WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 12 czerwca 2008 r. *

W sprawie C-462/05

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 22 grudnia 2005 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Fernandesa, Â. Seiçę Nevesa oraz R. Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

* Język postępowania: portugalski.

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász, J. Malenovský i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 marca 2008 r.,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że utrzymując w mocy obniżoną 5% stawkę podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") w stosunku do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 12 i 28 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa

wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r. (Dz.U. L 22, s. 17, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

2 Motyw dziewiętnasty szóstej dyrektywy stanowi:

„niezbędne jest zapewnienie okresu przejściowego pozwalającego na stopniowe dostosowywanie prawa krajowego w określonych dziedzinach".

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

4 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 5 szóstej dyrektywy:

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

[…]

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje [podmioty] prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne [jako organy władzy publicznej], nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

[…]”

5 Jeśli chodzi o stawki podatku VAT, art. 12 ust. 3 lit a) akapity od pierwszego do trzeciego szóstej dyrektywy stanowią:

„Państwo członkowskie ustala standardową stopę podatku od wartości dodanej jako wartość procentową podstawy opodatkowania, jednakową dla dostawy towarów i świadczenia usług. W okresie między dniem 1 stycznia 2001 r. a dniem 31 grudnia 2005 r. ta wartość procentowa nie może być niższa niż 15%.

Na wniosek Komisji i po konsultacji z Parlamentem Europejskim i Komitetem Ekonomiczno-Społecznym Rada jednomyślnie podejmuje decyzję w sprawie poziomu standardowej stopy stosowanej po dniu 31 grudnia 2005 r.

Państwa członkowskie mogą również stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Stawki te ustalane są jako stopa procentowa podstawy opodatkowania, która nie może być niższa niż 5%, i jest stosowana tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w załączniku H".

6 Usługi polegające na udostępnianiu użytkownikom infrastruktury drogowej za zapłatą opłaty za przejazd nie widnieją ani w wykazie zamieszczonym w załączniku D do szóstej dyrektywy, ani w załączniku H do tej dyrektywy.

7 Artykuł 28 ust. 2 szóstej dyrektywy brzmi następująco:

„Nie naruszając art. 12 ust. 3, podczas okresu przejściowego wskazanego w art. 28l stosuje się następujące przepisy:

[…]

d) Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały obniżoną stawkę wobec usług restauracyjnych, odzieży dziecięcej i obuwia dziecięcego oraz gospodarki mieszkaniowej, mogą w dalszym ciągu stosować tę stawkę do takich dostaw.

e) Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1991 r. stosowały obniżoną stawkę w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w załączniku H, mogą stosować wobec takich dostaw obniżoną stawkę lub jedną z dwu obni-

żonych stawek przewidzianych w art. 12 ust. 3, pod warunkiem że stawka nie będzie niższa niż 12%".

Prawo krajowe

8 Portugalski kodeks podatku od wartości dodanej (zwany dalej „CIVA") przewiduje w art. 18 ust. 1 lit. a), że przywóz, dostawa towarów i świadczenie usług wymienionych w wykazie I załączonym do CIVA podlegają obniżonej stawce podatku VAT, która wynosi 5%. Pozycja 2.19 tego wykazu wymienia „opłaty za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie".

9 Rozwój portugalskich przepisów dotyczących podatku VAT stosowanego do tego rodzaju opłat był następujący:

— w dniu 1 stycznia 1991 r. obowiązywała obniżona 8% stawka, taka sama jak stawka stosowana do opłat za przejazd autostradami;

— od dnia 24 marca 1992 r. do dnia 31 grudnia 1994 r. na podstawie ustawy nr 2/92 z dnia 9 marca 1992 r. stosowana była standardowa stawka podatku VAT;

— począwszy od dnia 1 stycznia 1995 r. do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie stosowana jest obniżona 5% stawka, zgodnie z ustawą nr 39-B/94 z dnia 27 grudnia 1994 r., a do innych opłat za przejazd stosowana jest stawka standardowa.

