

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 18 stycznia 2017 r.⁽¹⁾

Odesłanie prejudycjalne – Opodatkowanie – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Transakcje podlegające opodatkowaniu – Pojęcie „odpłatnego świadczenia usług” – Uiszczanie opłat na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi tytułem godziwej rekompensaty – Wyłączenie

W sprawie C-37/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 12 października 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 stycznia 2016 r., w postępowaniu:

Minister Finansów

przeciwko

Stowarzyszeniu Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP),

przy udziale:

Prokuratury Generalnej,

Stowarzyszenia Zbiorowego Zarządzania Prawami Autorskimi Twórców Dzieł Naukowych i Technicznych Kopipol,

Stowarzyszenia Autorów i Wydawców Copyright Polska,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Vilaras, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Wathelet,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Stowarzyszenia Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP) przez A. Załęską, doradcę podatkowego,

– w imieniu Stowarzyszenia Zbiorowego Zarządzania Prawami Autorskimi Twórców Dzieł Naukowych i Technicznych Kopipol przez M. Poniewskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

- w imieniu Stowarzyszenia Autorów i Wydawców Copyright Polska przez T. Michalika, doradcę podatkowego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyń, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu greckiego przez A. Magrippi oraz S. Charitaki, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1), (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministrem Finansów (Polska) a Stowarzyszeniem Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (VAT) opłaty od urzędzeń do utrwalania i zwielokrotniania utworów chronionych prawem autorskim lub przedmiotów praw pokrewnych oraz od nośników służących do utrwalenia takich utworów lub przedmiotów.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa VAT

3 W art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywa VAT przewiduje:

„Opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

[...]

c) odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 24 ust. 1 dyrektywy VAT brzmi następująco:

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

5 Zgodnie z art. 25 dyrektywy VAT:

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

- a) przeniesienie praw do wartości niematerialnych, bez względu na to, czy są one przedmiotem dokumentu ustanawiającego tytuł prawny, czy nie;
- b) zobowiązanie do zaniechania działania lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- c) świadczenie usług na podstawie nakazu wydanego przez organ władzy publicznej lub w jego imieniu lub z mocy prawa”.

6 Artykuł 220 ust. 1 dyrektywy VAT przewiduje:

„Każdy podatnik upewnia się, że faktura została wystawiona przez niego, nabywcę lub usługobiorcę, lub w jego imieniu i na jego rzecz, przez osobę trzecią, w następujących przypadkach:

- 1) dostaw towarów lub świadczenia usług dokonywanych przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;

[...]”.

Dyrektywa 2001/29

7 Dyrektywa 2001/29/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 22 maja 2001 r. w sprawie harmonizacji niektórych aspektów praw autorskich i pokrewnych w społeczeństwie informacyjnym (Dz.U. 2001, L 167, s. 10 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 17, t. 1, s. 230) w art. 2 przewiduje:

„Państwa członkowskie przewidują wyłączne prawo do zezwalania lub zabraniań bezpośredniego lub pośredniego, tymczasowego lub stałego zwielokrotniania utworu, przy wykorzystaniu wszelkich środków i w jakiegokolwiek formie, w całości lub częściowo:

- a) dla autorów – w odniesieniu do ich utworów;
- b) dla artystów wykonawców – w odniesieniu do utrwań ich przedstawień;
- c) dla producentów fonogramów – w odniesieniu do ich fonogramów;
- d) dla producentów pierwszych utrwań filmów – w odniesieniu do oryginału i kopii ich filmów;
- e) dla organizacji radiowych i telewizyjnych – w odniesieniu do utrwań ich programów, niezależnie od tego, czy programy te transmitowane są przewodowo lub bezprzewodowo, włączając drogę kablową lub satelitarną”.

