

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 27 lutego 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek VAT – Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 12 ust. 3 – Kategoria 5 w załączniku H – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 ust. 1 i 2 – Punkt 5 załącznika III – Zasada neutralności – Przewóz osób i ich bagaży – Przepisy państwa członkowskiego przewidujące w odniesieniu do przewozu taksówek inne stawki podatku VAT niż w odniesieniu do przewozu wynajmowanym samochodem z kierowcą

W sprawach połączonych C-454/12 i C-455/12

mających za przedmiot dwa wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczeń w trybie prejudycjalnym, złożone przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniami z dnia 10 lipca 2012 r., które wpłynęły do Trybunału w dniu 10 października 2012 r., w postępowaniach:

Pro Med Logistik GmbH (C-454/12)

przeciwko

Finanzamt Dresden-Süd,

oraz

Eckard Pongratz, działający w charakterze syndyka masy upadłościowej Karin Oertel (C-455/12)

przeciwko

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i E. Jarašíňas, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Pro Med Logistik GmbH przez J. Seelinger, Rechtsanwalt,
- w imieniu E. Pongratza przez T. Küffnera oraz T. Streita, Rechtsanwälte,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez B. Tidore, avvocato dello Stato,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Möllsa oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,
- podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni 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”), 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 o podatku VAT”), a także zasady neutralności podatkowej.

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów, po pierwsze, pomiędzy spółką Pro Med Logistik GmbH (zwaną dalej „Pro Med”) a Finanzamt Dresden-Süd (organem podatkowym dla Drezna-Południe), a po drugie, pomiędzy E. Pongratzem, działającym w charakterze syndyka masy upadłościowej K. Oertel, a Finanzamt Würzburg (organem podatkowym w Würzburgu), dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) odnoszącego się do przewozu osób wynajmowanym samochodem w latach 2003–2007.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 2 pkt 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub [?wiadczenie] usług świadczona [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze] [...]”.

4 Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapity pierwszy i trzeci tej dyrektywy stanowi:

„Państwo członkowskie ustala standardową stopę podatku [VAT] jako wartość procentową podstawy opodatkowania, jednakowo 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%.

[...]

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 [są] stosowana [stosowane] tylko do dostaw towarów i usług z kategorii wymienionych w

za??czniku H”.

5 Za??cznik H do wspomnianej dyrektywy, zatytu?owany „Wykaz dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, które mog? podlega? obni?onym stawkom VAT”, ma nast?puj?ce brzmienie:

„Transponuj?c wymienione poni?ej kategorie odnosz?ce si? do towarów do ustawodawstwa krajowego, pa?stwa cz?onkowskie mog? u?ywa? Nomenklatury scalonej w celu precyzyjnego okre?lenia zakresu danej kategorii.

Kategoria

Opis

[...]

5

Transport osób oraz przewo?onego przez nie baga?u

[...]”.

Dyrektywa o podatku VAT

6 Przepis art. 96 dyrektywy o podatku VAT stanowi:

„Pa?stwa cz?onkowskie stosuj? stawk? podstawow? VAT, która jest okre?lana przez ka?de pa?stwo cz?onkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug”.

7 Zgodnie z brzmieniem art. 97 ust. 1 tej dyrektywy:

„Od 1 stycznia 2006 r. do 31 grudnia 2010 r. stawka podstawowa nie mo?e by? ni?sza ni? 15%”.

8 Artyku? 98 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie mog? stosowa? jedn? lub dwie stawki obni?one.

2. Stawki obni?one maj? zastosowanie wy??cznie do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, których kategorie s? okre?lone w za??czniku III”.

9 Za??cznik III do dyrektywy o podatku VAT zawiera w pkt 5 wykazu dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug, do których mo?na zastosowa? stawki obni?one, o których mowa w art. 98 tej?e dyrektywy, „przewóz osób oraz ich baga?u”.

Prawo niemieckie

10 Na mocy § 12 ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporów w post?powaniach g?ównych, opublikowanym w dniu 13 grudnia 2006 r. (BGB1. 2006 I, s. 2878, zwanej dalej „UStG”), podatek dla ka?dej opodatkowanej transakcji wynosi? 16% w latach 2003–2006 i 19% w 2007 r.

11 Paragraf 12 ust. 2 pkt 10 lit. b) tej ustawy stanowi?:

„Obniżony stawek podatku wynoszący 7% stosuje się w przypadku następujących usług:

b) przewóz osób w komunikacji szynowej, z wyłączeniem kolejek górskich, w komunikacji trolejbusowej, w podlegającej zezwoleniom liniowej komunikacji samochodowej, w komunikacji taksówkowej oraz w komunikacji promowej

aa) w granicach jednej gminy, albo

bb) jeżeli długość trasy wynosi nie więcej niż 50 km

[...]”.

