WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 28 września 2006 r.*

W sprawie C-128/05

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 18 marca 2005,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez D. Triantafyllou działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Austrii, początkowo reprezentowanej przez H. Dossiego, a następnie przez M. Fruhmanna, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissochet, A. Borg Barthet (sprawozdawca), U. Lõhmus i A. Ó Caoimh, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 27 kwietnia 2006 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi o stwierdzenie przez Trybunał, że, zezwalając podatnikom niemającym miejsca zamieszkania lub siedziby w Austrii, którzy w tym państwie członkowskim świadczą usługi w zakresie przewozu osób, na nieskładanie deklaracji podatkowych i na niepłacenie kwoty netto podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), jeżeli wartość rocznego obrotu osiągniętego przez nich w Austrii jest mniejsza niż 22 000 EUR, uznając że w tym przypadku kwota podatku należnego jest równa kwocie podatku podlegającego odliczeniu i uzależniając zastosowanie uproszczonych przepisów od

warunku niewykazywania podatku VAT na fakturach lub dokumentach uznawanych za faktury, Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 2, 6, 9 ust. 2 lit. b), 17, 18 i 22 ust. 3–5 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, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

Ramy prawne

Szósta dyrektywa

2 Na mocy art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega wszelkiego rodzaju świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium państwa członkowskiego.

3 Zgodnie z brzmieniem art. 6 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy „[t]ermin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5".

4 Artykuł 9 ust. 2 lit. b) tejże dyrektywy stanowi, że „miejscem świadczenia usług transportowych jest miejsce, gdzie odbywa się transport, biorąc pod uwagę pokonywane odległości".

5 Artykuły 17 i 18 szóstej dyrektywy ustalają reguły dotyczące powstania, zakresu i szczegółowych zasad wykonywania prawa do odliczeń, które stanowi zasadniczy element systemu podatku VAT.

6 Artykuł 18 ust. 1 lit. a) przewiduje w szczególności, że aby wykonać prawo do odliczenia, podatnik musi „w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a), posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3". Zgodnie z brzmieniem art. 18 ust. 2 akapit pierwszy „[p]odatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku, w stosunku do którego w tym samym okresie zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1".

7 Artykuł 22 szóstej dyrektywy przewiduje, odpowiednio w ust. 3, 4 i 5, warunki wystawiania faktur, szczegółowe sposoby składania okresowych deklaracji podatkowych oraz obowiązek płacenia przez podatników kwoty netto podatku VAT przy składaniu każdej deklaracji podatkowej.

8 Artykuł 24 tej dyrektywy, zatytułowany „Specjalny system dla małych przedsiębiorstw", stanowi w ust. 1:

„Państwa członkowskie, które mogą napotkać trudności w stosowaniu ogólnego systemu podatkowego do małych przedsiębiorstw, ze względu na ich działalność lub strukturę, mają możliwość na warunkach i w granicach, jakie ustalą, z zastrzeżeniem konsultacji przewidzianych w art. 29, zastosowania uproszczonych procedur do celów naliczania i pobierania podatku, takich jak systemy stawek zryczałtowanych, pod warunkiem że nie będą prowadzić one do obniżki podatku".

9 Ponadto wspomniany art. 24 w ust. 2–7 upoważnia państwa członkowskie do utrzymania w mocy lub do wprowadzenia zwolnień podatkowych lub stopniowego obniżenia podatku dla podatników, których roczny obrót jest niższy niż 5000 EUR.

Uregulowanie krajowe

10 Rozporządzenie federalnego ministra finansów dotyczące ustanowienia średnich stawek w celu obliczania kwot podlegających odliczeniu w odniesieniu do przedsiębiorstw zagranicznych świadczących usługi w zakresie międzynarodowego przewozu osób (BGBl. II, 166/2002, zwane dalej „rozporządzeniem ministra finansów") stanowi:

„Na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 2 Umsatzsteuergesetz [ustawy o podatku obrotowym] z 1994 r., BGBl. 663/1994, w brzmieniu wynikającym z ustawy federalnej BGBl. I, 56/2002, zarządza się co następuje:

Artykuł 1. Przedsiębiorcy, którzy nie mają w kraju miejsca zamieszkania (siedziby), pobytu, ani miejsca wykonywania działalności gospodarczej i których obrót w okresie podatkowym, zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 i 3, nie przekracza 22 000 EUR, mogą w odniesieniu do obrotu uzyskanego z tytułu międzynarodowego przewozu osób, polegającego na okazjonalnym przewozie za pomocą pojazdów silnikowych i przyczep niezarejestrowanych w Austrii, obliczać kwoty podlegające odliczeniu, zgodnie z art. 12 ustawy o podatku obrotowym z 1994 r., przy zastosowaniu średniej stawki 10% w stosunku do obrotu osiągniętego ze wskazanej wyżej działalności (art. 1 ust. 1 pkt 1 i 2 ustawy o podatku obrotowym), jeżeli nie wystawiają faktur w rozumieniu art. 11 ustawy o podatku obrotowym z 1994 r. z tytułu świadczenia wskazanych wyżej usług w zakresie międzynarodowego przewozu osób.

