

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 10 lipca 2007 r.(1)

Sprawa C-442/05

Finanzamt Oschatz

przeciwko

Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

Podatki – Szósta Dyrektywa VAT – Artykuł 4 ust. 5 – Załącznik D pkt 2 – „Dostawa wody” – Artykuł 12 ust. 3 lit. a) – Obniżona stawka – Załącznik H kategoria 2 – „Dostarczanie wody”

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie artykułu 234 WE dotyczy wykładni pojęcia „dostawa wody” występującego w załączniku D pkt 2 oraz pojęcia „dostarczanie wody” występującego w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”). Sąd krajowy, Bundesfinanzhof (federalny sąd ds. finansów, Niemcy), zwraca się w szczególności z zapytaniem, czy podłączenie instalacji należących do właściciela nieruchomości do sieci dystrybucji wody za opłatą naliczaną odrębnie wchodzi w zakres tych pojęć.

I – Przepisy wspólnotowe znajdujące zastosowanie w sprawie

2. Artykuł 2 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

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

[...]”.

3. Artykuł 4 szóstej dyrektywy zawiera definicję, kogo uważa się za „podatnika”:

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

2. Działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów,

handlowców i osób świadczących usługi w związku z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [...].

[...]

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

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

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

[...]”.

4. W załączniku D „dostawa wody” została wymieniona jako jeden z rodzajów działalności, o których mowa w art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.

5. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje:

„Państwo członkowskie ustala standardowy stopień podatku od wartości dodanej jako wartość procentową podstawy opodatkowania, jednakowoż dla dostawy towarów i świadczenia usług [...].

[...]

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

6. W załączniku H „dostarczanie wody” zostało wymienione wśród towarów i usług, wobec których mogą być stosowane obniżone stawki podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

II – Przepisy krajowe znajdujące zastosowanie w sprawie

7. Zgodnie z art. 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”), w wersji obowiązującej w chwili zaistnienia okoliczności faktycznych postępowania przed sądem krajowym, podatkowi obrotowemu podlega dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie w Niemczech w ramach wykonywania działalności gospodarczej.

8. Artykuł 2 ust. 3 zdanie pierwsze UStG przewiduje, że osoba prawna prawa publicznego podlega podatkowi obrotowemu jedynie wówczas, gdy prowadzi ona działalność o charakterze gospodarczym, zgodnie z definicją zawartą w art. 1 ust. 1 pkt 6 oraz w art. 4 Körperschaftsteuergesetz (ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zwanej dalej „KStG”). Dostawa wody dla ludności jest jednym z rodzajów działalności o charakterze gospodarczym wymienionych w art. 4 ust. 3 KStG.

9. W czasie mającym znaczenie dla sprawy standardowa stawka podatku w Niemczech wynosi 16%, zgodnie z art. 12 ust. 1 UStG.

10. Zgodnie z art. 12 ust. 2 pkt 1 UStG, w związku z pkt 34 załącznika do UStG, „dostawa wody” podlega obniżonej stawce podatku w wysokości 7%.

III – Postępowanie przed sądem krajowym oraz postanowienie odsyłające

11. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien (zwane dalej „skarżącym”), stowarzyszenie prawa publicznego, dostarcza wodę pitną oraz oczyszcza ścieki wodne. Jego członkami jest pewna liczba miejscowości i gmin w regionie administracyjnym Sachsen.

12. Oprócz dostarczania wody dla swoich klientów, skarżący wykonuje podłączenia domowe na życzenie właścicieli nieruchomości za opłatą z tytułu poniesionych kosztów. Dokonując podłączenia domowego, skarżący podłącza swoją sieć dystrybucji wody do konkretnej instalacji należącej do właściciela nieruchomości. Rury podłączenia domowego pozostają własnością skarżącego.

13. Skarżący uważa, że obniżona stawka podatku w wysokości 7%, która ma zastosowanie do dostawy wody w Niemczech, powinna również mieć zastosowanie do wykonywania podłączeń domowych wody, ponieważ wyznaczonym celem tych podłączeń jest zapewnienie dostawy wody do nieruchomości.

14. Finanzamt (urząd skarbowy) Oschatz (zwany dalej „pozwanym”) uważa jednak, iż ułożenie podłączenia domowego należy uznać za niezależną usługę, to znaczy za „wykonanie podłączenia do sieci dystrybucyjnej”, a więc powinno ono zostać opodatkowane według standardowej stawki. Stanowisko to zostało przedstawione w piśmie Bundesministerium der Finanzen (federalnego ministerstwa finansów) z dnia 4 lipca 2000 r.

15. Finanzgericht (sąd ds. finansów) uwzględnił skargę w sprawie wniesionej przez skarżącego przeciwko pozwanemu w następstwie nieskutecznego odwołania skarżącego od wymiaru podatku przez pozwanego. Finanzgericht orzekł, że świadczenia dokonywane przez skarżącego na rzecz użytkowników końcowych, to znaczy dostawa wody oraz ustanowienie domowego podłączenia wody, stanowi jako całość jednolitą usługę „dostawy wody”, a więc powinny zostać opodatkowane, zgodnie z prawem niemieckim, według obniżonej stawki w wysokości 7%.

