

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 7 marca 2006 r.(1)

Sprawa C-166/05

Rudi Heger GmbH

przeciwko

Finanzamt Graz-Stadt

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Verwaltungsgerichtshof (Austria)]

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 234 WE dotyczy określenia miejsca dokonania czynności podlegającej opodatkowaniu dla celów podatku VAT, nakładanego i pobieranego na podstawie szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)(2).
2. Sprawa zawisła przed austriackim Verwaltungsgerichtshof (sędziem administracyjnym) dotyczy spółki z siedzibą w Niemczech, która zakupiła zezwolenia obejmujące kwoty połowowe w Austrii, w której nie dokonuje dostaw, a w konsekwencji nie została zarejestrowana dla celów podatku VAT, w celu sprzedaży przedmiotowych zezwoleń na dokonywanie połowów w określonych odcinkach rzeki w Austrii klientom w innych państwach.
3. Sąd krajowy dąży do ustalenia, czy ta odsprzedaż zezwoleń stanowi „świadczanie usług związanych z nieruchomościami” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy.
4. Jeżeli tak, to podlegałaby ona opodatkowaniu w Austrii, to znaczy w państwie położenia nieruchomości, a skarżąca spółka musi w związku z powyższym dokonać rejestracji w celach podatku VAT w Austrii, gdzie będzie mogła odliczyć podatek naliczony od ceny zapłaconej za zezwolenia.
5. Jeżeli nie, a czynność została zakwalifikowana jako zwykłe świadczanie usług zgodnie z art. 9 ust. 1, to wówczas miejscem świadczenia byłoby Niemcy, gdzie spółka ma swoją siedzibę, wobec czego zamiast odliczenia podatku naliczonego musi ona ubiegać się o zwrot stosownie do mechanizmu przewidzianego w ósmej dyrektywie Rady 79/1072/EWG (zwanej dalej „ósmą dyrektywą”)(3).

Ramy prawne

Właściwe przepisy prawa wspólnotowego

6. Zgodnie z art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy, przez „dostawę towarów” należy rozumieć „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”. Zgodnie z art. 5 ust. 3 lit. a) i art. 5 ust. 3 lit. b), państwa członkowskie mogą uznać za „dobra materialne” odpowiednio „niektóre udziały w nieruchomościach [określone prawa do nieruchomości]” oraz „prawa rzeczowe dające uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości”.
7. Artykuł 6 ust. 1 szóstej dyrektywy definiuje świadczenie usług jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”. Czynnością taka może polegać między innymi na „przeniesieniu dobra niematerialnego” lub na „zobowiązaniu do zaniechania działania lub jego tolerowania [lub znoszenia działania bądź stanu]”.
8. W motywie siódmym preambuły do szóstej dyrektywy stwierdzono, że określenie miejsca, gdzie transakcje podlegające opodatkowaniu zostały dokonane, „było źródłem konfliktów dotyczących jurysdykcji między państwami członkowskimi, w szczególności jeżeli chodzi o [...] świadczenie usług”. Wobec powyższego, art. 9 szóstej dyrektywy ustanawia zasady stosujące określenie miejsca świadczenia usług dla celów podatku VAT (a zatem również miejsce, w którym usługa podlega opodatkowaniu).
9. Artykuł 9 ust. 1 ustanawia zasadę ogólną, iż 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, w przypadku braku takiego miejsca [...], jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa”.
10. Następnie art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia kilka zasad szczególnych, odbiegających od ogólnej zasady przewidzianej w art. 9 ust. 1. Zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. a), „za miejsce świadczenia usług związanych z nieruchomościami, w szczególności usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważa się miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość”.
11. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) wymienia szereg usług, które jeżeli byłyby między innymi świadczone podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym państwie co dostawca, uważane są za świadczone w „miejscu, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa”. Wykaz ten obejmuje między innymi „usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji” oraz „zapewnienie personelu”.
12. Artykuł 13 przewiduje zwolnienia od podatku VAT. Artykuł 13 cz. II B lit. b) przewiduje zwolnienie między innymi najmu lub dzierżawy nieruchomości.
13. Warunki zwrotu podatku VAT dotyczącej dostaw transgranicznych są uregulowane przez ósmą dyrektywę. Zasadniczo prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT na podstawie ósmej dyrektywy powstaje wówczas, gdy podatnik mający siedzibę w innym państwie członkowskim nie dokonał żadnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT na terytorium państwa, w którym naliczony podatek VAT został pobrany. Z kolei w sytuacji, gdy podatnik dokonał następnie czynności podlegających opodatkowaniu na terytorium państwa w którym został zapłacony naliczony podatek VAT, nie jest już uprawniony do zwrotu podatku VAT na podstawie

ósmej dyrektywy, lecz ma prawo do ubiegania się o ogólne odliczenie, ustanowione w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy.