Artykuł 2. Średnia stawka stosowana jest w miejsce wszelkich kwot podlegających odliczeniu w związku ze świadczeniem usług międzynarodowego przewozu osób, o których mowa w art. 1.

Artykuł 3. Jeśli kwota podlegająca odliczeniu obliczana jest zgodnie z art. 1, przedsiębiorca zwolniony jest z obowiązku prowadzenia rachunkowości zgodnie z art. 18 ust. 2 pkt 5 i 6 ustawy o podatku obrotowym z 1994 r.

Artykuł 4. Niniejsze rozporządzenie znajduje zastosowanie do czynności i zdarzeń mających miejsce po dniu 31 marca 2002 r."

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

11 Pismami z dnia 13 marca 2000 r. i z dnia 17 października 2003 r. Komisja wystosowała do Republiki Austrii, odpowiednio, wezwanie do usunięcia uchybienia i uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, żądając od niej przedstawienia swych uwag w terminie dwóch miesięcy, licząc od ostatniego z powyższych pism.

12 Po zapoznaniu się z odpowiedzią Republiki Austrii na powyższe wezwanie Komisja wydała w dniu 9 lipca 2004 r. uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do podjęcia działań niezbędnych do zastosowania się do opinii w terminie dwóch miesięcy od daty jej doręczenia. Władze austriackie odpowiedziały na uzasadnioną opinię pismem z dnia 6 września 2004 r.

13 Uznając że odpowiedź ta nie była satysfakcjonująca, Komisja postanowiła wnieść niniejszą skargę.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie zakresu sporu

14 Komisja zarzuca Republice Austrii, że poprzez wydanie i utrzymanie w mocy rozporządzenia ministra finansów naruszyła art. 2, 6, 9 ust. 2 lit. b), 17, 18 i 22 ust. 3–5 szóstej dyrektywy. Republika Austrii opiera swoją obronę w całości na postanowieniach art. 24 ust. 1 tej dyrektywy.

15 Zgodnie z tym, co podniósł rzecznik generalny w pkt 24–26 swojej opinii, nie wszystkie powołane przez Komisję przepisy są istotne dla wniesionej przez nią skargi. Artykuły 2, 6, 9 ust. 2 lit. b) i art. 17 szóstej dyrektywy ustanawiają bowiem zasady, z uwzględnieniem których muszą być stosowane warunki proceduralne, o których mowa w art. 18 i 22 tej dyrektywy. Natomiast w pismach Komisji brak jest wskazania, w jaki sposób rozporządzenie ministra finansów naruszyło zasady, zgodnie z którymi świadczenie usług podlega opodatkowaniu podatkiem VAT (art. 2 dyrektywy), przewóz osób jest świadczeniem usług (art. 6), miejsce świadczenia usług międzynarodowego przewozu osób jest ustalane, biorąc pod uwagę odległości pokonywane w każdym państwie członkowskim [art. 9 ust. 2 lit. b)], a podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego lub ewentualnie do uzyskania zwrotu podatku naliczonego (art. 17). Przeciwnie, system wprowadzony powyższym rozporządzeniem zakłada stosowanie wszystkich tych zasad. Jednakże mógłby on okazać się sprzeczny z przepisami art. 18 i 22 szóstej dyrektywy dotyczącymi fakturowania podatku VAT, związanej z nim rachunkowości oraz składania deklaracji podatkowych.

16 W konsekwencji jeśli zarzuty przedstawione przez Republikę Austrii w ramach obrony, które w całości opierają się na możliwości zastosowania do powyższego systemu art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy, musiałyby zostać oddalone, to można by jedynie stwierdzić naruszenie art. 18 ust. 1 lit. a) i ust. 2, jak również art. 22 ust. 3–5 szóstej dyrektywy.

17 Rozumowanie Komisji opiera się na trzech głównych argumentach, które zmierzają do wykazania, że specjalny system ustanowiony rozporządzeniem ministra finansów nie może być objęty zakresem zastosowania art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy. Przede wszystkim system ten znajduje zastosowanie do przedsiębiorstw uzyskujących w Austrii roczny obrót poniżej 22 000 EUR, co nie odpowiada pojęciu „małych przedsiębiorstw", których dotyczy ten przepis. Dalej, Republika Austrii nie wykazała, że system ten nie prowadzi do obniżki podatku. Wreszcie, wspomniany przepis upoważnia państwa członkowskie do wprowadzenia procedur uproszczonych, lecz nie zezwala im na przyznanie określonym przedsiębiorstwom całkowitego zwolnienia od podatku.