12 Paragraf 1 Personenbeförderungsgesetz (ustawy o przewozie osób, zwanej dalej „PBefG”), w brzmieniu z dnia 8 sierpnia 1990 r. (BGBl. 1990 I, s. 1690), ze zmianami, mający zastosowanie do sporów w postępowaniach głównych, stanowi:

„Przedmiotowy zakres zastosowania:

1. Przepisom niniejszej ustawy podlega przewóz osób tramwajami, trolejbusami lub samochodami o charakterze odpłatnym lub do celów handlowych. Za wynagrodzenie uważa się także korzyści ekonomiczne, które mają pośredni wpływ na rentowność tego rodzaju działalności handlowej.

2. Niniejszej ustawie nie podlega przewóz

1) samochodem, w przypadku gdy całkowite wynagrodzenie nie przekracza kosztów eksploatacji;

2) ambulansem, w przypadku gdy służy on do transportu chorych, rannych lub innych osób wymagających opieki, które podczas transportu potrzebują specjalistycznej pomocy medycznej lub specjalnego wyposażenia pojazdu lub w przypadku których to osób wspomniana pomoc i wyposażenie muszą być dostępne ze względu na stan ich zdrowia”.

13 Paragraf 2 ust. 1 pkt 4 PBefG stanowi:

„Kiedy, kto dokonuje przewozu osób w rozumieniu § 1 ust. 1,

[...]

4) pojazdem silnikowym w sposób okazjonalny (§ 46),

podlega wymogowi uzyskania zezwolenia i jest przedsięwzięciem w rozumieniu niniejszej ustawy”.

14 Paragraf 13 ust. 4 zdanie pierwsze PBefG ma następujące brzmienie:

„W przypadku przewozu taksówek wydania zezwolenia należy odmówić, jeżeli publiczne interesy komunikacyjne mogą zostać naruszone w ten sposób, że wykonywanie przewozów, których dotyczy wnioski o wydanie zezwolenia, będzie stwarzało zagrożenie dla funkcjonowania lokalnej komunikacji taksówkowej”.

15 Paragraf 21 ust. 1–3 PBefG stanowi:

„1. Przedsiębiorca ma obowiązek rozpocząć działalność, na którą uzyska zezwolenie, i prowadzenia tej działalności w okresie ważności zezwolenia zgodnie z publicznym interesem

komunikacyjnym i standardami technicznymi.

2. Organ właściwy do wydawania zezwoleń może wyznaczyć przedsięwzięcia termin na rozpoczęcie działalności.

3. Organ właściwy do wydawania zezwoleń może nałożyć na przedsiębiorcę obowiązek rozszerzenia lub zmiany jego działalności przewozowej, w przypadku gdy wymaga tego publiczny interes komunikacyjny i nie sprzeciwiają się temu uzasadnione interesy przedsiębiorcy, w świetle jego sytuacji ekonomicznej oraz uwzględniając wygenerowany zysk i rozkład amortyzacji zainwestowanego kapitału, a także konieczny poziom techniczny w tym zakresie”.

16 Zgodnie z § 22 PBefG:

„Przedsiębiorca jest zobowiązany do dokonywania przewozu, w przypadku gdy

- 1) spełnione są przesłanki przewozu,
- 2) przewóz jest możliwy za pomocą normalnie używanych środków,
- 3) przewozowi nie stoją na przeszkodzie okoliczności, którym przedsiębiorca nie może ani zapobiec, ani zaradzić”.

17 Na mocy § 46 ust. 2 pkt 1 i 3 PBefG przewóz taksówek i przewóz wynajmowanym samochodem stanowi różne formy „usług okazjonalnych”, które podlegają wymogowi uzyskania zezwolenia zgodnie z § 2 ust. 1 pkt 4 tej ustawy.

18 Paragraf 47 PBefG stanowi:

„1. Komunikację taksówkową stanowi przewóz osób samochodami osobowymi, który przedsiębiorca oferuje w miejscach urzędowo dopuszczonych oraz który polega na przejazdach do określonego przez klientów miejsca przeznaczenia. Przedsiębiorca może przyjmować zlecenia przewozu także podczas jazdy lub w siedzibie przedsiębiorstwa.

2. Przewóz taksówek może być oferowany tylko w gminie, w której przedsiębiorca ma swoją siedzibę. Przejazdy zamówione wcześniej mogą także rozpoczynać się w innych gminach. Organ właściwy do wydawania zezwoleń w porozumieniu z innymi organami właściwymi do wydawania zezwoleń może zezwolić, aby przewozy taksówkowe były oferowane w miejscach urzędowo dopuszczonych znajdujących się w innych gminach niż gmina siedziby przedsiębiorcy i może przewidzieć szerszy rewir.

3. Rząd kraju zwińzkowego jest upoważniony do uregulowania w drodze rozporządzenia zakresu obowiązków świadczenia usług, zasad mających zastosowanie do postojów taksówek, a także szczegółów świadczenia usług. Rząd ten może przekazać wspomniane uprawnienie na mocy rozporządzenia. Rozporządzenie może w szczególności zawierać przepisy dotyczące

- 1) zapewniania dostępności taksówek na postoju w szczególnych przypadkach, w tym w ramach pełnienia dyżurów,
- 2) przyjmowania i wykonywania telefonicznych zleceń przewozu,
- 3) działalności przewozowej i systemu radiokomunikacji,
- 4) przewozu osób niepełnosprawnych i

- 5) przewozu chorych, w zakresie, w jakim nie chodzi o przewóz na podstawie art. 1 ust. 2 pkt 2.
4. Obowiązek przewozu istnieje tylko w odniesieniu do przewozu w strefie stosowania opłat ustalonych zgodnie z § 51 ust. 1 zdania pierwsze i drugie oraz § 51 ust. 2 zdanie pierwsze (strefa przewozów obowiązkowych).
5. Zabroniony jest wynajem taksówek osobom, które same je prowadzą”.