Okoliczności sporu i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

Okoliczności powstania sporu

10 Stosowanie przez Republikę Portugalską obniżonej 5% stawki podatku VAT w stosunku do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie było przedmiotem pierwszego postępowania w przedmiocie uchybienia, wszczętego przez Komisję w kwietniu 1996 r. Postępowanie to zakończyło się wyrokiem z dnia 8 marca 2001 r. w sprawie C-276/98 Komisja przeciwko Portugalii, Rec. s. I-1699.

11 Sprawa zakończona tym wyrokiem dotyczyła nie tylko usług związanych z przejazdem przez Tag płatnymi mostami, lecz również czynności związanych z określonymi towarami. Komisja twierdziła, że stosując do tych usług i czynności 5% stawkę podatku VAT, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 12 i 28 ust. 2 szóstej dyrektywy.

12 W ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Portugalii Trybunał uwzględnił skargę Komisji w zakresie dotyczącym towarów, lecz oddalił ją w zakresie dotyczącym opłat za przejazd. Wyrok ten został uzasadniony w następujący sposób:

„22 Komisja zarzuca Republice Portugalskiej, że naruszyła ona art. 12 ust. 3 i art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy, poddając opłaty pobierane za przejazd drogowy przez płatny most nad Tagiem w Lizbonie obniżonej 5% stawce podatku VAT, zamiast stosować standardową stawkę wynoszącą w Portugalii 17%.

23 Należy stwierdził, że Komisja nie dostarczyła Trybunałowi elementów, które pozwalałyby mu stwierdzić istnienie zarzucanego uchybienia. Należy bowiem stwierdzić, że nie wykazano, iż sporne świadczenie usług podlegało podatkowi VAT.

24 Należy w tym zakresie przypomnieć, że zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, podatkowi VAT podlegają jedynie usługi wykonane przez podatnika występującego w takim charakterze.

25 Zgodnie z art. 4 ust. 5 tej dyrektywy podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, którą podejmują i transakcjami, które zawierają jako organy władzy publicznej, nawet jeśli działalność ta jest odpłatna. Jak Trybunał przypomniał wielokrotnie, analiza tego tekstu w świetle celów tej dyrektywy wskazuje na to, że aby zastosować zasadę nieopodatkowania, powinny zostać spełnione dwie kumulatywne przesłanki, to znaczy wykonywanie działalności przez podmiot prawa publicznego i wykonywanie działalności w zakresie wykonywania władzy publicznej (zob. w szczególności wyroki z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja przeciwko Grecji, [Rec. s. I-6537], pkt 34; C-276/97 Komisja przeciwko Francji, [Rec. s. I-6251], pkt 39; C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, [Rec. s. I-6301], pkt 37; C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, [Rec. s. I-6355], pkt 49, oraz C-408/97 Komisja przeciwko Niderlandom, [Rec. s. I-6417], pkt 34 […]).

26 Komisja nie zakwestionowała zaś faktu, że — jak to wyjaśnił podczas rozprawy rząd portugalski — to podmiot prawa publicznego, działający w zakresie wykonywania władzy publicznej udostępnia użytkownikom płatny most nad Tagiem w Lizbonie.

27 Należy zatem stwierdzić, że skoro przesłanki przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy są w niniejszym przypadku spełnione, to usługi świadczone przez podmiot prawa publicznego nie podlegają opodatkowaniu. W tym zakresie Komisja twierdzi niesłusznie, że przepis ten oferuje jedynie możliwość odstąpienia od ogólnej zasady wyrażonej w art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy. Z treści art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy wynika bowiem jasno, że państwa członkowskie nie mają prawa uznać podmiotów prawa publicznego za podatników w zakresie

działalności prowadzonej w zakresie wykonywania władzy publicznej, które nie są wymienione — jak to ma miejsce w niniejszym przypadku — w załączniku D do szóstej dyrektywy i nie spełniają przesłanek wskazanych w art. 4 ust. 5 akapit drugi. W związku z tym nie mogą one zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowywać czynności wykonywanych przez te podmioty (zob. podobnie wyrok z dnia 17 października 1989 r. w sprawie 231/87 i 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino i in., Rec. s. 3233, pkt 33).