18 Republika Austrii odrzuca te zarzuty, utrzymując że specjalny system przewidziany dla przedsiębiorców wykonujących działalność w zakresie międzynarodowego przewozu osób, którzy nie mają miejsca zamieszkania albo siedziby w Austrii i którzy uzyskują obrót mniejszy niż 22 000 EUR, objęty jest art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy.

19 W celu przeprowadzenia oceny uzasadnienia skargi należy zatem zbadać, czy w rozumieniu art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy system ustanowiony rozporządzeniem ministra finansów może być uznany za wprowadzający „uproszczone procedury do celów naliczania i pobierania podatku", czy prowadzi do obniżki podatku i czy

znajduje zastosowanie wyłącznie do „małych przedsiębiorstw". Wystarczy, że system ten nie spełnia jednego z powyższych kryteriów, aby powołany przepis nie znajdował zastosowania.

Co do uproszczonych procedur naliczania i pobierania podatku

Argumentacja stron

20 Komisja twierdzi, że system ustanowiony rozporządzeniem ministra finansów zwalnia objęte nim przedsiębiorstwa z obowiązku wystawiania faktur, prowadzenia rachunkowości podatku VAT, a także, w konsekwencji, składania deklaracji podatkowych i płacenia tego podatku. Biorąc pod uwagę, że stawka podatku znajdująca zastosowanie w przypadku przewozu osób wynosi 10% i że przyznano odliczenie według stawki tej samej wysokości, to w rezultacie, zdaniem Komisji, podatek ten został całkowicie zredukowany. Zatem tego rodzaju system nie stanowi uproszczonej procedury naliczania i pobierania podatku VAT, lecz jest równoważny ze zwolnieniem od tego podatku, wykraczając poza to, na co pozwala art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy.

21 Jeśli idzie o argument, zgodnie z którym ustanowione przez ten system zwolnienie z obowiązków stanowi formalny aspekt nadmiernego uproszczenia, które równoważne jest ze zwolnieniem od podatku, to Republika Austrii odpowiada, że art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy nie zawiera w tej kwestii żadnego ograniczenia. Podnosi ona ponadto, że przepis ten przyznaje szeroki zakres swobodnego uznania w kwestii stawek zryczałtowanych lub innych uproszczonych procedur naliczania i pobierania podatku VAT dla małych przedsiębiorstw, odsyłając w tym zakresie do wyroku z dnia 12 lipca 1988 r. w sprawach połączonych 138/86 i 139/86 Direct Cosmetics i Laughtons Photographs (Rec. str. 3937, pkt 41).

Ocena Trybunału

22 Tytułem wstępu należy podnieść, że art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość stosowania szczególnego systemu dla małych przedsiębiorstw, co stanowi odstępstwo od systemu ogólnego ustanowionego w tej dyrektywie (zob., podobnie, wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 34). Tak jak wszystkie inne systemy szczególne przewidziane między innymi w art. 25 i 26 tej dyrektywy, system przewidziany w powołanym art. 24 powinien być stosowany wyłącznie w zakresie niezbędnym dla osiągnięcia jego celu (zob., podobnie, wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Rec. str. I-10683, pkt 35). Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem wyjątki lub odstępstwa od reguły ogólnej muszą być interpretowane w sposób ścisły (wyroki z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I-445, pkt 19, oraz z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Rec. str. I-7101, pkt 27).

23 Ponadto wbrew temu, co twierdzi Republika Austrii, z przywołanego wyroku w sprawach połączonych Direct Cosmetics i Laughtons Photographs nie można wywodzić, że państwom członkowskim przysługuje szeroki zakres swobodnego uznania przy wyborze uproszczonych procedur naliczania i pobierania podatku, które będą wprowadzone w dziedzinie podatku VAT. Z pkt 41 owego wyroku wynika bowiem, że Trybunał zbadał w tym przypadku wyłącznie zakres swobody uznania, którym państwo członkowskie dysponuje przy podjęciu decyzji o wprowadzeniu bądź nie uproszczonych przepisów na gruncie art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy.

