



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 9 lipca 2026 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Pomoc państwa – Artykuł 107 ust. 1 TFUE – Podatek od wartości dodanej – Zwolnienie z podatku usług świadczonych między przedsiębiorstwami dokonującymi w przeważającej mierze transakcji w sektorze bankowym, ubezpieczeniowym lub związanym z funduszami emerytalnymi – Dopuszczalność wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym – Pojęcie „pomocy” – Korzyść – Selektywność – Żądanie ograniczenia w czasie skutków wyroku

W sprawie C-360/25 [Schoger II]ⁱ

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria) postanowieniem z dnia 30 maja 2025 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 maja 2025 r., w postępowaniu:

X

przeciwko

Finanzamt für Großbetriebe,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, I. Ziemele, A. Kumin, S. Gervasoni (sprawozdawca) i M. Bošnjak, sędziowie,

rzecznik generalny: A. Biondi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu ***X*** – P. Goeth, Rechtsanwalt,
- w imieniu rządu austriackiego – F. Koppensteiner, w charakterze pełnomocnika,

* Język postępowania: niemiecki.

ⁱ Niniejszej sprawie została nadana fikcyjna nazwa. Nie odpowiada ona rzeczywistej nazwie ani rzeczywistemu nazwisku żadnej ze stron postępowania.

– w imieniu Komisji Europejskiej – M. Farley oraz L. Wildpanner, w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po zapoznaniu się ze stanowiskiem rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 107 TFUE.
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy ***X***, spółką austriacką, a Finanzamt für Großbetriebe (organem podatkowym ds. dużych przedsiębiorstw, Austria) (zwanym dalej „organem podatkowym”) w przedmiocie decyzji określających wysokość zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (VAT) doręczonych ***X*** za lata 2013–2017 (zwane dalej „spornym okresem rozliczeniowym”).

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 107 ust. 1 TFUE stanowi:
„Z zastrzeżeniem innych postanowień przewidzianych w traktatach, wszelka pomoc przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiejkolwiek formie, która zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom lub produkcji niektórych towarów, jest niezgodna z rynkiem wewnętrznym w zakresie, w jakim wpływa na wymianę handlową między państwami członkowskimi”.
- 4 Motyw 5 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) stanowi:
„System VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług. W związku z tym w interesie rynku wewnętrznego i państw członkowskich leży przyjęcie wspólnego systemu, który ma również zastosowanie do handlu detalicznego”.
- 5 Artykuł 131 tej dyrektywy, otwierający jej tytuł IX, zatytułowany „Zwolnienia”, przewiduje:
„Zwolnienia przewidziane w rozdziałach 2–9 stosuje się bez uszczerbku dla innych przepisów wspólnotowych i na warunkach ustalanych przez państwa członkowskie w celu zapewnienia prawidłowego i prostego stosowania tych zwolnień oraz zapobieżenia wszelkim możliwym przypadkom uchylania się od opodatkowania, unikania opodatkowania i nadużyć”.

6 Artykuł 135 ust. 1 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

- a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi świadczonymi przez brokerów ubezpieczeniowych i agentów ubezpieczeniowych;
- b) udzielanie kredytów i pośrednictwo kredytowe, oraz zarządzanie kredytami przez kredytodawcę;
- c) pośrednictwo lub wszelkie działania w zakresie gwarancji kredytowych, poręczeń i wszelkich innych zabezpieczeń i gwarancji oraz zarządzanie gwarancjami kredytowymi przez kredytodawcę;
- d) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące rachunków depozytowych, rachunków bieżących, płatności, przelewów, długów, czeków i innych zbywalnych instrumentów finansowych, z wyłączeniem windykacji należności;
- e) transakcje, łącznie z pośrednictwem, dotyczące walut, banknotów i monet używanych jako prawny środek płatniczy, z wyłączeniem banknotów i monet będących przedmiotami kolekcjonerskimi, za które uważa się monety ze złota, srebra lub innych metali, jak również banknoty, które nie są zwykle używane jako prawny środek płatniczy lub które przedstawiają wartość numizmatyczną;
- f) transakcje, łącznie z pośrednictwem, jednakże z wyłączeniem przechowywania i zarządzania, których przedmiotem są akcje, udziały w spółkach lub związkach, obligacje i inne papiery wartościowe, z wyłączeniem dokumentów ustanawiających tytuł prawny do towarów, oraz praw lub papierów wartościowych, o których mowa w art. 15 ust. 2;
- g) zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, określonymi przez państwa członkowskie;

[...]”.

7 Artykuł 168 dyrektywy VAT, który precyzuje zakres prawa do odliczenia, stanowi, że „[j]eżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia [...] od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić [VAT należnego lub zapłaconego z tytułu wykorzystanych towarów lub usług]”.

Prawo austriackie

8 Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym) z dnia 23 sierpnia 1994 r. (BGBl. 663/1994), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwana dalej „UStG”), ma na celu transpozycję dyrektywy VAT do prawa austriackiego.

9 Zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 28 UStG:

„Spośród transakcji objętych § 1 ust. 1 pkt 1 i 2 następujące są zwolnione z [VAT]:

[...]

28. inne usługi świadczone na rzecz swoich członków przez grupy przedsiębiorców, którzy w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi, o ile usługi te są wykorzystywane bezpośrednio do przeprowadzania wyżej wymienionych transakcji zwolnionych z podatku i o ile te grupy wymagają od swoich członków jedynie zwrotu dokładnej części wspólnych kosztów. Dotyczy to również innych usług świadczonych pomiędzy przedsiębiorcami, którzy w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi, o ile usługi te są wykorzystywane bezpośrednio do dokonywania wyżej wymienionych transakcji zwolnionych z podatku, oraz udostępniania pracowników przez tych przedsiębiorców grupom, o których mowa w zdaniu pierwszym”.

