

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 7 marca 2006 r.<sup>1</sup>

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”)<sup>2</sup>.

2. Sprawa zawisła przed austriackim Verwaltungsverfahren (sądem 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 „świadczenie

usług związanych z nieruchomościami” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) tej dyrektywy.

4. Jeśli tak, to podlegałyby 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. Jeśli nie, a czynność zostałaby zakwalifikowana jako zwykłe świadczenie 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”)<sup>3</sup>.

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).

## 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”. Czynność 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 jeśli chodzi o [...] świadczenie usług”. Wobec

powyższego, art. 9 szóstej dyrektywy ustanawia zasady służące określeniu 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 świadczone są 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, włączając w to usługi agentów nieruchomości i rzeczoznawców oraz usługi przygotowywania i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, uważać się będzie miejsce, gdzie znajduje się ta nieruchomość”.

11. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) wymienia szereg usług, które jeżeli były między innymi świadczone podatnikom mającym przedsię-

biorstwo 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 część B lit. b) przewiduje zwolnienie między innymi najmu lub dzierżawy nieruchomości.

13. Warunki zwrotu podatku VAT dotyczące 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.

#### *Właściwe 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<sup>4</sup> 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 założone 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.

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

**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 upoważniające 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 ceną 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 połowów w formie odpłatnej cesji zezwoleń na dokonywanie połowów stanowi »świadczenie usług związanych z nieruchomościami« w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) [szóstej dyrektywy Rady]?”.

21. Włochy i Komisja złożyły pisemne uwagi. Nie wnoszono o przeprowadzenie rozprawy, ani też jej nie przeprowadzono.

## Ocena

22. Aby art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy mógł mieć zastosowanie w niniejszej sprawie, żeby czynność była uważana za „świadczenie usług związanych z nieruchomościami”, muszą zostać spełnione łącznie następujące trzy przesłanki. Po pierwsze, cesja zezwoleń na dokonywanie połowów musi stanowić „świadczenie usług”; po drugie, odcinki rzeki, których dotyczą zezwolenia muszą zostać zakwalifikowane jako „nieruchomości”; wreszcie, musi istnieć wystarczający związek pomiędzy powyższymi dwoma przesłankami. Jeśli tak jest, to uważa się, iż czynność podlegająca opodatkowaniu została dokonana w Austrii, w której położona jest rzeka.

23. Należy poczynić trzy uwagi wstępne.

24. Po pierwsze, Trybunał stoi na stanowisku, iż w braku wyraźnej definicji pojęć zawartych w szóstej dyrektywie w teże dyrektywie i odesłania do porządków prawnych państw członkowskich, pojęcia te mają swoje niezależne znaczenie w prawie wspólnotowym, wobec czego należy im nadać wspólnotową definicję<sup>5</sup>. Tym sposobem

Trybunał (przykładowo) zdefiniował pojęcia „nieruchomości i „najmu”, dokonując wykładni zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy<sup>6</sup> oraz pojęcia „usług reklamowych” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy<sup>7</sup>.

25. Należy przypuszczalnie zastosować takie samo rozumowanie przy definiowaniu pojęć zawartych w art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Artykuł 9 ust. 2 lit. a) nie zawiera wyraźnych definicji zawartych w nim pojęć ani nie odsyła do krajowych porządków prawnych w celu ich zdefiniowania. W braku konkretnych przeciwwskazań oraz dla zachowania pewności prawa, pojęcie wymienione w różnych przepisach tego samego aktu wspólnotowego powinno oczywiście mieć takie samo znaczenie. Ponadto z motywu siódmego preambuły do szóstej dyrektywy wynika, iż celem zasad wytyczonych w art. 9 ust. 2 lit. a), jak już Trybunał wskazał w odniesieniu do art. 9 ust. 2 lit. e)<sup>8</sup>, jest stosowanie wspólnych i jednolitych kryteriów celem unikania konfliktów pomiędzy jurysdykcjami krajowymi oraz unikania różnic w stosowaniu systemów podatku VAT pomiędzy państwami członkowskimi, jak również przypadków podwójnego opodatkowania i braku opodatkowania. Ten cel może

5 — Zobacz np. w odniesieniu do art. 13 szóstej dyrektywy wyrok z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collins, Rec. str. I-5965, pkt 22 oraz przywołane tam orzecznictwo. Zobacz również opinię rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. str. I-563, pkt 34.