16. Bundesfinanzhof nie ma pewności, czy ułożenie podłączenia domowego wody za opłatą naliczanej odrębnie wchodzi w zakres pojęcia „dostawa wody” zawartego w załączniku D pkt 2 do szóstej dyrektywy. Jeżeli art. 4 ust. 5 akapit trzeci w związku z załącznikiem D pkt 2 do szóstej dyrektywy nie ma zastosowania do ułożenia podłączeń domowych wody za opłatą naliczanej odrębnie, to według Bundesfinanzhof powstaje pytanie, czy ułożenie podłączenia, skarżący działa jako podatnik, zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit pierwszy i drugi szóstej dyrektywy.

17. Co więcej, jeżeli chodzi o kwestię stawki podatku, jaka ma być stosowana, Bundesfinanzhof skłonny jest uznać ułożenie podłączenia domowego za wchodzące w zakres pojęcia „dostarczanie wody”, wobec czego powinno zostać opodatkowane według obniżonej stawki. Uważa on jednak, iż kwestia ta jest zależna od wykładni prawa wspólnotowego.

18. W takich warunkach okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy podłączenie instalacji należących do właściciela nieruchomości (tzw. „podłączenie domowe”) do sieci dystrybucji wody przez spółkę świadczącą usługi w zakresie dostawy wody za opłat naliczaną odrębnie wchodzi w zakres pojęcia „dostawa wody”/„dostarczanie wody”(3) w rozumieniu szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (załącznik D pkt 2 i załącznik H kategoria 2)?”.

19. Uwagi pisemne zostały przedłożone przez skarżącego, pozwanego, rząd niemiecki, rząd włoski oraz Komisję. Skarżący i Komisja przedstawili argumenty ustne w trakcie rozprawy w dniu 10 maja 2007 r.

IV – Dopuszczalność

20. Rząd niemiecki wyraża wątpliwość co do dopuszczalności części pytania związanej z wykadnią pojęcia „dostawa wody” w załączniku D pkt 2 do szóstej dyrektywy. Uważa on, iż rozstrzygnięcie postępowania przed sądem krajowym nie jest uzależnione od wykadnia załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy, gdy jest bezsporne, że skarżący, układając podłączenia domowe wody, prowadzi działalność gospodarczą stosownie do art. 2 ust. 3, zdanie pierwsze UStG. Kwestia załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy pozostaje zatem bez znaczenia dla sprawy oraz ma charakter hipoteczny. Pozwany uważa, iż orzeczenie Trybunału dotyczące załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy miałooby znaczenie dla sporu w postępowaniu przed sądem krajowym jedynie wówczas, gdyby do Trybunału zwrócono się o rozważenie, czy jeżeli układanie podłączeń domowych wody nie wchodzi w zakres załącznika D pkt 2, to czy skarżący, prowadząc taką działalność, działa jako podatnik stosownie do art. 4 ust. 5 przedmiotowej dyrektywy. Do Trybunału nie zwrócono się jednak z tym pytaniem.

21. Gdy pytania przedstawione przez sąd krajowy dotyczą wykadnia prawa wspólnotowego, Trybunał jest, co do zasady, zobowiązany do wydania orzeczenia(4). Jednak na Trybunale spoczywa obowiązek zbadania, w razie potrzeby, okoliczności, w jakich sąd krajowy przedstawił wniosek w celu stwierdzenia swej własności, a zwłaszcza ustalenia, czy wykadnia prawa wspólnotowego będzie przedmiotem danego wniosku pozostaje w związku ze stanem faktycznym i przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, tak aby Trybunał nie był zmuszony do wydawania opinii o charakterze doradczym, dotyczącym zagadnień ogólnych lub hipotetycznych. Jeżeli okaże się, iż przedstawione pytanie w sposób oczywisty nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia sporu w postępowaniu przed sądem krajowym, Trybunał będzie zmuszony do umorzenia postępowania(5).

22. Nie uważam, aby w niniejszej sprawie było oczywiste, że wykadnia prawa wspólnotowego, której domaga się sąd krajowy w odniesieniu do załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy, nie pozostaje w związku z przedmiotem postępowania przed sądem krajowym bądź że ma hipotetyczny charakter, tak jak twierdzi pozwany i rząd niemiecki.

23. Z postanowienia odsyłającego sądu krajowego oraz z uwag rządu niemieckiego jasno wynika, że zgodnie z prawem niemieckim, skarżący, układając podłączenia domowe wody, podlega obowiązkowi zapłaty podatku VAT. Jednakże sąd krajowy wskazał w postanowieniu odsyłającym, iż skarżący, przynajmniej co do zasady, nie jest podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Zatem sąd krajowy nie ma pewności, czy działalność w postaci układania podłączeń domowych wody za opłat naliczaną odrębnie wchodzi w zakres pojęcia „dostawy wody” z załącznika D pkt 2, a w konsekwencji, czy skarżący może być uważany

za podatnika w rozumieniu art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy.

24. Z postanowienia odsyłającego wynika, iż kluczową kwestią w sprawie zawisłej przed tym sądem jest odniesienie się do stosowania obniżonej stawki podatku, bądź jej niestosowania, do działalności układowania podziemnych wodociągów stosownie do art. 12 ust. 3 lit. a), w związku z załącznikiem H kategoria 2 do szóstej dyrektywy. Jednakże moim zdaniem taka kwestia powstaje jedynie wówczas, gdy podmiot układowy podziemnych wodociągów przy wykonywaniu tej działalności działa jako podatnik, a działalność ta podlega podatkowi VAT na podstawie art. 2 szóstej dyrektywy.