10 Paragraf 6 ust. 1 pkt 7 i 8 UStG przewiduje dalsze zwolnienia z VAT, w szczególności w odniesieniu do niektórych transakcji dokonywanych przez instytucje zabezpieczenia społecznego oraz transakcji dotyczących udzielania kredytów i pośrednictwa kredytowego.

11 Paragraf 12 ust. 3 pkt 2 UStG przewiduje ponadto wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego w odniesieniu do innych usług „w zakresie, w jakim przedsiębiorca wykorzystuje te inne usługi do wykonywania transakcji zwolnionych z podatku”.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

12 ***X*** jest bankiem austriackim, który jest również spółką dominującą austriackiej grupy podatkowej VAT (grupa VAT).

13 W wyniku kontroli na miejscu zakończonych sprawozdaniem z dnia 1 grudnia 2021 r. organ podatkowy stwierdził, że niektóre usługi transgraniczne świadczone przez kontrahenta ***X*** w odniesieniu do bankomatów nie były objęte zwolnieniem przewidzianym w § 6 ust. 1 pkt 8 lit. e) UStG. W konsekwencji organ ten zmienił, na podstawie przeniesienia zobowiązania podatkowego, decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego ***X*** dotyczące spornego okresu rozliczeniowego.

14 Ponieważ organ podatkowy nie uwzględnił odwołania wniesionego przez ***X*** w dniu 20 grudnia 2021 r. od tych decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, w dniu 13 lipca 2022 r. ***X*** wniósł skargę, żądając rozpatrzenia tego odwołania przez Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych, Austria), który jest sądem odsyłającym.

15 Sąd ten podnosi, że ma obowiązek zbadać całą treść decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w zakresie VAT, które są przedmiotem odwołania, pod kątem ich ewentualnej niezgodności z prawem i przeprowadzić w tym względzie niezbędne ustalenia faktyczne, i to nawet jeśli zainteresowani podatnicy nie kwestionują ich pod tym względem, w tym, w stosownym przypadku, nawet gdyby jego ocena miała prowadzić do wyniku niekorzystnego dla tych podatników.

- 16 W niniejszej sprawie ***X*** zastosował zwolnienie z VAT przewidziane w § 6 ust. 1 pkt 28 zdanie drugie UStG (zwane dalej „rozpatrywanym zwolnieniem”) w swoich deklaracjach podatkowych, które doprowadziły do wydania spornych decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego. Tymczasem zgodność z prawem rozpatrywanego zwolnienia w świetle prawa Unii, nawet jeśli nie jest kwestionowana w sporze w postępowaniu głównym, budzi wątpliwości.
- 17 I tak, po pierwsze, sąd odsyłający zauważa, że zwolnienie to, które nie dokonuje rozróżnienia w zależności od treści danego świadczenia, nie ma podstawy prawnej w prawie Unii, w szczególności w świetle dyrektywy VAT. Uważa on jednak, że nie jest w stanie zastosować się do tej dyrektywy, ponieważ nie jest on w stanie bezpośrednio zastosować jej wbrew woli podatnika lub dokonać wykładni prawa krajowego zgodnej ze wspomnianą dyrektywą, która to wykładnia byłaby *contra legem*.
- 18 Po drugie, sąd odsyłający uważa, że rozpatrywane zwolnienie spełnia przesłanki uznania go za „pomoc państwa”, gdyż w szczególności można je uznać za interwencję państwa w związku z brakiem podstawy w dyrektywie VAT, wiąże się ono z rezygnacją z dochodów, które w przeciwnym razie państwo uzyskałoby, przynosi ono korzyść ***X*** i odbiorcom jego usług, którzy bezpośrednio konkurowaliby z innymi bankami europejskimi, oraz jest selektywne. Sąd ten wywodzi z tego, że konieczne jest zwrócenie się do Trybunału z pytaniem o zgodność rozpatrywanego zwolnienia z postanowieniami traktatu FUE dotyczącymi pomocy państwa. Podkreśla on również, że uchylenie tego zwolnienia od dnia 1 stycznia 2025 r. wskazywałoby na wątpliwości samego ustawodawcy austriackiego co do zgodności rzeczonego zwolnienia z prawem Unii.
- 19 W tych okolicznościach Bundesfinanzgericht (federalny sąd do spraw finansowych) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:
- „Czy zwolnienie z VAT dotyczące innych usług świadczonych pomiędzy przedsiębiorcami, którzy w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi, o ile usługi te są wykorzystywane bezpośrednio do dokonywania tych transakcji zwolnionych z podatku, oraz w celu udostępniania pracowników przez tych przedsiębiorców grupom, o których mowa w § 6 ust. 1 pkt 28 zdanie pierwsze UStG, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE?”.

W przedmiocie dopuszczalności wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

- 20 Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest następstwem pierwszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonego w dniu 28 czerwca 2024 r. i uznanego za oczywiście niedopuszczalny postanowieniem z dnia 5 maja 2025 r., Schoger (C-460/24, EU:C:2025:346), ze względu na to, że nie spełniał on wymogów określonych w art. 94 lit. a) i c) regulaminu postępowania przed Trybunałem.
- 21 W pkt 20–22 tego postanowienia Trybunał uznał, po pierwsze, że przedstawienie przedmiotu i istotnych okoliczności faktycznych sporu w postępowaniu głównym było zbyt zwięzłe i niepełne, by umożliwić Trybunałowi wykonanie jego funkcji prejudycjalnej. Po drugie, w pkt 23–27 wspomnianego postanowienia uznał on, że brak jest obiektywnych i spójnych elementów pozwalających na ustalenie istnienia związku między konkretnym sporem zawisłym przed sądem odsyłającym a przepisami prawa Unii, o których wykładnię wniesiono. Trybunał zauważył w szczególności, że sąd odsyłający nie wskazał powodów, dla których wszystkie

elementy decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, które zostały mu przedstawione w postępowaniu głównym, niezależnie od ewentualnych zastrzeżeń, powinny być zostać zbadane z urzędu przez ten sąd w świetle prawa pomocy państwa.