19 Paragraf 49 ust. 4 PBefG brzmi następująco:

„Przewóz wynajmowanym samochodem stanowi przewóz osób samochodami, które są wynajęte na potrzeby przewozu wyłącznie w całości oraz którymi przedsiębiorca wykonuje przewozy, których cel, miejsce przeznaczenia i przebieg określa najemca oraz które nie są przewozami taksówek w rozumieniu § 47. Wynajmowanym samochodem można realizować wyłącznie zlecenia przewozu, które wpłynęły do siedziby przedsiębiorstwa albo do miejsca zamieszkania przedsiębiorcy. Po wykonaniu zlecenia przewozu wynajmowany samochód ma niezwłocznie powrócić do siedziby przedsiębiorstwa, chyba że przed wyjazdem otrzyma z siedziby przedsiębiorstwa albo z miejsca zamieszkania, albo podczas jazdy telefonicznie nowe zlecenie przewozu. Wpłynięcie zlecenia przewozu do siedziby przedsiębiorstwa wynajmującego samochody albo do miejsca zamieszkania przedsiębiorcy ten ostatni ma obowiązek zarejestrować, a zapis ten należy przechowywać przez rok. Przyjęcie, przekazanie i wykonanie zlecenia przewozu, udostępnienie wynajmowanych samochodów oraz reklama przewozów wynajmowanym samochodem nie mogą, traktowane łącznie ani oddzielnie, powodować pomylenia ich z przewozami taksówek. Oznakowanie i cechy zastrzeżone dla taksówek nie mogą być stosowane na wynajmowanych samochodach. Nie stosuje się §§ 21 i 22”.

20 Paragraf 51 PBefG stanowi:

„1. Rząd kraju związkowego jest upoważniony do określania w drodze rozporządzenia opłat i warunków przewozów taksówkowych. Rozporządzenie może w szczególności zawierać przepisy dotyczące

- 1) opłat podstawowych, opłat za kilometr i opłat godzinowych,
- 2) opłat dodatkowych,
- 3) zaliczek,
- 4) fakturowania,
- 5) warunków płatności i
- 6) dopuszczalności szczególnych porozumień dotyczących strefy przewozów obowiązkowych.

Rząd kraju związkowego może przekazać wspomniane uprawnienie w drodze rozporządzenia.

2. Szczególne porozumienia dotyczące strefy przewozów obowiązkowych są dopuszczalne wyłącznie wtedy, gdy

- 1) ustalony jest okres, minimalna liczba przejazdów lub minimalna wysokość obrotów na miesiąc,
- 2) nie dochodzi do naruszenia organizacji rynku przewozów,

- 3) opłaty i warunki przewozu są ustalone na piśmie oraz
 - 4) rozporządzenie kraju związkowego przewiduje obowiązkowe zezwolenie lub zgłoszenie.
3. Opłaty za przewóz i warunki przewozu są ustalane poprzez zastosowanie przez analogię § 14 ust. 2 i 3 oraz § 39 ust. 2.
4. Upoważnione organy mogą uzgodnić w drodze wzajemnego porozumienia jednolite opłaty za przewóz i warunki przewozu dla strefy, która wykracza poza zakres właściwości organu określającego opłaty za przewóz i warunki przewozu.
5. W odniesieniu do stosowania opłat za przewóz i warunków przewozu zastosowanie przez analogię znajduje § 39”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-454/12

- 21 Pro Med jest spółką z ograniczoną odpowiedzialnością prawa niemieckiego, która posiada między innymi zezwolenie na przewóz wynajmowanym samochodem na mocy § 2 ust. 1 pkt 4 PBefG, nieobejmujące jednak przewozu taksówek, o którym mowa w § 47 PBefG.
- 22 W latach 2006 i 2007 Pro Med, na rzecz kas chorych, przewoziła chorych samochodami, które nie były specjalnie do tego przystosowane.
- 23 W dniu 27 listopada 2007 r. Pro Med zobowiązała się do wypełnienia wszystkich warunków uzgodnionych w umowie zawartej w dniu 1 października 2007 r. pomiędzy kasą chorych A a stowarzyszeniem przedsiębiorstw taksówkarskich oraz wynajmujących samochody (Taxi- und Mietwagenunternehmerverband, zwanym dalej „stowarzyszeniem”) o świadczenie przewozów pacjentów ubezpieczonych w kasie chorych A przez przedsiębiorstwa taksówkarskie. Przedmiotem umowy jest zgodnie z jej § 1 ust. 1 zdanie pierwsze udział przedsiębiorstw taksówkarskich zrzeszonych w stowarzyszeniu w przewozie chorych, ubezpieczonych w kasie chorych A. Zgodnie z § 5 ust. 1 tej umowy w przypadku wynagrodzenia za przewozy chorych obowiązuje porozumienie w sprawie opłat zawarte w załączniku 1 do umowy.
- 24 W związku z kontrolą podatkową przeprowadzoną przez Finanzamt Dresden-Süd spółce Pro Med nakazano zadeklarowanie usług przewozowych, które świadczyła w ramach umowy zawartej pomiędzy kasą chorych A a stowarzyszeniem, stosując podstawową stawkę podatku VAT przewidzianą w § 12 ust. 1 UStG. Jej odwołania, w których domagała się w szczególności zastosowania do niej obniżonej stawki VAT określonej w § 12 ust. 2 pkt 10 UStG, nie odniosły skutku.
- 25 Pro Med wniosła skargę do Finanzgericht, który orzekł, że Pro Med nie ma prawa stosować do spornych usług przewozu obniżonej stawki podatku VAT, ponieważ w braku odpowiedniego zezwolenia nie dokonywała ona przewozu taksówek. Jednakże Finanzgericht wyraził wątpliwości co do zasadności odmiennego traktowania tych dwóch kategorii przedsiębiorstw. Zdaniem tego sądu przedsiębiorstwa taksówkarskie mają bowiem możliwość świadczenia usług przewozu na rzecz kas chorych, które nie podlegają cennikowi stosowanemu do usług przewozu publicznego w komunikacji lokalnej, lecz opierają się na porozumieniach z kasami chorych. W opinii Finanzgericht wspomniane usługi przewozu nie wykazują jednak istotnych cech publicznych przewozów w komunikacji lokalnej, na których opiera się ulga podatkowa.

26 Pro Med wniosł skargę rewizyjną od orzeczenia Finanzgericht odmawiającego jej możliwości zastosowania obniżonej stawki podatku do obrotów uzyskanych ze świadczonych przez niego usług przewozu chorych.

27 Sąd odsyłający zastanawia się, czy krajowa selektywna regulacja zawarta w § 12 ust. 2 pkt 10 lit. b) UStG jest zgodna z zasadą neutralności podatkowej w brzmieniu wynikającym z wyroku Trybunału. Z jednej strony sąd ten twierdzi, że z punktu widzenia konsumenta zarówno taksówki, jak i wynajmowane samochody z kierowcą służą do przewozu osób, co przemawia za uznaniem tych usług za porównywalne; z drugiej strony w odniesieniu do warunków przewozu – nawet w przypadku szczególnego porozumienia pomiędzy przedsiębiorstwem taksówkowym a dwoma klientami – występuje zdaniem tego sądu istotne różnice pomiędzy tymi dwoma sposobami przewozu osób, w zakresie na przykład ustalania opłaty za przejazd, a także obowiązku świadczenia usług i obowiązku przewozu, które mogłyby wykluczyć naruszenie wspomnianej zasady.

28 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi dwoma pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci w związku z kategorią 5 załącznika H do [szóstej dyrektywy] i art. 98 ust. 1 w związku z kategorią 5 [pkt 5] załącznika III do [dyrektywy o podatku VAT], z uwzględnieniem zasady neutralności, stoją na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje obniżoną stawkę podatku VAT w przypadku przewozu osób w komunikacji lokalnej taksówką, podczas gdy przewóz osób w komunikacji lokalnej samochodem wynajmowanym podlega zwykłej stawce podatku VAT?

2) Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze ma znaczenie okoliczność, że przewozy świadczone są przez przedsiębiorstwa taksówkowe i przedsiębiorstwa wynajmujące samochody na podstawie szczególnego porozumienia z klientami hurtowymi na prawie jednakowych warunkach?”.

Sprawa C-455/12

29 Od końca grudnia 1994 r. K. Oertel prowadzi w mieście A przedsiębiorstwo wynajmujące samochody z kierowcą. Katalog świadczonych przez niego usług obejmuje przewóz osób, przewóz chorych w pozycji siedzącej, dowóz na dializy, przewóz uczniów, usługi kurierskie i przewóz towarów, przewóz do hotelu i na lotnisko, zwiedzanie miasta oraz organizacji przewozów z jednego miejsca na drugie.

30 Klientami K. Oertel byli obok klientów prywatnych, korzystających jednorazowo z usług, także liczni klienci stali, a także kilku klientów generujących znaczne obroty. Zamówienia lub zlecenia przekazywane były telefonicznie, faksem lub pocztą elektroniczną. Cena przejazdu określana była w oparciu o stały plan stref taryfowych, z którego wynikała ostateczna cena dla klienta. K. Oertel w rozpatrywanym okresie dysponował dziesięcioma samochodami należącymi do jej przedsiębiorstwa.

31 W deklaracjach podatku VAT za lata 2003–2006 K. Oertel zastosował do swoich obrotów wynikających z wynajmu samochodów z kierowcą na trasach nie dłuższych niż 50 km lub w granicach miasta A obniżoną stawkę podatku VAT, wynoszącą 7%.