6 — Wyżej wymieniony w przypisie 5 wyrok w sprawie C-275/01 Sinclair Collins.

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

8 — Ibidem.

zostać zrealizowany jedynie wówczas, gdy pojęciom zawartym w art. 9 ust. 2 lit. a) zostanie nadana wspólnotowa definicja<sup>9</sup>.

26. Po drugie, przy wykładni art. 9 szóstej dyrektywy, miejsce, w którym usługodawca ma siedzibę, stanowi zazwyczaj „pierwotny punkt odniesienia”<sup>10</sup>. Jednakże Trybunał orzekł w wyroku w sprawie Dudda<sup>11</sup>, że „nie istnieje jakiegokolwiek pierwszeństwo art. 9 ust. 1 przed art. 9 ust. 2. W każdej sytuacji powstaje pytanie, czy wchodzi ona [tzn. czynność] w zakres art. 9 ust. 2; jeśli nie, to wchodzi w zakres art. 9 ust. 1”.

27. Po trzecie, podstawowa zasada podatku VAT, który jest podatkiem od konsumpcji, jest taka, że powinien on być pobierany w miejscu konsumpcji<sup>12</sup>. Jednakże szósta

dyrektywa wprowadziła podstawową zasadę w odniesieniu do świadczenia usług, wyrażoną w art. 9 ust. 1, że miejscem świadczenia usług, a w konsekwencji miejscem opodatkowania, jest miejsce, w którym przebywa dostawca. Dokonawszy powyższego, prawodawca wspólnotowy wytworzył pewne napięcie wewnętrzne wokół szóstej dyrektywy, gdyż 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 państwom członkowskim traktowanie niektórych udziałów w nieruchomościach oraz niektórych praw rzeczowych jako „dobra materialne”, a więc jako towarów. Jednak gdyby nawet zezwolenia na dokonywanie połowów 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 połowów nie mogą zostać zakwalifikowane jako dostawa towarów w rozumieniu art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy. Wchodzą one zatem w zakres pojęcia obejmującego pozostały zakres przedmiotowy opodatkowania, to znaczy „świadczenia usług” w rozumieniu

9 — Zobacz opinię rzecznika generalnego Poiareasa Madura w sprawie C-452/03 RAL (Wyspy Normandzkie), Rec. str. I-3947, pkt 21, oraz przywołane 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 września 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 państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — Struktura i procedury stosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. U. 1967, 71, str. 1303), który przewidywał, że „miejscem świadczenia usług, jako zasada ogólna, jest miejsce, gdzie: usługa jest świadczona, zostaje przeniesione lub przyznane prawo, bądź gdzie przedmiot najmu jest użytkowany”. Zob. również ww. w przypisie 10 opinię rzecznika generalnego Manciniego w sprawie 168/84 Berkholz, pkt 2; opinię rzecznika generalnego La Pergoli w sprawie C-260/95 DFDS A/S, Rec. str. I-1005, pkt 32, oraz ww. w przypisie 9 opinię rzecznika generalnego Poiareasa Madura w sprawie RAL (Wyspy Normandzkie), pkt 24 i 30.

art. 6 ust. 1. Co więcej, nie popełniono żadnego nadużycia uznając sprzedaż zezwolenia na dokonywanie połowów 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 znajdującej się pod wodą w porcie mogą zostać uznane za nieruchomości w rozumieniu szóstej dyrektywy<sup>13</sup>. Ta sama zasada musi mieć zastosowanie wobec wydzielonych części dna rzeki, z którym związane są prawa do dokonywania połowów. Tak samo jak wodne cumowiska będące przedmiotem 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 mogą zamieszkiwać w Niemczech, we Włoszech, Niderlandach i Belgii, zaś Heger może im sprzedawać zezwolenia na dokonywanie połowów, mając swoją siedzibę w Niemczech. Nie będą oni jednak mogli skorzystać z zakupionych zezwoleń na dokonywanie połowów, nie udając się nad rzekę Gmunder Traun i nie dokonując w niej połowów. Zezwolenia na dokonywanie połowów pozostają w nierozłącznym związku z konkretnym wykorzystaniem odnośnej nieruchomości. Dostarczanie zezwolenia na dokonywanie połowów stanowi zatem „świadczanie usług związanych z nieruchomościami”.