- 22 W odpowiedzi na wezwanie Trybunału w tym względzie (postanowienie z dnia 5 maja 2025 r., Schoger, C-460/24, EU:C:2025:346, pkt 29) sąd odsyłający przedstawił w niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym informacje dodatkowe w stosunku do tych, które przedstawił w swoim pierwszym wniosku, o którym mowa w pkt 20 niniejszego wyroku.
- 23 Po pierwsze, sąd odsyłający jasno wskazuje obecnie etapy postępowania poprzedzające wniesienie do niego sprawy i wyjaśnia, dlaczego ma wypowiedzieć się w przedmiocie rozpatrywanego zwolnienia.
- 24 Po drugie, wspomniany sąd określa przedmiot sprawowanej przez siebie kontroli, gdy rozpatruje odwołanie kwestionujące decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu VAT. Wyjaśnia on w szczególności, opierając się na krajowych przepisach proceduralnych i orzecznictwie krajowym, w którym dokonano ich wykładni, że jest on uprawniony do zastąpienia oceny organu podatkowego własną oceną. Jego właściwość w ramach nieograniczonego prawa orzekania, pozwalająca mu orzekać w przedmiocie wszystkich kwestii prawnych i faktycznych związanych z wniesionym do niego odwołaniem, nie jest ograniczona do rozpatrzenia tego odwołania. Do sądu tego należy zbadanie z urzędu wszystkich kwestii wynikających z decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego zakwestionowanych w postępowaniu głównym, w tym kwestii zgodności rozpatrywanego zwolnienia z prawem pomocy państwa, i to niezależnie od ewentualnych zastrzeżeń w tym względzie w kontekście sporu w postępowaniu głównym, nawet jeśli miałyby to prowadzić do niekorzystnej zmiany praw zainteresowanych.
- 25 Podczas gdy ***X*** i rząd austriacki kwestionują dopuszczalność niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, a ***X*** zauważa również w tym kontekście, że taka kontrola z urzędu może zniechęcić podatników do dochodzenia swoich praw przed sądami krajowymi, strony te nie kwestionują wyjaśnień sądu odsyłającego dotyczących zakresu jego właściwości. Ponadto należy przypomnieć, że w ramach postępowania ustanowionego w art. 267 TFUE sąd krajowy jest odpowiedzialny za ustalenie stanu prawnego, przy czym prawidłowość tego ustalenia nie podlega ocenie Trybunału (zob. podobnie wyrok z dnia 15 maja 2003 r., Salzmann, C-300/01, EU:C:2003:283, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto jasno, dlaczego jego pytanie dotyczy postanowień traktatu FUE odnoszących się do pomocy państwa, a nie dyrektywy VAT, którą UStG ma transponować do prawa austriackiego. Wskazuje on bowiem powody, dla których rozpatrywane zwolnienie nie spełnia określonych w tej dyrektywie wymogów dotyczących ustanawiania zwolnień z VAT, opierając się w szczególności na krajowej doktrynie. Wywodzi on z tego, że wykładnia UStG zgodna z dyrektywą VAT byłaby contra legem i w związku z tym byłaby wykluczona, po czym dodaje, że nie mógłby bezpośrednio narzucić stosowania tej dyrektywy względem osoby fizycznej w celu wykluczenia stosowania rozpatrywanego zwolnienia.
- 27 W odniesieniu do argumentu ***X***, zgodnie z którym badanie z urzędu kwalifikacji rozpatrywanego zwolnienia jako „pomocy państwa” podważałoby wyłączne kompetencje Komisji Europejskiej w dziedzinie pomocy państwa, należy zauważyć, że kompetencje te dotyczą wyłącznie oceny zgodności środka zakwalifikowanego jako „pomoc państwa” z rynkiem wewnętrznym, podczas gdy sądy krajowe są w pełni uprawnione na wcześniejszym etapie do

dokonania wykładni pojęcia „pomocy państwa”, i w razie wątpliwości do zwrócenia się do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, takim jak wniosek złożony przez sąd odsyłający (zob. podobnie wyroki: z dnia 22 marca 1977 r., *Steinike & Weinlig*, 78/76, EU:C:1977:52, pkt 14; z dnia 18 lipca 2007 r., *Lucchini*, C-119/05, EU:C:2007:434, pkt 50). Należy dodać, że interwencja sądów krajowych wynika z bezpośredniej skuteczności zakazu wprowadzania w życie ustanowionego w art. 108 ust. 3 zdanie ostatnie TFUE, który rozciąga się w szczególności na każdą pomoc, jaka została wprowadzona w życie bez zgłoszenia jej Komisji (zob. podobnie wyrok z dnia 11 lipca 1996 r., *SFEI i in.*, C-39/94, EU:C:1996:285, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 28 Ponadto o ile z jednej strony wyłącznie do sądu krajowego należy ustalenie stanu faktycznego sporu, w ramach którego powstały pytania, a Trybunał nie powinien wypowiadać się w przedmiocie oceny dokonanej w tym względzie przez rzeczony sąd (wyrok z dnia 6 listopada 2014 r., *Cartiera dell’Adda*, C-42/13, EU:C:2014:2345, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo), a z drugiej strony sąd odsyłający wskazuje na niezmiennie stosowanie rozpatrywanego zwolnienia przez ***X***, o tyle bez znaczenia jest to, że – jak utrzymuje rząd austriacki, nie uzasadniając tego zresztą – w ramach sporu w postępowaniu głównym zastosowane zostałyby zwolnienie inne niż rozpatrywane zwolnienie, co wykluczyłoby zastosowanie tego ostatniego.
- 29 Wreszcie, argument podniesiony przez rząd austriacki i jednocześnie przez ***X***, podający w wątpliwość istnienie korzyści, jaką zastosowanie rozpatrywanego zwolnienia przysporzyłoby tej spółce, wchodzi w zakres merytorycznej oceny istnienia pomocy państwa, o którą to ocenę sąd odsyłający zwraca się do Trybunału, a nie dopuszczalności niniejszego wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym. Co się tyczy podnoszonego niewystarczającego charakteru wyjaśnień udzielonych przez sąd odsyłający w celu umożliwienia oceny niektórych przesłanek wymaganych do zakwalifikowania środka jako „pomocy państwa”, należy przypomnieć, że w przypadku gdy opis stanu faktycznego i prawnego wykazuje braki, uniemożliwiając w ten sposób Trybunałowi udzielenie z pożądaną dokładnością odpowiedzi na niektóre z przedłożonych mu pytań, Trybunał zawsze ma możliwość wydania orzeczenia, pozostawiając otwarte niektóre aspekty odpowiedzi na przedłożone pytania (zob. podobnie wyrok z dnia 18 czerwca 1998 r., *Corsica Ferries France*, C-266/96, EU:C:1998:306, pkt 25).
- 30 W konsekwencji niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest dopuszczalny.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 31 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że rozpatrywane zwolnienie stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia.
- 32 W celu udzielenia sądowi odsyłającemu użytecznej odpowiedzi należy dokładnie określić zakres stosowania tego zwolnienia.
- 33 Wspomniane zwolnienie zostało przewidziane w § 6 ust. 1 pkt 28 zdanie drugie UStG, który stanowi, że z VAT zwolnione są „inne usługi świadczone pomiędzy przedsiębiorcami, którzy w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi, o ile usługi te są wykorzystywane bezpośrednio do dokonywania

