

EBC PRZECIWKO NIEMCOM

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 8 grudnia 2005 r. *

W sprawie C-220/03

mającej za przedmiot skargę złożoną w trybie art. 238 WE w dniu 21 maja 2003 r.,

Europejski Bank Centralny, reprezentowany przez C. Zilioli oraz M. Benischa, działających w charakterze pełnomocników, oraz przez H.G. Kamanna oraz M. Selmayra, Rechtsanwälte, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republike Federalnej Niemiec, reprezentowanej przez U. Forsthoffa, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez W. Höltersa, Rechtsanwalt,

strona pozwana,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Schiemann (sprawozdawca), K. Lenaerts, E. Juhász i M. Ilešič, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 9 czerwca 2005 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 września 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 W skardze Europejski Bank Centralny (EBC) wnosi w istocie do Trybunału o orzeczenie, że Republika Federalna Niemiec jest zobowiązana zwrócić z tytułu wszystkich dostaw towarów i usług, których potrzebuje do użytku służbowego w Niemczech, a w szczególności z tytułu wszystkich umów najmu nieruchomości, podatek obrotowy, w stosunku do którego można wykazać lub gdy stosowne kryteria ekonomiczne pozwalają na przyjęcie, iż został on wliczony w cenę zapłaconą przez tę instytucję. Poza owym zasadniczym żądaniem, EBC wnosi o zasądzenie na jego rzecz

od tego państwa kwoty 8 794 023,37 EUR tytułem tego podatku wliczonego do zapłaconego przezeń czynszu oraz kwoty 1 925 689,23 EUR tytułem tego podatku wliczonego do kosztów dodatkowych i kosztów różnych prac związanych z tymi stosunkami najmu.

Ramy prawne

2 EBC opiera swoją skargę, wniesioną na podstawie klauzuli arbitrażowej znajdującej się w porozumieniu z dnia 18 września 1998 r. zawartym pomiędzy rządem Republiki Federalnej Niemiec i Europejskim Bankiem Centralnym w sprawie siedziby tej instytucji (BGBl. 1998 II, str. 2745, zwanym dalej „porozumieniem w sprawie siedziby”), na art. 8 ust. 1 tego porozumienia w związku z art. 3 ust. 2 i 23 ust. 1 protokołu w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich z dnia 8 kwietnia 1965 r. (Dz.U. 1967, 152, str. 13, zwany dalej „protokołem”).

3 Artykuł 291 WE stanowi, że:

„Wspólnota korzysta na terytorium państw członkowskich z przywilejów i immunitetów koniecznych do wykonywania jej zadań na warunkach określonych w Protokole z 8 kwietnia 1965 r. w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich. Jest tak również w przypadku Europejskiego Banku Centralnego, Europejskiego Instytutu Walutowego i Europejskiego Banku Inwestycyjnego”.

Protokół

4 Artykuł 3 ust. 2 protokołu przewiduje, że:

„Rządy państw członkowskich, wszędzie tam, gdzie jest to możliwe, podejmują stosowne środki w celu umorzenia lub zwrotu kwoty podatków pośrednich lub

podatków z tytułu sprzedaży wliczonych w cenę mienia ruchomego i nieruchomości, w przypadku gdy Wspólnoty dokonują, do celów użytku służbowego, poważnych zakupów, których cena zawiera tego typu podatki. Jednakże stosowanie tych postanowień nie może spowodować zakłócenia konkurencji w obrębie Wspólnoty”.

- 5 Artykuł 23 ust. 1 stanowi, iż protokół znajduje zastosowanie do EBC.

Porozumienie w sprawie siedziby

- 6 Zgodnie z akapitem piątym preambuły porozumienia ma ono na celu „określenie przywilejów i immunitetów Europejskiego Banku Centralnego w Republice Federalnej Niemiec zgodnie z protokołem w sprawie przywilejów i immunitetów Wspólnot Europejskich”.

- 7 Artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby stanowi:

„Stosując art. 3 ust. 1 protokołu Bundesamt für Finanzen [federalny urząd finansowy] na wniosek dokonuje zwrotu z wpływów z tytułu podatku obrotowego, podatku obrotowego zafakturowanego odrębnie EBC przez przedsiębiorców z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz EBC, o ile te towary i usługi są przeznaczone do użytku służbowego przez EBC. Wysokość podatku należnego z tytułu tych towarów lub usług musi przekraczać 50 DEM i zostać zapłacona przedsiębiorcy przez EBC [...]”.