28 Prawdą jest, że gdyby nieobciążanie podatkiem VAT danej działalności powodowało zakłócenia konkurencji o określonym znaczeniu w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit drugi szóstej dyrektywy, udostępnianie tego mostu za zapłatą opłaty podlegałoby opodatkowaniu na podstawie tego samego przepisu. Należy jednak stwierdzić, że Komisja na żadnym etapie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi nie powołała się na istnienie takich zakłóceń.

29 Wprowadzając lub utrzymując w mocy obniżoną stawkę podatku VAT na opłaty za przejazd drogowy uiszczane podczas przejazdu przez most nad Tagiem, Republika Portugalska — wbrew temu, co zarzuca jej Komisja — nie naruszyła art. 12 ust. 3 i art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy. W ramach niniejszej skargi nie jest konieczne rozstrzyganie kwestii, czy to państwo członkowskie uchybiło innym przepisom tej dyrektywy. W trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi Komisja nie podniosła bowiem żadnego zarzutu naruszenia innych przepisów poza art. 12 ust. 3 i art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy, a zatem takie naruszenie nie jest przedmiotem niniejszego sporu.

30 Należy zatem oddalić skargę Komisji w zakresie dotyczącym opłat za przejazd drogowy przez most nad Tagiem w Lizbonie".

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi w niniejszym postępowaniu w przedmiocie uchybienia

13 Po wydaniu ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, Komisja postanowiła wszcząć nowe postępowanie w przedmiocie uchybienia. Wezwanie do usunięcia uchybienia z dnia 19 grudnia 2003 r. zawierało dwa zarzuty pod adresem Republiki Portugalskiej:

— tytułem głównym, zarzut uchybienia wynikającego z ewentualnej niezgodności CIVA z art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy wobec tego, że dane usługi — w związku z tym, iż były wykonywane przez podmiot niepodlegający podatkowi VAT — nie powinny być poddane podatkowi VAT;

— tytułem ewentualnym, na wypadek gdyby władze portugalskie uznawały dane usługi za podlegające opodatkowaniu, uchybienie polegałoby na ewentualnej niezgodności CIVA z art. 12 i 28 tej dyrektywy, wobec tego, że w takim przypadku należałoby stosować standardową stawkę podatku VAT, a nie stawkę obniżoną.

14 Uwzględniając odpowiedź władz portugalskich na to wezwanie do usunięcia uchybienia, Komisja w dniu 9 lipca 2004 r. skierowała do Republiki Portugalskiej uzasadnioną opinię, podtrzymując swoją zasadniczą argumentację i wzywając ją do podjęcia niezbędnych działań celem wypełnienia jej obowiązków wynikających z tej opinii w terminie dwóch miesięcy od dnia jej doręczenia. Jako że państwo to nie podjęło w wyznaczonym terminie działań celem zmiany swoich przepisów, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego.

15 Na poparcie swojej skargi Komisja podnosi jedynie zarzut drugi wskazany w pkt 13 niniejszego wyroku, to znaczy stosowania do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie nie stawki standardowej podatku VAT, lecz stawki 5%.

W przedmiocie skargi

16 Odrębnym pismem Republika Portugalska podniosła zarzut niedopuszczalności na podstawie art. 91 § 1 regulaminu Trybunału. Trybunał orzeczeniem z dnia 16 stycznia 2007 r. postanowił połączyć ten zarzut ze sprawą główną i rozpoznać je łącznie.

W przedmiocie zarzutu niedopuszczalności

Argumentacja stron

17 Republika Portugalska podnosi zarzut niedopuszczalności ze względu na powagę rzeczy osądzonej. Jej zdaniem w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Portugalii do Trybunału wniesiono już o rozpoznanie tej samej kwestii, co ta podniesiona w niniejszej skardze. Jako że ani okoliczności faktyczne, ani prawne w obowiązującym prawie krajowym ani wspólnotowym nie zmieniły się, stwierdzeniu Trybunału w pkt 29 tego wyroku o braku naruszenia art. 12 ust. 3 i art. 28 ust. 2 szóstej dyrektywy przysługuje powaga rzeczy osądzonej i powinno ono prowadzić do niedopuszczalności skargi.

