

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 6 maja 2010 r.(*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Międzynarodowy przewóz osób – Nałożenie podatku za pomocą metody ryczałtowej na przewoźników mających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium krajowym

W sprawie C-311/09

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 4 sierpnia 2009 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Rzeczypospolitej Polskiej, reprezentowanej początkowo przez M. Dowgielewicza, a następnie przez M. Szpunara, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (siódma izba),

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

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wniosła w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez nałożenie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w sposób określony w rozdziale 13 § 35 pkt 1, 3, 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 97, poz. 970 z późniejszymi zmianami, zwanego dalej „spornym systemem podatku VAT”), Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 73, 168 i 273 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).

Ramy prawne

Uregulowania Unii

2 Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług [...] podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

3 Artykuł 168 tej dyrektywy przewiduje:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

4 Zgodnie z art. 273 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112:

„Państwa członkowskie mogą nałożyć inne obowiązki, jakie uznają za niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i transakcji dokonywanych między państwami członkowskimi przez podatników oraz pod warunkiem, że obowiązki te, w wymianie handlowej między państwami członkowskimi, nie będą prowadziły do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic”.

5 Na mocy art. 395 omawianej dyrektywy:

„1. Stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, Rada [Unii Europejskiej] może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów niniejszej dyrektywy w celu upraszczania poboru VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania.

Środki zmierzające do uproszczenia procedury poboru VAT nie mogą wpływać, chyba że w nieznacznym stopniu, na ogólną kwotę wpływów z podatków państwa członkowskiego pobieranych na etapie ostatecznej konsumpcji.

2. Państwo członkowskie, które pragnie wprowadzić środki, o których mowa w ust. 1, kieruje do Komisji wniosek i przekazuje jej wszelkie niezbędne informacje. Jeżeli Komisja uzna, że nie posiada wszystkich niezbędnych informacji, kontaktuje się ona z zainteresowanym państwem członkowskim w terminie dwóch miesięcy od daty otrzymania wniosku i precyzuje, jakie dodatkowe informacje są wymagane.

Kiedy Komisja posiada już wszystkie informacje, które uzna za niezbędne do rozpatrzenia wniosku, w terminie jednego miesiąca powiadamia o tym wnioskującą państwo członkowskie i przekazuje wniosek w oryginalnej wersji językowej pozostałym państwom członkowskim.

3. W terminie trzech miesięcy od przesłania powiadomienia, o którym mowa w ust. 2 akapit

drugi, Komisja przedstawia Radzie stosowny wniosek lub, jeżeli wniosek o odstąpienie budzi jej zastrzeżenia, komunikat przedstawiający te zastrzeżenia.

4. W każdych okolicznościach, procedura ustalona w ust. 2 i 3 zostaje zakończona w terminie ośmiu miesięcy od daty otrzymania wniosku przez Komisję”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 99 ust. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r., nr 54, poz. 535, z późniejszymi zmianami, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”) stanowi:

„Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki, sposób obliczania i poboru podatku z tytułu świadczenia usług międzynarodowego przewozu drogowego, wykonywanych na terytorium kraju przez podatników mających siedzibę lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, uwzględniając:

- 1) specyfikę wykonywania usług transportowych;
- 2) zapewnienie prawidłowego obliczenia kwot podatku;
- 3) przepisy Wspólnoty Europejskiej”.

7 Rozdział 13 § 35 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług stanowi:

„1. Podatnicy mający siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności, lub miejsce zamieszkania albo pobytu poza terytorium kraju, są obowiązani do zapłaty w urzędzie celnym podatku z tytułu świadczenia na terytorium kraju usług międzynarodowego przewozu drogowego, polegających na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium kraju, według zasad określonych w ust. 2–4.

[...]

3. Kwota podatku ustala się od każdej z podróżujących osób jako iloczyn stawki 7% i kwoty 285 zł, w zaokrągleniu do pełnych złotych.

4. Podatnik wykazuje kwotę podatku w deklaracji, którą składa w urzędzie celnym w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz deklaracji wraz z dowodem zapłaty podatku jest zwracany podatnikowi, który jest obowiązany zachować te dokumenty do momentu wyjazdu z terytorium kraju.

5. Ustalona kwota podatku podlega wpłacie w urzędzie celnym, z chwilą wjazdu autobusu z pasażerami na terytorium kraju”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

8 W dniu 23 października 2007 r. Komisja sformułowała wobec Rzeczypospolitej Polskiej formalne zarzuty w przedmiocie naruszenia art. 73, 168 i 273 dyrektywy 2006/112 będącego następstwem stosowania spornego systemu podatku VAT.