25. Biorąc pod uwagę, iż sąd krajowy wskazał na podstawie postępowania toczącego się przed nim, że skarżący może nie być podatnikiem w rozumieniu art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy, chyba że układowanie podziemnych wodociągów za opłatą naliczaną odrębnie wchodzi w zakres załącznika D pkt 2, uważam, iż kwestia, czy układowanie podziemnych wodociągów za opłatą naliczaną odrębnie wchodzi w zakres pojęcia „dostawy wody” z załącznika D pkt 2, ma znaczenie dla sprawy zawisłej przed sądem odsyłającym.

26. W konsekwencji uważam, iż należy udzielić odpowiedzi na to czwarte pytanie, która dotyczy załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy, w celu zapewnienia sądowi krajowemu wszelkich elementów wykądni prawa wspólnotowego, jakie mogą okazać się pomocne do rozstrzygnięcia zawisłej przed nim sprawy. Zatem należy oddalić podniesiony zarzut niedopuszczalności, za wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczący załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy należy uznać za dopuszczalny.

V – Co do istoty sprawy

A – Podstawowe argumenty uczestników

27. Skarżący i rząd włoski uważają, iż układowanie podziemnych wodociągów wchodzi w zakres pojęcia „dostawa wody” lub „dostarczanie wody”, w rozumieniu, odpowiednio, załącznika D pkt 2 i załącznika H kategoria 2 do szóstej dyrektywy. Uważają oni, iż podziemne wodociągi jest nieodzowne dla dostawy wody. Rząd włoski twierdzi, iż układowanie podziemnych wodociągów jest pomocnicze względem świadczenia głównego, to znaczy dostawy wody.

28. Skarżący uważa, iż układowanie podziemnych wodociągów nie stanowi odrębnego świadczenia względem dostawy wody. Podziemne wodociągi z punktu widzenia klienta są używane wyłącznie do umożliwienia dostawy wody i nie ma żadnych innych zadań. Przemawia za tym okoliczności, że z przyczyn prawnych i praktycznych klient nie może uzyskać wody od innego przedsiębiorstwa. Skarżący uważa, iż okoliczności, że za układowanie podziemnych wodociągów opłata jest pobierana w szczególny sposób bądź jednorazowo, nie jest istotne z punktu widzenia podatku VAT. Okoliczności, że koszty związane z ułożeniem podziemnych wodociągów pokrywane są z opłaty miesięcznej za koszty stałe oraz z opłaty za rzeczywiste zużycie wody, wskazuje na istnienie jednej ceny za dostawę wody, której czwarte jest obliczana w specyficzny sposób. Co więcej, chociaż podziemne wodociągi jest układowane tylko raz, to jest ono nieodzowne dla dostawy wody w sposób ciągły, a więc nie może być uważane za niezależne świadczenie. Nie tylko samo podziemne wodociągi, lecz również dostawy wody powodują na bieżąco wzrost wartości przedmiotowej nieruchomości. Wbrew temu, co twierdzi pozwany, założenie, że w budynkach posiadających podziemne wodociągi nie musi nastąpić zużycie wody, nie odzwierciedla rzeczywistości. Ponadto (wysoka) kwota pobierana za podziemne wodociągi nie uzasadnia wniosku, że podziemne wodociągi stanowi niezależne świadczenie. O ile podziemne wodociągi może kosztować tysiąc euro, to koszt zużycia wody przez gospodarstwo domowe może wynosić od ośmiu do dwunastu tysięcy euro w okresie od czterdziestu do pięćdziesięciu lat.

29. Pozwany i rz?d niemiecki ograniczyli swoj? argumentacj? do wyk?adni za??cznika H kategoria 2 do szóstej dyrektywy. Pozwany, rz?d niemiecki oraz Komisja twierdz?, ?e uk?adanie pod??czenia domowego wody nie wchodzi w zakres poj?cia „dostarczanie wody” zawartego w za??czniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy. Uwa?aj? oni, i? skoro zasady stosowania obni?onej stawki stanowi? odst?pstwo od zasad ogólnych szóstej dyrektywy, to zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybuna?u, nale?y je podda? wyk?adni zaw??aj?cej. Poj?cie „dostarczanie wody” nale?y zatem ograniczy? do dostawy wody sensu stricte i nie powinno ono obejmowa? ?adnych dodatkowych ?wiadcze?, jak na przyk?ad prac budowlanych w celu zapewnienia dostawy wody. Zatem pozwany i rz?d niemiecki uwa?aj?, i? uk?adanie pod??czenia domowego powinno podlega? standardowej stawce.

30. Rz?d niemiecki doda?, i? zasada neutralno?ci podatku VAT zosta?aby naruszona, je?eli poj?cie „dostarczanie wody” zosta?oby poddane nazbyt rozszerzaj?cej wyk?adni, gdy? porównywalne ?wiadczenia, jak na przyk?ad uk?adanie pod??cze? gazu i elektryczno?ci, nie podlegaj? obni?onej stawce podatku. Pozwany równie? twierdzi, i? je?li argumentacja skar??cego zosta?aby przyj?ta, to uk?adanie pod??cze? domowych wody przez dostawc? wody by?oby opodatkowane wed?ug obni?onej stawki, natomiast uk?adanie pod??czenia przez niezale?n? firm? budowlan? by?oby opodatkowane wed?ug standardowej stawki.

31. Ponadto rz?d niemiecki stwierdzi?, i? zgodnie z art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy pa?stwa cz?onkowskie maj? swobod? decydowania, czy stosowa? obni?on? stawk?.