18 Wyżej wymienione państwo członkowskie twierdzi, że choć wezwanie do usunięcia uchybienia oraz uzasadniona opinia w niniejszej sprawie dotyczą innych uchybień szóstej dyrektywy wynikających z przepisów portugalskich, a w szczególności naruszenia jej art. 4 ust. 5, przedmiot skargi ostatecznie ogranicza się do art. 12 i 28 tej dyrektywy, które zostały już powołane w sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Portugalii.

19 Komisja odpiera zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Republikę Portugalską.

20 Po pierwsze, uważa ona, że powaga rzeczy osądzonej obejmuje okoliczności faktyczne i prawne, które w rzeczywistości i w konieczny sposób zostały rozstrzygnięte w ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, przy czym z lektury jego pkt 23–28 nie można wywieść stwierdzenia o zgodności przepisów portugalskich z art. 12 i 28 szóstej dyrektywy. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że Komisja nie wykazała prywatnoprawnego charakteru podmiotu świadczącego sporne usługi.

21 Po drugie, Komisja uważa za oczywiste, że nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych, które uznane zostały za wykazane w 2001 r., co wyklucza, by ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii uzyskał powagę rzeczy osądzonej w odniesieniu do nowego postępowania między tymi samymi stronami i mającego ten sam przedmiot, co skarga, która doprowadziła do jego wydania.

22 W tym zakresie Komisja wskazuje na brak jasności i oczywistą sprzeczność stanowisk zajmowanych kolejno przez władze portugalskie w odniesieniu do statusu prawnego podmiotu odpowiedzialnego za eksploatację płatnych mostów na rzece Tag w Lizbonie. O ile podczas rozprawy w sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Portugalii władze te twierdziły, że podmiot ten ma charakter publicznoprawny, o tyle jednak w trakcie postępowania poprzedzającego wszczęcie niniejszego postępowania podniosły one, że podmiot ten ma charakter spółki handlowej prawa prywatnego, wyjaśniając, że ocena dokonana przez Trybunał w tym wyroku wynikała z niezrozumienia pisemnych i ustnych oświadczeń przedstawicieli Republiki Portugalskiej.

Ocena Trybunału

23 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że powaga rzeczy osądzonej obejmuje jedynie okoliczności faktyczne i prawne, które w rzeczywistości i w konieczny sposób zostały rozstrzygnięte w danym orzeczeniu sądowym (wyrok z dnia 19 lutego 1991 r. w sprawie C-281/89 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-347, pkt 14; postanowienie z dnia 28 listopada 1996 r. w sprawie C-277/95 P Lenz przeciwko Komisji, Rec. s. I-6109, pkt 50, oraz wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, od C-250/99 P do C-252/99 P i C-254/99 P Limburgse Vinyl Maatschappij i in. przeciwko Komisji, Rec. s. I-8375, pkt 44).

24 W niniejszym przypadku o ile w rzeczywistości, podobnie jak w sprawie zakończonej ww. wyrokiem w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, zarzucane jest uchybienie art. 12 i 28 szóstej dyrektywy, o tyle należy jednak zważyć, iż w sprawie tej żadna wzmianka dotycząca charakteru koncesjonariusza oferującego przedmiotowe usługi nie została poczyniona przez Republikę Portugalską ani w fazie poprzedzającej wniesienie skargi, ani w trakcie postępowania pisemnego przed Trybunałem. Jedyna wzmianka dotycząca charakteru prawnego tego podmiotu miała miejsce podczas rozprawy, w trakcie której przedstawiciel tego państwa członkowskiego powołał się na charakter publicznoprawny podmiotu działającego w zakresie wykonywania władzy publicznej (zob. w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Portugalii, pkt 26).

25 Jednak w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie niniejszej skargi Republika Portugalska przyznała po raz pierwszy, że podmiotem eksploatującym mosty nad Tagiem w Lizbonie jest Lusoponte — Concessionária para a travessia do Tejo SA (zwana dalej „Lusoponte"), konsorcjum przedsiębiorstw, któremu w następstwie międzynarodowego postępowania przetargowego przyznano koncesję, która wygasa w dniu 24 marca 2030 r. i obejmuje koncepcję projektu, budowę, finansowanie, eksploatację i utrzymanie obecnego mostu Vasca da Gamy oraz eksploatację i utrzymanie istniejącego wcześniej mostu 25 kwietnia.