Ważne przepisy krajowe

14. Paragraf 3a ust. 6 Umsatzsteuergesetz 1994 (austriackiej ustawy w sprawie podatku obrotowego z 1994 r., BGBl. nr 663/1994, zwanej dalej „UStG 1994”) implementuje art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, używając niemal identycznego brzmienia.

15. Rozporządzenie austriackiego federalnego ministra finansów (4) wydane na podstawie UStG 1994, wdraża między innymi wymogi ósmej dyrektywy. Zgodnie z tym rozporządzeniem, prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT zapłaconego w Austrii powstaje między innymi wówczas, gdy przedsiębiorstwo zarejestrowane poza Austrią dokonało (następnej) czynności, która nie jest uważana za dokonaną w Austrii, a w konsekwencji nie podlega również opodatkowaniu w Austrii. Jeżeli jednak owa następna czynność została uznana za świadczenie wykonane w Austrii, wówczas nie powstaje prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT na podstawie tego rozporządzenia, lecz do odliczenia na podstawie zasad ogólnych.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

16. Rudi Heger GmbH (zwana dalej „Heger”) jest spółką, której siedziba znajduje się w Niemczech i która nie ma zakładu w Austrii. W latach 1997 i 1998 Heger odkupiła zezwolenia obejmujące kwoty połowowe dotyczące Gmundner Traun, rzeki znajdującej się w Górnej Austrii, od spółki Flyfishing Adventure GmbH (zwanej dalej „Flyfishing”) mającej siedzibę w Austrii. Zakupując omawiane kwoty, Heger nabyła zezwolenia uprawniające do dokonywania połowów w specjalnych strefach tej rzeki w określonych okresach. Heger odsprzedawała te zezwolenia dużej liczbie nabywców mających siedziby w różnych państwach członkowskich Unii Europejskiej.

17. Poza cenę sprzedaży tych zezwoleń Flyfishing zafakturowała na Heger austriacki podatek VAT według 20% stawki austriackiej, w łącznej wysokości 152 000 ATS (to jest w kwocie ok. 11 045 EUR).

18. W grudniu 1999 r. Heger zwróciła się do właściwego krajowego organu z wnioskiem o dokonanie zwrotu podatku VAT zapłaconego w związku z nabyciem zezwoleń na dokonywanie połowów w latach 1997 i 1998 w oparciu o przepisy transponujące ósmą dyrektywę do prawa austriackiego.

19. Z postanowienia odsyłającego wynika, że wniosek ten został oddalony na tej podstawie, iż odsprzedaż zezwoleń na dokonywanie połowów przez Heger jej klientom stanowiła świadczenie usług związanych z nieruchomością położoną w Austrii. To świadczenie usług (bez względu na fakt, że siedziba Heger, usługodawcy, znajdowała się w Niemczech), uznano by za dokonane w Austrii, a zatem i opodatkowane w Austrii. W związku z powyższym, nie zostały spełnione przesłanki uprawniające do zwrotu naliczonego podatku VAT od sprzedaży kwot połowowych na rzecz Heger przez Flyfishing na podstawie austriackich przepisów wdrażających ósmą dyrektywę.

20. Heger wniosła odwołanie od tej decyzji do sądu krajowego, który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przeniesienie prawa do dokonywania po?owów w formie odp?atnej cesji zezwole? na dokonywanie po?owów stanowi »?wiadczenie us?ug zwi?zanych z nieruchomo?ciami« w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy Rady]?”.

21. W?ochy i Komisja z?o?y?y pisemne uwagi. Nie wnoszono o przeprowadzenie rozprawy, ani te? jej nie przeprowadzono.

Ocena

22. Aby art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy móg? mie? zastosowanie w niniejszej sprawie, ?eby czynno?? by?a uwa?ana za „?wiadczenie us?ug zwi?zanych z nieruchomo?ciami”, musz? zosta? spe?nione ??cznie nast?puj?ce trzy przes?anki. Po pierwsze, cesja zezwole? na dokonywanie po?owów musi stanowi? „?wiadczenie us?ug”; po drugie, odcinki rzeki, których dotycz? zezwolenia musz? zosta? zakwalifikowane jako „nieruchomo?ci”; wreszcie, musi istnie? wystarczaj?cy zwi?zek pomi?dzy powy?szymi dwoma przes?ankami. Je?li tak jest, to uwa?a si?, i? czynno?? podlegaj?ca opodatkowaniu zosta?a dokonana w Austrii, w której po?o?ona jest rzeka.

23. Nale?y poczyni? trzy uwagi wst?pne.

24. Po pierwsze, Trybuna? stoi na stanowisku, i? w braku wyra?nej definicji poj?? zawartych w szóstej dyrektywie w tej?e dyrektywie i odes?ania do porz?dków prawnych pa?stw cz?onkowskich, poj?cia te maj? swoje niezale?ne znaczenie w prawie wspólnotowym, wobec czego nale?y im nada? wspólnotow? definicj?(5). Tym sposobem Trybuna? (przyk?adowo) zdefiniowa? poj?cia „nieruchomo?ci i „najmu”, dokonuj?c wyk?adni zwolnie? przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy(6) oraz poj?cia „us?ug reklamowych” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy(7).

