

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 grudnia 2010 r.*

W sprawie C-116/10

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Cour de cassation (Luksemburg) postanowieniem z dnia 18 lutego 2010 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 marca 2010 r., w postępowaniu:

Państwo Wielkiego Księstwa Luksemburga,

Administration de l'enregistrement et des domaines

przeciwko

Pierre'owi Feltgenowi, działającemu jako zarządca masy upadłości spółki Bacino Charter Company SA,

Bacino Charter Company SA,

* Język postępowania: francuski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász i G. Arestis (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,
sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu państwa Wielkiego Księstwa Luksemburga oraz administration de l'enregistrement et des domaines przez adwokatów F. Kremera oraz P.-E. Part-scha,
- w imieniu P. Feltgena, działającego jako zarządca masy upadłości spółki Bacino Charter Company SA, oraz Bacino Charter Company SA przez adwokata B. Feltena,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego, C. Blaschkego oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu cypryjskiego przez D. Kallí, działającą w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso, działającą w charakterze pełnomocnika,

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

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 15 pkt 5 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, s. 1), w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. (Dz.U. L 376, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy państwem Wielkiego Księstwa Luksemburga i administration de l'enregistrement et des domaines (zwanymi dalej „organami podatkowymi”) a P. Feltgenem, działającym jako zarządca masy upadłości Bacino Charter Company SA – spółki prawa luksemburskiego – i tą spółką (zwaną dalej „Bacino”) w przedmiocie zapłaty przez nią podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) wskazanego w decyzjach podatkowych za lata 1998 i 1999.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

- 3) Opatrzony nagłówkiem „Zwolnienia od podatku od wywozu ze Wspólnoty transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego” art. 15 szóstej dyrektywy stanowi:

„Bez uszczerbku dla innych przepisów Wspólnoty państwa członkowskie zwalniają od podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

- 4) dostawy towarów służących zaopatrzeniu statków, które:

- a) używane są do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożą [...] pasażerów za opłatą lub używan[e] [są] do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa;
- b) używane są dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu, lub połowu przybrzeżnego ryb, przy czym w ostatnim przypadku, z wyjątkiem zaopatrzenia statków;

[...]

- 5) dostawy, modyfikacja, naprawy, utrzymanie, czarter oraz najem statków morskich, określonych w [pkt] 4 lit. a) i b) oraz dostawy, najem, naprawy i utrzymanie sprzętu łącznie z wyposażeniem służącym do połowu ryb lub w tym celu używanym;

[...]"

Uregulowania krajowe

- 4 Szósta dyrektywa została wdrożona do luksemburskiego porządku prawnego przez loi du 12 février 1979 concernant la taxe sur la valeur ajoutée (ustawa z dnia 12 lutego 1979 r. o podatku od wartości dodanej) (zwana dalej „ustawą luksemburską”). Artykuł 43 ust. 1 lit. i) tiret drugie tej ustawy, w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności w sprawie przed sądem krajowym, stanowi, że świadczenie usług wykonywanych na potrzeby żeglugi morskiej jest zwolnione z podatku VAT w granicach i na warunkach wskazanych w rozporządzeniu wielkksiążęcym.
- 5 Artykuł 7 ust. 2 lit. a) tiret pierwsze règlement grand-ducal du 16 juin 1999 relatif à l'exonération de la taxe sur la valeur ajoutée des opérations d'exportation en dehors de la Communauté, des livraisons intracommunautaires de biens et d'autres opérations (rozporządzenie wielkksiążące z dnia 16 czerwca 1999 r. w sprawie zwolnienia z podatku od wartości dodanej czynności wywozu poza terytorium Wspólnoty, wewnątrzspółnotowych dostaw towarów i innych czynności) stanowi, że przez świadczenie usług wykonywanych na potrzeby żeglugi morskiej, o których mowa w art. 43, należy rozumieć czartery i najem statków – z wyjątkiem jachtów i innych statków i jednostek pływających o charakterze rekreacyjnym lub sportowym – przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów lub towary za opłatą lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