8 Artykuł 5 ust. 2 lit. b) dyrektywy 2001/29 stanowi:

„Państwa członkowskie mogą przewidzieć wyjątki lub ograniczenia w odniesieniu do prawa do zwielokrotniania określonego w art. 2 w następujących przypadkach:

[...]

b) w odniesieniu do zwielokrotniania na dowolnych nośnikach przez osobę fizyczną do prywatnego użytku i do celów ani bezpośrednio, ani pośrednio handlowych, pod warunkiem że podmioty praw autorskich otrzymają godziwą rekompensatę, uwzględniającą zastosowanie lub niezastosowanie środków technologicznych określonych w art. 6 w odniesieniu do danych utworów lub przedmiotów objętych ochroną”.

Prawo polskie

Przepisy o podatku VAT

9 Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, w art. 5 ust. 1 stanowi:

„Opodatkowaniu [VAT] podlega:

1) odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju”.

10 Artykuł 8 ust. 1 i 2a omawianej ustawy stanowi:

„1. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;

[...]

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

[...]”.

Przepisy dotyczące prawa autorskiego i praw pokrewnych

11 Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2006 r., nr 90, poz. 631), w wersji mającej zastosowanie do okoliczności faktycznych w postępowaniu głównym, w art. 20 przewiduje:

„1. Producenci i importerzy:

1) magnetofonów, magnetowidów i innych urządzeń,

2) kserokopiarek, skanerów i innych podobnych urządzeń reprograficznych umożliwiających pozyskiwanie kopii całości lub części egzemplarza opublikowanego utworu,

3) czystych nośników służących do utrwalania, w zakresie własnego użytku osobistego, utworów lub przedmiotów praw pokrewnych, przy użyciu urządzeń wymienionych w pkt 1 i 2

są obowiązani do uiszczania, określonym zgodnie z ust. 5, organizacjom zbiorowego zarządzania, działającym na rzecz twórców, artystów wykonawców, producentów fonogramów i wideogramów oraz wydawców, opłat w wysokości nieprzekraczającej 3% kwoty należnej z tytułu sprzedaży tych urządzeń i nośników.

2. Z kwoty uzyskanej z tytułu opłat ze sprzedaży magnetofonów i innych podobnych urządzeń oraz związanych z nimi czystych nośników przypada:

- 1) 50% – twórcom;
- 2) 25% – artystom wykonawcom;
- 3) 25% – producentom fonogramów.

[...]

4. Z kwoty uzyskanej z tytułu opłat ze sprzedaży urządzeń reprograficznych oraz związanych z nimi czystych nośników przypada:

- 1) 50% – twórcom;
- 2) 50% – wydawcom.

5. Minister właściwy do spraw kultury i ochrony dziedzictwa narodowego po zasięgnięciu opinii organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, stowarzyszeń twórców, artystów wykonawców, organizacji producentów fonogramów, producentów wideogramów oraz wydawców, jak również organizacji producentów lub importerów urządzeń i czystych nośników wymienionych w ust. 1, określa, w drodze rozporządzenia: kategorie urządzeń i nośników oraz wysokość opłat, o których mowa w ust. 1, kierując się zdolnością urządzenia i nośnika do zwielokrotniania utworów, jak również ich przeznaczeniem do wykonywania innych funkcji niż zwielokrotnianie utworów, sposób pobierania i podziału opłat oraz organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi uprawnione do ich pobierania”.

12 Zgodnie z art. 20¹ ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych:

„Posiadacze urządzeń reprograficznych, którzy prowadzą działalność gospodarczą w zakresie zwielokrotniania utworów dla własnego użytku osób trzecich, są obowiązani do uiszczania, za pośrednictwem organizacji zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi, opłat w wysokości do 3% wpływów z tego tytułu na rzecz twórców oraz wydawców, chyba że zwielokrotnienie odbywa się na podstawie umowy z uprawnionym. Opłaty te przypadają twórcom i wydawcom w częściach równych”.

13 Artykuł 104 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych ma następujące brzmienie:

„Organizacjami zbiorowego zarządzania prawami autorskimi lub prawami pokrewnymi [...] w rozumieniu ustawy są stowarzyszenia zrzeszające twórców, artystów, wykonawców, producentów lub organizacje radiowe i telewizyjne, których statutowym zadaniem jest zbiorowe zarządzanie i ochrona powierzonych im praw autorskich lub praw pokrewnych oraz wykonywanie uprawnień wynikających z ustawy”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 SAWP wystąpiło do Ministra Finansów o zajęcie stanowiska w kwestii tego, czy opłaty od czystych nośników oraz urządzeń służących do utrwalania i zwielokrotniania, uiszczane przez producentów i importerów takich urządzeń i nośników na podstawie art. 20 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych, podlegają VAT.