tych transakcji zwolnionych z podatku, oraz udostępniania pracowników przez tych przedsiębiorców grupom [przedsiębiorców dokonujących w przeważającej mierze transakcji związanych z tym sektorem]”.

- 34 Rozpatrywane zwolnienie zostało uchylone z dniem 1 stycznia 2025 r., ale obowiązywało w spornym okresie rozliczeniowym.
- 35 Z akt sprawy, którymi dysponuje Trybunał, wynika, że w praktyce przedsiębiorstwa, do których miało zastosowanie sporne zwolnienie, a mianowicie „przedsiębiorcy, którzy w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi”, były rozumiane szeroko i obejmowały również przedsiębiorstwa nieposiadające zezwolenia na prowadzenie działalności bankowej. Ponadto, biorąc pod uwagę trudność w sprawdzeniu wykorzystania usług świadczonych przez te przedsiębiorstwa „w celu realizacji transakcji zwolnionych z podatku [w sektorze bankowym, ubezpieczeniowym lub związanym z funduszami emerytalnymi]”, powszechna praktyka austriackich organów podatkowych, przynajmniej w spornym okresie rozliczeniowym, polegała na zwolnieniu z podatku wszystkich usług świadczonych między odnośnymi przedsiębiorstwami, które nie były już zwolnione na podstawie innego przepisu UStG. Sąd odsyłający wymienia tytułem przykładu świadczenie usług informatycznych, usług doradczych czy też usług gastronomicznych lub usług opieki nad dziećmi.
- 36 W związku z tym należy uznać, że poprzez swoje pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z VAT usług, które nie są zwolnione na innej podstawie, świadczonych między przedsiębiorstwami dokonującymi w przeważającej mierze transakcji w sektorze bankowym, ubezpieczeniowym lub związanym z funduszami emerytalnymi, stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia.
- 37 Zakwalifikowanie środka krajowego jako „pomocy państwa” wymaga spełnienia wszystkich poniższych przesłanek. Po pierwsze, musi mieć miejsce interwencja państwa lub interwencja przy użyciu zasobów państwowych. Po drugie, interwencja ta musi przyznawać beneficjentowi selektywną korzyść. Po trzecie, musi ona zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem. Po czwarte, interwencja ta musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi (wyrok z dnia 8 listopada 2022 r., Fiat Chrysler Finance Europe/Komisja, C-885/19 P i C-898/19 P, EU:C:2022:859, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Po pierwsze, co się tyczy państwowego pochodzenia rozpatrywanego zwolnienia, należy zauważyć, że zwolnienie to nie jest objęte zakresem któregośkolwiek ze zwolnień wyczerpująco przewidzianych w dyrektywie VAT, które należy interpretować w sposób ścisły [zob. podobnie wyrok z dnia 2 lipca 2020 r., Blackrock Investment Management (UK), C-231/19, EU:C:2020:513, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo]. Artykuł 135 dyrektywy VAT, który przewiduje jedyne zwolnienie dla przedsiębiorstw z sektora bankowości, ubezpieczeń i funduszy emerytalnych (zob. podobnie wyrok z dnia 13 marca 2014 r., ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, pkt 59), dotyczy jedynie niektórych transakcji dokonywanych przez te przedsiębiorstwa, takich jak transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne lub udzielanie kredytów, pośrednictwo kredytowe i zarządzanie kredytami lub zarządzanie specjalnymi funduszami inwestycyjnymi, do których nie należą transakcje objęte rozpatrywanym zwolnieniem, w formie zastosowanej przez austriackie organy podatkowe.