32. Zatem rz?d niemiecki i Komisja uwa?aj?, i? uk?adanie pod??czenia domowego wody oraz dostaw? wody nale?y traktowa? jako dwa ?wiadczenia g?ówne podlegaj?ce wed?ug rz?du niemieckiego ró?nym stawkom. Tak wi?c pod??czenie domowe wody nie mo?e by? traktowane jako ?wiadczenie pomocnicze.

33. Komisja zgadza si?, i? u?o?enie pod??czenia domowego stanowi wst?pny i konieczny warunek dostawy wody. Jednak?e z technicznego punktu widzenia budowa pod??czenia nie ma ?adnego zwi?zku z dostaw? wody w ?cis?ym znaczeniu. Pozwany, rz?d niemiecki oraz Komisja uwa?aj? w szczególno?ci, i? okoliczno??, ?e osob? zobowi?zan? do zap?aty za pod??czenie domowe wody jest w?a?ciciel budynku, natomiast op?aty za rzeczywiste zu?ycie wody mog? obci??a? na przyk?ad najemc?, wskazuje, ?e pod??czenie i sama woda nie stanowi? jednolitego ?wiadczenia. Pozwany równie? podkre?la, ?e pod??czenie przynosi na bie??co korzy?ci nieruchomo?ciom. Co wi?cej, wed?ug pozwanego i Komisji pod??czenie jest uk?adane tylko raz i nie ma ?adnego zwi?zku czasowego z dostaw? wody. Okoliczno??, ?e u?o?enie pod??czenia domowego przeci?tnie kosztuje kilka tysi?cy euro, natomiast dostawa wody na ogół kosztuje tylko kilkaset euro rocznie, równie? wskazuje, ?e u?o?enie pod??czenia nie stanowi dzia?ania pomocniczego. Tak wi?c wed?ug Komisji z finansowego punktu widzenia istniej? dwa odr?bne ?wiadczenia, które s? w ten w?a?nie sposób postrzegane przez konsumentów. Ten wniosek jest zgodny z rozró?nieniem poczynionym pomi?dzy budow? i dostarczeniem sieci a dostaw? wody przez sie?(6).

34. Rz?d niemiecki twierdzi, i? o ile z punktu widzenia przeci?tnego konsumenta u?o?enie pod??czenia i dostawa wody s?u?? temu samemu celowi gospodarczemu, to nie jest to samo w sobie wystarczaj?ce, aby uzna? je za jednolite ?wiadczenie. Aby zaistnia?o jednolite ?wiadczenie, poszczególne elementy musz? by? tak ?ci?le zespolone, by nie mo?na by?o ich rozró?ni?. W niniejszej sprawie tak nie jest. Rz?d niemiecki zauwa?a równie?, ?e pod??czenie domowe mo?e zosta? u?o?one bez jakiegokolwiek zobowi?zania do korzystania z niego, a w konsekwencji bez zobowi?zania do odbioru wody.

35. Je?li chodzi o wyk?adni? poj?cia „dostawa wody” zawartego w za??czniku D, Komisja

uważa, iż Trybunał nie dysponuje wystarczającymi dowodami, aby stwierdzić, czy skarżący w sprawie zawisłej przed sądem krajowym jest podmiotem, który spełnia kryteria przewidziane w art. 4 ust. 5 szóstej dyrektywy. Komisja stoi zatem na stanowisku, iż na te cztery pytania, która dotyczy załącznika D, Trybunał powinien odpowiedzieć w ten sposób, że sąd krajowy musi zbadać, czy działanie skarżącego podlega opodatkowaniu.

B – Ocena

36. Wśród uczestników niniejszego postępowania zasadniczo nie ma zgody co do tego, czy w zakres pojęcia „dostawa wody” zawartego w załączniku D pkt 2 oraz „dostarczanie wody” zawartego w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy wchodzi ukształtowanie podziemnego wodociągu.

37. Należy stwierdzić, iż szósta dyrektywa nie zawiera ani definicji pojęcia „dostawa wody” zawartego w załączniku D pkt 2, ani pojęcia „dostarczanie wody” zawartego w załączniku H kategoria 2. Preambuła załącznika H do szóstej dyrektywy przewiduje, że transponując wymienione poniżej kategorie odnoszące się do towarów do ustawodawstwa krajowego, państwa członkowskie mogą używać Nomenklatury Scalonej w celu precyzyjnego określenia zakresu danej kategorii. Nomenklatura Scalona ustanowiona rozporządzeniem Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej(7), ze zmianami, składa się między innymi ze zharmonizowanego systemu nomenklatury wypracowanego dla towarów. Nie jest ona jednak przydatna do zdefiniowania pojęcia „dostarczanie wody” ani „dostawa wody”.

38. Co więcej, moim zdaniem nie jest możliwe rozstrzygnięcie pytań prejudycjalnych przedstawionych Trybunałowi wypracowaniu na podstawie brzmienia załącznika D pkt 2 i załącznika H kategoria 2 do szóstej dyrektywy. Z każdego punktu widzenia pojęcia zawarte w tych przepisach są wieloznaczne, w szczególności gdy zostaną zbadane i porównane różne wersje językowe szóstej dyrektywy. O ile brzmienie niektórych wersji językowych może sprzyjać wykadni zawracając pojęć zawartych w załączniku D pkt 2 i w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy, co ograniczałoby ich zakres jedynie do dostawy wody jako takiej, to inne wersje językowe sprzyjają wykadni rozszerzając(8). W świetle różnic językowych zakres przedmiotowych pojęć nie może zostać ustalony wypracowaniu na podstawie wykadni tekstu. Zatem będzie rzecz warte uwzględnienie innych kryteriów wykadni, w szczególności ogólnej systematyki i celu systemu regulacyjnego, którego to przedmiotowe przepisy stanowią cztery(9).