15 W interpretacji indywidualnej z dnia 20 sierpnia 2012 r. Minister Finansów wskazał, że kwoty pobierane przez SAWP od producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń służących do utrwalania i zwielokrotniania stanowią zapłatę za korzystanie z praw autorskich lub praw pokrewnych związanych ze sprzedażą sprzętu do powielania i utrwalania utworów, a w konsekwencji opłaty te należy uznać za wynagrodzenie za usługi świadczone przez podmioty praw autorskich i praw pokrewnych i jako takie powinny one podlegać VAT.

16 SAWP wniosło skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, żądając uchylenia powyższej interpretacji indywidualnej.

17 Wyrokiem z dnia 12 czerwca 2013 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie uznał skargę za zasadną.

18 Minister Finansów złożył skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska). Tenże sąd, wskazując, że obecnie w Polsce istnieją dwa przeciwstawne poglądy orzecznicze w tej kwestii, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy twórcy, artyści wykonawcy oraz inne uprawnione podmioty świadczą usługę w rozumieniu art. 24 ust. 1 i art. 25 lit. a) dyrektywy VAT na rzecz producentów i importerów magnetofonów i innych podobnych urządzeń oraz czystych nośników, od których organizacje zbiorowego zarządzania pobierają na ich rzecz, ale we własnym imieniu, opłaty od tych urządzeń i nośników z tytułu ich sprzedaży?

2) W przypadku pozytywnej odpowiedzi na pierwsze pytanie – czy organizacje zbiorowego zarządzania, pobierając opłatę od urządzeń i nośników z tytułu ich sprzedaży przez producentów i importerów, działają jako podatnicy określani w art. 28 dyrektywy VAT, obowiązani do dokumentowania tych czynności fakturą w rozumieniu art. 220 ust. 1 pkt 1 tej dyrektywy, wystawioną na rzecz producentów i importerów magnetofonów i innych podobnych urządzeń oraz czystych nośników, wykazujący pobrany z tytułu opłat VAT jako należny, a w momencie redystrybucji pobranych opłat na rzecz twórców, artystów wykonawców oraz innych uprawnionych podmiotów, te ostatnie dokumentują otrzymanie opłat fakturą z uwzględnionym VAT wystawioną na rzecz organizacji zbiorowego zarządzania pobierającej opłaty?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że podmioty praw do zwielokrotniania świadczą usługi w rozumieniu tej dyrektywy na rzecz producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania, od których organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi pobierają na rzecz tych podmiotów, ale we własnym imieniu, opłaty od sprzedaży tych urządzeń i nośników.

20 Artykuł 24 ust. 1 dyrektywy VAT definiuje „świadczenie usług” poprzez przeciwstawienie go „dostawie towarów”. Zatem na podstawie tego przepisu każdą transakcję, która nie stanowi dostawy towarów, należy uważać za świadczenie usług.

21 W niniejszym wypadku jest bezsporne, że transakcja będąca przedmiotem postępowania głównego nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

22 Artykuł 25 dyrektywy VAT wymienia przykładowo trzy różne transakcje kwalifikujące się do świadczenia usług, w tym transakcję pod lit. a), polegającą na przeniesieniu praw do wartości niematerialnych.

23 W odniesieniu do zastosowania tego artykułu sąd odsyłający zastanawia się nad kwestią, czy transakcja taka jak będąca przedmiotem postępowania głównego może stanowić przeniesienie praw do wartości niematerialnych w rozumieniu lit. a) wspomnianego artykułu, a zatem zostać zakwalifikowana do świadczenia usług.

24 Przed udzieleniem odpowiedzi na to pytanie należy ocenić, czy taka transakcja jest dokonywana odpłatnie. Zgodnie bowiem z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, aby takie świadczenie usług było objęte VAT, w każdym wypadku powinno być dokonywane odpłatnie.

25 W tym zakresie należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż świadczenie usług jest dokonywane odpłatnie w rozumieniu dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi faktyczne odzwierciedlenie wartości usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy (zob. wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, pkt 21 i przytoczone tam orzecznictwo).

26 Trybunał orzekł, że ma to miejsce, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym w ten sposób, że zapłacone kwoty stanowią rzeczywiste wynagrodzenie za możliwą do wyodrębnienia usługę świadczoną w ramach takiego stosunku prawnego (wyrok z dnia 18 lipca 2007 r., Société thermale d'Eugénie-les-Bains, C-277/05, EU:C:2007:440, pkt 19).

27 W niniejszym wypadku, w pierwszej kolejności, nie wydaje się, aby istniał stosunek prawny, w ramach którego następuje wymiana świadczeń wzajemnych pomiędzy, z jednej strony, podmiotami praw do zwielokrotniania lub ewentualnie organizacjami zbiorowego zarządzania takimi prawami, a z drugiej strony, producentami i importerami czystych nośników i urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania.

28 Obowiązek uiszczania opłat takich jak będące przedmiotem postępowania głównego został bowiem nałożony na tych producentów i importerów na podstawie prawa krajowego, które określa też wysokość tych opłat.

29 W drugiej kolejności, obowiązku uiszczania opłat przez producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania nie można uważać za wynikający ze świadczenia usługi, wobec której stanowiłby on bezpośrednie świadczenie wzajemne.

30 Z postanowienia odsyłającego wynika bowiem, że opłaty takie jak będące przedmiotem postępowania głównego mają na celu finansowanie godziwej rekompensaty na rzecz podmiotów praw do zwielokrotniania. Godziwa rekompensata nie stanowi tymczasem bezpośredniego świadczenia wzajemnego względem jakiegokolwiek świadczenia, ponieważ jest związana ze szkodą wynikającą dla tych podmiotów ze zwielokrotniania ich chronionych utworów, dokonanego bez ich zgody (zob. podobnie wyrok z dnia 21 października 2010 r., Padawan, C-467/08, EU:C:2010:620, pkt 40).

31 W konsekwencji transakcji takiej jak będąca przedmiotem postępowania głównego nie można uważać za dokonaną odpłatnie w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

32 W tych okolicznościach i przy uwzględnieniu rozważań wynikających z pkt 24 niniejszego wyroku, nawet zakładając, że podmioty praw do zwielokrotniania mogą dokonać przeniesienia dobra niematerialnego w rozumieniu art. 25 lit. a) dyrektywy VAT na rzecz producentów i importerów czystych nośników i urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania, czego badanie nie jest konieczne, wskazana transakcja w każdym razie nie wchodzi w zakres owej dyrektywy.

33 Z powyższego wynika, że na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, iż dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że podmioty praw do zwielokrotniania nie świadczą usług w rozumieniu tej dyrektywy na rzecz producentów i importerów czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania, od których organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi pobierają na rzecz tych podmiotów, ale we własnym imieniu, opłaty od sprzedaży tych urządzeń i nośników.

34 Ponieważ pytanie drugie zostało postawione jedynie pod warunkiem udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania na nie odpowiedzi.

W przedmiocie kosztów

35 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 (ósma izba) orzeka, co następuje:

Dyrektywę Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że podmioty praw do zwielokrotniania nie świadczą usług w rozumieniu tej dyrektywy na rzecz producentów i importerów

czystych nośników oraz urządzeń do utrwalania i zwielokrotniania, od których organizacje zbiorowego zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi pobierają na rzecz tych podmiotów, ale we własnym imieniu, opłaty od sprzedaży tych urządzeń i nośników.

Vilaras

Malenovský

Safjan

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 18 stycznia 2017 r.

Sekretarz

A. Calot Escobar

Prezes ósmej izby

M. Vilaras

1 Język postępowania: polski.