- 8 Artykuł 21 porozumienia w sprawie siedziby zawiera następującą klauzulę arbitrażową:

„Jakikolwiek rozbieżności pomiędzy rządem [Republiki Federalnej Niemiec] a EBC dotyczące wykładni lub zastosowania niniejszego porozumienia, które nie mogą zostać rozstrzygnięte bezpośrednio pomiędzy stronami, mogą zostać poddane przez którąkolwiek ze stron zgodnie z art. 35.4 statutu ESBC [Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego] rozstrzygnięciu Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości”.

Statut ESBC

- 9 Artykuł 35.4 protokołu w sprawie statutu Europejskiego Systemu Banków Centralnych i Europejskiego Banku Centralnego, stanowiącego załącznik do traktatu WE (zwanego dalej „statutem ESBC”) ma następujące brzmienie:

„Trybunał Sprawiedliwości jest właściwy do orzekania na mocy klauzuli arbitrażowej umieszczonej w umowie prawa publicznego lub prywatnego, zawartej przez Europejski Bank Centralny lub w jego imieniu”.

Przepisy dotyczące podatku obrotowego

- 10 Umsatzsteuergesetz (ustawa w sprawie podatku obrotowego), której wersja właściwa dla niniejszej sprawy pochodzi z dnia 9 czerwca 1999 r. (BGBl. 1999 I, str. 1270,

zwana dalej „UStG”), ma na celu dokonanie transpozycji do prawa niemieckiego przepisów 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku. (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 11 Zgodnie z art. 4 ust. 12 lit. a) UstG, opartym na art. 13 części B lit. b) szóstej dyrektywy, najem nieruchomości jest zwolniony z podatku obrotowego. Zwolnienie to zostało rozciągnięte na wszystkie świadczenia pomocnicze związane z najmem, a w szczególności, na koszty zafakturowane wynajmującemu przez najemcę na podstawie umowy najmu.
- 12 Artykuł 9 ust. 1 UStG oparty na art. 13 części C szóstej dyrektywy przewiduje możliwość traktowania jako opodatkowanej, transakcji, która normalnie podlegałaby zwolnieniu na podstawie art. 4 ust. 12 lit. a) tej ustawy, wówczas, gdy transakcja ta jest wykonywana na rzecz przedsiębiorcy, który wykonuje transakcje podlegające podatkowi obrotowemu, pozwalając tym samym na odliczenie naliczonego podatku.
- 13 EBC nie ma przymiotu przedsiębiorcy w rozumieniu niemieckiego prawa podatkowego, a co za tym idzie, osoby wynajmujące mu nieruchomości nie korzystają z przewidzianej w art. 9 ust. 1 UStG możliwości potraktowania jako transakcji podlegających temu podatkowi najmów nieruchomości na rzecz tej instytucji oraz świadczenia usług dodatkowych w stosunku do tych transakcji. Owa możliwość wyboru opodatkowania jest również wyłączona przez niemieckie prawo podatkowe z tego powodu, że BCE, podobnie jak banki i przedsiębiorstwa ubezpieczeniowe sektora prywatnego, dokonuje tylko transakcji wyłączających prawo do odliczenia naliczonego podatku.

- 14 Na podstawie art. 15 ust. 1 UStG, opierającego się na art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, przedsiębiorcy realizujący transakcje podlegające opodatkowaniu podatkiem obrotowym są uprawnieni do odliczenia od podatku należnego kwoty podatku naliczonego przez ich dostawców za świadczenie usług pośrednich. Niemniej jednak nie dysponują oni taką możliwością w przypadku transakcji zwolnionych od podatku, jakimi są, zgodnie z art. 4 ust. 12 lit a) UStG, najem nieruchomości i świadczenie usług pomocniczych w stosunku do tego najmu, ponieważ w takim przypadku w ogóle nie zostaje naliczony podatek obrotowy, a co za tym idzie, niemożliwe jest jakiegokolwiek odliczenie.