39. Uważam zatem za konieczne odrębne zbadanie załącznika D i załącznika H w systemie szóstej dyrektywy oraz rozważenie ich konkretnego celu.

1. W przedmiocie załącznika D

40. Artykuł 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy przewiduje, że krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne podmioty prawa publicznego nie są uważane za podatników w rozumieniu art. 4 ust. 1 w związku z działaniem, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne(10). Zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit drugi, państwa członkowskie zobowiązane są do zapewnienia, że organy prawa publicznego będą uważane za podatników w przypadku, gdy odmienne ich potraktowanie prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji. Co więcej, zgodnie z art. 4 ust. 5 akapit trzeci szóstej dyrektywy, na państwa członkowskie została nałożona obowiązek, aby „w każdym przypadku” podmioty prawa publicznego były uważane za podatników w związku z rodzajami działaniem wymienionymi w załączniku D w takim zakresie, w jakim przedmiotowe rodzaje działania nie pozostają bez znaczenia z uwagi na ich skalę.

41. Artykuł 4 ust. 5 akapit drugi i trzeci w związku z załącznikiem D do szóstej dyrektywy stanowi, moim zdaniem, wyjątki od „zasady ogólnej” zawartej w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy będące odstępstwem od niej. Należy przypomnieć, że art. 4 ust. 5 akapit drugi i trzeci szóstej dyrektywy służy zapewnieniu zachowania zasady neutralności podatkowej w sytuacji, w której podmioty prawa publicznego wykonują w ramach systemu prawnego, który jest im właściwy, działania lub czynności, które mogą być również wykonywane w konkurencji z nimi przez podmioty prawa prywatnego lub na podstawie zezwolenia administracyjnego(11).

42. Jeżeli dany rodzaj działania jest wymieniony w załączniku D, to nie ma potrzeby badania statusu prawnego organu wykonującego to działanie ani charakteru, w którym działanie jest wykonywane. Jest to zbędny zabieg, gdy jeżeli rodzaj działania wchodzi w zakres załącznika D do szóstej dyrektywy, to podmiot go wykonujący co do zasady podlega opodatkowaniu w odniesieniu do tego działania. Moim zdaniem wynika to z użycia w tym przepisie wyrazów „w każdym przypadku”. Co więcej, nie ma potrzeby ustalania, tak jak w przypadku art. 4 ust. 5 akapit drugi, czy uznanie podmiotu publicznego za osobę niebędącą podatnikiem prowadzi do znaczącego zakłócenia konkurencji. Jeżeli działanie wchodzi w zakres załącznika D, to z góry zakłada się znaczące zakłócenie konkurencji. Jak wskazała rzeczniczka generalna J. Kokott w swojej opinii w sprawie C-369/04(12), w załączniku D zostały wymienione te rodzaje działań, które mogą prowadzić zarówno podmioty publiczne, jak i przedsiębiorstwa sektora prywatnego oraz jeżeli „korzyść gospodarcza ma charakter główny i oczywisty”(13). Artykuł 4 ust. 5 akapit trzeci w związku z załącznikiem D do szóstej dyrektywy służy zapewnieniu, aby podmioty publiczne i przedsiębiorstwa sektora prywatnego były równo traktowane z punktu widzenia podatkowego w odniesieniu do rodzajów działań wymienionych w załączniku D.

43. Jeżeli chodzi o dostawę wody wymienioną w załączniku D pkt 2 do szóstej dyrektywy, to z dyrektywy 2004/17(14) jasno wynika, że w niektórych państwach członkowskich działania przedsiębiorstwa publiczne i prywatne w sektorze wodnym oraz konkurują ze sobą „dostarczanie lub obsługa stałych sieci przeznaczonych do świadczenia usług dla odbiorców publicznych w związku z produkcją, transportem lub dystrybucją wody pitnej” oraz „dostawy wody pitnej do takich sieci”(15). Ponadto w trakcie rozprawy w niniejszej sprawie skarżący potwierdził, że wiele rodzajów podmiotów, zarówno prywatnych, jak i publicznych, układa w Niemczech podłączenia domowe wody. Co więcej, z wystąpienia przed Trybunałem wynika, że działanie związane z układaniem podłączeń domowych wody ma duże znaczenie gospodarcze, biorąc pod uwagę wchodzące w grę koszty.

44. Tak więc, moim zdaniem, z sensu i celu art. 4 ust. 5 akapit trzeci oraz z załącznika D do szóstej dyrektywy wynika, iż w pojęciu „dostawa wody” zawartym w załączniku D pkt 2 mieści się układanie podłączenia domowego.

2. W przedmiocie załącznika H

45. Artykuł 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mogą stosować stawki obniżone podatku VAT do dostaw towarów i usług z kategorii(16) wymienionych w załączniku H do tej dyrektywy. Przepisy te mają charakter wyjątku od zasady stosowania standardowej stawki podatku VAT, a zatem muszą zostać poddane wykładni zawężającej(17).

46. Załącznik H został włączony do szóstej dyrektywy na mocy dyrektywy Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG (zblizenie stawek VAT)(18). Poza „dostarczaniem wody” załącznik H zawiera szesnaście innych kategorii towarów i usług, do których może być

stosowana obniżona stawka podatku.

