

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 29 listopada 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Opodatkowanie agencji zawodowych graczy piłki nożnej – Płatność rozłożona na raty i uzależniona od warunku – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego, wymagalność i odzyskanie podatku

W sprawie C-548/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 21 czerwca 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 września 2017 r., w postępowaniu:

Finanzamt Goslar

przeciwko

baumgarten sports & more GmbH,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: J.C. Bonichot (sprawozdawca), prezes pierwszej izby, preniży obowiązki prezesa szóstej izby, E. Regan i C.G. Fernlund, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu baumgarten sports & more GmbH, przez A. Brenneckego,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios oraz A.C. Becker, działające 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 art. 63 i 90 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, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek został złożony w ramach sporu między Finanzamt Goslar (urzędem skarbowym w Goslar, Niemcy) a baumgarten Sports & more GmbH (zwanym dalej „spółką”) w przedmiocie opodatkowania płatności rozłożonych na raty podatkiem od wartości dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 63 dyrektywy VAT stanowi:

„Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi”.

4 Artykuł 64 ust. 1 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku transakcji związanych z wpłatą zaliczki lub płatności rat dostawy towarów inne niż te, których przedmiotem jest wynajem towarów na pewien okres lub sprzedaż towarów na warunkach odroczonej płatności, o których mowa w art. 14 ust. 2 lit. b), oraz świadczenie usługi, uważa się za dokonane z upływem terminów, których te zaliczki lub płatności dotyczą”.

5 Zgodnie z art. 65 rzeczonej dyrektywy:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usługi, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

6 Artykuł 66 dyrektywy VAT stanowi:

„W drodze odstąpienia od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”.

7 Zgodnie z art. 90 tej dyrektywy:

„1. W przypadku anulowania, wypowiedzenia, rozwiązania, całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności lub też w przypadku obniżenia ceny po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

2. W przypadku całkowitego lub częściowego niewywiązania się z płatności państwa członkowskie mogą odstąpić od zastosowania ust. 1”.

Prawo niemieckie

8 Paragraf 13 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„Zobowiązanie podatkowe powstaje

1. w odniesieniu do dostaw i innych świadczeń:

a) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wykonano świadczenia. Dotyczy to również świadczeń czystych. Takie świadczenia występują, gdy w odniesieniu do określonej części świadczenia, dającego się podzielić ze względów gospodarczych, wynagrodzenie ustalone jest oddzielnie. Jeżeli wynagrodzenie lub jego część pobierane jest przed wykonaniem świadczenia lub świadczenia czystego, to w tym zakresie podatek jest należny z upływem okresu rozliczeniowego, w którym pobrano wynagrodzenie lub wynagrodzenie czyste,

b) w przypadku obliczenia podatku na zasadzie pobranego wynagrodzenia (§ 20) z upływem okresu rozliczeniowego, w którym wynagrodzenie zostało pobrane”.

9 Paragraf 17 UStG stanowi:

„1) W razie zmiany podstawy opodatkowania transakcji podlegającej opodatkowaniu, o której mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, przedsiębiorca, który zrealizował tę transakcję, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego [...].

2) Ustęp 1 stosuje się odpowiednio, gdy:

1. nie można otrzymać wynagrodzenia uzgodnionego z tytułu opodatkowanej dostawy, świadczenia lub opodatkowanego nabycia wewnątrzwspólnotowego. W razie późniejszego pobrania wynagrodzenia ponownej korekcie podlega kwota podatku i kwota odliczenia.

[...]”.

10 Paragraf 20 zdanie pierwsze UStG stanowi:

„Urząd skarbowy na wniosek może potwierdzić, że przedsiębiorca:

1. którego roczny obrót (§ 19 ust. 3) w poprzednim roku kalendarzowym nie przekroczył 500 000 EUR lub

2. który zgodnie z § 148 Abgabenordnung (ordynacji podatkowej) zwolniony jest z obowiązku prowadzenia ksiąg oraz sporządzania okresowych sprawozdań na podstawie rocznej inwentaryzacji, lub

3. który dokonuje transakcji w ramach działalności prowadzonej w ramach wolnego zawodu w rozumieniu § 18 ust. 1 pkt 1 Einkommensteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych),

oblicza podatek nie na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia (§ 16 ust. 1 zdanie pierwsze), lecz na zasadzie pobranego wynagrodzenia”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

11 Spółka świadczy usługi agenta sportowego w dziedzinie zawodowej piłki nożnej.

12 W przypadku gdy spółka dokona skutecznego transferu zawodnika do klubu, otrzymuje prowizję od tego klubu, pod warunkiem że zawodnik podpisze następnie umowę o pracę i otrzyma

licencji? wydan? przez Deutsche Fußball Liga GmbH (niemiecki zwi?zek pi?ki no?nej).

13 Prowizja ta jest wyp?acana spó?ce z cz?stotliwo?ci? co pó? roku, dopóki zawodnik pozostaje zwi?zany umow? z owym klubem i licencj? z niemieckim zwi?zkiem pi?ki no?nej.