Stan faktyczny

- 15 EBC najmuje różne nieruchomości we Frankfurcie (Niemcy), mieście, w którym znajduje się jego siedziba. Dwoma głównymi nieruchomościami są:
- budynek Eurotower, położony przy Kaiserstraße 29 (zwany dalej „Eurotower”), oraz

 - budynek Eurotheum, położony przy Neue Mainzer Straße oraz przy Junghofstraße (zwany dalej „Eurotheum”).
- 16 Oczywistym jest, że zgodnie z art. 4 ust. 12 lit. a) UStG najem nieruchomości jest zwolniony z podatku obrotowego. Podobnie w myśl zasady, zgodnie z którą świadczenia pomocnicze podlegają temu samemu reżimowi, co świadczenie główne, opłaty związane z tymi stosunkami najmu (opłaty za utrzymanie, elektryczność,

wodę, ubezpieczenie itp., zwane dalej „opłatami”) również są zwolnione z tego podatku. W związku z powyższym osoby wynajmujące nieruchomości na rzecz EBC i zarządzające tymi opłatami, i świadczeniami pomocniczymi nie fakturują tej instytucji podatku obrotowego z tytułu tych transakcji.

- 17 Z kolei sami wynajmujący są podatnikami podatku obrotowego w zakresie wszystkich świadczeń pomocniczych związanych z wynajmowanymi przez nie nieruchomościami (prace budowlane, prace porządkowe, prace związane z utrzymaniem, jak również opłaty za elektryczność, wodę, ubezpieczenie, zwane dalej „transakcjami powodującymi naliczenie podatku”). W przypadku gdyby wynajem nieruchomości przez wynajmującego podlegał takiemu opodatkowaniu, mógłby on, zgodnie z art. 15 ust. 1 UstG, odliczyć od podatku należnego z tytułu dokonanych przez niego transakcji podlegających opodatkowaniu kwotę podatku naliczonego od transakcji powodujących naliczenie podatku (zwanego dalej „podatkiem naliczonym”). W ten sposób mógłby odzyskać tę kwotę.
- 18 Z tego też powodu w interesie wynajmujących leży korzystanie z prawa wyboru przyznanego im zgodnie z art. 9 ust. 1 UStG, aby traktować jako transakcję podlegającą podatkowi obrotowemu najem, który co do zasady jest zwolniony z tego podatku. Gdy wynajmującemu przysługuje taki wybór, to znaczy wtedy, gdy wynajem następuje na rzecz najemców posiadających przymiot przedsiębiorcy i którzy sami dokonują transakcji podlegających opodatkowaniu, najemca może następnie odliczyć kwotę podatku obrotowego nałożonego na najem od kwoty podatku należnego z tytułu dokonanych przez niego transakcji. W ten sposób najemca może co do zasady odzyskać kwotę podatku zapłaconego z tytułu najmu i okoliczność, iż wynajmujący wybrał opodatkowanie nie powoduje, z punktu widzenia najemcy, żadnej negatywnej konsekwencji podatkowej.

- 19 Zdaniem EBC taki system zwolnień powoduje, iż jest on zobowiązany do zapłaty wynajmującym kwot podatku obrotowego uiszczonego przez nich z tytułu dokonanych przez nich transakcji powodujących naliczenie podatku. W rzeczywistości bowiem wynajmujący obliczają czynsz biorąc pod uwagę swoją marżę zysku i w związku z tym nakładają wyższy czynsz na najemców takich jak EBC, na których nie można refakturować podatku naliczonego. Nawet jeżeli kwoty te nie pojawiają się oddzielnie na fakturach, to zdaniem tej instytucji możliwym jest ustalenie, że zostały zawarte w czynszu i fakturowanych na nią opłatach. Na tej podstawie twierdzi, iż ponosi w sposób pośredni podatek obrotowy.
- 20 Republika Federalna Niemiec zaprzecza, jakoby podatek obrotowy zawierał się w czynszu i opłatach ponoszonych przez EBC. Zwraca uwagę na to, że wiele pozostałych najemców, w szczególności banków i przedsiębiorstw ubezpieczeniowych sektora prywatnego znajduje się w takiej samej sytuacji podatkowej, co EBC. Czynsz oraz opłaty są ustalane przez rynek i EBC nie udowodnił, że ponoszony przezeń czynsz i opłaty są wyższe o kwoty odpowiadające w rzeczywistości kwotom podatku uiszczonego przez wynajmujących z tytułu dokonanych przez nich opodatkowanych transakcji związanych z najmem.
- 21 W piśmie z dnia 9 kwietnia 2001 r. Finanzamt Wiesbaden, miejscowy urząd podatkowy, oddalił wniosek EBC zmierzającego do uzyskania zwrotu podatku obrotowego, który jego zdaniem został zawarty w fakturach za najem i opłaty, wystawionych mu przez wynajmującego. EBC zakwestionował oddalenie wniosku powołując się na art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby i art. 3 ust. 2 protokołu. Wobec utrzymujących się rozbieżności pomiędzy niemieckimi organami podatkowymi a EBC, wniósł on niniejszą skargę.