25. Nale?y przypuszczalnie zastosowa? takie samo rozumowanie przy definiowaniu poj?? zawartych w art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Artyku? 9 ust. 2 lit. a) nie zawiera wyra?nych definicji zawartych w nim poj?? ani nie odsy?a do krajowych porz?dków prawnych w celu ich zdefiniowania. W braku konkretnych przeciwwskaza? oraz dla zachowania pewno?ci prawa, poj?cie wymienione w ró?nych przepisach tego samego aktu wspólnotowego powinno oczywi?cie mie? takie samo znaczenie. Ponadto z motywu siódmego preambu?y do szóstej dyrektywy wynika, i? celem zasad wytyczonych w art. 9 ust. 2 lit. a), jak ju? Trybuna? wskaza? w odniesieniu do art. 9 ust. 2 lit. e)(8), jest stosowanie wspólnych i jednolitych kryteriów celem unikania konfliktów pomi?dzy jurysdykcjami krajowymi oraz unikania ró?nic w stosowaniu systemów podatku VAT pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, jak równie? przypadków podwójnego opodatkowania i braku opodatkowania. Ten cel mo?e zosta? zrealizowany jedynie wówczas, gdy poj?ciom zawartym w art. 9 ust. 2 lit. a) zostanie nadana wspólnotowa definicja(9).

26. Po drugie, przy wyk?adni art. 9 szóstej dyrektywy, miejsce, w którym us?ugodawca ma siedzib?, stanowi zazwyczaj „pierwotny punkt odniesienia”(10). Jednak?e Trybuna? orzek? w wyroku w sprawie Dudda(11), ?e „nie istnieje jakiegokolwiek pierwsze?stwo art. 9 ust. 1 przed art. 9 ust. 2. W ka?dej sytuacji powstaje pytanie, czy wchodzi ona [tzn. czynno??] w zakres art. 9 ust. 2; je?li nie, to wchodzi w zakres art. 9 ust. 1”.

27. Po trzecie, podstawowa zasada podatku VAT, który jest podatkiem od konsumpcji, jest taka, ?e powinien on by? pobierany w miejscu konsumpcji (12). Jednak?e szósta dyrektywa wprowadzi?a podstawow? zasad? w odniesieniu do ?wiadczenia us?ug, wyra?on? w art. 9 ust. 1, ?e miejscem ?wiadczenia us?ug, a w konsekwencji miejscem opodatkowania, jest miejsce, w którym przebywa dostawca. Dokonawszy powy?szego, prawodawca wspólnotowy wytworzy?

pewne napięcie wewnętrzne wokół szóstej dyrektywy, gdy zasady miejsca świadczenia opierają się na zasadzie miejsca pochodzenia, a nie na zasadzie miejsca przeznaczenia.

Świadczenie usług

28. Artykuł 5 ust. 3 szóstej dyrektywy umożliwia państwu członkowskiemu traktowanie niektórych udziałów w nieruchomościach oraz niektórych praw rzeczowych jako „dobra materialne”, a więc jako towarów. Jednak gdyby nawet zezwolenia na dokonywanie połów mogłyby co do zasady zostać sklasyfikowane jako udziały w nieruchomościach lub jako prawa rzeczowe (co pozostaje dyskusyjne), to uwagi Komisji wskazywałyby, iż Austria nie skorzystała z takiej możliwości.

29. W konsekwencji, transakcje handlowe dotyczące zezwoleń na dokonywanie połów nie mogły zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Wchodzi one zatem w zakres pojęcia obejmującego pozostały zakres przedmiotowy opodatkowania, to znaczy „świadczenia usług” w rozumieniu art. 6 ust. 1. Co więcej, nie popełniono żadnego nadużycia uznając sprzedaż zezwoleń na dokonywanie połów jako „przeniesienie dobra niematerialnego” bądź jako „zobowiązanie do zaniechania działania lub znoszenia działania bądź stanu” w rozumieniu art. 6.

Nieruchomości

30. W wyroku w sprawie Marselisborg Trybunał orzekł, że określone części ziemi znajdujące się pod wodą w porcie mogły zostać uznane za nieruchomości w rozumieniu szóstej dyrektywy⁽¹³⁾. Ta sama zasada musi mieć zastosowanie wobec wydzielonych części dna rzeki, z którym związane są prawa do dokonywania połów. Tak samo jak wodne cumowiska bądź inne przedmioty sporu w sprawie Marselisborg, kwalifikują się one jako nieruchomości.