- 6 W okresie od dnia 10 lipca 1998 r. do dnia 8 sierpnia 1999 r. spółka Bacino regularnie udostępniała za wynagrodzeniem statek, którego była właścicielem, wraz z załogą, osobom fizycznym żeglującym w celach rekreacyjnych na pełnym morzu. Ocenivszy, że czynność ta jest zwolniona z podatku VAT, spółka Bacino nie uiszcziała tego podatku.
- 7 Ocenivszy, że nie należało stosować zwolnienia z podatku VAT, o którym mowa w art. 43 ust. 1 lit. i) tiret drugie ustawy luksemburskiej, w zakresie, w jakim statek ten nie był statkiem handlowym, lecz jachtem w rozumieniu rozporządzenia wielkoksiężęcego wskazanego w pkt 5 niniejszego wyroku, organy podatkowe skierowały w 2001 r. do spółki Bacino decyzje podatkowe za lata 1998 i 1999, w których wskazano kwoty, jakie spółka ta zobowiązana była uiścić tytułem podatku VAT.
- 8 Wobec nieuwzględnienia złożonego przez nią zażalenia spółka Bacino zaskarżyła te decyzje przed tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sąd okręgowy w Luksemburgu), uznała, że czynność ta była objęta zakresem stosowania art. 43 ust. 1 lit. i) tiret drugie ustawy luksemburskiej.
- 9 Wobec oddalenia jej skargi spółka Bacino wniosła apelację do cour d'appel (sądu apelacyjnego), który przychylił się do jej żądań. Sąd stwierdził między innymi istnienie świadczenia głównego w zakresie wynajęcia statku wraz z załogą i świadczenia dodatkowego w zakresie przewozu. Stwierdziwszy, że statek, którego właścicielem była spółka Bacino, był przeznaczony do żeglugi na pełnym morzu i że przewóz podróżnych odbywał się za opłatą, w ten sposób, że najem statku stanowił transakcję handlową, sąd ten uznał, iż dwie przesłanki wskazane w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy zostały spełnione.

- 10 Organy podatkowe wniosły skargę kasacyjną do Cour de cassation (sądu kasacyjnego), który uznał, że rozstrzygnięcie rozpatrywanego przezeń sporu wymaga wykładni prawa Unii, postanowił zawiesić toczące się przed nim postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy usługi świadczone przez właściciela statku, który udostępnia go osobom fizycznym za wynagrodzeniem, wraz z załogą, dla celów odbycia przez jego klientów podróży rekreacyjnej na pełnym morzu, mogą być zwolnione z podatku na podstawie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy [...], jeśli usługi te są uznawane jednocześnie za najem statku i usługi przewozu?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

- 11 Poprzez swe pytanie sąd krajowy dąży zasadniczo do ustalenia, czy wykładni art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie z podatku VAT ma zastosowanie do świadczenia usług polegających na udostępnieniu za wynagrodzeniem statku z załogą, osobom fizycznym dla celów podróży rekreacyjnych na pełnym morzu.
- 12 W tym zakresie należy przypomnieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa Unii należy uwzględniać nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której część ten przepis stanowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 17 listopada 1983 r. w sprawie 292/82 Merck, Rec. s. 3781, pkt 12; z dnia 1 marca 2007 r. w sprawie C-34/05 Schouten, Zb.Orz. s. I-1687, pkt 25; z dnia 3 grudnia 2009 r. w sprawie C-433/08 Yaesu Europe, Zb.Orz. s. I-11487, pkt 24).