W przedmiocie dopuszczalności skargi

- 22 Republika Federalna Niemiec kwestionuje dopuszczalność niniejszej skargi tak w świetle protokołu, jak i na podstawie porozumienia w sprawie siedziby.
- 23 Po pierwsze, zdaniem Republiki Federalnej Niemiec klauzula arbitrażowa znajdująca się w art. 21 porozumienia w sprawie siedziby, w sposób wyraźny i wyłączny znajduje zastosowanie do rozbieżności dotyczących wykładni lub zastosowana „niniejszego porozumienia”. W związku z tym twierdzi, iż Trybunał nie jest właściwy w zakresie wykładni i stosowania protokołu, w szczególności zaś w zakresie bezpośredniego stosowania jego art. 3 ust. 2 oraz że z tego względu skarga jest niedopuszczalna.
- 24 Odnośnie tej kwestii wystarczy stwierdzić, zgodnie z tym, na co zwrócił uwagę podczas rozprawy EBC, że skarga nie zmierza do uzyskania wykładni lub do bezpośredniego zastosowania art. 3 ust. 2 protokołu, a jedynie do zastosowania art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby, które powinno być interpretowane w świetle art. 3 ust. 2 protokołu, jako że ów art. 8 ust. 1 stanowi szczególny sposób wprowadzenia w życie tego artykułu w niniejszej sprawie. Na podstawie klauzuli arbitrażowej, o której mowa w art. 21 porozumienia w sprawie siedziby, Trybunał jest właściwy, jeżeli chodzi o wykładnię i zastosowanie art. 8 ust. 1 tego porozumienia w świetle kontekstu prawnego, w jaki wpisuje się ten ostatni przepis.
- 25 Po drugie, Republika Federalna Niemiec twierdzi, że klauzula arbitrażowa, która zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału powinna być interpretowana

w sposób ścisły, nie znajduje zastosowania do niniejszej sprawy, ponieważ brak jest jakiegokolwiek „rozbieżności dotyczącej wykładni i zastosowania porozumienia w sprawie siedziby”. W rzeczywistości państwo to i EBC są zgodne co do tego, że art. 8 ust. 1 tego porozumienia przewiduje, zgodnie z jego treścią, jedynie zwrot podatku obrotowego, który został oddzielnie zafakturowany, a co za tym idzie przepis ten nie znajduje zastosowania ponieważ w niniejszej sprawie nie chodzi o zwrot takiego podatku.

26 W tym względzie EBC słusznie zauważa, że najwyraźniej pomiędzy nim a Republiką Federalną Niemiec istnieje rozbieżność dotycząca wykładni i zastosowania art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby, w szczególności kwestii, czy art. 3 ust. 2 protokołu narzuca szerszą wykładnię tego przepisu z tym skutkiem, że owo państwo członkowskie będzie musiało zwrócić EBC podatek obrotowy nie tylko wówczas, gdy został on odrębnie zafakturowany, zgodnie z treścią rzezonego art. 8 ust. 1, ale również i wówczas, gdy możliwe będzie wykazanie, że nawet jeśli nie został odrębnie zafakturowany, to w rzeczywistości taki podatek został poniesiony przez EBC.

27 W świetle tych rozważań należy stwierdzić, że bezpodstawne są zarzuty dotyczące niedopuszczalności podniesione przez Republikę Federalną Niemiec i stwierdzić, że Trybunał jest właściwy, na podstawie art. 21 porozumienia w sprawie siedziby w związku z art. 238 WE i 35 ust. 4 statutu ESBC, do orzekania w sprawie skargi EBC.

Co do istoty sprawy

28 Nie budzi wątpliwości, że art. 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby, zgodnie z brzmieniem tego przepisu, przewiduje wyłącznie zwrot podatku obrotowego

„zafakturowanego odrębnie [...] z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług” na rzecz EBC. Bezsporne jest również i to, że nie został nałożony jakikolwiek podatek obrotowy na dostawę towarów i świadczenie usług, a co za tym idzie nie mógł zostać zafakturowany odrębnie żaden podatek „z tytułu” tych dostaw i świadczenia usług.

