WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 26 października 2010 r. *

W sprawie C-97/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (Austria) postanowieniem z dnia 4 marca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 marca 2009 r., w postępowaniu:

Ingrid Schmelz

przeciwko

Finanzamt Waldviertel,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, prezes, A. Tizzano, J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev (sprawozdawca), prezesi izb oraz E. Juhász, G. Arestis, A. Borg Barthet, M. Ilešič, P. Linde, T. von Danwitz i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: niemiecki.

rzecznik generalny: J. Kokott,
sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 13 kwietnia 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu rządu austriackiego przez C. Pesendorfer oraz J. Bauera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu niemieckiego przez C. Blaschkego oraz J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez M. Tassopoulou oraz K. Georgiadisa i I. Bakopoulosa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Rady Unii Europejskiej przez A.M. Colaert oraz J.P. Hixa, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 czerwca 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy ważności, w świetle art. 12 WE, 43 WE, 49 WE i zasady równego traktowania, art. 24 ust. 3 i art. 28i 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 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r. (Dz.U. L 51, s. 12) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT"). Wniosek ten dotyczy również wykładni art. 24 ust. 2 szóstej dyrektywy i art. 287 dyrektywy VAT.

2 Wniosek ten przedstawiony został w ramach sporu pomiędzy I. Schmelz, obywatelką Niemiec zamieszkałą w Niemczech a Finanzamt Waldviertel (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie decyzji podatkowej wydanej przez Finanzamt i dotyczącej podatku obrotowego rzekomo podlegającego zapłacie przez I.Schmelz za lata 2006 i 2007 ze względu na jej dochody pochodzące z wynajmu mieszkania w Austrii.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

Szósta dyrektywa

3 Zgodnie z art. 13B lit. b) akapit pierwszy szóstej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają z podatku najem i dzierżawę nieruchomości.

4 Artykuł 24 ust. 2 lit. a) i b) szóstej dyrektywy zatytułowany „Specjalny system [procedura szczególna] dla małych przedsiębiorstw", należący do jej tytułu XIV dotyczącego regulacji specjalnych, pozwala zasadniczo państwom członkowskim zachować lub przyznać zwolnienie z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") podatnikom, których roczny obrót nie jest większy od równowartości 5 000 europejskich jednostek rozliczeniowych w walucie krajowej według kursu wymiany w dniu, w którym została przyjęta szósta dyrektywa.

5 Zgodnie z pkt 2 lit. c) sekcji IX zatytułowanej „Opodatkowanie" należącym do załącznika XV do Aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej (Dz.U. 1994, C 241, s. 21 i Dz.U. 1995, L 1, s. 1, na podstawie art. 24 ust. 2–6 szóstej dyrektywy Republika Austrii może zwolnić z podatku VAT podatników, których roczny obrót jest niższy od równowartości 35 000 EUR w walucie krajowej.

6 Artykuł 24 ust. 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„Pojęcia zwolnienia od podatku […] odnoszą się do dostaw towarów i świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwa.

Państwa członkowskie mogą wyłączyć pewne transakcje z regulacji przewidzianych w ust. 2 […]".

7 Artykuł 28 ust. 2 lit. j) szóstej dyrektywy stanowi, że „Republika Austrii może stosować jedną z dwóch obniżonych stawek przewidzianych w art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci w odniesieniu do wynajmu nieruchomości na użytek mieszkalny, pod warunkiem że stawka ta nie będzie niższa od 10%".

8 Artykuł 28i szóstej dyrektywy zatytułowany „Specjalny system [procedura szczególna] dla małych przedsiębiorstw" dodał do jej art. 24 ust. 3 następujący akapit:

„W każdych okolicznościach […] dostawy towarów i usług dokonywane przez podatnika niezamieszkałego na terytorium kraju są wyłączone ze zwolnienia z podatku na podstawie ust. 2".

Dyrektywa VAT

9 Zgodnie z art. 135 lit. l) dyrektywy VAT państwa członkowskie zwalniają z podatku dzierżawę i wynajem nieruchomości.

10 Artykuł 117 ust. 2 dyrektywy VAT stanowi, że Republika Austrii „może stosować jedną z dwóch stawek obniżonych przewidzianych w art. 98 do wynajmu nieruchomości na cele mieszkaniowe, pod warunkiem że stawka ta nie będzie niższa niż 10%".

11 Zgodnie z art. 272 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zwolnić „podatników objętych zwolnieniem dla małych przedsiębiorstw przewidzianym w art. 282–292" z niektórych lub wszystkich obowiązków, o których mowa w rozdziałach 2 („Identyfikacja"), 3 („Fakturowanie"), 4 („Rachunkowość"), 5 („Deklaracje") i 6 („Informacje podsumowujące") tytułu XI („Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami") tej dyrektywy.

12 Tytuł XII dyrektywy VAT brzmiący „Procedury szczególne" zawiera rozdział 1 zatytułowany „Procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw" Artykuł 281 należący do sekcji 1 tego rozdziału 1 poświęconej „Uproszczonym procedurom naliczania i poboru podatku" pozwala zasadniczo „państwom członkowskim, które mogłyby napotkać trudności w stosowaniu zasad ogólnych [podatku] VAT do małych przedsiębiorstw, ze względu na rodzaj ich działalności lub strukturę […] zastosować, […] uproszczone procedury naliczania i poboru podatku […]".

13 Artykuł 282 dyrektywy VAT zawarty w sekcji 2 rozdziału 1 zatytułowanej „Zwolnienia lub stopniowe obniżanie podatku" precyzuje, że „zwolnienia i stopniowe obniżanie podatku przewidziane w niniejszej sekcji mają zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwa".

14 Zgodnie z art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należącym do tej samej sekcji 2 procedura przewidziana w niniejszej sekcji nie obejmuje „dostaw towarów i świadczenia usług przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym [podatek] VAT jest należny [podlega zapłacie]".

15 Zgodnie z art. 287 dyrektywy VAT „państwa członkowskie, które przystąpiły do Wspólnoty po 1 stycznia 1978 r., mogą przyznać zwolnienie podatnikom, których roczny obrót nie jest większy niż równowartość w walucie krajowej następujących kwot zgodnie z kursem wymiany w dniu ich przystąpienia". W przypadku Republiki Austrii kwota ta wynosi 35 000 EUR.

16 Artykuł 288 dyrektywy VAT stanowi:

„Kwota obrotu stanowiąca punkt odniesienia dla zastosowania procedury przewidzianej w niniejszej sekcji obejmuje następujące kwoty, z wyłączeniem VAT:

1) wartość dostaw towarów i świadczenia usług, o ile są one opodatkowane;

2) wartość transakcji zwolnionych z prawem do odliczenia [podatku] VAT zapłaconego na poprzednim etapie zgodnie z art. 110 i 111, art. 125 ust. 1, art. 127 i art. 128 ust. 1;

3) wartość transakcji zwolnionych zgodnie z art. 146–149 oraz art. 151, 152 i 153;

4) wartość transakcji związanych z nieruchomościami, transakcji finansowych, o których mowa w art. 135 ust. 1 lit. b)–g) oraz usług ubezpieczeniowych, chyba że transakcje te mają charakter transakcji pomocniczych.

Zbycie materialnych lub niematerialnych dóbr inwestycyjnych przedsiębiorstwa nie jest jednak uwzględniane przy obliczaniu obrotu".

17 Zgodnie z art. 411 i 413 dyrektywy VAT uchyla ona w szczególności szóstą dyrektywę i wchodzi w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

Uregulowania krajowe

18 Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 16 Umsatzsteuergesetz 1994 (ustawy o podatku obrotowym, BGBl. 663/1994, zwanej dalej „UStG 1994") w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania przed sądem krajowym zwolnieniu od podatku podlegają wynajem i dzierżawa nieruchomości z wyjątkiem w szczególności wynajmu nieruchomości na cele mieszkaniowe.

19 Paragraf 6 ust. 1 pkt 27 UStG 1994 w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności postępowania przed sądem krajowym przewidywał, że zwolnione są transakcje małych podatników. „Małym podatnikiem" jest podatnik, który ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium kraju i którego obroty – zgodnie z § 1 ust. 1 pkt 1 i 2 – nie przekraczają w okresie podatkowym kwoty 22 000 EUR w 2006 r. i 30 000 EUR w 2007 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

20 I. Schmelz jest obywatelką niemiecką zamieszkującą w Niemczech. Jest ona właścicielką mieszkania położonego w Austrii, które wynajmuje w zamian za miesięczny czynsz w wysokości 330 EUR powiększony o opłaty.

21 Uznając, że jako mały przedsiębiorca w rozumieniu § 6 ust. 1 pkt 27 UStG 1994 jest zwolniona z podatku obrotowego, I. Schmelz nie fakturowała podatku obrotowego od tego czynszu.

22 Finanzamt uważa, że skoro I. Schmelz nie posiada siedziby ani też miejsca zamieszkania w Austrii, to nie może być objęta zwolnieniem z podatku przyznawanego małym przedsiębiorcom. Uznawszy, że I. Schmelz uzyskała z jej działalności wynajmu w Austrii obrót netto w wysokości 5 890,90 EUR w 2006 r. i 5 936,37 EUR w 2007 r., Finanzamt wydał dwie decyzje podatkowe odpowiednio w dniu 19 czerwca 2008 r. i w dniu 17 listopada 2008 r. nakładające na I. Schmelz podatek w kwotach odpowiednio 334,3 EUR i 316,15 EUR.

23 I. Schmelz wniosła przeciwko wspomnianym decyzjom skargę do Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien. Sąd ten wskazał w uzupełniających wyjaśnieniach, że I. Schmelz oświadczyła w dniu 10 marca 2009 r., iż w latach, których dotyczy toczące się przed nim postępowanie, nie uzyskała żadnego innego obrotu na terytorium Unii Europejskiej.