47. Ani motyw dyrektywy 92/77, ani motyw samej szóstej dyrektywy nie zawierają wyjaśnienia na temat celu zakresu zastosowania H. Jednakże moim zdaniem wynikałoby, po pierwsze z kategorii towarów i usług wymienionych w samym załączniku H oraz po drugie, z opinii Komitetu Ekonomiczno-Społecznego na temat wniosku w sprawie dyrektywy Rady uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388, zbliżenie stawek VAT(19), iż celem załącznika H w związku z art. 12 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy jest umożliwienie państwom członkowskim stosowania obniżonej stawki podatku do wartościowych towarów i usług używania codziennego oraz do działalności służącej realizacji zadań społecznych lub publicznych.

48. W moim odczuciu czysta woda jest towarem pierwszej potrzeby codziennego użytku, wobec czego dostęp do niej niewątpliwie działa w interesie zdrowia ludzkiego(20). Zważywszy, iż ustanowienie podzielenia domowego wody nie służy żadnemu innemu celowi poza podzieleniem mieszkania do sieci dystrybucji wody oraz że jest ono wstępnym i niezbędnym warunkiem uzyskania wody z tej sieci, możliwość stosowania przez państwa członkowskie obniżonej stawki podatkowej od wykonania takich podzieleni jest moim zdaniem zgodna z celem wyrażonym w art.12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci oraz w załączniku H do szóstej dyrektywy.

49. Uważam zatem, iż w zakres pojęcia „dostarczanie wody” zawartego w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy wchodzi działalność w postaci układowania podzielenia domowego wody.

50. Moim zdaniem, w niniejszej sprawie pozostaje do zbadania, czy wybiórcze stosowanie obniżonej stawki podatku VAT tylko do niektórych aspektów kategorii „dostarczanie wody” jest dopuszczalne, a jeżeli tak, to czy w kontekście niniejszego postępowania dopuszczalne jest wyłączenie podzielenia domowego wody spod takiego opodatkowania(21). Z brzmienia art. 12 ust. 3 lit a) akapit trzeci szóstej dyrektywy oraz z użycia wyrazu „może” w tym przepisie wynika jasno, że stosowanie obniżonej stawki przez państwa członkowskie ma charakter fakultatywny. Tak więc decyzja, czy obniżona stawka podatku będzie stosowana, pozostaje w sferze kompetencji państw członkowskich.

51. W wyroku w sprawie C-384/01(22) Trybunał potwierdził, iż brzmienie art. 12 ust. 3 lit b) szóstej dyrektywy, który zezwala na opodatkowanie wedle obniżonej stawki podatku VAT dostaw gazu ziemnego i elektryczności, nie zakazuje wybiórczego stosowania obniżonej stawki do konkretnych i specyficznych aspektów, takich jak opłaty stałej uprawniającej do minimalnej ilości elektryczności dla posiadaczy abonamentów, pod warunkiem że nie występuje żadne ryzyko zagrażające zakłóceniem konkurencji(23).

52. Moim zdaniem art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci szóstej dyrektywy można poddać takiej samej wykładni, umożliwiając tym sposobem państwom członkowskim pobieranie obniżonej stawki podatku VAT od odrębnych i niezależnych aspektów dostawy wody, jednakże z zastrzeżeniem istotnego warunku, że zasada neutralności podatkowej, na której zasadza się wspólny system podatku VAT, nie zostanie naruszona. Uważam, że aby stwierdzić, czy układowanie podzielenia domowego wody można odróżnić lub wyizolować z innych aspektów kategorii „dostarczanie wody”, można z pożytkiem wykorzystać orzecznictwo Trybunału na temat świadczeń zlokalizowanych.

53. Jak to wynika z orzecznictwa Trybunału, jeżeli transakcja składa się z zespołu świadczeń i czynności, należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana czynność, celem określenia, czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też świadczenie jednolite. Mając na uwadze dwie okoliczności, a mianowicie, po

pierwsze, że z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębna i niezależna, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, należy w pierwszej kolejności poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik dostarcza konsumentowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy też świadczenie jednolite. W tym względzie Trybuna uważa, że mamy do czynienia ze świadczeniem jednolitym, jeżeli dwa lub więcej elementów lub czynności dokonane przez podatnika na rzecz konsumenta, rozumianego jako przeciwny konsument, są tak ściśle związane, że stanowią one obiektywnie jedno tylko nierozdzielalne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny(24).

54. Ponadto z orzecznictwa Trybunału jasno wynika, że świadczenie musi być uważane za pomocnicze względem świadczenia głównego, a przez to musi być poddane takiemu opodatkowaniu, jak świadczenie główne, jeżeli nie stanowi ono dla klientów celu samego w sobie, lecz jest środkiem do lepszego korzystania ze świadczenia głównego(25).

55. Uważam, iż ułożenie podłączenia domowego wody nie stanowi celu samego w sobie dla osoby zabiegającej o ułożenie podłączenia. Jak wskazano w pkt 48 powyżej, jedynym celem ułożenia podłączenia domowego wody z punktu widzenia osoby zabiegającej o nie oraz przedsiębiorstwa układającego podłączenie jest umożliwienie dostawy wody z sieci dystrybucji wody do mieszkania. Zresztą sam rząd niemiecki przyznaje w swoich wystąpieniach, że z punktu widzenia przeciwnego konsumenta ułożenie podłączenia domowego i dostawa wody są tym samym celowi gospodarczemu(26). Wydaje mi się wielce sztucznym rozdzielanie lub wyodrębnianie układania podłączenia domowego od rzeczywistej dostarczanej wody z sieci do tego samego mieszkania.