Stopień związku

31. Odpowiedź na pytanie sądu krajowego koncentruje się wokół stopnia i charakteru związku, jakiego należałoby wymagać pomiędzy świadczoną usługą a nieruchomością. Prosty pogląd wyrażony przez Włochy w uwagach polega na tym, że nie można korzystać ze spornych praw połowowych w oderwaniu od rzeki Gmunder Traun i jej odcinka wymienionego w zezwoleniu. Klienci Heger mogli zamieszkiwać w Niemczech, we Włoszech, w Niemczech i Belgii, zaś Heger może im sprzedawać zezwolenia na dokonywanie połów, mając swój siedzibę w Niemczech. Nie bądź oni jednak mogli skorzystać z zakupionych zezwoleń na dokonywanie połów, nie udając się nad rzekę Gmunder Traun i nie dokonując w niej połów. Zezwolenia na dokonywanie połów pozostają w nierozłącznym związku z konkretnym wykorzystaniem danej nieruchomości. Dostarczanie zezwoleń na dokonywanie połów stanowi zatem „świadczenie usług związanych z nieruchomościami”.

32. Choć intuicja przemawia za atrakcyjnością powyższego rozumowania, to nie rozstrzyga ono kluczowego zagadnienia: dlaczego, w jaki sposób i w jakim stopniu sama wyświadczona usługa (to znaczy odsprzedaż zezwoleń na dokonywanie połów przez Heger swoim klientom) musi być „związana z” nieruchomością (rzeką Gmunder Traun)?

33. Jest oczywiste, że poszczególne usługi związane są z nieruchomością w różnym stopniu i w różny sposób. Jak słusznie zauważyła Komisja w swoich uwagach, nadmiernie rozszerzająca wykładnia wyrażenia „związana z” nie byłaby właściwa. W rzeczy samej mamy do czynienia z reductio ad absurdum, gdy w ostateczności każda usługa może być w jakiś sposób „związana” z nieruchomością, rozumianą jako wydzielony teren. Nie uważam za przydatne rozpatrywanie tego zagadnienia w zależności od konkretnego przypadku. Należy raczej dążyć do poszukiwania

obiektywnego kryterium, jakie mogłoby mieć zastosowanie przy określaniu, czy świadczony usługę można zasadnie uznać za „związany z” omawianą nieruchomością.

34. Należy podkreślić, że usługa świadczona przez Heger swoim klientom na podstawie kwot połowowych zakupionych przez nią od Flyfishing – od których pobrano naliczony podatek VAT, o którego zwrot ubiegała się Heger – była odsprzedaż zezwoleń na dokonywanie połowów. Powyższe wskazuje, że stopień związku pomiędzy nieruchomością (wydzielonymi częściami dna rzeki) a świadczoną usługą (dostawą zezwoleń na dokonywanie połowów) już stawała się mniej bezpośredni; za część „usługi” świadczonej przez Heger polegała na uzyskiwaniu zezwoleń, które następnie były dostarczane klientom. Można by uznać, że dostarczono „towar wiązany”, skądajcy się z samego zezwolenia oraz z ułatwienia spełnienia życzenia klienta udania się na połowy. Kupując zezwolenie na dokonywanie połowów od Heger, klient uzyskuje samo zezwolenie uprawniające go do dokonywania połowów, jak również unika zachodu i niedogodności związanych z osobistym ubieganiem się o zezwolenie na dokonywanie połowów. W moim odczuciu powyższa analiza wzmaga zapotrzebowanie na obiektywne kryterium określające istnienie związku pomiędzy świadczoną usługą a omawianą nieruchomością.

35. Moim zdaniem, wykładni znaczenia wyrażenia „związane” w pierwszym zdaniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy można dokonywać w świetle przykładów podanych w zdaniu drugim. Odesłanie do „usług agentów nieruchomości i rzeczoznawców, oraz usług przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego” można uznać za wskazówkę, jakiego rodzaju związek miał na myśli prawodawca wspólnotowy pomiędzy usługami a nieruchomościami, wprowadzając ów przepis.

36. Wykaz zawarty w zdaniu drugim art. 9 ust. 2 lit. a) ma charakter przykładowy, a niewyczerpujący. Tym niemniej, wszystkie usługi wyrażone wymienione w tym przepisie posiadają wspólny cech, jeżeli chodzi o sposób, w jaki „związane są z” nieruchomością. Wszystkie są usługami świadczonymi wobec nieruchomości bądź skierowane na samą nieruchomość. Ich przedmiotem jest dokonanie zmiany prawnej lub fizycznej w nieruchomości. Agenci nieruchomości i rzeczoznawcy wyceniają i sprzedają nieruchomości. Architekci projektują, przygotowują oraz koordynują i sprawują zarządek nad tworzeniem i zmianami, wspólnie z firmami nadzoru budowlanego.

37. Dla odmiany, dostarczanie zezwoleń na dokonywanie połowów nie stanowi usługi, której przedmiot polega na dokonaniu zmiany prawnej lub fizycznej w nieruchomości (dna rzeki), z którą są „związane”. Przeciwnie, umożliwia korzystanie poszczególnym osobom z jednego z wielu sposobów użytkowania rzeki, bez wyłączenia. Inaczej rzecz ujmując, jest to usługa, która czerpie z nieruchomości, a nie stanowi usługi świadczonej wobec nieruchomości.