32 Finanzamt Würzburg zakwestionował te deklaracje i opodatkował rozpatrywane transakcje podstawową stawką podatku VAT, czyli stawką wynoszącą 16%.

33 K. Oertel złożył skargę do Finanzgericht, który oddalił co do zasady podanie skarżycielki dotyczącej zastosowania do spornych obrotów obniżonej stawki podatku. Orzekł, że jako przedsiębiorstwo wynajmujące samochody z kierowcą, przedsiębiorstwo K. Oertel nie spełnia wymogów zastosowania obniżonej stawki podatku oraz że przepis ograniczający zastosowanie tej stawki do przedsiębiorstw taksówkarskich jest zgodny z konstytucją. Orzekł też, że K. Oertel nie może także domagać się zastosowania tej stawki na podstawie szóstej dyrektywy ani powoływać się na zasadę neutralności podatkowej. Zdaniem Finanzgericht stosowanie dwóch różnych stawek ogranicza wprawdzie konkurencję pomiędzy wspomnianymi dwiema kategoriami przedsiębiorstw, ponieważ usługi przez nie świadczono tego samego rodzaju, lecz to ograniczenie jest uzasadnione w szczególności interesem publicznym, w tym przypadku polegającym na właściwie zorganizowanym wypełnianiu przez przedsiębiorstwa taksówkarskie zadań komunikacji lokalnej, pokrywającym całość danego obszaru.

34 K. Oertel wniosła skargę rewizyjną na wydane przez Finanzgericht orzeczenie odmawiające jej zastosowania obniżonej stawki podatku VAT.

35 Ponieważ Bundesfinanzhof wywił te same wątpliwości w odniesieniu do zgodności § 12 ust. 2 pkt 10 lit. b) UStG z zasadą neutralności podatkowej co w sprawie C-454/12, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci w związku z kategorią 5 załącznika H do [szóstej dyrektywy], z uwzględnieniem zasady neutralności, stoi na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które przewiduje obniżoną stawkę podatku VAT w przypadku przewozu osób w komunikacji lokalnej taksówką, podczas gdy przewóz osób w komunikacji lokalnej samochodem wynajmowanym podlega [podstawowej] stawce podatku VAT?”.

36 Pismem z dnia 30 października 2013 r. sąd odsyłający został poinformowany, że powództwo wniesione do tego sądu przez K. Oertel zostało przejęte przez E. Pongratza, jako syndyka masy upadłościowej przedsiębiorstwa K. Oertel.

37 Postanowieniem z dnia 20 listopada 2012 r. Prezes Trybunału zarządził pośrodkowanie tych dwóch spraw do celów pisemnego i ustnego etapu postępowania oraz do wydania wyroku.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-454/12 i jedyne pytanie w sprawie C-455/12

38 Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne w sprawie C-454/12 i jedyne pytanie w sprawie C-455/12, które należało zbadać przede wszystkim, sąd odsyłający zmierza co do zasady do ustalenia, czy art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy o podatku VAT w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy, a także zasada neutralności podatkowej stoją na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówką, a po drugie, samochodem wynajmowanym, podlegały różnym stawkom podatku VAT, obniżonej i podstawowej.

39 Artykuł 96 dyrektywy o podatku VAT przewiduje, że jednakowa stawka podatku VAT, stawka podstawowa, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług.

40 W drodze odstępstwa od tej zasady art. 98 ust. 1 tej dyrektywy przyznaje państwom członkowskim możliwość stosowania jednej lub dwóch stawek obniżonych podatku VAT. Zgodnie z art. 98 ust. 2 obniżone stawki mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia

usług, których kategorie są określone w załączniku III do tej dyrektywy.

41 Punkt 5 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT zezwala na stosowanie stawki obniżonej do usług przewozu osób i ich bagaży.

42 Zasady określone przez te przepisy są w istocie identyczne z zasadami ustalonymi w art. 12 ust. 3 lit. a) akapity pierwszy i trzeci oraz w kategorii 5 w załączniku H do szóstej dyrektywy.

43 W odniesieniu do art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy Trybunału orzekł, że brzmienie tego przepisu nie przesądza o tym, iż powinien on być interpretowany jako określający wymóg, że obniżona stawka podatku może być stosowana jedynie wtedy, gdy dotyczy ona wszystkich aspektów kategorii usług objętej zakresem załącznika H do tej dyrektywy; nie można zatem wykluczyć selektywnego stosowania obniżonej stawki, pod warunkiem że nie spowoduje ono ryzyka zakłócenia konkurencji (zob. wyrok z dnia 6 maja 2010 r. w sprawie C-94/09 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-4261, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo). Trybunał wyjaśnił tak, że skoro art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy o podatku VAT zasadniczo przejmuje brzmienie art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, należy rozszerzyć na niego wykładnię nadaną przez Trybunał temu ostatniemu przepisowi (ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 27).