29 Niemniej jednak EBC zwraca uwagę na fakt, iż artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby odczytywany w świetle art. 3 ust. 2 protokołu, przewiduje nie tylko zwrot podatku obrotowego odrębnie zafakturowanego, ale również podatku obrotowego zawartego w cenach zapłaconych przez EBC, a co za tym idzie, podatku obrotowego poniesionego pośrednio przez tę instytucję z powodu przeniesienia tego podatku na czynsz fakturowany przez jego wynajmujących, bez względu na okoliczność, czy fakturowanie zostało dokonane odrębnie. Wynika to z faktu, że art. 3 ust. 2 protokołu wyraźnie przewiduje zwrot podatku obrotowego przez państwa członkowskie „wszędzie tam, gdzie jest to możliwe” i wymaga ponadto w sposób ogólny zwrotu „kwoty podatków pośrednich [...] wliczonych w cenę mienia ruchomego i nieruchomego”.

30 Nie można przychylić się do tej argumentacji.

31 Artykuł 8 ust. 1 porozumienia w sprawie siedziby w sposób wyraźny i jednoznaczny uzależnia zwrot podatku obrotowego od przesłanki, która nie została spełniona w niniejszej sprawie, to znaczy, aby podatek był „zafakturowany odrębnie”. Nawet jeżeli zasadniczo możliwa byłaby wykładnia jednego z przepisów porozumienia „w świetle” kontekstu prawnego, w który się on wpisuje, a która rozwiązałaby dwuznaczność jego redakcji, to jednak taka wykładnia nie mogłaby skutkować pozbawieniem „effet utile” jasnego i precyzyjnego brzmienia tego przepisu.

- 32 Ponadto okoliczność, iż podatek zostałby „zafakturowany odrębnie” nie godzi ani w cel, ani w treść art. 3 ust. 2 protokołu. Otóż przepis ten przewiduje jedynie przyjęcie „stosownych przepisów” w celu zwrotu podatków i to tylko w przypadku, gdy dotyczą one „poważnych zakupów” i „jedynie tam [...], gdzie jest to możliwe”. Tym samym instytucjom wspólnotowym podobnie jak i państwom członkowskim został przyznany pewien zakres swobody przy zawieraniu porozumień dotyczących wykonywania wspomnianego art. 3 ust. 2 protokołu.
- 33 Wykluczenie zwrotu podatków, które nie zostały zafakturowane EBC, ale które zostały zapłacone jako podatek naliczony przez jego kontrahentów i mogą tym samym wpływać na fakturowane mu ceny, nie wykracza poza ten zakres swobody. Tak samo jest w przypadku progu 50 DEM ustalonego przez porozumienie w sprawie siedziby dla możliwości zwrotu podatku. Tym samym wymogi te są zgodne z protokołem.
- 34 Ponadto przewidziana przesłanka służy ochronie interesu finansowego tak Wspólnoty Europejskiej, jak i przyjmującego państwa członkowskiego, ponieważ zapobiega ona temu, by przeznaczano fundusze publiczne na wprowadzanie w życie szczegółowych i kompleksowych procedur zwrotu mających na celu wykazanie, że część wydatków poniesionych przez EBC odpowiada w rzeczywistości podatkowi zapłaconemu jako podatek naliczony przez jego kontrahentów.
- 35 Wreszcie należy dodać, że powołane przez EBC postanowienie z dnia 17 grudnia 1968 r. w sprawie Ufficio Imposte di Consumo di Ispra przeciwko Komisji (2/68, Rec. str. 635), jest bez znaczenia dla niniejszej sprawy, ponieważ postanowienie to zostało wydane w sytuacji, w której Komisja Wspólnot Europejskich w porozumieniu zawartym z rządem włoskim dochodziła na podstawie protokołu zmniejszenia praw i gwarancji, z których korzystały osoby trzecie niebędące stronami porozumienia.

36 W świetle powyższych rozważań należy oddalić skargę EBC.

W przedmiocie kosztów

37 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Republika Federalna Niemiec wniosła o obciążenie kosztami postępowania EBC, który przegrał sprawę, należy obciążyć go kosztami postępowania.

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

1) Skarga zostaje oddalona.

2) Europejski Bank Centralny zostaje obciążony kosztami postępowania.

Podpisy