38. Jedno możliwe podejście polega na wyciągnięciu wniosku, że wyrażenie „związane z nieruchomością”, które obejmuje również usługi świadczone wobec tej nieruchomości, powinno także obejmować usługi związane z *korzystaniem* z nieruchomości. Wnioskowana zmiana szóstej dyrektywy (omówiona poniżej) rzeczywiście wyrażnie dodaje powyższe dodatkowe kryterium. Jednak obecne brzmienie tekstu nie odzwierciedla powyższego; żaden przykład w zdaniu drugim art. 9 ust. 2 lit. a) nie dotyczy korzystania z danej nieruchomości. Brzmienie obecnie obowiązującego tekstu w o wiele bardziej naturalny sposób prowadzi do wniosku, iż obecnie wymagany związek zgodnie z art. 9 ust. 2 lit. a) polega na tym, że usługa skierowana jest *na* nieruchomość, a nie że usługa jest z *niej* czerpana. Na tej podstawie, związek pomiędzy sprzedażą zezwoleń na prowadzenie połowów a rzeką Gmunder Traun jest rodzajem związku pozostającego poza zakresem art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

39. Rozważałam analogię pomiędzy zezwoleniami na dokonywanie połowów a prawami łowieckimi, którą uważałam za zbliżoną. Przecież oba dokumenty przyznają prawa o

niewy?cznym charakterze do poszukiwania dzikich stworze? w celu ich schwytania, których ?rodowisko i terytorium znajduje si? na „okre?lonej powierzchni ziemi [...], która mo?e sta? si? przedmiotem w?asno?ci i posiadania”(14). Trybuna? zajmowa? si? prawami ?owieckimi w wyroku w sprawie Stadt Sundern(15), w którym stan?? na stanowisku, ?e sprzeda? praw ?owieckich nie stanowi ?wiadczenia us?ugi rolniczej w rozumieniu art. 25 ust. 2 szóstej dyrektywy, lecz jest zwyk?ym ?wiadczeniem us?ug wchodz?cym w zakres ogólnej systematyki dyrektywy(16). Jednak?e zagadnienie, czy sprzeda? praw ?owieckich stanowi „?wiadczenie us?ug zwi?zanych z nieruchomo?ciami” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a), nie zosta?o wówczas podniesione w tej sprawie.

40. Patrz?c na spraw? szerzej, uwa?am, i? wyk?adnia rozszerzaj?ca wyrazów „zwi?zane z” w art. 9 ust. 2 lit. a) prowadzi?aby do niepo??danych skutków pod co najmniej dwoma wzgl?dami.

41. Po pierwsze, spowodowa?aby ona znaczne obci??enia dla wielu dostawców us?ug w Unii Europejskiej. We?my przyk?adowo spó?k? prowadz?c? ze swojego sta?ego zak?adu w jednym pa?stwie cz?onkowskim sprzeda? rezerwacji na wycieczki do parków rozrywki lub pól golfowych w innych pa?stwach cz?onkowskich. Przy wyk?adni rozszerzaj?cej art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, spó?ka ta musia?aby zarejestrowa? si? w ka?dym z docelowych pa?stw cz?onkowskich dla celów podatku VAT, aby nie utraci? mo?liwo?ci odliczania naliczonego podatku VAT pobranego od niej przez parki rozrywki i pola golfowe, gdy? jej us?ugi rezerwacyjne by?yby „zwi?zane z” nieruchomo?ciami.

42. Po drugie, uczyni?aby ona niektóre pozosta?e przepisy szóstej dyrektywy zb?dnymi. Komisja da?a przyk?ad takiego rozumowania poprzez odwo?anie si? do us?ug, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e), np. ?wiadczonych przez konsultantów, in?ynierów, biura konsultingowe, prawników, ksi?gowych oraz inne podobne us?ugi, lub zapewnianie personelu. Nieznaczny zwi?zek z nieruchomo?ci? (który mo?na sobie ?atwo wyobrazi?) wprowadzi?by wymienione us?ugi w zakres art. 9 ust. 2 lit. a). Jednak?e art. 9 ust. 2 lit. e) zawiera przepis szczególny, z którego wynika, ?e miejscem ?wiadczenia tych us?ug jest miejsce, gdzie klient ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci lub miejsce gdzie zwykle przebywa. Takie samo rozumowanie wydaje si? mie? zastosowanie wobec art. 26 szóstej dyrektywy, który przewiduje, ?e us?ugi biur podró?y dla celów podatku VAT s? uwa?ane za ?wiadczone w miejscu g?ównego zak?adu biura podró?y, a nie w miejscu zamieszkania klientów.

43. Proponowana wyk?adnia ma t? zalet?, ?e pozwala na unikni?cie powy?szych niedogodno?ci, a jednocze?nie wzmacnia pewno?? prawa przy stosowaniu szóstej dyrektywy, dostarczaj?c zasadnie jasnego kryterium rozró?niania obecnego zakresu art. 9 ust. 2 lit. a) od zakresu pozosta?ych przepisów szóstej dyrektywy.