- 13 W tym względzie należy zauważyć, że samo brzmienie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy, który odsyła do art. 15 pkt 4 lit. a), wskazuje na najem statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu oraz przewożących pasażerów za opłatą lub używanych do celów handlowych, przemysłowych lub rybołówstwa. By przy takim najmie móc korzystać ze zwolnienia na podstawie tego przepisu, konieczne jest używanie przez najemcę takiego statku w celu wykonywania działalności gospodarczej.
- 14 Wynika stąd, że jeśli, jak w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy statek jest wynajmowany osobom, które używają go wyłącznie w celach rekreacyjnych a nie zarobkowych, poza jakąkolwiek działalnością gospodarczą, najem nie spełnia wyraźnych przesłanek zwolnienia z podatku VAT, które wskazano w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.
- 15 Ponadto należy wskazać, że art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy przewiduje, poprzez odwołanie do art. 15 pkt 4 lit. b), zwolnienie statków używanych dla ratownictwa lub udzielania pomocy na morzu, lub połowu przybrzeżnego ryb, przy czym w ostatnim przypadku z wyjątkiem zaopatrzenia statków. Jednakże przypadki przewidziane w tych przepisach w sposób oczywisty nie dotyczą okoliczności rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym.
- 16 Wykładnia przedstawiona w pkt 13 i 14 niniejszego wyroku jest ponadto potwierdzona przez cel systemu zwolnień na podstawie art. 15 szóstej dyrektywy, którym, w przypadku transakcji eksportowych, transakcji porównywalnych oraz transportu międzynarodowego, jest przestrzeganie zasady opodatkowania danych towarów lub usług w miejscu ich przeznaczenia (zob. wyrok z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-97/06 Navicon, Zb.Orz. s. I-8755, pkt 29).
- 17 W tych warunkach zwolnienie przewidziane w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy nie może być stosowane do najmu statku dokonywanego na rzecz najemców, którzy zamierzają używać statek do celów ściśle prywatnych, jako konsumenci końcowi.

- 18 Należy też stwierdzić, że w uzasadnieniu dołączonym do projektu szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, przedstawionym przez Komisję Wspólnot Europejskich Radzie Wspólnot Europejskich w dniu 29 czerwca 1973 r. wyraźnie wskazano, że łożdzie rekreacyjne są wyłączone ze zwolnienia przewidzianego w art. 15 pkt 5 tej dyrektywy oraz że związane z nimi usługi świadczone w zakresie konsumpcji końcowej podlegają podatkowi VAT. To uzasadnienie potwierdza, że najem statków na rzecz konsumentów końcowych, którzy używają ich do celów rekreacyjnych lub wypoczynkowych, jest wyłączony z zakresu stosowania tego zwolnienia.
- 19 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia z podatku VAT powinny być interpretowane w sposób ścisły, bowiem stanowią one wyjątek od ogólnej zasady, zgodnie z którą każda usługa świadczona odpłatnie przez podatnika podlega temu podatkowi (zob. w szczególności wyroki: z dnia 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-185/89 *Velker International Oil Company*, Rec. s. I-2561, pkt 19; z dnia 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 *Elmeke*, Zb.Orz. s. I-8167, pkt 15).
- 20 Należy dodać, że wykładni zawartej w pkt 13 i 14 niniejszego wyroku nie podważa dokonana w prawie krajowym kwalifikacja świadczeń rozpatrywanych przed sądem krajowym, pozostająca bez wpływu na odpowiedź, którą należy przedstawić na pytanie sądu krajowego. Z orzecznictwa Trybunału – a w szczególności z pkt 27 i 28 ww. wyroku w sprawie *Navicon*, którego przedmiotem była wykładnia art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy – wynika bowiem, że podleganie określonej transakcji podatkowi VAT lub jej zwolnienie od podatku nie zależy od klasyfikacji tej transakcji w prawie krajowym, gdyż zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile na podstawie zdania wprowadzającego ten art. 15 państwa członkowskie określają warunki zwolnienia w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania takich zwolnień i zapobieżenia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom, warunki te nie mogą wpływać na zdefiniowanie treści przewidzianych zwolnień.
- 21 W świetle ogółu powyższych rozważań na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, że wykładni art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy powinno się dokonywać w ten

sposób, iż przewidziane w tym przepisie zwolnienie od podatku VAT nie ma zastosowania do świadczenia usług polegających na udostępnieniu za wynagrodzeniem statku z załogą osobom fizycznym dla celów podróży rekreacyjnych na pełnym morzu.

W przedmiocie kosztów

- ²² Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

Wykładni art. 15 pkt 5 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, w brzmieniu zmienionym dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r., należy dokonywać w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie zwolnienie od podatku od wartości dodanej nie ma zastosowania do świadczenia usług polegających na udostępnieniu za wynagrodzeniem statku z załogą osobom fizycznym dla celów podróży rekreacyjnych na pełnym morzu.

Podpisy