44 Trybunał w konsekwencji orzekł, że z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system podatku VAT, państwa członkowskie mają możliwość stosowania obniżonej stawki podatku VAT do określonych i swoistych aspektów kategorii usług, o której mowa w załączniku III do dyrektywy o podatku VAT i w załączniku H do szóstej dyrektywy (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

45 Z powyższego wynika, że korzystanie w przyznanej państwom członkowskim możliwości selektywnego stosowania obniżonej stawki podatku VAT podlega podwójnemu warunkowi – po pierwsze, wyodrębnienia, dla celów stosowania obniżonej stawki, tylko określonych i swoistych aspektów omawianej kategorii usług, a po drugie, poszanowania zasady neutralności podatkowej. Celem tych warunków jest zapewnienie, że państwa członkowskie będą korzystały z tej możliwości tylko w warunkach gwarantujących proste i prawidłowe stosowanie wybranych obniżonych stawek oraz zapobieganie wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 30).

46 W konsekwencji należy zbadać, czy przewóz osób taksówką, w przypadku którego przepisy krajowe, takie jak rozpatrywane w postępowaniu główne, przewidują zastosowanie obniżonej stawki podatku VAT, stanowi określony i swoisty aspekt kategorii usług „przewozu osób i ich bagaży”, ujętej zarówno w pkt 5 załącznika III do dyrektywy o podatku VAT, jak i w kategorii 5 w załączniku H do szóstej dyrektywy oraz, w stosownym przypadku, czy zastosowanie tej stawki tylko i wyłącznie do przewozu osób taksówką narusza zasadę neutralności podatkowej.

W przedmiocie pojęcia „określonego i swoistego aspektu”

47 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy przewóz osób taksówką w komunikacji lokalnej stanowi określony i swoisty aspekt usług świadczonych przez przedsiębiorstwa przewozu osób i ich bagaży, należy zbadać, czy chodzi o świadczenie usługi dającej się zidentyfikować jako taka, odrębnie od innych usług mieszczących się w tej kategorii (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 35).

48 W tym zakresie z informacji przedstawionych w postanowieniach odsyłanych wynika, że przedsiębiorstwa taksówkarskie uznaje się w pełni za dostawców publicznej usługi przewozu

osób, których działalność podlega wymogowi uzyskania zezwolenia wydanego przez właściwy organ oraz obowiązkowi o istotnym zakresie. Obowiązki te obejmują między innymi obowiązek prowadzenia działalności zgodnie z publicznym interesem komunikacyjnym (§ 21 PBefG), obowiązek dokonywania przewozu (§ 22 PBefG) oraz obowiązek przestrzegania przepisów taryfowych (§ 47 ust. 4 i § 51 ust. 1 PBefG).

49 Ramy prawne, które w odróżnieniu od przepisów dotyczących przedsiębiorstw wynajmujących samochody z kierowcą nakładają na przedsiębiorstwa taksówkarskie obowiązki świadczenia usług przewozowych poprzez wymóg spełnienia dyktand, w związku z którym nie mogą one odmówić przewozu w oczekiwaniu w szczególności na bardziej opłacalne zlecenie lub wykorzystywać sytuacji, w których mogłyby podać opłaty za przewóz innej niż opłata oficjalna, mogą nadać tym usługom odrębny charakter.

50 W takich okolicznościach przewóz osób taksówką w komunikacji lokalnej można byłoby uznać za świadczenie usług, które może być zidentyfikowane jako takie, odrębnie od innych usług mieszczących się w rozpatrywanej kategorii, czyli w przewozie osób i ich bagaży. Działalność ta mogłaby w konsekwencji stanowić określony i swoisty aspekt wspomnianej kategorii.

51 Jednakże do sądu krajowego należy zbadanie, w świetle rozpatrywanych przez niego uregulowań krajowych i okoliczności faktycznych w sprawie, czy tak jest w przypadku sporów w postępowaniach górnym.

W przedmiocie przestrzegania zasady neutralności podatkowej

52 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności temu, aby towary lub usługi podobne, które są w związku z tym konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (zob. wyrok z dnia 10 listopada 2011 r. w sprawach połączonych C-259/10 i C-260/10 The Rank Group, Zb.Orz. s. I-10947, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 W celu ustalenia, czy dwie usługi są podobne w rozumieniu przywołanego orzecznictwa, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta, unikając sztucznych rozróżnień opartych na nieznaczących różnicach (zob. ww. wyrok w sprawie The Rank Group, pkt 43 i przytoczone tam orzecznictwo).

54 Dwie usługi są zatem podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, w zależności od kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednej lub drugiej usługi (zob. ww. wyrok w sprawie The Rank Group, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).

55 Poza tym należy przypomnieć, że celem dokonania oceny porównywalności usług nie należy ograniczać się do porównania poszczególnych usług, lecz należy również uwzględnić kontekst, w którym są one świadczone (zob. wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-357/07 TNT Post UK, Zb.Orz. s. I-3025, pkt 38).

56 W tym względzie Trybunał przyznaje, że w określonych wyjątkowych wypadkach, przy uwzględnieniu specyfiki omawianych sektorów, różnice ram regulacyjnych i systemu prawnego regulującego dostawę towarów lub świadczenie danych usług mogą stworzyć rozróżnienie w oczach konsumenta pod względem zaspokojenia jego potrzeb (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie The Rank Group, pkt 50 i przytoczone tam orzecznictwo).

57 Należy zatem uwzględnić takie różne wymogi prawne, jakim podlegają obydwa rodzaje przewozu wymienione w pkt 48 niniejszego wyroku, a w konsekwencji ich odpowiednie cechy charakterystyczne, które je różni w oczach przeciętnego konsumenta.

58 W niniejszym przypadku sąd odsyłający wyjaśni, że przedsiębiorstwa wynajmujące samochody z kierowcą mogą realizować wyjątkowo zlecenia przewozu, które wpłynęły do siedziby przedsiębiorstwa albo do miejsca zamieszkania przewoźnika, podczas gdy przedsiębiorstwa taksówkarskie są upoważnione do reagowania na zapytanie, co zakłada obecność pojazdów w określonych miejscach lub możliwość ich telefonicznego zamówienia. Podkreśli także, że pomiędzy tymi dwoma rodzajami przewozu istnieje różnica co do przyjęcia, przekazania i wykonania zlecenia przewozu, a także udostępnienia samochodów oraz reklamy. Zdaniem tego sądu różnice te, traktowane oddzielnie lub łącznie, sprawiają, że w żaden sposób nie można pomylić przewozu taksówek z przewozem wynajmowanym samochodem z kierowcą. Wreszcie sąd odsyłający podkreśli, że oznakowanie i cechy zastrzeżone dla taksówek nie mogą być stosowane na wynajmowanych samochodach z kierowcą.

59 Tego rodzaju odrębności w zakresie wymogów prawnych, jakim podlegają dwa rozpatrywane rodzaje przewozu, jeżeli zostaną potwierdzone w wyniku weryfikacji, której przeprowadzenie należy do sądu krajowego, mogą stworzyć w oczach przeciętnego usługobiorcy różnicę pomiędzy tymi rodzajami przewozu, gdy każdy z nich zaspakaja jego odmienne potrzeby, a w konsekwencji mogą w decydujący sposób wpłynąć na jego decyzję o wyborze jednego lub drugiego ze wspomnianych rodzajów przewozu. Tak więc zasada neutralności podatkowej nie sprzeciwia się temu, aby wspomniane dwa rodzaje przewozu podlegały odmiennemu traktowaniu pod względem podatkowym.

60 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie przedstawione w sprawie C-454/12 i na jedyne pytanie przedstawione w sprawie C-455/12 należy odpowiedzieć, że 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy o podatku VAT w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób i ich bagażu w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówek, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowcą, podlegały różnym stawkom podatku VAT, obniżonej i podstawowej, o ile, po pierwsze, ze względu na odmienne wymogi prawne, jakim podlegają te dwa rodzaje przewozu, przewóz osób taksówek stanowi określony i swoisty aspekt kategorii usług przewozu osób i ich bagażu, o którym mowa we wspomnianych kategoriach 5 i pkt 5 ww. załączników do tych dyrektyw, a po drugie, różnice te mają decydujący wpływ na podejmowaną przez przeciętnego usługobiorcę decyzję o skorzystaniu z jednego lub drugiego z tych dwóch rodzajów przewozu. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanki te zostały spełnione w sprawach w postępowaniach głównych.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C-454/12

61 Poprzez drugie pytanie w sprawie C-454/12 sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy dla udzielenia odpowiedzi na pierwsze pytanie w sprawie C-454/12 i jedyne pytanie w sprawie C-455/12 ma znaczenie okoliczność, że przedsiębiorstwa taksówkarskie i przedsiębiorstwa wynajmujące samochody z kierowcą są zobowiązane do świadczenia usług na podstawie szczególnego porozumienia, które ma zastosowanie bez rozróżnienia do tych różnych przedsiębiorstw i na prawie jednakowych warunkach.

62 Jak wskazano w pkt 46 niniejszego wyroku, w celu określenia, czy państwo członkowskie ma w takich okolicznościach możliwość stosowania obniżonej stawki podatku VAT do przewozu

osób taksówk? w komunikacji lokalnej, podczas gdy przewóz wynajmowanym samochodem z kierowc? podlega podstawowej stawce podatku VAT, nale?y zbada?, czy us?uga ta stanowi okre?lony i swoisty aspekt kategorii us?ug „przewozu osób i ich бага?u”, uj?tej zarówno w pkt 5 za??cznika III do dyrektywy o podatku VAT, jak i w kategorii 5 w za??czniku H do szóstej dyrektywy oraz, w stosownym przypadku, czy zastosowanie tej stawki narusza zasad? neutralno?ci podatkowej.