44. Rozwa?a?am, która wyk?adnia mo?e bardziej przyczynia? si? do swobody przemieszczania si? i integracji jednolitego rynku. Mo?na stwierdzi?, i? wyk?adnia zaw??aj?ca art. 9 ust. 2 lit. a) ma taki skutek, ?e kupiec z siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim ani nie znajduje si? w niekorzystnym po?o?eniu, nie mog?c odzyska? naliczonego podatku VAT zgodnie z ósm? dyrektyw?, ani nie jest zmuszany – je?eli nie chce bezpowrotnie utraci? naliczonego podatku VAT – do zarejestrowania si? dla celów podatku VAT w jednym lub kilku pa?stwach cz?onkowskich, w których zakupuje us?ugi, innych ni? pa?stwo cz?onkowskie, w którym ma siedzib? oraz w którym jest zarejestrowany dla celów podatku VAT, w celu dokonania odliczenia zgodnie z szóst? dyrektyw?. Z drugiej strony sama procedura zwi?zana ze zwrotem jest uci??liwa (17) – by? mo?e w praktyce bardziej uci??liwa (w zale?no?ci od konkretnych okoliczno?ci) ni? dokonywanie rejestracji dla celów podatku VAT w wi?cej ni? jednym pa?stwie cz?onkowskim.

45. Wydaje mi si?, i? czy kupiec maj?cy siedzib? w innym pa?stwie cz?onkowskim stara si? rozwi?za? spraw? odzyskania naliczonego podatku VAT poprzez zarejestrowanie si? dla celów

podatku VAT w państwie członekowskim, w którym świadczono usługi (konsekwencja wykładni rozszerzającej art. 9 ust. 2 lit. a), czy też uruchomi procedurę zwrotu (konsekwencja wykładni zawężającej omawianego przepisu), to nadal pozostanie w niekorzystnym położeniu w stosunku do kupca prowadzącego działalność na miejscu, który po prostu zwyczajnie odlicza naliczony podatek VAT. W każdym razie, ponosi on dodatkowe obciążenia administracyjne właśnie z tej przyczyny, że prowadzi działalność handlową w więcej niż w jednym państwie członkowskim (nieodłączny problem związany z transgranicznym świadczeniem usług pomiędzy osobami podlegającymi opodatkowaniu). Może on oczywiście „załatwić” problem ignorując go poprzez wyłączenie „utraczonego” naliczonego podatku VAT w cenę pobieraną za swoje usługi, a następnie pobierać podatek VAT we właściwym państwie członkowskim od skonstruowanej tym sposobem ceny. Jeżeli jednak podejdziesz do zagadnienia w powyższy sposób, to prawdopodobnie jego cena za świadczenie usługi będzie wyższa od ceny pobieranej przez kupca prowadzącego działalność na miejscu.

Ewentualna zmiana art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy

46. W tym miejscu chciałabym zwrócić uwagę na niedawne wnioski dotyczące zmiany szóstej dyrektywy w odniesieniu do miejsca świadczenia usług(18).

47. Wnioski te wyrażają dążenie do opodatkowania usług w miejscu ich konsumpcji, co jest na ogół uważane za pożądaną. Ich geneza znajduje się w procesie konsultacji rozpoczętym w maju 2003 r. przez Dyрекcję Generalną Komisji ds. Podatków i Unii Celnej(19). W swoim dokumencie konsultacyjnym pt. „Podatek VAT – miejsce świadczenia usług”, Komisja nakreśliła wnioskowaną „modyfikację” zasad podatku VAT poprzez odejście od opodatkowania w miejscu, w którym znajduje się dostawca na rzecz miejsca, w którym znajduje się klient, jednakże zastrzegając, że nadal będzie istnieć potrzeba wyłączenia usług dotyczących nieruchomości(20) oraz wyrażenie zaproszenia zainteresowanych do przedłożenia „uwag w odniesieniu do koncepcji zmiany zasad miejsca świadczenia usług dla osób podlegających opodatkowaniu poprzez odchodzenie od zasady miejsca pochodzenia na rzecz zasady miejsca przeznaczenia”.

48. Jeżeli chodzi o obecnie obowiązujący art. 9 ust. 2 lit. a), wniosek dotyczący nowej redakcji art. 9 a ma następujące brzmienie:

„Nieruchomości

Miejscem świadczenia usług dotyczących nieruchomości, włączając w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców, *zapewnianie zakwaterowania hotelowego lub podobnego, przyznawanie praw użytkowania nieruchomości* oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, jest miejsce, gdzie znajduje się dana nieruchomość”(21).

49. Nowy tekst wyrażenie dodaje niektóre usługi *czepane* z nieruchomości do obecnego brzmienia tekstu (jak wskazano powyżej), w którym jedynie wymieniono usługi, które mogą być określone jako ukierunkowane na nieruchomość. Bardzo trafnie i wyrażenie przewiduje on, iż *przyznawanie praw użytkowania nieruchomości wejdzie w zakres art. 9 ust. 2 lit. a)*.

50. Memorandum wyjaśniające Komisji określa zmiany jako wdrażanie „nowej strategii dotyczącej podatku od wartości dodanej”, wyjaśniając, iż „zgodnie z określonymi przez Komisję wytycznymi w sprawie przyszłych prac przegłęb ten opiera się na zasadzie mówiącej, że podatek od wartości dodanej powinien być nakładany w miejscu konsumpcji” oraz „gdy zmiany te zostaną wprowadzone, powinny one zapewnić, że podatek będzie naliczany w miejscu konsumpcji”(22).

51. Komisja wskazuje, iż tekst art. 9 ust. 2 lit. a) pozostawał praktycznie niezmienny, a zmiany wyartykułowane przeze mnie mają na celu „zapewnienie, że usługi hotelarskie oraz dostęp do publicznych dróg będą uznawane za związane z nieruchomością”(23).

52. Nie podzielam poglądu, że modyfikacje te nie powodują zmian w obecnej sytuacji. Wydaje mi się, iż dodanie wyrażenia zwrotu „przyznawanie praw użytkowania nieruchomości”(24) w istotny sposób zmienia zakres art. 9 ust. 2 lit a) poprzez dodanie nowego kryterium, według którego należy oceniać, czy usługa jest „związana” z nieruchomością. Byłoby to w rzeczy samej zgodne z celem zmiany systemu podatku VAT w taki sposób, aby zasadniczo usługi podlegały opodatkowaniu w miejscu ich konsumpcji. Stosując powyższe wobec stanu faktycznego w niniejszej sprawie, skutkowałoby to opodatkowaniem odsprzedaży w miejscu, w którym zezwolenia na dokonywanie postępowań są rzeczywiście „konsumowane”, to znaczy w Austrii. Stanowisko wyrażone w uwagach Komisji do niniejszej sprawy na poparcie wykładni zawartej w art. 9 ust. 2 lit. a) jest diametralnie różne od stanowiska przyjętego w Memorandum wyjaśniającym w przedmiocie zmiany art. 9 ust. 2 lit. a) oraz we wnioskowanej zmianie tekstu art. 9 ust. 2 lit. a)(25).

53. Uważam, iż wnioskowane zmiany szóstej dyrektywy mają na celu – co Komisja stwierdziła w swoim pierwotnym dokumencie konsultacyjnym – *zmianę* ogólnego stanowiska poprzez przeniesienie punktu ciężkości zasady miejsca świadczenia usługi z zasady miejsca pochodzenia na rzecz zasady miejsca przeznaczenia. Wynikiem zmiany polegałoby na tym, że przyznawanie praw użytkowania nieruchomości oraz odsprzedaż tych praw *użytkowania* nieruchomości będzie podlegał opodatkowaniu w miejscu konsumpcji, to znaczy w miejscu położenia nieruchomości. Wobec powyższego, wyrażam pogląd, że wykładnia *obecnie* obowiązującego tekstu art. 9 ust. 2 lit b) powinna być, jak uprzednio wskazałam, zawarta.

Wnioski

54. W związku z powyższym, na przedstawione pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć w następujący sposób:

Przeniesienie praw do dokonywania postępowań w formie odpłatnej cesji zezwolenia na dokonywanie postępowań nie stanowi świadczenia usług związanych z nieruchomościami w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy.

1– Język oryginału: angielski.

2– Z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: **ujednolicona podstawa wymiaru podatku** (Dz.U. L 145, str. 1). Nieoficjalny tekst skonsolidowany szóstej dyrektywy znajduje się na stronie <http://europa.eu.int/eur-lex/lex>.

3– Z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, str. 11)

4– Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Erstattung der abziehbaren Vorsteuern an ausländische Unternehmen, opublikowane w BGBl nr 279/1995.

5– Zobacz np. w odniesieniu do art. 13 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 23 oraz przywołane tam orzecznictwo. Zobacz również opinię rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str.

I–563, pkt 34.

6– Wy?ej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie C–275/01 Sinclair Collis.

7– Wyrok z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C–73/92 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I–5997, pkt 12.

8– Ibidem.

9– Zobacz opini? rzecznika generalnego Poiaresa Madura w sprawie C–452/03 RAL (Wyspy Normandzkie), Rec. str. I–3947, pkt 21, oraz przywo?ane tam orzecznictwo.

10– Wyrok z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251, pkt 17.

11– Wyrok z dnia 26 wrze?nia 1996 r. w sprawie C–327/94 Dudda, Rec. str. 4595, pkt 21.