26 Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że choć w ramach postępowania w przedmiocie uchybienia prowadzonego na podstawie art. 226 WE Komisja musi wykazać istnienie zarzucanego uchybienia, to jednak państwa członkowskie są na mocy art. 10 WE zobowiązane do ułatwiania Komisji wypełniania jej zadań, polegających w szczególności, zgodnie z art. 211 WE, na czuwaniu nad stosowaniem

postanowień traktatu WE, jak również środków przyjętych przez instytucje na jego podstawie. Jeśli chodzi o ustalenie, czy w praktyce właściwie zastosowano przepisy krajowe mające zapewnić skuteczne wprowadzenie w życie dyrektywy, Komisja w znacznym stopniu polega na informacjach dostarczanych przez dane państwo członkowskie, a zatem to ostatnie nie może powoływać się na brak precyzji elementów prawnych i praktyki krajowej podnoszonych przez Komisję, a w konsekwencji na niedopuszczalność skargi (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 15–17 oraz cytowane tam orzecznictwo, oraz wyrok z dnia 25 października 2007 r. w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, C-248/05, Zb.Orz. s. I-9261, pkt 67 i 68 oraz cytowane tam orzecznictwo).

27 Należy stwierdzić, że nowa informacja Republiki Portugalskiej dotycząca charakteru prawnego podmiotu oferującego przedmiotowe usługi stanowi zasadniczą zmianę stanu faktycznego, w odniesieniu do którego w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Portugalii Trybunał stwierdził, że należy stosować art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy i w związku z tym oddalić zarzut uchybienia art. 12 i 28 tej dyrektywy w zakresie opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie. W tych okolicznościach Republika Portugalska nie może skutecznie powoływać się na powagę rzeczy osądzonej, bowiem przedmiot niniejszego sporu i tego w sprawie zakończonej ww. wyrokiem Komisja przeciwko Portugalii różnią się i to właśnie z powodu informacji dostarczonych Komisji przez to państwo członkowskie w ramach niniejszego postępowania.

28 Wynika z tego, że zarzut niedopuszczalności podniesiony przez Republikę Portugalską przeciwko skardze Komisji należy oddalić jako niezasadny.

Co do istoty

29 Należy zważyć na wstępie, że ewentualne uchybienie polegające na błędnym stosowaniu stawek należnych na podstawie art. 12 i 28 szóstej dyrektywy zakłada niestosowanie w niniejszym przypadku art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, bądź ewentualnie stosowanie tego przepisu w związku z art. 4 ust. 5 akapit drugi.

30 W istocie gdyby zastosowanie znajdował art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, dostawy i usługi dokonywane odpłatnie na terytorium kraju nie mogłyby być opodatkowane, w zakresie w jakim byłyby one dokonywane przez podmiot niepodlegający opodatkowaniu podatkiem VAT. Tylko w przypadku, gdyby nieopodatkowanie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy prowadziło do zakłócenia konkurencji o określonym znaczeniu, art. 4 ust. 5 akapit drugi wymagałby poddania danych usług podatkowi VAT.

W przedmiocie stosowania art. 4 ust. 5 akapit pierwszy i drugi szóstej dyrektywy

— Argumentacja stron dotycząca ww. akapitu pierwszego

31 Komisja twierdzi, że art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie ma w niniejszym przypadku zastosowania. Władze portugalskie potwierdziły w odpowiedzi skierowanej w trakcie postępowania poprzedzającego wniesienie skargi charakter prywatnoprawny podmiotu będącego koncesjonariuszem zamówienia publicznego, Lusoponte, który jest odpowiedzialny za eksploatację mostów przez Tag w Lizbonie i za pobór opłat za przejazd drogowy tymi mostami począwszy od dnia 1 stycznia 1996 r. w odniesieniu do mostu 25 kwietnia i od dnia 29 marca 1998 r. w odniesieniu do mostu Vasco da Gamy. W związku z tym nie jest jej zdaniem spełniona pierwsza z dwóch kumulatywnych przesłanek wymaganych w orzecznictwie Trybunału dla stosowania tego przepisu, a mianowicie publicznoprawnego charakteru podmiotu.