56. Istnienie podłączenia domowego wody jest zasadniczym wymogiem otrzymywania wody z sieci dystrybucji wody, a więc powinno ono moim zdaniem być opodatkowane w taki sam sposób jak dostarczana woda, która według sądu krajowego jest opodatkowana w Niemczech według obniżonej stawki podatku.

57. W tym zakresie okoliczności, iż podłączenie układowe jest jednorazowo, zaś woda może być dostarczana do mieszkania przez dłuższy czas, nie zmienia moim zdaniem powyższej analizy, biorąc pod uwagę stałą konieczność podłączenia w celu otrzymywania wody z sieci dystrybucji wody. Ponadto okoliczności, że opłata uiszczana z góry za ułożenie jest wysoka w porównaniu na przykład z miesięczną opłatą za zużycie wody, nie jest moim zdaniem decydująca ani nie może przerwać nierozdzielnego związku funkcjonalnego pomiędzy ułożeniem podłączenia a dostawą wody z sieci dystrybucyjnej do mieszkania.

58. Uważam, iż argumenty rządu niemieckiego i pozwanego przytoczone w pkt 30 powyżej są bezzasadne oraz że objęcie ułożenia podłączenia domowego zakresem pojęcia „dostarczanie wody” zawartego w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy nie stwarza ryzyka naruszenia zasady neutralności podatkowej(27) systemu podatku VAT.

59. Moim zdaniem z punktu widzenia podatku VAT nie występuje żaden związek pomiędzy układaniem podłączenia domowego wody a układaniem na przykład podłączenia gazu lub elektryczności. Należy przyznać, iż mogą istnieć pewne podobieństwa techniczne pomiędzy układaniem podłączenia domowego wody a układaniem podłączeń na dostawę gazu lub elektryczności. Jednak dostawa gazu i dostawa elektryczności z jednej strony i dostawa wody z drugiej strony posiadają odrębne statusy prawne na podstawie szóstej dyrektywy. W tym względzie należy zauważyć, że o ile dostawa gazu oraz dostawa elektryczności została ujęta w załączniku D pkt 2 do szóstej dyrektywy obok dostawy wody, to tylko „dostarczanie wody”, a nie dostawa gazu ani dostawa elektryczności, figuruje wśród kategorii towarów i usług wymienionych

w załączniku H do szóstej dyrektywy. Zatem moim zdaniem dostawa wody z jednej strony oraz dostawa gazu i dostawa elektryczności z drugiej strony nie mogły być uważane za „porównywalne świadczenia” z punktu widzenia podatku VAT.

60. W konsekwencji w zakresie pojęcia „dostarczanie wody”, o którym mowa w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy, wchodzi działalność w postaci układowania podziemienia domowego wody. Co więcej, układowanie podziemienia domowego wody i wodę dostarczanie do przedmiotowego mieszkania należy uważać za jednolitą czynność dla celów podatku VAT.

VI – Wnioski

61. W świetle powyższych rozważań wyrażam pogląd, iż Trybunał powinien udzielić następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Bundesfinanzhof:

Podziemienie instalacji należących do właściciela nieruchomości do sieci dystrybucji wody przez spółkę świadcząca usługi w zakresie dostawy wody za opłat naliczaną odrębnie wchodzi w zakres pojęcia „dostawa wody”/„dostarczanie wody” w rozumieniu szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych (załącznik D pkt 2 i załącznik H kategoria 2) oraz dla celów podatku VAT powinno być wraz z dostawą wody do tego samego mieszkania uważane za jednolitą czynność.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dz.U. z 1977 r., L 145, str. 1.

3 – Należy zauważyć, że w oryginalnej niemieckiej wersji językowej pytania prejudycjalnego przesłanego Trybunałowi sąd krajowy posługuje się pojęciem „Lieferungen von Wasser”, co odzwierciedla okoliczność użycia identycznej terminologii w niemieckiej wersji językowej załącznika D pkt 2 i załącznika H kategoria 2 do szóstej dyrektywy. Jednak w tych dwóch przepisach w niektórych innych wersjach językowych nie jest używana identyczna terminologia. Na przykład angielska wersja językowa posługuje się pojęciem „supply of water” w załączniku D pkt 2 oraz pojęciem „Water supplies” w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy.

4 – Zobacz wyrok z dnia 13 stycznia 2000 r. w sprawie C-254/98 TK-Heimdienst Sass, Rec. str. I-151, pkt 13.

5 – Zobacz wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-152/03 Ritter-Coulais, Zb.Orz. str. I-1711, pkt 15.

6 – Zobacz art. 4 dyrektywy 2004/17/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 31 marca 2004 r. koordynującej procedury udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych (Dz.U. L 134, str. 1). Zobacz również art. 9 ust. 2 lit. e) dziewiętych tiret szóstej dyrektywy, który dotyczy zagadnienia dostępu do sieci w odniesieniu do elektryczności i gazu.

7 – Dz.U. L 256, str. 1.

8 – Na przykład niemiecka wersja językowa pojęć zawartych w załączniku D pkt 2 i w załączniku H kategoria 2 do szóstej dyrektywy może sugerować większy zakres, gdy wyrazy „Lieferungen von Wasser” mogły być interpretowane jako odnoszące się wyłącznie do dostarczania wody jako takiej. Z drugiej strony pojęcia użyte w wersjach językowych: angielskiej („the supply of water”), francuskiej („la distribution d'eau”), włoskiej („erogazione di acque”), hiszpańskiej („Distribución de agua”) i słowackiej („zásobovanie vodou”) załącznika D pkt 2 do szóstej dyrektywy pozwalają na

inn?, rozszerzaj?c? wyk?adni? oraz mog? by? rozumiane jako obejmuj?ce bardziej kompleksowe zadanie zapewnienia dost?pu spo?ecze?stwa do wody.