- 39 Wynika z tego, że rozpatrywane zwolnienie można przypisać państwu austriackiemu. Zwolnienie podatkowe ustanowione przez państwo członkowskie można bowiem przypisać Unii, a nie temu państwu, tylko wtedy, gdy ogranicza się ono do powtórzenia jasnego i precyzyjnego obowiązku przewidzianego w dyrektywie (zob. podobnie wyrok z dnia 23 kwietnia 2009 r., Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, pkt 70), co nie ma miejsca w niniejszej sprawie.
- 40 Co się tyczy przesłanki dotyczącej przyznania rozpatrywanego zwolnienia przy użyciu zasobów państwowych, która również musi zostać spełniona, aby uznać to zwolnienie za „pomoc państwa” (zob. podobnie wyrok z dnia 16 maja 2002 r., Francja/Komisja, C-482/99, EU:C:2002:294, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo), wystarczy przypomnieć utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym pojęcie „pomocy” jest bardziej ogólne niż pojęcie „subwencji”, ponieważ obejmuje ono nie tylko świadczenia pozytywne, takie jak same subwencje, ale również interwencje, które w różnych formach zmniejszają obciążenia, jakim zazwyczaj podlega budżet przedsiębiorstwa, i które przez to – mimo że nie są subwencjami w ścisłym znaczeniu tego słowa – mają taki sam charakter i identyczne skutki. Wynika z tego, że środek, w drodze którego władze publiczne przyznają niektórym przedsiębiorstwom zwolnienie podatkowe, które wprawdzie nie jest związane z przekazaniem zasobów państwowych, ale stawia jego beneficjentów w lepszej sytuacji finansowej niż ta, w jakiej znajdują się inni podatnicy, stanowi pomoc państwa w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE (zob. podobnie wyrok z dnia 8 września 2011 r., Paint Graphos i in., od C-78/08 do C-80/08, EU:C:2011:550, pkt 45, 46 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 41 Rzekome wyższe obciążenie podatkowe ***X*** wynikające z braku prawa do odliczenia związanego z rozpatrywanym zwolnieniem nie podważa wpływu na zasoby państwowe.
- 42 Prawdą jest, że istnienie zwolnienia z VAT, takiego jak rozpatrywane zwolnienie, wyklucza prawo do odliczenia VAT ewentualnie naliczonego zgodnie z art. 168 dyrektywy VAT, który ogranicza odliczenie VAT zapłaconego od towarów i usług do przypadków, w których te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji opodatkowanych, oraz zgodnie z § 12 ust. 3 pkt 2 UStG, który transponował ów art. 168 do prawa austriackiego. W praktyce oznacza to, że VAT zapłacony przez ***X*** od towarów lub usług wykorzystywanych ewentualnie do świadczenia usług zwolnionych z podatku obciąża ***X***.
- 43 Jednakże, po pierwsze, sprawdzenie, czy doszło do przyznania środka przy użyciu zasobów państwowych, jest z definicji dokonywane głównie na poziomie danego państwa i jego budżetu, a nie w oparciu o indywidualną sytuację beneficjenta tego środka. W niniejszej sprawie chodzi o sprawdzenie, czy wpływy podatkowe państwa ulegają zmniejszeniu. Po drugie, istnienie zasobów państwowych jest w każdym razie interpretowane jako obejmujące przypadki wystarczająco konkretnego gospodarczego ryzyka powstania obciążeń dla budżetu państwa (wyrok z dnia 8 czerwca 2023 r., Prestige and Limousine, C-50/21, EU:C:2023:448, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo). W związku z tym uwzględnia się potencjał zmniejszenia tych wpływów, a nie jego rzeczywisty charakter.
- 44 Tymczasem w niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w pracach przygotowawczych nad ustawą, która przewidywała uchylenie rozpatrywanego zwolnienia ze skutkiem od dnia 1 stycznia 2025 r., austriacki ustawodawca sam podkreślił dodatkowe wpływy z tytułu VAT na rzecz Republiki Austrii wynikające z tego uchylenia w odniesieniu do roku 2025 i następnych lat.

- 45 Po drugie, co się tyczy korzyści, jaką przyniosłoby zastosowanie rozpatrywanego zwolnienia, oraz selektywnego charakteru tej korzyści, należy przypomnieć, że kryterium korzyści jest szeroko rozumiane w orzecznictwie jako obejmujące wszystkie interwencje, które niezależnie od ich formy mogą uprzywilejowywać przedsiębiorstwa w sposób bezpośredni lub pośredni lub które należy uznać za korzyść gospodarczą, jakiej przedsiębiorstwo będące beneficjentem nie uzyskałoby w normalnych warunkach rynkowych (wyrok z dnia 8 maja 2013 r., *Libert i in.*, C-197/11 i C-203/11, EU:C:2013:288, pkt 83 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 46 Ponadto Trybunał orzekł, że w sytuacji gdy system pomocy o charakterze podatkowym ma zastosowanie w wymiarze rocznym lub okresowym, Komisja powinna jedynie wykazać, że ten system pomocy może uprzywilejowywać jego beneficjentów, sprawdzając, czy ów system, rozpatrywany całościowo, może, biorąc pod uwagę jego cechy szczególne, prowadzić w chwili jego przyjęcia do niższego opodatkowania niż to, które wynika z zastosowania powszechnego systemu podatkowego, przy czym nie jest istotne, aby ze względu na te cechy instytucja ta nie była w stanie ustalić z góry i dla każdego roku podatkowego dokładnego poziomu opodatkowania odnoszącego się do tego roku. To na etapie ewentualnego odzyskania pomocy przyznanej na podstawie rzeczoności systemu pomocy Komisja jest zobowiązana ustalić, czy rzeczywiście przysporzył on korzyści jego beneficjentom indywidualnie, ponieważ takie odzyskanie wymaga określenia dokładnej kwoty pomocy, z której ci ostatni rzeczywiście skorzystali w każdym roku podatkowym (wyrok z dnia 4 marca 2021 r., *Komisja/Fútbol Club Barcelona*, C-362/19 P, EU:C:2021:169, pkt 87, 88).
- 47 Co się tyczy zwolnienia z VAT takiego jak rozpatrywane zwolnienie, należy uznać, że jego stosowanie może przysporzyć korzyści przedsiębiorstwom świadczącym usługi objęte tym zwolnieniem, które to przedsiębiorstwa w braku przeciwnych dowodów wynikających z akt sprawy są z prawnego punktu widzenia beneficjentami wspomnianego zwolnienia. Ponadto przedsiębiorstwa te znajdują się w korzystniejszej sytuacji w stosunku do tych, do których rozpatrywane zwolnienie nie ma zastosowania i które w związku z tym są zobowiązane do naliczania VAT w odniesieniu do świadczenia tych samych usług na rzecz przedsiębiorstw, które – tak jak w niniejszej sprawie – nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego, biorąc pod uwagę zwolnienie szeregu świadczonych przez nie usług na podstawie art. 135 dyrektywy VAT i UStG.
- 48 Natomiast w świetle orzecznictwa przedstawionego w pkt 46 niniejszego wyroku na etapie kwalifikacji jako „pomoc” i w przypadku potencjalnego systemu pomocy o charakterze podatkowym takiego jak rozpatrywany w postępowaniu głównym nie ma potrzeby badania w każdym konkretnym przypadku wpływu braku możliwości odliczenia VAT naliczonego, związanego z rozpatrywanym zwolnieniem, a tym samym upewnienia się, że zmniejszenie obciążenia podatkowego wynikające z tego zwolnienia nie zostanie zrekompensowane, a nawet nadmiernie zrekompensowane przez obciążenie podatkowe związane z VAT zapłaconym od towarów i usług wykorzystywanych do świadczenia usług zwolnionych, w stopniu, który byłby niekorzystny dla zainteresowanych przedsiębiorstw. Jest tak tym bardziej, że taka rekompensata i jej zakres zależą od wystąpienia okoliczności losowych i zmiennych w zależności od podatników, w szczególności od wykorzystania towarów i usług objętych VAT oraz od zakresu tego wykorzystania.
- 49 Rozważania przedstawione w poprzednim punkcie mają zastosowanie zarówno w sytuacji, gdy Komisja jest zobowiązana do wypowiedzenia się w przedmiocie istnienia pomocy, jak miało to miejsce w sprawie, w której zapadł wyrok z dnia 4 marca 2021 r., *Komisja/Fútbol Club Barcelona* (C-362/19 P, EU:C:2021:169), jak i w sytuacji, gdy sąd krajowy musi zbadać istnienie pomocy, jak ma to miejsce w niniejszej sprawie, ponieważ uzasadnienie przedstawione przez Trybunał w tym