32 Republika Portugalska przyznaje, że podmiot obsługujący te płatne mosty jest konsorcjum utworzonym z przedsiębiorstw portugalskich, jednego przedsiębiorstwa angielskiego i jednego francuskiego. Jednak konsorcjum to jest podmiotem prawa publicznego, z uwagi na przedmiot i cel powierzonej mu działalności, okoliczność, że jest ono wyposażone w prerogatywy władzy publicznej i że podlega ono prawu administracyjnemu.

33 Republika Portugalska uważa, że orzecznictwo Trybunału dotyczące art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie pozwala stwierdzić, czy nieobciążanie podatkiem VAT podmiotów, których dotyczy ten przepis, obejmuje wyłącznie „podmioty publiczne", to znaczy te, które są organicznie powiązane z organami administracji, czy też przeciwnie, w hipotezie takiego przepisu mieszczą się również „podmioty prawa publicznego". Państwo to wywodzi, że zarówno brzmienie tego przepisu, jak i zasada neutralności podatku VAT wymagają objęcia reżimem nieopodatkowania „podmiotów prawa publicznego" takich jak Lusoponte.

— Ocena Trybunału

34 Należy stwierdzić na wstępie, że Trybunał orzekł już, że udostępnienie infrastruktury drogowej za zapłatą opłaty za przejazd stanowi świadczenie usług dokonywane odpłatnie w rozumieniu art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy (ww. wyroki w sprawach Komisja przeciwko Francji, pkt 36; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 34; Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 46; Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 30; Komisja przeciwko Grecji, pkt 31, oraz wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, C-83/99, Rec. s. I-445, pkt 11).

35 Podobnie, jak to Trybunał podkreślił wielokrotnie, analiza art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w świetle jej celów wskazuje, że aby znajdowała zastosowanie zasada nieopodatkowania, muszą być spełnione kumulatywnie dwie przesłanki, to znaczy wykonywanie działalności przez podmiot prawa publicznego oraz prowadzenie działalności w zakresie wykonywania władzy publicznej (wyroki z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. s. 1471, pkt 21; ww. wyrok w sprawie Comune di Carpaneto Piacentino i in., pkt 12, oraz wyrok z dnia 25 lipca 1991 r. w sprawie C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, Rec. s. I-4247, pkt 18. Zobacz również ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 39; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 37; Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 49; z dnia 12 września 2000 r. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 34; w Komisja przeciwko Grecji, pkt 34; Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 11, oraz z dnia 13 grudnia 2007 r. w sprawie C-408/06 Götz, Zb.Orz. s. I-11295, pkt 41).

36 W niniejszym sporze Republika Portugalska rozwija szczegółową argumentację celem wykazania, że Lusoponte jest podmiotem prawa publicznego, przy czym argumentacja ta nie zawiera jakiejkolwiek analizy struktury, korporacyjnej lub instytucjonalnej, tego podmiotu. Jedynie przedmiot lub cel jego działalności umożliwia jej zdaniem zakwalifikowanie go jako podmiot prawa publicznego. Bezpośrednia lub pośrednia zależność tego podmiotu od administracji publicznej lub nawet jego włączenie do niej ma nie odgrywać żadnej roli w tym względzie.

37 Tezy Republiki Portugalskiej nie można zaakceptować.

38 W przedmiocie pierwszej przesłanki zawartej w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to znaczy publicznoprawnego charakteru podmiotu, Trybunał stwierdził, że działalność jednostki nie podlega zwolnieniu od podatku VAT na tej tylko podstawie, że polega ona na wykonywaniu czynności zastrzeżonych na rzecz władzy publicznej (ww. wyroki z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 21, i w sprawie Ayuntamiento de Sevilla, pkt 19).

39 Jeśli bowiem działalność polegająca na dokonywaniu aktów objętych prerogatywami władzy publicznej zostaje powierzona niezależnemu podmiotowi trzeciemu lub jest wykonywana przez podmioty niewchodzące w skład administracji publicznej, w formie samodzielnej działalności gospodarczej, zwolnienie przewidziane w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie ma zastosowania (zob. podobnie wyrok z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, pkt 22, oraz ww. wyrok w sprawie Ayuntamiento de Sevilla, pkt 20).