9 W piśmie z dnia 21 grudnia 2007 r. Rzeczpospolita Polska ustosunkowała się do formalnych zarzutów Komisji, przyznając, że sporny system podatku VAT stanowi odstępstwo od przepisów dyrektywy 2006/112, i wyrażając gotowość do przyjęcia rozwiązań zgodnych z tą dyrektywą.

10 Komisja, uznawszy powyższą odpowiedź za niewystarczającą, skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej w dniu 27 czerwca 2008 r. uzasadnioną opinię, podtrzymując zarzut uchybienia przez wymienione państwo członkowskie – w wyniku stosowania spornego systemu podatku VAT – zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 73, 168 i 273 dyrektywy 2006/112.

11 W piśmie z dnia 28 sierpnia 2008 r. Rzeczpospolita Polska przedstawiła odpowiedź na uzasadnioną opinię, w której ponownie przyznała, że sporny system podatku VAT stanowi odstępstwo od przepisów dyrektywy 2006/112, oraz poinformowała, że zostały wszczęte prace mające na celu przygotowanie nowego wniosku o odstępstwo, na podstawie art. 395 wspomnianej dyrektywy, uwzględniającego uwagi Komisji.

12 Uznawszy odpowiedzi udzielone przez Rzeczpospolitą Polskę za niewystarczające, Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie dopuszczalności

13 W odpowiedzi na skargę Rzeczpospolita Polska kwestionuje dopuszczalność skargi, wskazując na jej przedwczesny charakter.

14 Pozwane państwo członkowskie przypomina w tym względzie, że w czerwcu 2005 r. zainicjowało procedurę skutkującą uzyskaniem odstępstwa na podstawie art. 395 dyrektywy 2006/112 w celu uproszczenia poboru podatku VAT z tytułu świadczenia na terytorium krajowym usług międzynarodowego przewozu drogowego polegającego na okazjonalnym przewozie osób autobusami zarejestrowanymi poza terytorium krajowym przez podatników mających siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności albo pobytu poza terytorium krajowym.

15 Ponieważ Komisja wyraziła wątpliwość co do zasadności powyższego wniosku o odstępstwo, Rzeczpospolita Polska podjęła starania, w porozumieniu z Komisją, w celu wypracowania innych rozwiązań i złożyła nowy wniosek.

16 Jednakże pomimo złożenia drugiego wniosku i wysiłków podjętych przez Rzeczpospolitą Polskę w celu osiągnięcia uzgodnionego rozwiązania, Komisja postanowiła wnieść skargę do Trybunału. Takie postępowanie Komisji budzi – jak twierdzi pozwane państwo członkowskie – zastrzeżenia w świetle ustanowionej w art. 10 WE zasady lojalnej współpracy, która obowiązuje w takim samym stopniu państwa członkowskie i instytucje Unii Europejskiej.

17 W świetle powyższych okoliczności Rzeczpospolita Polska stoi na stanowisku, że skarga w niniejszej sprawie należałoby uznać za przedwczesną i naruszającą zaufanie między państwami członkowskimi a instytucjami Unii.

18 Tytułem wstępu należy przypomnieć, iż z orzecznictwa Trybunału wynika, że postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego opiera się na obiektywnym stwierdzeniu naruszenia przez państwo członkowskie zobowiązań, jakie na nim ciąży na mocy prawa Unii, i że w wypadku takim jak niniejszy państwo członkowskie nie może powoływać się na zasadę ochrony uzasadnionych oczekiwań i zasadę lojalnej współpracy w celu

uniemożliwienia obiektywnego stwierdzenia naruszenia przez wspomniane państwo zobowiązań ciążących na nim na podstawie traktatu WE, ponieważ dopuszczenie wskazanego uzasadnienia byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służy postępowanie przewidziane w art. 226 WE (zob. podobnie wyroki: z dnia 24 kwietnia 2007 r. w sprawie C-523/04 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-3267, pkt 28; z dnia 6 października 2009 r. w sprawie C-562/07 Komisja przeciwko Hiszpanii, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 18).