14 Spó?ka opodatkowa?a swoje obroty za rok 2012 na zasadzie uzgodnionego wynagrodzenia przewidzianego w § 13 ust. 1 pkt 1 lit. a) UStG.

15 W roku 2015 w nast?pstwie kontroli skarbowej urz?d skarbowy w Goslar uzna?, ?e zwa?ywszy na „zasad? memoria?ow?”, spó?ka ju? w roku 2012 powinna by?a obj?? VAT wymagalne w roku 2015 prowizje odnosz?ce si? do umów na czas okre?lony zawodników, i wyda? odpowiedni? decyzj? koryguj?c?.

16 Spó?ka nie zgodzi?a si? z t? metod?, wnios?a skarg? na decyzj? do s?du pierwszej instancji i wygra?a spraw?. Spó?ka skutecznie twierdzi?a, ?e omawiane prowizje nie by?y pewne i ?e VAT w tym zakresie powinien by? nale?ny dopiero w dniu, w którym zosta?y one faktycznie pobrane.

17 Urz?d skarbowy w Goslar wniós? skarg? rewizyjn? do Bundesfinanzhof (federalnego trybuna?u finansowego, Niemcy).

18 S?d ten zmierza do ustalenia, jak nale?y interpretowa? art. 63 dyrektywy VAT, ustanawiaj?cy zasad?, zgodnie z któr? podatek od ?wiadczenia us?ug jest wymagalny w momencie wykonania us?ug. Ów s?d stawia sobie pytanie, czy zasada ta mo?e podlega? wyk?adni zaw??aj?cej, aby w istocie uzna? ?wiadczenie za jeszcze niedokonane, je?eli wynagrodzenie za to ?wiadczenie nie jest wymagalne lub jest warunkowe, tak jak to ma miejsce w post?powaniu g?ównym.

19 W zale?no?ci od odpowiedzi, jakiej Trybuna? udzieli na to pytanie pierwsze, s?d odsy?aj?cy zastanawia si? równie?, czy fakt uiszczenia przez podatnika na rzecz skarbu pa?stwa „zaliczki” jest zgodny z niektórymi zasadami prawa dotycz?cymi VAT, a tak?e z ogólnymi zasadami równo?ci i proporcjonalno?ci. Pytania s?du odsy?aj?cego opieraj? si? w istocie na stanowi?cym sedno sporu przed s?dem orzekaj?cym co do istoty porównaniu sytuacji, w jakich znajduj? si?, odpowiednio, podatnik taki jak ten, o którym mowa w post?powaniu g?ównym, i podatnik opodatkowany wed?ug „metody kasowej”.

20 W zwi?zku z wnioskowan? wyk?adni? art. 63 dyrektywy VAT s?d odsy?aj?cy zastanawia si? nad kwesti? wyk?adni art. 90 tej dyrektywy, który dotyczy prawa do obni?enia podstawy opodatkowania w niektórych okoliczno?ciach, w szczególno?ci w przypadku niewywi?zania si? z p?atno?ci wynagrodzenia za ?wiadczenie. S?d ten zmierza w tym zakresie do ustalenia, czy w przypadku gdyby dyrektywa VAT nie sta?a na przeszkodzie temu, aby podatnik finansowa? podatek przez okres kilku lat, pa?stwa cz?onkowskie mog? przyzna? to obni?enie ju? w odniesieniu do bie??cego okresu rozliczeniowego, a nie, jak okazuje si? wynika? z brzmienia tego artyku?u, po wykonaniu ?wiadczenia.

21 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof (federalny trybuna? finansowy) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 63 dyrektywy [VAT] przy uwzgl?dnieniu zadania przypadaj?cego podatnikowi jako poborcy podatku na rzecz organów skarbowych nale?y interpretowa? zaw??aj?co w ten sposób, ?e kwota podlegaj?ca pobraniu za ?wiadczenie:

a) jest wymagalna albo

b) przynajmniej bezwarunkowo należna?

2) W przypadku udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej: czy podatnik jest zobowiązany uiścić zaliczki na podatek należny za świadczenie przez okres dwóch lat, w sytuacji gdy może on otrzymać wynagrodzenie za swoje świadczenie (w czuści) dopiero po upływie dwóch lat od zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego?

3) W przypadku udzielenia na pytanie drugie odpowiedzi twierdzącej: czy uwzględniając uprawnienia przysługujące im na podstawie art. 90 ust. 2 [dyrektywy VAT], państwa członkowskie mogą uznać, że korekty przewidzianej w art. 90 ust. 1 [tej dyrektywy] można dokonać już w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, w którym podatek stał się należny, w przypadku gdy ze względu na brak wymagalności podatnik może otrzymać należną kwotę dopiero po upływie dwóch lat od momentu powstania obowiązku podatkowego?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