40 W niniejszym przypadku bezsporne jest, że Lusoponte jest podmiotem trzecim, który nie wchodzi w skład administracji publicznej i nie pozostaje z nią w żadnym stosunku zależności. Konkretnie zaś, jak wskazano w pkt 25 niniejszego wyroku, jest to konsorcjum utworzone w formie spółki akcyjnej, którego akcjonariuszami są przedsiębiorstwa portugalskie oraz jedno przedsiębiorstwo francuskie i jedno ze Zjednoczonego Królestwa, które w następstwie przetargu uzyskało koncesję przyznaną przez administrację portugalską.

41 W takich okolicznościach należy stwierdzić, że nie można uznać Lusoponte za „podmiot prawa publicznego" w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. A zatem przepis ten nie znajduje zastosowania w niniejszym sporze.

42 Jako że art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nie ma zastosowania w niniejszej sprawie, podobnie rzecz się ma z art. 4 ust. 5 akapit drugi, bowiem przepis ten ma zastosowanie jedynie do podmiotów wskazanych w akapicie pierwszym.

W przedmiocie uchybienia art. art. 12 ust. 3 lit a) i art. 28 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy

— Argumentacja stron

43 Komisja ocenia, że przepisy portugalskie naruszają art. 12 ust. 3 lit a) szóstej dyrektywy, bowiem stawka obniżona nie znajduje zastosowania, wobec tego, że przedmiotowe usługi nie zostały wymienione w załączniku H do tej dyrektywy.

44 Jeśli chodzi o art. 28 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy, Komisja uważa, że przepis ten również nie upoważnia do stosowania obniżonej stawki przewidzianej w CIVA. Nawet jeśli obniżona stawka miała zastosowanie w dniu 1 stycznia 1991 r., to wobec tego, że sporne usługi były opodatkowane według stawki standardowej, to znaczy w danym przypadku od dnia 24 marca 1992 r. do dnia 31 grudnia 1994 r., nie można przywrócić stawki obniżonej. Stanowisko takie znajduje podstawy w celu polegającym na wzmocnieniu zbliżenia poziomu stawek podatku VAT, jak to wyjaśnia motyw drugi dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG (Dz.U. L 316, s. 1), oraz

w przejściowym i wyjątkowym charakterze tego przepisu, który implikuje ścisłą jego wykładnię.

45 W każdym razie nawet jeśli Trybunał nie byłby w stanie zgodzić się z taką ścisłą wykładnią, Komisja podnosi, że należałoby stwierdzić, iż przepisy portugalskie, przewidując stawkę niższą niż 12% dla opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie, uchybiają art. 28 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy.

46 Republika Portugalska podnosi, że stosowana w niniejszym przypadku stawka znajduje podstawę w art. 28 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy, jako że — odmiennie od tego, co przewiduje art. 28 ust. 2 lit. d) — jedyną przesłanką wyraźnie wskazaną w pierwszym z tych przepisów jest stosowanie do danych usług obniżonej stawki w dniu 1 stycznia 1991 r.

47 Republika Portugalska wnioskuje z tego, że w mającym zapaść wyroku Trybunał nie może wykroczyć poza stwierdzenie ewentualnej niemożności stosowania 5% stawki, określając stawkę, którą należy stosować w miejsce tej przewidzianej w CIVA. W każdym razie zdaniem tego państwa członkowskiego w przypadku, gdyby Trybunał stwierdził uchybienie art. 12 i 28 szóstej dyrektywy, nadal istniałyby podstawy do stosowania 12% stawki pośredniej, zamiast stosowania 21% stawki standardowej.

— Ocena Trybunału

48 Stosowaniu systemu przejściowego przewidzianego w art. 28 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy sprzeciwiają się w niniejszym przypadku dwojakie względy prawne.

49 Po pierwsze, z treści tego przepisu wynika, że obniżona stawka, którą można stosować nie powinna być niższa niż 12%. W niniejszym przypadku chociaż bezsporne jest, że Republika Portugalska stosowała w dniu 1 stycznia 1991 r. do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie obniżoną stawkę, stawka ta od tego czasu aż do chwili obecnej pozostawała zawsze niższa niż 12%.