24 Sąd krajowy po pierwsze uważa, że decyzje podatkowe wydane przez Finanzamt są zgodne z prawem krajowym, które z kolei jest zgodne zarówno z przepisami szóstej dyrektywy, jak też z przepisami dyrektywy VAT oraz, po drugie, zaznacza, że

w przeciwieństwie do I. Schmelz osoba mająca miejsce zamieszkania w Austrii mogłaby, jako mały przedsiębiorca, być objęta zwolnieniem od podatku obrotowego.

25 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien ma wątpliwości co do zgodności tych dyrektyw z zakazami dyskryminacji wynikającymi z prawa pierwotnego, a mianowicie z art. 12 WE, 43 WE i 49 WE oraz z ogólną zasadą prawa Unii dotyczącą równego traktowania.

26 Zastanawiając się, czy kwota obrotu odróżniająca małe przedsiębiorstwa od innych przedsiębiorstw dotyczy obrotu uzyskanego jedynie w określonym państwie członkowskim, czy też należy brać pod uwagę obrót uzyskany na całym terytorium Unii, Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy sformułowanie »jak również dostawy towarów i usług dokonywane przez podatnika niezamieszkałego na terytorium kraju« zawarte w art. 24 ust. 3 i w art. 28i szóstej dyrektywy […] oraz uregulowanie transponujące ten przepis do prawa krajowego naruszają traktat [WE], w szczególności zasadę niedyskryminacji (art. 12 WE), swobodę działalności gospodarczej (art. 43 i nast. WE), swobodę świadczenia usług (art. 49 i nast. WE) lub prawa podstawowe ustanowione przez prawo Unii (zasadę równego traktowania), ponieważ jego skutkiem jest, iż obywatele Unii, którzy nie zamieszkują na terytorium danego państwa, są pozbawieni możliwości skorzystania ze zwolnień podatkowych przewidzianych w art. 24 ust. 2 szóstej dyrektywy (procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw), podczas gdy obywatele Unii, którzy zamieszkują w danym państwie, mogą domagać się tego zwolnienia podatkowego, o ile dane państwo członkowskie przewiduje, zgodnie z dyrektywą, zwolnienie podatkowe dla małych przedsiębiorców?

2) Czy sformułowanie »dostaw towarów i świadczenia usług przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny [podlega zapłacie]« zawarte w art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy [VAT] oraz uregulowanie transponujące ten przepis do prawa krajowego naruszają traktat [WE], w szczególności zasadę niedyskryminacji (art. 12 WE), swobodę działalności gospodarczej (art. 43 i nast. WE), swobodę świadczenia usług (art. 49 i nast. WE) lub prawa podstawowe ustanowione przez prawo Unii (zasadę równego traktowania), ponieważ jego skutkiem jest, iż obywatele Unii, którzy nie mają siedziby w danym państwie członkowskim, są pozbawieni możliwości skorzystania ze zwolnień podatkowych przewidzianych w art. 282 i nast. dyrektywy [VAT] (procedura szczególna dla małych przedsiębiorstw), podczas gdy obywatele Unii, którzy mają siedzibę w danym państwie członkowskim, mogą domagać się tego zwolnienia, o ile dane państwo członkowskie przewiduje, zgodnie z dyrektywą [VAT], zwolnienia podatkowe dla małych przedsiębiorców?

3) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy sformułowanie »jak również dostawy towarów i usług dokonywane przez podatnika niezamieszkałego na terytorium kraju« zawarte w art. 24 ust. 3 i art. 28i szóstej dyrektywy jest nieważne w rozumieniu art. 234 akapit pierwszy lit. b) WE?

4) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie: czy sformułowanie »dostaw towarów i świadczenia usług przez podatnika niemającego siedziby w państwie członkowskim, w którym VAT jest należny [podlega zapłacie]« zawarte w art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy o systemie podatku VAT jest nieważne w rozumieniu art. 234 akapit pierwszy lit. b) WE?

5) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie trzecie: czy pod pojęciem »rocznego obrotu« w rozumieniu załącznika XV do [aktu dotyczącego warunków przystąpienia Republiki Austrii, Republiki Finlandii i Królestwa Szwecji oraz dostosowań w traktatach stanowiących podstawę Unii Europejskiej], część IX »Opodatkowanie«, pkt 2, lit. c), względnie w rozumieniu art. 24 szóstej dyrektywy,

należy rozumieć obrót uzyskany w danym roku w określonym państwie członkowskim, w którym ma zostać zastosowana procedura dla małych przedsiębiorców, czy też obrót uzyskany w danym roku przez przedsiębiorcę na całym terytorium Unii?

6) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie czwarte: czy pod pojęciem »rocznego obrotu« w świetle art. 287 dyrektywy VAT należy rozumieć obrót uzyskany w danym roku w określonym państwie członkowskim, w którym ma zostać zastosowana procedura dla małych przedsiębiorców, czy też obrót uzyskany w danym roku przez przedsiębiorcę na całym terytorium Unii?".