22 Na wstępie należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE procedury współpracy między sądami krajowymi a Trybunałem do tego ostatniego należy udzielenie sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, która umożliwi mu rozstrzygnięcie zawisłego przed nim sporu. Mając to na uwadze, Trybunał powinien w razie potrzeby przeformułować przedłożone mu pytania. Ponadto Trybunał może być zmuszony do uwzględnienia norm prawa Unii, do których sąd krajowy nie poczynił odesłania w swoim pytaniu (wyrok z dnia 1 lutego 2017 r., Município de Palmela, C-144/16, EU:C:2017:76, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

23 W niniejszej sprawie u podstaw wątpliwości sądu odsyłającego leży niepewność co do kwestii, czy art. 63 dyrektywy VAT można interpretować zawczasu, skutkiem czego świadczenie usług nie powinno zostać uznane za „wykonane” w rozumieniu tego przepisu, gdy wynagrodzenie za to świadczenie nie jest wymagalne ani bezwarunkowo należne, co prowadzi zatem do czuściowej wymagalności VAT.

24 W tym względzie okazuje się za to, że art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT, w zakresie, w jakim określa moment, w którym świadczenie usług należy uważyć za „dokonane” w przypadku transakcji „związanych z wpłatą zaliczki lub płatności rat”, jest takż istotny dla stosowania przepisów dotyczących VAT do sytuacji takiej jak rozpatrywana w postępowaniu głównym.

25 W związku z tym należy uznać, że poprzez swoje pytania, które należy zbadać zcznie, sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 63 dyrektywy VAT w związku z art. 64 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku związanego ze świadczeniem przez agenta usług pośrednictwa odnoszących się do zawodowych graczy piłki nożnej, takim jak bdućce przedmiotem postępowania głównego, w odniesieniu do którego dokonano warunkowych, rozłożonych na raty płatności przez okres kilku lat po transferze, uznać za mające miejsce w dniu transferu.

26 W tym względzie należy przypomnieć z jednej strony, że zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

27 Z drugiej strony, zgodnie z art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT, w przypadku transakcji zwiąanych

z p?atno?ci? rat ?wiadczenie us?ug uwa?a si? za dokonane w rozumieniu art. 63 z up?ywem okresów, których p?atno?ci te dotycz?.

28 Z ??cznego stosowania tych dwóch przepisów wynika, ?e w odniesieniu do transakcji zwi?zanych z p?atno?ci? rat zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego ma miejsce, a podatek staje si? wymagalny z up?ywem okresów, których p?atno?ci te dotycz? (zob. podobnie wyrok z dnia 3 wrze?nia 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, pkt 50).

29 Do s?du odsy?aj?cego nale?y co do zasady ustalenie, czy ?wiadczenie b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego rzeczywi?cie zalicza si? do transakcji „zwi?zanych z wp?at? zaliczki lub p?atno?ci? rat” w rozumieniu art. 64 ust. 1 dyrektywy VAT.

30 Maj?c na uwadze powy?sze, i w celu udzielenia u?ytecznej odpowiedzi s?dowi odsy?aj?cemu, nale?y zauwa?y?, ?e okazuje si?, i? jest tak w wypadku ?wiadczenia takiego jak to b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, polegaj?cego na negocjowaniu transferu zawodnika odno?nie do pewnej liczby sezonów pi?karskich w klubie i wynagradzanego przy u?yciu warunkowych p?atno?ci roz?o?onych na raty przez okres kilku lat po transferze (zob. analogicznie wyrok z dnia 3 wrze?nia 2015 r., Asparuhovo Lake Investment Company, C?463/14, EU:C:2015:542, pkt 49).

31 Z powy?szego wynika, ?e z zastrze?eniem dokonania przez s?d odsy?aj?cy nale??cych do niego ustale?, zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego i wymagalno?? podatku zwi?zanego ze ?wiadczeniem takim jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym nale?y uzna? za maj?ce miejsce nie w dniu transferu, lecz z up?ywem okresów, których dotycz? p?atno?ci dokonywane przez klub.

32 W ?wietle ca?o?ci powy?szych rozwa?a? na zadane pytania nale?y odpowiedzie?, ?e art. 63 dyrektywy VAT w zwi?zku z art. 64 ust. 1 tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, i? stoi on na przeszkodzie temu, by zdarzenie powoduj?ce powstanie obowi?zku podatkowego i wymagalno?? podatku zwi?zanego ze ?wiadczeniem przez agenta us?ug po?rednictwa odnosz?cych si? do zawodowych graczy pi?ki no?nej, takim jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego, w odniesieniu do którego to ?wiadczenia dokonano warunkowych, roz?o?onych na raty p?atno?ci przez okres kilku lat po transferze, uzna? za maj?ce miejsce w dniu transferu.

W przedmiocie kosztów

33 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (szósta izba) orzeka, co nast?puje:

Artykuł 63 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z art. 64 ust. 1 tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie temu, by zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku związane ze świadczeniem przez agenta usług pośrednictwa odnoszących się do zawodowych graczy piłki nożnej, takim jak błądce przedmiotem postępowania głównego, w odniesieniu do którego to świadczenia dokonano warunkowych, rozłożonych na raty płatności przez okres kilku lat po transferze, uważać za mające miejsce w dniu transferu.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.