50 Po drugie, jak podniosła Komisja, jako że standardowa stawka podatku VAT była stosowana do spornych usług między dniem 24 marca 1992 r. a dniem 31 grudnia 1994 r., Republika Portugalska nie miała prawa przywrócić stawki obniżonej.

51 Należy bowiem przypomnieć, że wspólnotowy system podatku VAT jest wynikiem postępującej harmonizacji ustawodawstw krajowych w ramach art. 93 WE i 94 WE. Jak wielokrotnie orzekał Trybunał, harmonizacja ta, w sposób, w jaki została dokonana przez kolejne dyrektywy, a w szczególności przez szóstą dyrektywę, do tej pory jest jedynie harmonizacją częściową (wyroki z dnia 5 grudnia 1989 r. w sprawie C-165/88 ORO Amsterdam Beheer i Concerto, Rec. s. I-4081, pkt 21, oraz z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. s. I-11479, pkt 50).

52 A zatem jeszcze nie doprowadzono do zamierzonej harmonizacji, ponieważ szósta dyrektywa upoważniła państwa członkowskie na podstawie art. 28 do dalszego utrzymania określonych przepisów ich ustawodawstwa krajowego, wcześniejszych niż ta dyrektywa, które bez takiego upoważnienia byłyby z nią sprzeczne (zob. podobnie wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. s. I-6049, pkt 38, oraz ww. wyrok w sprawie Eurodental, pkt 51).

53 Jednakże jak wskazują na to nazwa tytułu XVI szóstej dyrektywy oraz jej dziewiętnasty motyw, celem art. 28 jest umożliwienie w okresie przejściowym stopniowego dostosowania przepisów krajowych w określonych dziedzinach.

54 Jeśli chodzi zatem o reżim o charakterze wyjątkowym i przejściowym, art. 28 szóstej dyrektywy podlega wykładni ścisłej (zob. podobnie wyroki z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-169/00 Komisja przeciwko Finlandii, Rec. s. I-2433, pkt 34, oraz ww. wyrok w sprawie Eurodental pkt 54) i zgodnej z jej celem.

55 W niniejszym przypadku ponieważ bezsporne jest, że standardowa stawka podatku VAT była stosowana do spornych usług w okresie od dnia 24 marca 1992 r. do dnia 31 grudnia 1994 r., Republika Portugalska nie ma prawa przywrócić obniżonej stawki dla tych usług (zob. podobnie wyroki z dnia 17 października 1991 r. w sprawie C-35/90 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5073, pkt 7; z dnia 27 października 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-5437, pkt 15; z dnia 16 września 1999 r. w sprawie C-414/97 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5585, pkt 29, oraz ww. wyrok w sprawie Eurodental, pkt 55).

56 W istocie jako że Republika Portugalska dostosowała się w zakresie spornych usług do zharmonizowanych przepisów szóstej dyrektywy, nie może się ona uchylać od obowiązków, opierając się na art. 28 ust. 2 lit. e), ponieważ przepis ten ma dokładnie odwrotny cel, a mianowicie stopniowe dostosowanie przepisów krajowych do przepisów szóstej dyrektywy.

57 Różnica między treścią art. 28 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy a art. 28 ust. 2 lit. d), na którą powołuje się Republika Portugalska, nie uzasadnia odmiennego rozwiązania niż to, które wynika z dwóch poprzedzających punktów, bowiem cel stopniowego dostosowania jest wspólny dla obu tych przepisów przejściowych.

58 Ponieważ w niniejszym przypadku nie zostały spełnione przesłanki stosowania art. 28 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie należało stosować standardową stawkę podatku.

59 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że utrzymując w mocy obniżoną 5% stawkę podatku VAT w stosunku do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 12 i 28 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

60 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Utrzymując w mocy obniżoną 5% stawkę podatku od wartości dodanej w stosunku do opłat za przejazd drogowy przez Tag w Lizbonie, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 12 i 28 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 2001/4/WE z dnia 19 stycznia 2001 r.**

2) **Republika Portugalska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy