprawach połączonych C-53/09 i C-55/09 Loyalty Management UK i Baxi Group, Zb.Orz. s. I-

9187, pkt 39, 40 i przytoczone tam orzecznictwo).

43 Skoro sytuacja umowna zwykle odzwierciedla rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji – oraz w celu spełnienia wymogów pewności prawa – istotne warunki umowy są czynnikiem, który należy brać pod uwagę, gdy trzeba ustalić, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczona usługa” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy.

44 Może się jednak okazać, że niekiedy określone warunki umowne nie w pełni odzwierciedlają rzeczywiste zdarzenia gospodarcze i handlowe transakcji.

45 Byłoby tak w szczególności w przypadku, gdyby okazało się, że omawiane warunki umowne stanowiłyby całkowicie sztuczną konstrukcję, która nie jest adekwatna do rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych transakcji.

46 Trybunał uznał bowiem w szeregu przypadków, że walka z ewentualnymi oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania lub nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71 i przytoczone tam orzecznictwo) i że zasada zakazu nadużycia prawa skutkuje tym, że zabronione są całkowicie sztuczne konstrukcje, oderwane od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, tworzone wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych (zob. wyroki: z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Amplis Scientifica et Amplifin, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 28; z dnia 27 października 2011 r. w sprawie C-504/10 Tanoarch, Zb.Orz. s. I-10853, pkt 51; z dnia 12 lipca 2012 r. w sprawie C-326/11 J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, pkt 35).

47 W postępowaniu głównym nie ma sporu co do tego, że formalnie, zgodnie z warunkami umowy, Alabaster świadczył usługi pośrednictwa kredytowego kredytobiorcom i że był odbiorcą usług reklamowych świadczonych przez Wallace’a Barnaby’ego.

48 Niemniej z uwagi na rzeczywisty charakter zdarzeń gospodarczych mających miejsce w stosunkach handlowych między, po pierwsze, P. Neweyem, Alabastrem i kredytobiorcami, a po drugie, P. Neweyem, Alabastrem i Wallace’em Barnabym, jak wynika to z postanowienia odsyłającego, a w szczególności z opisu stanu faktycznego dostarczonego przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) w pytaniu trzecim, nie można wykluczyć, że faktyczne korzystanie z usług będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym miało miejsce w Zjednoczonym Królestwie przez P. Neweya.

49 Do sądu odsyłającego za pomocą analizy wszystkich okoliczności sporu w postępowaniu głównym należy sprawdzenie, czy warunki umowy nie odzwierciedlają rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i czy to P. Newey, a nie Alabaster, faktycznie był usługodawcą w odniesieniu do spornych usług pośrednictwa kredytowego i usługobiorcą w odniesieniu do usług reklamowych świadczonych przez Wallace’a Barnaby’ego.

50 Gdyby tak było, omawiane warunki umowne należy ponownie określić, tak by przywrócić sytuację, która miałaby miejsce w braku transakcji będących takimi praktykami stanowiącymi nadużycie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 98).

51 W niniejszym przypadku przywrócenie sytuacji, która miałaby miejsce w braku spornych transakcji, w razie gdyby sąd odsyłający uznał, że są one praktykami stanowiącymi nadużycie, polegałoby w szczególności na braku obowiązywania na potrzeby Commissioners umowy o usługi i uzgodnienie dotyczących reklamy zawartych między Alabastrem i Wallace’em Barnabym, kiedy to Commissioners mogliby się usznie uznać, że P. Newey był faktycznie usługodawcą w zakresie świadczenia usług pośrednictwa kredytowego oraz usługobiorcą w odniesieniu do

usług reklamowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

52 Z uwagi na powyższe na pytania od pierwszego do czwartego należy odpowiedzieć, że warunki umowne, jakkolwiek stanowi one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące dla celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczania usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowi całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym.

W przedmiocie pytań piątego i szóstego

53 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pytania od pierwszego do czwartego, nie ma potrzeby udzielania jej na przedstawione przez sąd odsyłający pytania piąte i szóste.

W przedmiocie kosztów

54 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

Warunki umowne, jakkolwiek stanowi one czynnik, który należy brać pod uwagę, nie są decydujące do celów ustalenia, kto jest usługodawcą i usługobiorcą w transakcji „świadczania usług” w rozumieniu art. 2 pkt 1 i art. 6 ust. 1 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, zmienionej przez dyrektywę Rady 2000/65/WE z dnia 17 października 2000 r. Można je w szczególności pominąć, jeżeli okaże się, że nie odzwierciedlają one rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych, lecz stanowi całkowicie sztuczną konstrukcję oderwaną od rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, stworzoną wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych. Zadanie dokonania takiej oceny spoczywa na sądzie krajowym.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.