19 Co się tyczy przedwczesnego charakteru skargi, należy zauważyć, że, jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, do Komisji – gdy uzna, że państwo członkowskie uchybiło ciążącym na nim zobowiązaniom – należy ocena, czy stosowne jest wszczęcie postępowania przeciwko temu państwu, jak również określenie przepisów, które to państwo naruszyło, oraz wybór chwili wszczęcia przeciwko niemu postępowania w przedmiocie uchybienia zobowiązaniom. Względem, które zdecydowały o podjęciu takich decyzji, nie mogły wpływać na dopuszczalność skargi Komisji (zob. podobnie wyroki: z dnia 10 marca 2005 r. w sprawie C-531/03 Komisja przeciwko Niemcom, pkt 23; z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-33/04 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. s. I-10629, pkt 66).

20 Mając na względzie powyższy wywód, wystarczy stwierdzić, że ponieważ Komisja ma swobodę oceny w zakresie stosowności wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, Rzeczpospolita Polska nie może w ramach obrony podnosić zarzutu niedopuszczalności skargi opartego na naruszeniu zasad ochrony uzasadnionych oczekiwań i lojalnej współpracy.

21 W konsekwencji, skargę wniesioną przez Komisję należy uznać za dopuszczalną.

Co do istoty

Argumenty stron

22 Komisja twierdzi, że sporny system podatku VAT nie jest zgodny z art. 73 dyrektywy 2006/112 w zakresie obliczania podstawy opodatkowania, z art. 168 tej dyrektywy w zakresie dokonywania odliczeń, i wreszcie z jej art. 273 w zakresie obowiązków związanych z poborem podatku VAT nałożonych na osoby podlegające obowiązkowi podatkowemu.

– W przedmiocie zarzutu niezgodności spornego systemu podatku VAT z art. 73 dyrektywy 2006/112

23 Jak wskazuje Komisja, kwota podatku wynikająca ze spornego systemu podatku VAT ustalana jest za pomocą metody ryczałtowej i wynosi dla każdej z podróżyujących osób 7% kwoty 285 PLN, tj. 7% z ok. 70 EUR. Kwota ta, pomnożona przez liczbę pasażerów danego autobusu, uważana jest za kwotę podatku VAT należnego z tytułu usług wykonanych na rzecz pasażerów danego autobusu na danej trasie.

24 Tymczasem Komisja przypomina, że w wyroku z dnia 6 listopada 1997 r. w sprawie C-116/96 Reisebüro Binder, Rec. s. I-6103, Trybunał orzekł między innymi, że w wypadku świadczenia usługi międzynarodowego przewozu osób całkowita należność za tę usługę celem określenia części trasy podlegającej opodatkowaniu w każdym z państw członkowskich, których to dotyczy, powinna zostać podzielona proporcjonalnie do odległości pokonywanych w każdym z tych państw, a wszelkie inne kryteria dotyczące jej podziału są wyłączone.

25 Sporny system podatku VAT, ustalając we wszystkich wypadkach kwotę 285 PLN jako podstawę opodatkowania, nie uwzględnia jednakże rzeczywistej odległości pokonywanej w Polsce przez autobus.

26 Rzeczpospolita Polska w odpowiedzi na skargę nie kwestionuje faktu, że sporny system podatku VAT stanowi odstępstwo od przepisów dyrektywy 2006/112. Wyjaśnia przy tym, że wobec braku możliwości wypracowania wspólnego stanowiska z Komisją prowadzone są prace legislacyjne w celu usunięcia naruszenia oraz że przewidziane jest również uchylenie art. 99 ust. 15 ustawy o podatku VAT, a także, w konsekwencji, rozdziału 13 § 35 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług.

– W przedmiocie zarzutów niezgodności spornego systemu podatku VAT z art. 168 i 273 dyrektywy 2006/112

27 Jeżeli chodzi o zarzut naruszenia art. 168 dyrektywy 2006/112, Komisja wskazuje, że zgodnie ze spornym systemem podatku VAT podatnik nie musi rejestrować się dla potrzeb podatku VAT w Polsce. Co za tym idzie, nie przysługują mu żadne prawa ani nie ciąży na nim żadne obowiązki wynikające z ustawy o podatku VAT. Nie może on zatem odzyskać zapłaconego w Polsce podatku VAT, na przykład z tytułu zakupu paliwa.

28 Co się tyczy zarzutu naruszenia art. 273 dyrektywy 2006/112, Komisja podnosi, że sporny system podatku VAT, który dotyczy usług międzynarodowego przewozu osób, oparty jest na specjalnej deklaracji składanej w dwóch egzemplarzach przez podatnika, tj. kierowcę autobusu, w urzędzie celnym na granicy z chwilą wjazdu autobusu na terytorium Polski. Deklaracja ta mogłaby zatem być oparta jedynie na art. 273 omawianej dyrektywy.

29 Wspomniany artykuł zezwala wprowadzić państwom członkowskim na nałożenie obowiązków innych niż te wyrażone określone w dyrektywie 2006/112 celem „zapewnienia prawidłowego poboru VAT i zapobieżenia oszustwom podatkowym”, jednakże obowiązki te nie mogły prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Tymczasem zdaniem Komisji sporny system podatku VAT nie uwzględnia tego wymogu.

30 Rzeczpospolita Polska kwestionuje zarzuty naruszenia art. 168 i 273 dyrektywy 2006/112. Pozwane państwo członkowskie ogranicza się w tym względzie do stwierdzenia w odpowiedzi na skargę, że „bezprzedmiotowe jest badanie ewentualnego naruszenia art. 168 i art. 273 dyrektywy 2006/112 [...]”.

Ocena Trybunału

31 W odniesieniu, po pierwsze, do argumentu Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym podjęte zostały prace legislacyjne w celu pozbawienia kresu naruszeniu art. 73 dyrektywy 2006/112, należy przypomnieć, że z utrwalonego orzecznictwa wynika, iż istnienie uchybienia należy oceniać na podstawie sytuacji państwa członkowskiego, jaka miała miejsce w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii. W związku z tym nie można brać pod uwagę przyjęcia przepisów ustawowych, wykonawczych lub administracyjnych po upływie tego terminu (wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-412/04 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-619, pkt 42, 43; z dnia 26 listopada 2009 r. w sprawie C-211/09 Komisja przeciwko Grecji, pkt 7).

32 Tymczasem w niniejszej sprawie nie ulega wątpliwości, że w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii Rzeczpospolita Polska nie uchwaliła jeszcze przepisów

niezbędnych w celu zastosowania się do przepisów dyrektywy 2006/112.

33 Wynika z tego, że zarzut pierwszy Komisji jest zasadny.

34 W odniesieniu, po drugie, do prostego stwierdzenia Rzeczypospolitej Polskiej, zgodnie z którym bezprzedmiotowe jest badanie ewentualnego naruszenia art. 168 i art. 273 dyrektywy 2006/112, należy przypomnieć, że z orzecznictwa Trybunału wynika, że gdy Komisja dostarczy wystarczające dowody wskazujące na to, że krajowe przepisy przyjęte przez pozwane państwo członkowskie nie zapewniają skutecznego wprowadzenia w życie dyrektywy, na tym państwie członkowskim spoczywa ciężar szczegółowego merytorycznego zakwestionowania przedstawionych w ten sposób informacji i wynikających z nich konsekwencji (zob. podobnie wyrok z dnia 22 stycznia 2009 r. w sprawie C-492/07 Komisja przeciwko Polsce, pkt 20).

35 Jak zostało wskazane w pkt 27–29 niniejszego wyroku, Komisja jest zdania, że wynikające ze spornego systemu podatku VAT brak możliwości skorzystania z prawa do odliczeń oraz istnienie formalności związanych z przekraczaniem granic są sprzeczne z przepisami dyrektywy 2006/112.

36 Rzeczpospolita Polska nie zaprzecza tymczasem istnieniu formalności przy przekraczaniu jej granic ani nie odpiera argumentu Komisji, zgodnie z którym podatnik nie może skorzystać z prawa do odliczeń.

37 W tych okolicznościach trzeba przyjąć, że Rzeczpospolita Polska nie dostarczyła precyzyjnych i merytorycznych informacji odpowiednich dla uzasadnienia jej obrony. Wynika z tego, że pozwane państwo członkowskie nie wykazało, że zarzuty naruszenia art. 168 i 273 dyrektywy 2006/112 są bezzasadne.

38 W świetle powyższych rozważań sformułowane przez Komisję zarzuty drugi i trzeci należy uznać za zasadne.

39 W konsekwencji należy stwierdzić, że poprzez nałożenie podatku VAT w sposób określony na podstawie spornego systemu podatku VAT Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 73, 168 i 273 dyrektywy Rady 2006/112

W przedmiocie kosztów

40 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu postępowania kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Rzeczypospolitej Polskiej kosztami postępowania, a Rzeczpospolita Polska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

1) **Poprzez nałożenie podatku od wartości dodanej w sposób określony w rozdziale 13 § 35 pkt 1, 3, 4 i 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 73, 168 i 273 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.**

2) **Rzeczpospolita Polska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: polski.