W przedmiocie dopuszczalności pytań prejudycjalnych

27 Rada Unii Europejskiej uważa, że w chwili przedstawienia pytań prejudycjalnych sąd krajowy nie dysponował wszystkimi danymi niezbędnymi do tego, aby dokonać oceny kwestii miejsca zamieszkania I. Schmelz. Następnie bowiem okazało się, że skarżąca w postępowaniu przed sądem krajowym nie wykonywała żadnej działalności gospodarczej w Niemczech, a więc nie była uważana za osobę będącą podatnikiem podatku VAT. Jako że jedyna działalność I. Schmelz objęta podatkiem VAT polegała na wynajmie mieszkania położonego w Austrii, Rada uważa, że można uznać, iż osoba ta ma miejsce zamieszkania w Austrii. Nie stwierdzono zatem, że pytania prejudycjalne mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sporu przed sądem krajowym.

28 W tym zakresie należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym wytoczono powództwo i który musi wziąć odpowiedzialność za wydane w następstwie tego orzeczenie, należy ocena, w świetle okoliczności konkretnej sprawy, zarówno konieczności wydania orzeczenia w trybie prejudycjalnym, w celu umożliwienia mu wydania orzeczenia, jak również znaczenia pytań, które przedkłada on Trybunałowi. W konsekwencji w sytuacji, gdy postawione pytania dotyczą wykładni lub ważności prawa Unii, Trybunał jest, co do zasady, zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Bosman, Rec. s. I-4921, pkt 59; z dnia 18 marca 2010 r. w sprawach połączonych od C-317/08 do C-320/08 Alassini i in., Zb.Orz. s. I-2213, pkt 25).

29 Nieuwzględnienie przez Trybunał wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez sąd krajowy jest więc możliwe tylko wtedy, gdy widać w sposób wyraźny, że wykładnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem głównego sporu lub też gdy problem ma charakter hipotetyczny, lub też Trybunał nie dysponuje informacjami w zakresie stanu faktycznego lub prawnego niezbędnymi do udzielenia przydatnej odpowiedzi na pytania, które zostały mu postawione(ww. wyrok w sprawach połączonych Alassini i in., pkt 26).

30 Ponadto z art. 234 akapit drugi WE jasno wynika, że do sądu krajowego należy podjęcie decyzji, w którym stadium postępowania sąd ten powinien przedłożyć Trybunałowi pytanie prejudycjalne (zob. wyroki: z dnia 10 marca 1981 r. w sprawach połączonych 36/80 i 71/80 Irish Creamery Milk Suppliers Association i in., Rec. s. 735, pkt 5; a także z dnia 17 kwietnia 2007 r. w sprawie C-470/03 AGM-COS.MET, Zb.Orz. s. I-2749, pkt 45).

31 W niniejszej sprawie nawet przy założeniu, że informacje, jakie I. Schmelz podała sądowi krajowemu, są prawdziwe, z okoliczności tej nie wynika wcale, że wykładnia prawa Unii, o którą wnosi sąd krajowy, nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym czy przedmiotem głównego sporu ani że problem ma charakter hipotetyczny. Jak bowiem wyjaśnił rząd austriacki na rozprawie, okoliczność, że I. Schmelz dokonuje jedynych transakcji podlegających opodatkowaniu, wynajmując swoje mieszkanie,

nie oznacza, że władze austriackie mogą uznać, że ma ona miejsce zamieszkania w Austrii.

32 Z powyższego wynika, że należy udzielić odpowiedzi na pytania prejudycjalne zadane przez Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

33 W pytaniach prejudycjalnych, które są ze sobą powiązane i które należy zatem zbadać łącznie, sąd krajowy stara się zasadniczo ustalić, czy art. 24 ust. 3 i art. 28i szóstej dyrektywy oraz art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT w zakresie, w jakim pozwalają one państwom członkowskim przyznać małym przedsiębiorstwom mającym siedzibę na ich terytorium zwolnienie z podatku VAT łączące się z utratą prawa do odliczenia, lecz wykluczają tę możliwość w przypadku małych przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich, są zgodne z art. 12 WE, 43 WE i 49 WE oraz z ogólną zasadą równego traktowania.

34 Sąd krajowy zmierza ponadto do ustalenia, czy pojęcie „rocznego obrotu" użyte w art. 24 i art. 24a szóstej dyrektywy oraz w art. 284–287 dyrektywy VAT dotyczy obrotu uzyskanego przez przedsiębiorstwo w danym roku w określonym państwie członkowskim, w którym ma zostać zastosowane zwolnienie z podatku VAT, czy też obrotu uzyskanego w danym roku na całym terytorium Unii.

W przedmiocie mającej zastosowanie swobody

35 Co się tyczy swobody mającej zastosowanie do okoliczności sporu przed sądem krajowym, sąd krajowy powołuje się na swobodę przedsiębiorczości (działalności gospodarczej) i swobodę świadczenia usług.

36 Przede wszystkim swoboda przedsiębiorczości (działalności gospodarczej), którą art. 43 WE przyznaje obywatelom Unii i która oznacza dla nich dostęp do działalności prowadzonej na własny rachunek oraz możliwość jej wykonywania, jak również prawo tworzenia przedsiębiorstw i zarządzania nimi na tych samych warunkach co określone przez prawo państwa członkowskiego siedziby przedsiębiorcy dla podmiotów pochodzących z tego państwa, obejmuje, zgodnie z art. 48 WE, przysługujące spółkom utworzonym zgodnie z prawem państwa członkowskiego i mającym statutową siedzibę, zarząd lub główny zakład w obrębie Unii Europejskiej prawo wykonywania działalności w danym państwie członkowskim za pośrednictwem spółki zależnej, oddziału lub agencji (wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer, Zb.Orz. s. I-8203, pkt 17 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału pojęcie swobody działalności gospodarczej w rozumieniu traktatu jest pojęciem bardzo szerokim, oznaczającym możliwość uczestniczenia przez obywatela Unii w sposób trwały i nieprzerwany w życiu gospodarczym państwa członkowskiego innego niż jego państwo pochodzenia i czerpania z tego tytułu korzyści, a tym samym wspieranie w ten sposób wzajemnego gospodarczego i społecznego przenikania wewnątrz Unii na płaszczyźnie działalności wykonywanej na własny rachunek (ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Niemniej jednak, aby możliwe było zastosowanie przepisów dotyczących swobody działalności gospodarczej, co do zasady konieczne jest, by była zagwarantowana stała obecność w przyjmującym państwie członkowskim, a w przypadku posiadania nieruchomości – czynnego zarządu tymi nieruchomościami (ww. wyrok w sprawie Centro di Musicologia Walter Stauffer, pkt 19). Musi być możliwe stwierdzenie takiej stałej obecności na podstawie elementów obiektywnych i możliwych do sprawdzenia,

w szczególności w odniesieniu do fizycznego istnienia, w tym posiadania lokalu, personelu i wyposażenia (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes i Cadbury Schweppes Overseas, Zb.Orz. s. I-7995, pkt 67).

39 Z opisu okoliczności faktycznych przedstawionego przez sąd krajowy wynika jednak, że I. Schmelz nie spełnia tych warunków.

40 W konsekwencji należy stwierdzić, że przepisy dotyczące swobody działalności gospodarczej nie znajdują zastosowania do okoliczności postępowania przed sądem krajowym.

41 Następnie, jeżeli chodzi o swobodę świadczenia usług, po pierwsze, należy uznać, że wynajem nieruchomości stanowi świadczenie usług za wynagrodzeniem w rozumieniu art. 50 akapit pierwszy WE (zob. podobnie wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-70/09 Hengartner i Gasser, Zb.Orz. s. I-7233, pkt 32). Po drugie, okoliczność, że I. Schmelz wynajmuje przez wiele lat mieszkanie położone w Austrii, nie sprzeciwia się stosowaniu art. 49 WE.

42 W tym zakresie Trybunał orzekł, że pojęcie usługi w rozumieniu traktatu może obejmować usługi o bardzo różnym charakterze, włącznie z usługami, które świadczone są przez dłuższy okres czasu, przykładowo przez kilka lat. W traktacie brak jest bowiem przepisu umożliwiającego ustalenie w sposób abstrakcyjny czasu trwania lub częstotliwości, po przekroczeniu których świadczenie danej usługi lub usługi określonego rodzaju w innym państwie nie może już być uważane za świadczenie usług w rozumieniu traktatu (wyrok z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie C-215/01 Schnitzer, Rec. s. I-14847, pkt 30, 31).

43 W świetle ogółu powyższych rozważań należy uznać, że prowadzona przez I. Schmelz działalność wynajmu objęta jest swobodą świadczenia usług w rozumieniu art. 49 WE.

44 Wreszcie, jeżeli chodzi o stosowanie do okoliczności sprawy przed sądem krajowym art. 12 WE, który ustanawia ogólną zasadę zakazu wszelkiej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, to należy przypomnieć, że przepis ten może być stosowany samodzielnie wyłącznie w sytuacjach podlegających prawu Unii, w odniesieniu do których traktat nie zawiera szczególnych przepisów o zakazie dyskryminacji (wyrok z dnia 21 stycznia 2010 r. w sprawie C-311/08 SGI, Zb.Orz. s. I-487, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Artykuł 49 WE mający, jak stwierdzono w pkt 43 niniejszego wyroku, zastosowanie w postępowaniu przed sądem krajowym przewiduje jednak takie szczególne przepisy o zakazie dyskryminacji. Z powyższego wynika, że art. 12 WE nie ma zastosowania do okoliczności sprawy przed sądem krajowym.

W przedmiocie istnienia ograniczenia swobody świadczenia usług

46 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że ogół postanowień traktatu dotyczących swobodnego przepływu osób ma na celu ułatwienie obywatelom Unii wykonywania każdego rodzaju działalności zawodowej na terytorium Unii i stoi na przeszkodzie stosowaniu środków, które mogłyby stawiać w mniej korzystnym położeniu tych obywateli, którzy chcieliby wykonywać działalność gospodarczą na terytorium innego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Bosman, pkt 94; wyrok z dnia 19 listopada 2009 r. w sprawie C-314/08 Filipiak, Zb.Orz. s. I-11049, pkt 58).

47 W tym zakresie należy przypomnieć, że art. 49 WE wymaga zniesienia jakichkolwiek ograniczeń swobodnego świadczenia usług, jeżeli są one w stanie uniemożliwić, utrudnić lub uczynić mniej atrakcyjną działalność usługodawcy mającego siedzibę w innym państwie członkowskim (zob. podobnie wyrok z dnia 1 lipca 2010 r. w sprawie C-233/09 Dijkman i Dijkman-Lavaleije, Zb.Orz. s. I-6649 pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).

48 Z orzecznictwa wynika również, że art. 49 WE zakazuje nie tylko jawnej dyskryminacji ze względu na przynależność państwową, lecz również wszelkich ukrytych form dyskryminacji, które – poprzez zastosowanie innych kryteriów rozróżnienia – prowadzą faktycznie do tego samego skutku. Jest tak między innymi w przypadku przepisu przewidującego rozróżnienie ze względu na kryterium miejsca zamieszkania, gdyż taki środek może być wymierzony głównie w obywateli innych państw członkowskich, ponieważ osoby niezamieszkałe w danym państwie są najczęściej obcokrajowcami (zob. wyrok z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-388/01 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-721, pkt 13, 14 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Ograniczenia zakazane przez art. 49 WE istnieją w szczególności wówczas, gdy przepisy podatkowe państwa członkowskiego, które mają zastosowanie do transgranicznej działalności gospodarczej, są mniej korzystne niż przepisy, które mają zastosowanie do działalności gospodarczej prowadzonej w obrębie granic tego państwa członkowskiego (zob. ww. wyrok w sprawie Filipiak, pkt 62).

50 Należy zresztą podkreślić, że zakaz ograniczeń swobody świadczenia usług odnosi się nie tylko do środków krajowych, lecz również do środków pochodzących od instytucji Unii (zob. analogicznie w odniesieniu do swobody przepływu towarów wyrok z dnia 25 czerwca 1997 r. w sprawie C-114/96 Kieffer i Thill, Rec. s. I-3629, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

51 W niniejszej sprawie art. 24 ust. 3 i art. 28i szóstej dyrektywy oraz art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT pozwalają państwom członkowskim przyznać małym przedsiębiorstwom mającym siedzibę na ich terytorium zwolnienie z podatku VAT wiążące się z utratą prawa do odliczenia, lecz wykluczają tę możliwość dla małych przedsiębiorstw mających siedzibę w innych państwach członkowskich.

52 Z powyższego wynika, że w sytuacji gdy państwo członkowskie przewiduje zwolnienie z podatku VAT dla małych przedsiębiorstw, przedsiębiorstwa, które mają taki charakter i siedzibę na jego terytorium, mogą, w danym wypadku, oferować swe świadczenia na bardziej korzystnych warunkach niż przedsiębiorstwa mające siedzibę poza tym terytorium, zważywszy, że na mocy wspomnianych przepisów państwom członkowskim zakazuje się rozszerzania stosowania tego zwolnienia na te ostatnie przedsiębiorstwa.

53 W niniejszej sprawie ze stwierdzenia poczynionego w poprzednim punkcie wynika, że wyłącznie stosowania zwolnienia z podatku VAT dla małych przedsiębiorstw mających siedzibę poza terytorium Austrii czyni świadczenie usług w Austrii mniej atrakcyjnym dla tychże małych przedsiębiorstw. W konsekwencji wyłącznie to powoduje ograniczenie swobody świadczenia usług.

54 Jak ponadto zauważył rzecznik generalny w pkt 42–44 i w pkt 83 opinii, po pierwsze, ograniczenia tego nie można przypisywać państwom członkowskim, ponieważ omawiane dyrektywy pozwalają im stosować zwolnienie z podatku VAT jedynie do małych przedsiębiorstw mających siedzibę na ich terytoriach. Po drugie, możliwość odliczenia naliczonego podatku przez małe przedsiębiorstwa mające siedzibę poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek VAT podlega zapłacie, może nie być wystarczająca, aby zrównoważyć brak stosowania względem nich procedury zwolnienia z podatku VAT w szczególności, gdy takie małe przedsiębiorstwa nie wykonują transakcji, od których naliczany jest podatek.

55 W tych okolicznościach należy przeprowadzić analizę ewentualnego uzasadnienia rzeczonego ograniczenia.

W przedmiocie uzasadnienia

56 Rządy austriacki, niemiecki i grecki oraz Rada i Komisja Europejska uważają, że ograniczenie swobody świadczenia usług polegające na nierównym traktowaniu małych przedsiębiorstw w zależności od tego, czy mają siedzibę na terytorium Austrii, jest uzasadnione koniecznością zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych. Zdaniem tych rządów i instytucji kontrole takie mogą być wykonywane w skuteczny sposób jedynie przez państwo członkowskie, na którego terytorium ma siedzibę małe przedsiębiorstwo.

57 W tym zakresie z orzecznictwa wynika, że konieczność zapewnienia skuteczności kontroli podatkowych stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania swobód przepływu gwarantowanych w traktacie (wyrok z dnia 27 stycznia 2009 r. w sprawie C-318/07 Persche, Zb.Orz. s. I-359, pkt 52).

58 Jednakże, aby dany przepis stanowiący ograniczenie mógł być uzasadniony, powinien być zgodny z zasadą proporcjonalności, w tym znaczeniu, że powinien być właściwy dla zapewnienia realizacji zamierzonego przez niego celu i nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne dla jego osiągnięcia (ww. wyrok w sprawie Persche, pkt 52).

59 W tym zakresie należy uznać, że ograniczenie stosowania zwolnienia z podatku VAT do małych przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium państwa członkowskiego, które je stosuje, jest właściwe dla zapewnienia realizacji skutecznych kontroli

podatkowych mających na celu sprawdzenie, czy warunki pozwalające na stosowanie tego zwolnienia są spełnione, zważywszy, że zasadniczo przedsiębiorstwa zachowują dokumenty dotyczące ich całej działalności gospodarczej w miejscu ich siedziby.

60 W konsekwencji rządy i instytucje, które włączyły się do niniejszego postępowania jako interwenienci, słusznie uważają, że skuteczna kontrola działalności wykonywanej w ramach swobody świadczenia usług przez małe przedsiębiorstwo niemające siedziby na wspomnianym terytorium jest poza zasięgiem przyjmującego państwa członkowskiego.

61 Jeżeli chodzi o konieczność ograniczenia stosowania tej procedury do małych przedsiębiorstw mających siedzibę w danym państwie członkowskim, rzeczone rządy i instytucje podnoszą, że zasady udzielania pomocy administracyjnej wynikające z rozporządzenia Rady (WE) nr 1798/2003 z dnia 7 października 2003 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatku od wartości dodanej i uchylającego rozporządzenie (EWG) nr 218/92 (Dz.U. L 264, s. 1) oraz z dyrektywy Rady z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich (Dz.U. L 336, s. 15) nie mogą zapewnić użytecznej wymiany danych.

62 Wspomniane rządy i instytucje zaznaczają, że skoro procedura dla małych przedsiębiorców ma na celu zmniejszenie obciążeń administracyjnych dotyczących transakcji podlegających opodatkowaniu, to przedsiębiorstwa te są zwolnione z formalności administracyjno-podatkowych w zakresie podatku obrotowego, przez co państwo członkowskie siedziby nie ma żadnych danych do przekazania zgodnie z rozporządzeniem nr 1798/2003. Dodają one, że jako iż dyrektywa 77/799 dotyczy jedynie informacji związanych z podatkami bezpośrednimi, nie pozwala ona ani na ustalanie, ani na przekazywanie informacji dotyczących obrotów małych przedsiębiorstw.

63 W tym względzie należy zaznaczyć po pierwsze, że celu polegającego na zapewnieniu skuteczności kontroli podatkowych służących zwalczaniu oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć, której konieczność przypomniano w pkt 57 niniejszego wyroku, nie można osiągnąć bez stosownych danych. Po drugie, jak zaznaczyła rzecznik generalna w pkt 33 opinii, procedura dla małych przedsiębiorstw przewiduje uproszczenia administracyjne, które mają na celu wspieranie tworzenia, działalności i konkurencyjności małych przedsiębiorstw, a także utrzymanie rozsądnego stosunku pomiędzy obciążeniami administracyjnymi związanymi z kontrolami podatkowymi i niewielkimi dochodami spodziewanymi z podatków.

64 Na mocy art. 272 ust. 1 lit. d) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą bowiem zwolnić małe przedsiębiorstwa ze wszystkich formalności przewidzianych w art. 213–271 tej dyrektywy, które mają na celu informowanie organów podatkowych państw członkowskich o działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT na ich terytorium.

65 W konsekwencji, jak wyjaśnia Komisja, małe przedsiębiorstwa nie są zasadniczo identyfikowane do celów podatku VAT w państwie członkowskim ich siedziby, a państwo to nie posiada żadnych danych dotyczących ich obrotów. W sprawie przed sądem krajowym rząd niemiecki wyjaśnił, że małe przedsiębiorstwo I. Schmelz nie jest identyfikowane do celów podatku VAT w Niemczech i że to państwo członkowskie nie posiada żadnych danych dotyczących jego obrotu.

66 Jeżeli chodzi o dyrektywę 77/799, to należy zaznaczyć, że zgodnie z jej art. 1 dotyczy ona podatków od dochodu i kapitału i składek ubezpieczeniowych. Jakkolwiek nie można wykluczyć, że informacje dotyczące w szczególności dochodu mogą stanowić użyteczne wskazówki w szczególności w celu badania ewentualnie popełnianych oszustw w zakresie podatku VAT, to jednak informacje te nie obejmują obrotów podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

67 W tych okolicznościach rządy i instytucje będące stronami niniejszego postępowania słusznie uważają, że zasady dotyczące udzielania pomocy administracyjnej przewidziane w rozporządzeniu nr 1798/2003 i w dyrektywie 77/799 nie mogą zapewnić użytecznej wymiany danych dotyczących małych przedsiębiorstw wykonujących działalność na terytorium państwa członkowskiego, które stosuje zwolnienie z podatku VAT.

68 Ponadto takiemu niedostatkowi informacji zaradzić można jedynie poprzez wprowadzenie formalności takich jak przewidziane w art. 213–271 dyrektywy VAT. Jednakże, jak zaznaczono w pkt 63 niniejszego wyroku, procedura dla małych przedsiębiorstw ma na celu właśnie oszczędzenie małym przedsiębiorstwom i organom podatkowym takich formalności.

69 Zapewnienie skuteczności kontroli podatkowych obrotów uzyskiwanych przez małe przedsiębiorstwo w państwach członkowskich innych niż to, w którym ma ono siedzibę, wymagałoby po pierwsze wdrożenia dla małych przedsiębiorstw i organów podatkowych złożonych formalności umożliwiających zbieranie odpowiednich danych i identyfikację ewentualnych nadużyć oraz po drugie, powtarzających się wniosków o udzielenie pomocy administracyjnej ze strony państwa członkowskiego siedziby kierowanych do organów podatkowych wszystkich innych państw członkowskich Unii w celu wymiany rzeczonych danych.

70 Należy dodać, że ograniczenie stosowania zwolnienia z podatku VAT jedynie do podatników mających siedzibę w państwie członkowskim, które ustanowiło takie zwolnienie, pozwala zapobiegać temu, aby podatnicy wykonujący działalność w wielu państwach członkowskich bez posiadania tam siedziby mogli unikać, pod osłoną obowiązujących w nich zwolnień, całkowicie lub w dużej części, opodatkowania ich działalności, podczas gdy ich działalność rozważana jako całość obiektywnie przekraczałaby poziom działalności małego przedsiębiorstwa, co byłoby nie do pogodzenia z koniecznością wspierania, poprzez odstępstwo od zasady opodatkowania, jaką stanowi taki mechanizm zwolnienia, jedynie małych przedsiębiorstw.

71 W świetle powyższego wydaje się, że na obecnym etapie rozwoju systemu podatku VAT cel polegający na zapewnieniu skuteczności kontroli podatkowych służących zwalczaniu oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć oraz cel procedury dla małych przedsiębiorstw, którym jest wzmocnienie ich konkurencyjności, uzasadniają, po pierwsze, że stosowanie zwolnienia z podatku VAT jest ograniczone do działalności małych przedsiębiorstw mających siedzibę na terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek VAT podlega zapłacie, oraz po drugie, że rocznym obrotem, jaki należy brać pod uwagę, jest obrót uzyskany w państwie członkowskim, w którym przedsiębiorstwo ma siedzibę.

72 W tych okolicznościach należy uznać, że ograniczenie stosowania zwolnienia z podatku VAT do małych przedsiębiorstw mających siedzibę w państwie, w którym podatek VAT podlega zapłacie, nie wykracza poza to, co jest konieczne, aby zapewnić realizację tych dwóch celów.

73 Z powyższego wynika, że analiza pytań nie wykazała niczego, co mogłoby mieć wpływ na zgodność art. 24 ust. 3 i art. 28i szóstej dyrektywy oraz art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT z art. 49 WE.

74 Wreszcie, jako że sąd krajowy dąży również do ustalenia, czy analizowane przez niego przepisy są zgodne z ogólną zasadą równego traktowania, należy przypomnieć, że w pkt 53 niniejszego wyroku stwierdzono, iż omawiane nierówne traktowanie powoduje ograniczenie swobody świadczenia usług. Jest ono zatem objęte zakresem stosowania art. 49 WE.

75 W tych okolicznościach, jak zauważył rzecznik generalny w pkt 75 opinii, należy uznać, że ogólna zasada równego traktowania nie może być stosowana samodzielnie.

76 W świetle ogółu powyższych uwag na zadane pytania należy odpowiedzieć, że analiza pytań nie wykazała niczego, co mogłoby mieć wpływ na ważność art. 24 ust. 3 i art. 28i szóstej dyrektywy oraz art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT w świetle art. 49 WE.

77 Wykładni art. 24 i art. 24a szóstej dyrektywy oraz art. 284–287 dyrektywy VAT należy dokonywać w ten sposób, że pojęcie „rocznego obrotu" dotyczy obrotu uzyskanego przez przedsiębiorstwo w danym roku w państwie, w którym ma ono siedzibę.

W przedmiocie kosztów

78 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Analiza pytań nie wykazała niczego, co mogłoby mieć wpływ, w świetle art. 49 WE, na ważność art. 24 ust. 3 i art. 28i 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 2006/18/WE z dnia 14 lutego 2006 r. oraz**

art. 283 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

2) Wykładni art. 24 i art. 24a dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2006/18 oraz art. 284–287 dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, że pojęcie „rocznego obrotu" dotyczy obrotu uzyskanego przez przedsiębiorstwo w danym roku w państwie, w którym ma ono siedzibę.

Podpisy