24 System ustanowiony rozporządzeniem ministra finansów zwalnia przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność w zakresie międzynarodowego przewozu osób i spełniają określone kryteria, z obowiązku prowadzenia rachunkowości dotyczącej podatku VAT. Jako zwolnieni z obowiązku wystawiania faktur wskazujących podatek VAT, przedsiębiorcy ci mogą w odniesieniu do obrotu osiągniętego w Austrii

stosować średnią stawkę kwot podlegających odliczeniu, lecz w takim przypadku nie mogą oni powoływać już innych kwot podlegających odliczeniu w ramach procedury zwrotu podatku. Zwolnienie to przejawia się w fakcie, że podatek VAT nie jest ani deklarowany ani płacony, czemu zresztą Republika Austrii nie przeczy.

25 Natomiast art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mają możliwość „zastosowania uproszczonych procedur do celów naliczania i pobierania podatku, takich jak systemy stawek zryczałtowanych". Z brzmienia tego przepisu nie wynika, że państwa członkowskie mogą całkowicie zwalniać małe przedsiębiorstwa z obowiązku rozliczania się z podatku VAT, ponieważ stanowi on, iż procedury opodatkowania mogą być jedynie upraszczane, nie wspominając jednak o możliwości całkowitego zniesienia opodatkowania wskazanych przedsiębiorstw podatkiem VAT. W przypadku zwolnienia, takiego jak przewidziane rozporządzeniem ministra finansów, podatek VAT nie jest ponadto pobierany, a zatem nie pojawia się już kwestia „procedur pobierania", nawet bardzo uproszczonych, do których przepis ten wyraźnie się odwołuje. Poza tym „systemy stawek zryczałtowanych", wymienione jako przykład uproszczonych procedur opodatkowania, wskazują, że w ramach systemu przewidzianego przez ten przepis przedsiębiorstwa są w istocie zobowiązane do płacenia podatku VAT. Zatem pojęcie „uproszczonych procedur" nie może obejmować całkowitego braku naliczania i pobierania tego podatku.

26 Powyższa wykładnia znajduje oparcie w art. 24 ust. 2–5 szóstej dyrektywy, które to przepisy wyraźnie wskazują na możliwość stosowania przez państwa członkowskie „zwolnienia z podatku", gdy tymczasem pojęcie to nie występuje w ust. 1 tego samego artykułu. Brak tego pojęcia oznacza, że zwolnienia z podatku nie należą do uproszczonych procedur opodatkowania, które mogą zostać wprowadzone przez państwa członkowskie na mocy wspomnianego ust. 1.

27 Z powyższych uwag wynika, że system ustanowiony rozporządzeniem ministra finansów wykracza poza zakres kompetencji przysługujących państwom członkowskim na podstawie art. 24 ust. 1 szóstej dyrektywy, ponieważ nie ustanawia on „uproszczonych procedur do celów naliczania i pobierania podatku", lecz zwalnia objęte nim przedsiębiorstwa z obowiązku deklarowania i rozliczania się z podatku VAT. W tych okolicznościach nie ma konieczności badania uzasadnienia innych argumentów powołanych przez Komisję dla wykazania, że wbrew twierdzeniom Republiki Austrii, omawiany system nie znajduje uzasadnienia na gruncie powołanego przepisu.

28 Zatem omawiany system musi być uznany za sprzeczny z przepisami szóstej dyrektywy.

29 W konsekwencji należy stwierdzić, że, zezwalając podatnikom niemającym miejsca zamieszkania lub siedziby w Austrii, którzy w tym państwie członkowskim świadczą usługi w zakresie przewozu osób, na nieskładanie deklaracji podatkowych i na niepłacenie kwoty netto podatku VAT, jeżeli wartość rocznego obrotu osiągniętego przez nich w Austrii jest mniejsza niż 22 000 EUR, uznając że w tym przypadku kwota podatku VAT należnego jest równa kwocie podatku VAT podlegającego odliczeniu i uzależniając zastosowanie uproszczonych przepisów od warunku niewykazywania podatku VAT na fakturach lub dokumentach uznawanych za faktury, Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 18 ust. 1 lit. a) i ust. 2 oraz art. 22 ust. 3–5 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) **Zezwalając podatnikom niemającym miejsca zamieszkania lub siedziby w Austrii, którzy w tym państwie członkowskim świadczą usługi w zakresie przewozu osób, na nieskładanie deklaracji podatkowych i na niepłacenie kwoty netto podatku od wartości dodanej, jeżeli wartość rocznego obrotu osiągniętego przez nich w Austrii jest mniejsza niż 22 000 EUR, uznając że w tym przypadku kwota podatku należnego jest równa kwocie podatku podlegającego odliczeniu i uzależniając zastosowanie uproszczonych przepisów od warunku niewykazywania tego podatku na fakturach lub dokumentach uznawanych za faktury, Republika Austrii uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na mocy art. 18 ust. 1 lit. a) i ust. 2 oraz art. 22 ust. 3–5 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.**

2) **W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.**

3) Republika Austrii zostaje obciążona kosztami postępowania.

Podpisy