32. Choć intuicja przemawia za atrakcyjnością powyższego rozumowania, to nie rozstrzyga ono kluczowego zagadnienia: dla czego, w jaki sposób i w jakim stopniu sama wyświadczona usługa (to znaczy odsprzedaż zezwoleń na dokonywanie połowów 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 zauważa Komisja w swoich uwagach, nadmiernie rozszerzająca wykładnią wyrażenia „związana z” nie byłaby właściwa. W rzeczy samej mamy do czynienia z *reductio ad absurdum*, gdyż w ostateczności każda usługa może być w jakiś sposób „związana” z nieruchomością, rozumianą jako wydzielony teren. Nie uważam za przydatne roz-

13 — Wyrok z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Marselisborg, Rec. str. I-1527, pkt 34. Zobacz również opinię rzecznika generalnego Kokott w tej samej sprawie, pkt 30–32. Na marginesie, wniosek ten odzwierciedla podejście przyjęte w wielu porządkach prawnych, np. Hiszpanii, Włoch, Francji oraz Belgii.

patrywanie tego zagadnienia w zależności od konkretnego przypadku. Należy raczej dążyć do poszukiwania obiektywnego kryterium, jakie mogłoby mieć zastosowanie przy określaniu, czy świadczoną usługę można zasadnie uznać za „związaną 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 stawał się mniej bezpośredni; zaś część „usługi” świadczonej przez Heger polegała na uzyskiwaniu zezwoleń, które następnie były dostarczane klientom. Można by uznać, że dostarczono „towar wiązany”, składający 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 wyraźnie wymienione w tym przepisie posiadają wspólną cechę, jeśli chodzi o sposób, w jaki „związane są z” nieruchomością. Wszystkie są usługami świadczonymi wobec nieruchomości bądź skierunkowane 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 zarząd 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 nierucho-



mości (dna rzeki), z którą są „związane”. Przeciwnie, umożliwia korzystanie poszczególnej osobom z jednego z wielu sposobów użytkowania rzeki, bez wyłączości. 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 wyraźnie 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 ukierunkowana 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 uważam za zbliżoną. Przecież oba dokumenty przyznają prawa o niewyłącznym charakterze do poszukiwania dzikich stworzeń w celu ich schwywania, których środowisko i terytorium znajduje się

na „określonej powierzchni ziemi [...], która może stać się przedmiotem własności i posiadania”<sup>14</sup>. Trybunał zajmował się prawami łowieckimi w wyroku w sprawie Stadt Sundern<sup>15</sup>, w którym stanął na stanowisku, że sprzedaż praw łowieckich nie stanowi świadczenia usługi rolniczej w rozumieniu art. 25 ust. 2 szóstej dyrektywy, lecz jest zwykłym świadczeniem usług wchodzącym w zakres ogólnej systematyki dyrektywy<sup>16</sup>. Jednakże zagadnienie, czy sprzedaż praw łowieckich stanowi „świadczenie usług związanych z nieruchomościami” w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. a), nie zostało wówczas podniesione w tej sprawie.

40. Patrząc na sprawę szerzej, uważam, iż wykładnia rozszerzająca wyrazów „związane z” w art. 9 ust. 2 lit. a) prowadziłaby do niepożądanych skutków pod co najmniej dwoma względami.

41. Po pierwsze, spowodowałaby ona znaczne obciążenia dla wielu dostawców usług w Unii Europejskiej. Weźmy przykładowo spółkę prowadzącą ze swojego stałego zakładu w jednym państwie członkowskim sprzedaż rezerwacji na wycieczki do parków rozrywki lub pól golfowych w innych państwach członkowskich. Przy wykładni rozszerzającej art. 9 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, spółka ta musiałaby zarejestrować

14 — Zobacz definicję zaproponowaną 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, wykreślona z rejestru.

16 — Zobacz analizę zawartą w pkt 22–31 wyroku.

się w każdym z docelowych państw członkowskich dla celów podatku VAT, aby nie utracić możliwości odliczania naliczonego podatku VAT pobranego od niej przez parki rozrywki i pola golfowe, gdyż jej usługi rezerwacyjne byłyby „związane z” nieruchomościami.

42. Po drugie, uczyniłaby ona niektóre pozostałe przepisy szóstej dyrektywy zbędnymi. Komisja dała przykład takiego rozumowania poprzez odwołanie się do usług, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e), np. świadczonych przez konsultantów, inżynierów, biura konsultingowe, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, lub zapewnianie personelu. Nieznaczny związek z nieruchomością (który można sobie łatwo wyobrazić) wprowadziłby wymienione usługi w zakres art. 9 ust. 2 lit. a). Jednakże art. 9 ust. 2 lit. e) zawiera przepis szczególny, z którego wynika, że miejscem świadczenia tych usług jest miejsce, gdzie klient ma stałe miejsce prowadzenia działalności lub miejsce gdzie zwykle przebywa. Takie samo rozumowanie wydaje się mieć zastosowanie wobec art. 26 szóstej dyrektywy, który przewiduje, że usługi biur podróży dla celów podatku VAT są uważane za świadczone w miejscu głównego zakładu biura podróży, a nie w miejscu zamieszkania klientów.

43. Proponowana wykładnia ma tę zaletę, że pozwala na uniknięcie powyższych niedogodności, a jednocześnie wzmacnia pewność prawa przy stosowaniu szóstej dyrektywy, dostarczając zasadnie jasnego kryterium rozróżniania obecnego zakresu art. 9 ust. 2 lit. a) od zakresu pozostałych przepisów szóstej dyrektywy.

44. Rozważałam, która wykładnia może bardziej przyczynić się do swobody przemierzania się i integracji jednolitego rynku. Można stwierdzić, iż wykładnia zawężająca art. 9 ust. 2 lit. a) ma taki skutek, że kupiec z siedzibą w innym państwie członkowskim ani nie znajduje się w niekorzystnym położeniu, nie mogąc odzyskać naliczonego podatku VAT zgodnie z ósmą dyrektywą, ani nie jest zmuszany — jeżeli nie chce bezpowrotnie utracić naliczonego podatku VAT — do zarejestrowania się dla celów podatku VAT w jednym lub kilku państwach członkowskich, w których zakupuje usługi, innych niż państwo członkowskie, w którym ma siedzibę oraz w którym jest zarejestrowany dla celów podatku VAT, w celu dokonania odliczenia zgodnie z szóstą dyrektywą. Z drugiej strony sama procedura związana ze zwrotem jest uciążliwa<sup>17</sup> — być może

17 — Zobacz opinię rzecznika generalnego Jacobsa w sprawie C-108/00 *Syndicat des producteurs independents*, Rec. str. I-2361, pkt 30, nt. charakteru i skuteczności tego mechanizmu. Tak więc fakt, że Heger, zarejestrowana dla celów podatku VAT w Niemczech, otrzyma zwrot austriackiego naliczonego podatku VAT, lecz pobierze należny podatek VAT od sprzedaży zezwoleń na dokonywanie połowów według stawki niemieckiej jest (częściowo) niwelowany czasochłonnością i złożonością procedury o zwrot. W efekcie ani rozszerzająca ani zawężająca wykładnia art. 9 ust. 2 lit. a) nie stwarza doskonałego systemu, wolnego od zakłóceń.

w praktyce bardziej uciążliwa (w zależności od konkretnych okoliczności) niż dokonywanie rejestracji dla celów podatku VAT w więcej niż jednym państwie członkowskim.

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

45. Wydaje mi się, iż czy kupiec mający siedzibę w innym państwie członkowskim stara się rozwiązać sprawę odzyskania naliczonego podatku VAT poprzez zarejestrowanie się dla celów podatku VAT w państwie członkowskim, w którym świadczone są 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 włączenie „utraconego” naliczonego podatku VAT w cenę pobieraną za swoje usługi, a następnie pobierając podatek VAT we własnym państwie członkowskim od skonstruowanej tym sposobem ceny. Jeżeli jednak podejździe do zagadnienia w powyższy sposób, to prawdopodobnie jego cena za świadczenie usługi będzie wyższa od ceny pobieranej przez kupca prowadzącego działalność na miejscu.

46. W tym miejscu chciałabym zwrócić uwagę na niedawne wnioski dotyczące zmiany szóstej dyrektywy w odniesieniu do miejsca świadczenia usług<sup>18</sup>.

47. Wnioski te wyraźnie dążą do opodatkowania usług w miejscu ich konsumpcji, co jest na ogół uważane za pożądane. Ich geneza znajduje się w procesie konsultacji rozpoczętym w maju 2003 r. przez Dyрекcję Generalną Komisji ds. Podatków i Unii Celnej<sup>19</sup>. 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 zastrzegła, że nadal będzie istniała potrzeba wyłączenia usług dotyczących nie-

18 — Wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług [COM(2003) 822 wersja ostateczna], oraz zmieniony wniosek dotyczący dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do miejsca świadczenia usług [COM(2005) 334 wersja ostateczna].

19 — Przegląd procesu konsultacyjnego, streszczenie wniosków powstałych wskutek tegoż procesu oraz procedury legislacyjnej znajdują się na [http://europa.eu.int/comm/taxation\\_customs](http://europa.eu.int/comm/taxation_customs).

ruchomości<sup>20</sup> oraz wyraźnie zaprosiła 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. Jeśli 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*

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 dość łatwa do zastosowania oraz na ogół powoduje powstanie opodatkowania w miejscu konsumpcji usługi”, str. 3 w COM(2003) 822 wersja ostateczna, pod tym względem niezmieniona przez kolejną zmianę wniosku, str. 7.

i koordynowania prac budowlanych, takich jak np. usługi architektów i firm nadzoru budowlanego, jest miejsce, gdzie znajduje się dana nieruchomość”<sup>21</sup>.

49. Nowy tekst wyraźnie dodaje niektóre usługi *czierpane* z nieruchomości do obecnego brzmienia tekstu (jak wskazano powyżej), w którym jedynie wymieniono usługi, które można określić jako ukierunkowane na nieruchomość. Bardzo trafnie i wyraźnie 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 przysyłanych prac przegłąd ten opierał się na zasadzie mówiącej, że podatek od wartości

21 — COM(2003) 822 wersja ostateczna, pod tym względem niezmieniona przez kolejną zmianę 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 nieruchomościami 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).

dodanej powinien być nakładany w miejscu konsumpcji” oraz „gdy zmiany te zostaną wprowadzone, powinny one zapewnić, że podatek będzie naliczany w miejscu konsumpcji”<sup>22</sup>.

51. Komisja wskazuje, iż tekst art. 9 ust. 2 lit. a) pozostawał praktycznie niezmieniony, a zmiany wyartykułowane przez mnie mają na celu „zapewnienie, że usługi hotelarskie oraz dostęp do płatnych dróg będą uznawane za związane z nieruchomością”<sup>23</sup>.

52. Nie podzielam poglądu, że modyfikacje te nie powodują zmian w obecnej sytuacji. Wydaje mi się, iż dodanie wyraźnego zwrotu „przyznawanie praw użytkowania nieruchomości”<sup>24</sup> 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 niniej-

szej sprawie, skutkowałoby to opodatkowaniem odsprzedaży w miejscu, w którym zezwolenia na dokonywanie połowów są rzeczywiście „konsumowane”, to znaczy w Austrii. Stanowisko wyrażone w uwagach Komisji do niniejszej sprawy na poparcie wykładni zawężającej 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)<sup>25</sup>.

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. Wynikła zmiana polegałaby na tym, że przyznawanie praw użytkowania nieruchomości oraz odsprzedaż tych praw *użytkowania* nieruchomości będzie podlegać 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, *zawężająca*.

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 niezmieniony przez kolejną zmianę wniosku, na str. 11.

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

25 — Pozostaje wyłącznie 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 przez mnie powyżej jako argumenty na rzecz przesunięcia opodatkowania w miejsce konsumpcji.

## **Wnioski**

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

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