63 W tym wzgl?dzie nale?y podnie??, ?e us?ugi rozpatrywane w post?powaniu g?ównym polegaj? w istocie na przewozie pacjentów na podstawie porozumienia takiego jak porozumienie zawarte pomi?dzy kas? chorych A a stowarzyszeniem, które ma zastosowanie bez rozró?nienia do przedsi?biorstw taksówkarskich i przedsi?biorstw wynajmuj?cych samochody z kierowc?, b?d?cych stronami wspomnianego porozumienia. Z akt sprawy przed?o?onych Trybuna?owi wynika, ?e we wspomnianym porozumieniu okre?lono op?at? za przewóz, która jest stosowana w ten sam sposób do obydwu kategorii przewozu. Poza tym wspomniane porozumienie nie rodzi ?adnego obowi?zku przewozu lub obowi?zku ?wiadczenia us?ug w odniesieniu do tych dwóch kategorii przewozu, innego ni? istniej?cy ju? na mocy umowy obowi?zek skutecznego dokonywania przewozu. W ramach takiego porozumienia przedsi?biorstwa taksówkarskie nie podlegaj? zatem wymogom prawnym, które s? na nie na?o?one w przypadku ?wiadczenia us?ug poza ramami wspomnianego porozumienia.

64 Je?li okoliczno?ci te zostan? potwierdzone w wyniku weryfikacji, której przeprowadzenie nale?y do s?du krajowego, s?d ten powinien w takim wypadku orzec, ?e w ramach porozumienia pomi?dzy kas? chorych A a stowarzyszeniem przewóz osób taksówk? nie stanowi okre?lonego i swoistego aspektu kategorii us?ug przewozu osób i ich бага?u. Ponadto przewóz ten nale?y w konsekwencji uzna? za podobny z punktu widzenia przeci?nego konsumenta do przewozu osób wynajmowanym samochodem z kierowc? w komunikacji lokalnej. Powy?sze nie wyklucza jednak, ?e przewóz chorych w ramach umów zawartych pomi?dzy kasami chorych a przedsi?biorstwami przewozu osób mo?e stanowi?, jako ca?o??, okre?lony i swoisty aspekt us?ug ?wiadczonych przez przedsi?biorstwa przewozu osób i ich бага?u w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 44 niniejszego wyroku.

65 W konsekwencji na drugie pytanie w sprawie C?454/12 nale?y odpowiedzie?, ?e art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy w zwi?zku z kategori? 5 w za??czniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy o podatku VAT w zwi?zku z pkt 5 za??cznika III do tej dyrektywy, z uwzgl?dnieniem zasady neutralno?ci podatkowej, nale?y natomiast interpretowa? w ten sposób, ?e stoj? one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje us?ug przewozu osób i ich бага?u w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówk?, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowc?, podlega?y ró?nym stawkom podatku VAT, w przypadku gdy na mocy szczególnego porozumienia, które ma zastosowanie bez rozró?nienia do przedsi?biorstw taksówkarskich i przedsi?biorstw wynajmuj?cych samochody z kierowc?, b?d?cych stronami wspomnianego porozumienia, przewóz osób taksówk? nie stanowi okre?lonego i swoistego aspektu kategorii us?ug przewozu osób i ich бага?u i – gdy jest wykonywany w ramach wspomnianego porozumienia – nale?y go uzna? za podobny z punktu widzenia przeci?nego konsumenta do przewozu osób wynajmowanym samochodem z kierowc? w komunikacji lokalnej. Do s?du krajowego nale?y ustalenie, czy przes?anki te zosta?y spe?nione.

W przedmiocie kosztów

66 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunału, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci 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. w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, należy interpretować w ten sposób, że nie stoją one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób i ich bagażu w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówek, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowcą, podlegały różnym stawkom podatku VAT, obniżonej i podstawowej, o ile, po pierwsze, ze względu na odmienne wymogi prawne, jakim podlegają obydwa rodzaje przewozu, przewóz osób taksówką stanowi określony i swoisty aspekt kategorii usług przewozu osób i ich bagażu, o którym mowa we wspomnianej kategorii i pkt 5 ww. załączników do tych dyrektyw, a po drugie, różnice te mają decydujący wpływ na podejmowanie przez przeciwnego konsumenta decyzji o skorzystaniu z jednego lub drugiego z tych dwóch rodzajów przewozu. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanki te zostały spełnione w sprawach w postępowaniach głównych.

2) Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 2001/4, w związku z kategorią 5 w załączniku H do tej dyrektywy i art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy, z uwzględnieniem zasady neutralności podatkowej, należy natomiast interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, aby dwa rodzaje usług przewozu osób i ich bagażu w komunikacji lokalnej, czyli po pierwsze, taksówek, a po drugie, wynajmowanym samochodem z kierowcą, podlegały różnym stawkom podatku od wartości dodanej, w przypadku gdy na mocy szczególnego porozumienia, które ma zastosowanie bez rozróżnienia do przedsiębiorstw taksówkarskich i przedsiębiorstw wynajmujących samochody z kierowcą, bądących stronami wspomnianego porozumienia, przewóz osób taksówką nie stanowi określonego i swoistego aspektu kategorii usług przewozu osób i ich bagażu i – gdy jest wykonywany w ramach wspomnianego porozumienia – należy go uznać za podobny z punktu widzenia przeciwnego konsumenta do przewozu osób wynajmowanym samochodem z kierowcą w komunikacji lokalnej. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy przesłanki te zostały spełnione.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.