wyroku ma również zastosowanie do sądu krajowego. W obu przypadkach chodzi bowiem o uniknięcie sytuacji, w której państwa członkowskie wprowadzające w życie systemy pomocy bez uprzedniego ich zgłoszenia, z naruszeniem obowiązku ciążącego na nich na mocy art. 108 ust. 3 TFUE, byłyby uprzywilejowane w porównaniu z tymi, które wypełniają ten obowiązek, co miałyby miejsce, gdyby Komisja lub sąd krajowy były zobowiązane do sprawdzenia – w celu dokonania oceny, czy istnieje system pomocy – na podstawie danych zebranych po przyjęciu tego systemu, czy korzyść rzeczywiście zmaterializowała się lub została zrównoważona przez niekorzystne skutki (zob. podobnie wyrok z dnia 4 marca 2021 r., Komisja/Fútbol Club Barcelona, C-362/19 P, EU:C:2021:169, pkt 93).

- 50 Ponadto, zgodnie z orzecznictwem i w celu ustosunkowania się do argumentu rządu austriackiego, zgodnie z którym rozpatrywane zwolnienie rekompensuje szczególne obciążenia wynikające ze strukturalnych niekorzystnych uwarunkowań nałożonych na niektóre zainteresowane przedsiębiorstwa, należy przypomnieć, że okoliczność, iż państwo członkowskie dąży przez zastosowanie jednostronnych działań do zbliżenia warunków konkurencji istniejących w danym sektorze gospodarczym do warunków panujących w innych sektorach, nie pozbawia tych działań charakteru pomocy (zob. podobnie wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo). W każdym razie w zakresie, w jakim rząd austriacki podnosi, że te niekorzystne strukturalne uwarunkowania dotknęłyby małe banki, małych ubezpieczycieli i małe kasy emerytalne, a także zdecentralizowane grupy, stowarzyszenia i banki spółdzielcze, które nie mogą tworzyć grup VAT, wystarczy zauważyć, że zakres stosowania rozpatrywanego zwolnienia nie jest w żadnym wypadku ograniczony do tych kategorii przedsiębiorstw oraz że w niniejszej sprawie ***X*** właśnie wchodzi w skład grupy VAT jako spółka dominująca.
- 51 Co się tyczy przesłanki dotyczącej selektywnego charakteru korzyści przyznanej przez dany środek jego beneficjentom, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w celu uznania środka podatkowego takiego jak środek będący przedmiotem postępowania głównego za „selektywny” należy, po pierwsze, wskazać ramy odniesienia, czyli „normalny” system podatkowy obowiązujący w danym państwie członkowskim, a po drugie, wykazać, że przedmiotowy środek podatkowy stanowi odstępstwo od tych ram odniesienia, jako że wprowadza on zróżnicowanie wśród podmiotów gospodarczych znajdujących się, w świetle celu przyświecającego tym ramom, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej. Pojęcie „pomocy państwa” nie obejmuje jednak środków wprowadzających zróżnicowanie wśród przedsiębiorstw, które znajdują się, w świetle celu przyświecającego danemu systemowi prawnemu, w porównywalnej sytuacji faktycznej i prawnej, i tym samym a priori selektywnych, w wypadku gdy dane państwo członkowskie wykaże, po trzecie, że zróżnicowanie to jest uzasadnione, jako że wynika z charakteru lub ze struktury systemu, w który środki te się wpisują (wyrok z dnia 29 kwietnia 2025 r., Prezydent Miasta Mielca, C-453/23, EU:C:2025:285, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 52 Zainteresowane strony i sąd odsyłający zgadzają się co do tego, że w niniejszej sprawie ramami odniesienia jest ogólny system opodatkowania VAT, czyli zharmonizowane ramy odniesienia ograniczające autonomię podatkową państw członkowskich.
- 53 W niniejszej sprawie odstępstwo od tych zharmonizowanych ram odniesienia polega na tym, że zgodnie z § 6 ust. 1 pkt 28 zdanie drugie UStG, który nie ma podstawy w dyrektywie VAT, usługi świadczone przez określoną kategorię przedsiębiorstw na rzecz tej samej kategorii przedsiębiorstw, a mianowicie „przedsiębiorców, którzy w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi”, są zwolnione z VAT, podczas gdy te same usługi podlegają opodatkowaniu VAT, jeżeli są

świadczone przez przedsiębiorstwa nienależące do tej kategorii. Tymczasem przedsiębiorstwa korzystające z rozpatrywanego zwolnienia znajdują się – w odniesieniu do danych usług, a mianowicie wszystkich usług, które nie są zwolnione na innej podstawie, świadczonych na rzecz tego rodzaju przedsiębiorstw, takich jak usługi wymienione tytułem przykładu w pkt 35 niniejszego wyroku – w takiej samej sytuacji jak wszyscy inni usługodawcy świadczący te usługi.

- 54 Jak wynika bowiem z pkt 35 i 38 niniejszego wyroku, beneficjentami rozpatrywanego zwolnienia nie są wyłącznie przedsiębiorstwa posiadające zezwolenie na prowadzenie działalności bankowej i podlegające z tego tytułu szczególnym zasadom i ograniczeniom, tym bardziej w odniesieniu do transakcji, które niekoniecznie mają związek z transakcjami bankowymi, takimi jak transakcje rozpatrywane w postępowaniu głównym. Ponadto okoliczność, że beneficjenci ci nie mają prawa do odliczenia VAT naliczonego z tytułu opodatkowanych transakcji, również nie pozwala na odróżnienie ich od innych zainteresowanych usługodawców, ponieważ ten brak prawa do odliczenia jest ściśle związany z rozpatrywanym zwolnieniem. Tymczasem skutek prawny, który wynika dla usługodawców będących beneficjentami jedynie z zastosowania badanego środka, nie pozwala wykazać, że znajdują się oni w sytuacji odmiennej od sytuacji usługodawców niebędących beneficjentami tego środka.
- 55 Co się tyczy uzasadnienia przedmiotowego zróżnicowania z uwagi na charakter lub strukturę systemu, w ramach którego funkcjonuje rozpatrywane zwolnienie, należy przypomnieć, że zgodnie z motywem 5 dyrektywy VAT „[s]ystem VAT staje się najbardziej jasny i neutralny, kiedy podatek nakładany jest w możliwie najbardziej ogólny sposób, a zakres jego zastosowania obejmuje wszystkie etapy produkcji i dystrybucji oraz świadczenie usług”.
- 56 Zatem nawet jeśli do sądu odsyłającego będzie należało zbadanie istnienia ewentualnego uzasadnienia w świetle wszystkich istotnych okoliczności zawisłego przed nim sporu, to nie wydaje się, by zachowanie neutralności podatkowej, zapobieganie kumulacji podatków i uproszczenie procedur administracyjnych, na które powołuje się rząd austriacki w swoich uwagach, uzasadniały przedmiotowe zróżnicowanie. Takie uzasadnienia są bowiem powiązane w dyrektywie VAT z jak najszerszym poborem VAT, a nie z możliwością ustanowienia zwolnień, przy czym ponadto, jak wskazano w pkt 38 niniejszego wyroku, żadne ze zwolnień z VAT enumeratywnie przewidzianych w tej dyrektywie nie odpowiada rozpatrywanemu zwolnieniu.
- 57 Wynika z tego, że rozpatrywane zwolnienie spełnia przesłankę dotyczącą selektywnego charakteru korzyści przyznanej przez dany środek jego beneficjentom.
- 58 Po trzecie, co się tyczy przesłanki, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi zakłócać konkurencję lub grozić jej zakłóceniem, zgodnie z brzmieniem art. 107 ust. 1 TFUE nie należy wykazać rzeczywistego zakłócenia konkurencji, lecz należy jedynie zbadać, czy środek ten może zakłócać konkurencję (zob. podobnie wyrok z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 65 i przytoczone tam orzecznictwo). W niniejszej sprawie takie zakłócenie konkurencji wynika z korzyści, jaką czerpią przedsiębiorstwa zwolnione z podatku, a także przedsiębiorstwa będące ich klientami, które to podmioty działają w sektorze zliberalizowanym. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem korzyść przyznana przedsiębiorstwu działającemu w sektorze konkurencyjnym może oznaczać rzeczywisty lub potencjalny wpływ danego środka na konkurencję (zob. podobnie wyrok z dnia 10 stycznia 2006 r., Cassa di Risparmio di Firenze i in., C-222/04, EU:C:2006:8, pkt 142 i przytoczone tam orzecznictwo). W niniejszej sprawie, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd odsyłający, w braku szczególnych zasad lub ograniczeń ciążących na przedsiębiorstwach świadczących odnośne usługi można uznać, że usługi te są świadczone w środowisku konkurencyjnym.

- 59 Po czwarte, jeśli chodzi o przesłankę, zgodnie z którą rozpatrywany środek musi być w stanie wpłynąć na wymianę handlową między państwami członkowskimi, wynika ona w niniejszym przypadku z korzyści, jaką przysparza rozpatrywane zwolnienie. Zgodnie bowiem z utrwalonym orzecznictwem, jeśli pomoc przyznana przez państwo członkowskie wzmacnia pozycję niektórych przedsiębiorstw w stosunku do pozycji zajmowanej przez inne konkurencyjne przedsiębiorstwa w ramach wewnątrzwspólnotowej wymiany handlowej, należy uznać, że ma ona wpływ na tę wymianę (wyrok z dnia 14 stycznia 2015 r., Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 60 Okoliczność, że z rozpatrywanego zwolnienia korzystają również podatnicy mający siedzibę w innych państwach członkowskich, nie może podważyć faktu, że zwolnienie to może wpływać na wymianę handlową między państwami członkowskimi. Wszystkie przedsiębiorstwa świadczące usługi na rzecz przedsiębiorstw, które w przeważającej mierze dokonują transakcji bankowych, ubezpieczeniowych lub związanych z funduszami emerytalnymi i które nie korzystają z rozpatrywanego zwolnienia, niezależnie od tego, czy mają siedzibę w Austrii, czy w innych państwach członkowskich, mają bowiem mniejsze szanse na oferowanie omawianych usług (zob. podobnie wyrok z dnia 19 września 2000 r., Niemcy/Komisja, C-156/98, EU:C:2000:467, pkt 34, 35).
- 61 W świetle całości powyższych rozważań odpowiedź na pytanie prejudycjalne powinna brzmieć tak, iż art. 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z VAT usług, które nie są zwolnione na innej podstawie, świadczonych między przedsiębiorstwami dokonującymi w przeważającej mierze transakcji w sektorze bankowym, ubezpieczeniowym lub związanym z funduszami emerytalnymi, stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia.

W przedmiocie ograniczenia w czasie skutków niniejszego wyroku

- 62 Rząd austriacki wnosi o ograniczenie skutków niniejszego wyroku w czasie do okoliczności faktycznych zaistniałych po jego wydaniu. Stwierdzenie istnienia pomocy państwa miałoby poważne konsekwencje dla austriackiego sektora bankowego i ubezpieczeniowego, ponieważ wszystkie transakcje zwolnione na podstawie rozpatrywanego zwolnienia powinny zostać poddane ponownej ocenie, co mogłoby ponadto doprowadzić do masowej liczby sporów przed sądami krajowymi. Ponadto zainteresowane podmioty gospodarcze działały w dobrej wierze i zgodnie z właściwymi przepisami krajowymi, które obowiązują od dziesięcioleci.
- 63 Należy przypomnieć, że wykładnia przepisów prawa Unii dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres tych przepisów, tak jak należy lub należało je rozumieć i stosować od dnia ich wejścia w życie. W związku z tym jedynie w wyjątkowych wypadkach Trybunał, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącą u podstaw porządku prawnego Unii, może uznać, że należy ograniczyć ze skutkiem dla wszystkich zainteresowanych możliwość powoływania się na zinterpretowany przez niego przepis celem podważenia stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze. Aby tego rodzaju ograniczenie mogło mieć miejsce, winny zostać spełnione dwie istotne i mające kumulatywny charakter przesłanki, mianowicie dobra wiara zainteresowanych i ryzyko zaistnienia poważnych trudności [wyrok z dnia 22 czerwca 2021 r., Latvijas Republikas Saeima (Punkty karne), C-439/19, EU:C:2021:504, pkt 132, 136 i przytoczone tam orzecznictwo].

- 64 W związku z tym Trybunał stosował to rozwiązanie jedynie w ściśle określonych okolicznościach, w szczególności gdy istniało ryzyko poważnych reperkusji gospodarczych ze względu między innymi na znaczną liczbę stosunków prawnych nawiązanych w dobrej wierze na podstawie przepisów uważanych za skuteczne i obowiązujące i gdy okazywało się, że osoby prywatne oraz organy krajowe dopuściły się zachowań niezgodnych z prawem Unii ze względu na istnienie obiektywnej i istotnej niepewności co do znaczenia przepisów tego prawa, do której to niepewności przyczyniło się ewentualnie również zachowanie innych państw członkowskich bądź Komisji (wyrok z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 61 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 65 Jeżeli chodzi o kryterium dotyczące prawdopodobieństwa zaistnienia poważnych reperkusji gospodarczych, należy przypomnieć, że to do państwa członkowskiego, które wnosi o ograniczenie w czasie skutków wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym, należy przedstawienie w postępowaniu przed Trybunałem danych liczbowych świadczących o prawdopodobieństwie takich reperkusji (wyrok z dnia 20 grudnia 2017 r., Erzeugerorganisation Tiefkühlgemüse, C-516/16, EU:C:2017:1011, pkt 91 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 66 Tymczasem w niniejszej sprawie rząd austriacki ogranicza się do przywołania istotnych konsekwencji, nie precyzując w żaden sposób zakresu usług między przedsiębiorstwami należącymi do sektora bankowego, ubezpieczeniowego lub funduszy emerytalnych korzystających z rozpatrywanego zwolnienia, a tym samym – potencjalnego wpływu obowiązku zapłaty VAT związanego z tymi usługami na ten sektor.
- 67 W każdym razie, bez uszczerbku dla uprawnień Komisji w dziedzinie pomocy państwa, ostatecznie zamknięte lata podatkowe nie powinny być ponownie otwierane w ramach krajowych postępowań sądowych w następstwie niniejszego wyroku (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, pkt 40 i przytoczone tam orzecznictwo). Wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE może i powinna być stosowana do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku w przedmiocie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, jeżeli spełnione są ponadto przesłanki wszczęcia przed właściwymi sądami krajowymi postępowania w sprawie związanej z zastosowaniem tego przepisu, w szczególności w odniesieniu do terminu do wniesienia skargi (zob. podobnie wyrok z dnia 22 września 2016 r., Microsoft Mobile Sales International i in., C-110/15, EU:C:2016:717, pkt 59 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 68 W tych okolicznościach należy uznać, że przesłanka dotycząca ryzyka wystąpienia poważnych trudności nie jest spełniona, w związku z czym nie ma potrzeby badania, czy została spełniona przesłanka dotycząca dobrej wiary zainteresowanych.
- 69 Nie ma zatem podstaw, by ograniczyć w czasie skutki niniejszego wyroku.

W przedmiocie kosztów

- 70 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 Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 107 ust. 1 TFUE należy interpretować w ten sposób, że zwolnienie z podatku od wartości dodanej usług, które nie są zwolnione na innej podstawie, świadczonych między przedsiębiorstwami dokonującymi w przeważającej mierze transakcji w sektorze bankowym, ubezpieczeniowym lub związanym z funduszami emerytalnymi, stanowi pomoc państwa w rozumieniu tego postanowienia.

Podpisy