12– Zobacz art. 6 ust. 3 drugiej dyrektywy Rady 67/228/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. **w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych** – Struktura i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. 1967, 71, str. 1303), który przewidywa?, ?e „miejszem ?wiadczenia us?ug, jako zasada ogólna, jest miejsce, gdzie: us?uga jest ?wiadczona, zostaje przeniesione lub przyznane prawo, b?d? gdzie przedmiot najmu jest u?ytkowany”. Zob. równie? ww. w przypisie 10 opini? rzecznika generalnego Manciniego w sprawie 168/84 Berkholz, pkt 2; opini? rzecznika generalnego La Pergoli w sprawie C–260/95 DFDS A/S, Rec. str. I–1005, pkt 32, oraz ww. w przypisie 9 opini? rzecznika generalnego Poiaresa Madura w sprawie RAL (Wyspy Normandzkie), pkt 24 i 30.

13– Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C–428/02 Marselisborg, Rec. str. I–1527, pkt 34. Zobacz równie? opini? rzecznika generalnego Kokott w tej samej sprawie, pkt 30–32. Na marginesie, wniosek ten odzwierciedla podej?cie przyj?te w wielu porz?dkach prawnych, np. Hiszpanii, W?och, Francji oraz Belgii.

14– Zobacz definicj? zaproponowan? przez rzecznika generalnego Kokott w jej ww. w przypisie 13 opinii w sprawie C–428/02 Marselisborg, pkt 30.

15– Wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C–43/04, Zb.Orz. str. I–4491, wykre?lona z rejestru.

16– Zobacz analiz? zawart? w pkt 22–31 wyroku.

17– Zobacz opini? rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie C–108/00 Syndicat des producteurs independents, Rec. str. I–2361, pkt 30, nt. charakteru i skuteczno?ci tego mechanizmu. Tak wi?c fakt, ?e Heger, zarejestrowana dla celów podatku VAT w Niemczech, otrzyma zwrot austriackiego naliczonego podatku VAT, lecz pobierze nale?ny podatek VAT od sprzeda?y zezwole? na dokonywanie po?owów wed?ug stawki niemieckiej jest (cz??ciowo) niwelowany czasoch?onno?ci? i z?o?ono?ci? procedury o zwrot. W efekcie ani rozszerzaj?ca ani zaw??aj?ca wyk?adnia art. 9 ust. 2 lit. a) nie stwarza doskona?ego systemu, wolnego od zak?óce?.

18– Wniosek dotycz?cy dyrektywy Rady zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca ?wiadczenia us?ug [COM (2003) 822 wersja ostateczna], oraz zmieniony wniosek dotycz?cy dyrektywy Rady zmieniaj?cej dyrektyw? 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca ?wiadczenia us?ug [COM (2005) 334 wersja ostateczna].

19– Przegl?d procesu konsultacyjnego, streszczenie wniosków powsta?ych wskutek tego? procesu oraz procedury legislacyjnej znajduj? si? na http://europa.eu.int/comm/taxation_customs.

20– We wstępie dokumentu konsultacyjnego Komisja wyraża pogląd, iż „pozostanie to w istocie takie samo jak obecny art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Obowiązująca zasada jest dozwolona do zastosowania oraz na ogół powoduje powstanie opodatkowania w miejscu konsumpcji usług”, str. 3 w COM (2003) 822 wersja ostateczna, pod tym względem niezmienną przez kolejne zmiany wniosku, str. 7.

21– COM (2003) 822 wersja ostateczna, pod tym względem niezmienną przez kolejne zmiany wniosku, str. 18, podkreślenie własne. W swojej opinii nt. wniosku Komisji dotyczącego art. 9 ust. 2 lit. a), Parlament po prostu stwierdził, że „usługi związane z nieruchomością powinny w dalszym ciągu być opodatkowywane w miejscu położenia nieruchomości (art. 9 a zmienionej dyrektywy, po prostu dokonując transkrypcji obecnie obowiązujących zasad)” oraz zatwierdził wniosek (Parlament Europejski, A5-0233/2004 wersja ostateczna, z dnia 6 kwietnia 2004 r., PE 333.127; podkreślenie własne). W opinii Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie wniosku jeszcze bardziej dobitnie stwierdzono, że „miejscem świadczenia usług związanych z nieruchomością w dalszym ciągu pozostanie państwo, w którym położona jest nieruchomość” (Dz.U. 2004. C 117, str. 15, na str. 17).

22– Wszystkie trzy cytaty pochodzą ze str. 2 Memorandum wyjaśniającego w odniesieniu do ww. w przypisie 18 zmienionego wniosku [COM (2005) 334 wersja ostateczna].

23– COM (2003) 822 wersja ostateczna, pod tym względem pozostający niezmienny przez kolejne zmiany wniosku, na str. 11.

24– W których, logicznie, „zapewnienie zakwaterowania hotelowego lub podobnego” jest jedynie podzbiorem.

25– Pozostaje wyłacznie sprawą prawodawcy wspólnotowego, czy te wnioski zostaną przyjęte, a czyniąc tak, czy zostanie dokonany wybór zaakceptowania ujemnych konsekwencji wykładni rozszerzającej art. 9 ust. 2 lit. a), wskazanych przeze mnie powyżej jako argumenty na rzecz przesunięcia opodatkowania w miejsce konsumpcji.