9 – Zobacz w szczególno?ci wyroki z dnia 19 wrze?nia 2000 r. w sprawie C?156/98 Niemcy przeciwko Komisji, Rec. str. I?6857, pkt 50 i z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawie C?53/05 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. str. I?6215, pkt 20.

10 – Tak si? dzieje, nawet je?eli pobieraj? one nale?no?ci, op?aty, sk?adki lub inne p?atno?ci w zwi?zku z tak? dzia?alno?ci? lub transakcjami.

11 – To podej?cie do art. 4 ust. 5 akapit drugi sz?stej dyrektywy zosta?o ostatnio potwierdzone przez Trybuna? w wyroku z dnia 8 czerwca 2006 r. w sprawie C?430/04 Feuerbestattungsverein Halle, Zb.Orz. str. I?4999, pkt 24.

12 – Opinia przedstawiona w sprawie Hutchison 3G i in. w dniu 7 wrze?nia 2006 r., Zb.Orz. str. 5247.

13 – Zobacz pkt 93 i 94 ww. opinii rzecznika generalnego J. Kokott w sprawie Hutchison 3G i in.

14 – Przywo?ane w przypisie 6. Za??cznik III do dyrektywy 2004/17, który wymienia podmioty dzia?aj?ce w sektorach produkcji, transportu lub dystrybucji wody pitnej w pa?stwach cz?onkowskich, odnosi si? zarówno do przedsi?biorstw prywatnych, jak i publicznych. Z motywów dyrektywy 2004/17 wynika, a w szczególno?ci z powodu dziesi?tego, ?e dyrektywa zosta?a mi?dzy innymi wydana w celu zapewnienia, ?e nie zostanie naruszona zasada równego traktowania podmiotów dzia?aj?cych w sektorze publicznym i dzia?aj?cych w sektorze prywatnym.

15 – Zobacz art. 2 dotycz?cy definicji podmiotów podlegaj?cych dyrektywie 2004/17 oraz art. 4 zatytu?owany „Woda” w wykazie rodzajów dzia?alno?ci w tym sektorze obj?tych t? dyrektyw?.

16 – U?ycie poj?cia „kategoria” w art. 12 ust. 3 lit. a) akapit trzeci sz?stej dyrektywy wskazuje, ?e pozycje wymienione w za??czniku H do tej dyrektywy s? tytu?ami dla grup b?d? klas towarów lub us?ug, które mog? podlega? obni?onej stawce podatku.

17 – Zobacz wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C?83/99 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. str. I?445, pkt 18 i 19.

18 – Dz.U. L 316, str. 1.

19 – Dz.U. C 237 z dnia 12 wrze?nia 1988 r., str. 21.

20 – Zobacz np. motyw sz?sty dyrektywy Rady 98/83/WE z dnia 3 listopada 1998 r. w sprawie jako?ci wody przeznaczonej do spo?ycia przez ludzi, Dz.U. L 330, str. 32.

21 – Zagadnienie to powstaje w ?wietle okoliczno?ci, i? stosownie do pisma Bundesministerium der Finanzen z dnia 4 lipca 2000 r., „Wykonanie pod??czenia do sieci dystrybucji” powinno zosta? opodatkowane wed?ug standardowej stawki, natomiast wed?ug s?du odsy?aj?cego dostawa wody podlega obni?onej stawce.

22 – Z dnia 8 maja 2003 r., Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I?4395, pkt 24 oraz 26–28.

23 – W opinii w sprawie C?251/05 Talacre Beach Caravan Sales, Zb.Orz. str. I?6269 rzecznik generalny J. Kokott wskaza?a jednak, ?e stanowisko Trybuna?u w wyroku w sprawie C?384/01, wydanego na podstawie artyku?u 226 WE, nie powinno zosta? nieprawid?owo zinterpretowane. Jej zdaniem, o ile Trybuna? w sprawie C?384/01 zaakceptowa?, ?e „jedna cz???” ?wiadczenia

może podlegać obniżonej stawce podatku, to sprawa ta zasadniczo dotyczy zagadnienia, czy Komisja przedstawi dowody, że stosowanie obniżonej stawki podatku prowadzi do zakłócenia konkurencji w tej konkretnej sprawie. Według rzecznik generalnej J. Kokott, nie jest zatem możliwe wyciągnięcie daleko idących wniosków z orzeczenia Trybunału w sprawie C-384/01. Zobacz pkt 33 i 34.

24 – W tym względzie zobacz wyrok z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. str. I-9433, pkt 19, 20 i 22.

25 – Zobacz wyrok z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 Card Protection Plan, Rec. str. I-973, pkt 30, w którym przywołano wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. str. I-6229, pkt 24.

26 – Zobacz pkt 34 powyżej.

27 – Jak wynika z orzecznictwa Trybunału, zasada neutralności podatkowej sprzeciwia się w szczególności odmiennemu traktowaniu w zakresie podatku VAT towarów lub świadczenia usług podobnych, a więc konkurujących ze sobą. Takie towary lub usługi powinny być opodatkowane jednolitą stawką; zob. wyrok z dnia 23 października 2002 r. w sprawie C-109/02 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-12691, pkt 20 oraz wyrok z dnia 3 maja 2001 r. w sprawie C-481/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-3369, pkt 21 i 22.