



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 listopada 2012 r.*

Dyrektywa 77/388/EWG — Podatek VAT — Zwolnienia — Artykuł 13 część B lit. b) — Dzierżawa i najem nieruchomości — Barka mieszkalna nieposiadająca napędu, trwale unieruchomiona przy nabrzeżu rzeki — Najem barki mieszkalnej łącznie z przylegającymi do niej pomostem, gruntem i powierzchnią wodną — Przeznaczenie wyłącznie na stałe prowadzenie restauracji z dyskoteką — Jednolite świadczenie

W sprawie C-532/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Oberlandesgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 września 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 października 2011 r., w postępowaniu:

Susanne Leichenich

przeciwko

Ansbertowi Peffekovenowi,

Ingowi Horeisowi,

przy udziale:

Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, pełniąca obowiązki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 września 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu S. Leichenich przez H. Bistera, Rechtsanwalt,

— w imieniu A. Peffekovena oraz I. Horeisa przez A. Funke oraz R. Lenzena, Rechtsanwälte,

* Język postępowania: niemiecki.

- w imieniu Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, przez T. Wahlena oraz S. Schneider, Rechtsanwälte,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

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. 13 część B lit. b) 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: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek został złożony w ramach sporu zawisłego między S. Leichenich, właścicielką barki mieszkalnej, a A. Peffekovenem i I. Horeisem, jej doradcami podatkowymi, w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) transakcji najmu omawianej barki mieszkalnej, która jest unieruchomiona na stałe przy nabrzeżu rzeki i przeznaczona jest na prowadzenie restauracji z dyskoteką.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy, mieszczący się w tytule II, zatytułowanym „Zakres przedmiotowy”, stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

- 1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje;

[...]”.

- 4 Artykuł 13 omawianej dyrektywy, zatytułowany „Zwolnienia na terytorium kraju”, w części B, zatytułowanej „Pozostałe zwolnienia”, stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

b) najem lub dzierżawę nieruchomości z wyjątkiem:

- 1) udzielenia zakwaterowania, według przepisów prawa państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, włącznie z zapewnianiem miejsc w obozach wakacyjnych, lub na terenach przystosowanych do biwakowania,
- 2) wynajmu miejsc parkingowych,
- 3) wynajmu trwale zainstalowanego wyposażenia i urządzeń,
- 4) wynajmu sejfów.

Państwa członkowskie mogą ustalić dalsze wyłączenia w zakresie tego zwolnienia;

[...]”.

- 5 Treść powyższego przepisu szóstej dyrektywy została powtórzona w praktycznie niezmienionym kształcie w art. 135 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1), stanowiącej tekst przekształcony szóstej dyrektywy i jej kolejnych zmian.
- 6 Artykuł 38 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 77, s. 1), zamieszczony w podsekcji 10, zatytułowanej „Wynajem środków transportu”, stanowi:

„1. »Środek transportu«, o którym mowa w art. 56 oraz w art. 59 akapit pierwszy lit. g) dyrektywy 2006/112/WE, obejmuje pojazdy, mechaniczne lub inne, a także innego rodzaju wyposażenie i urządzenia służące do przewozu osób lub rzeczy z miejsca na miejsce, w tym przeznaczone do ciągnięcia, przesuwania lub pchania przez pojazdy, i zasadniczo zaprojektowane oraz faktycznie nadające się do wykorzystania w celu transportu.

[...]

3. Środkami transportu, o których mowa w ust. 1, nie są pojazdy trwale unieruchomione ani kontenery”.

Prawo niemieckie

- 7 Paragraf 4 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku od wartości dodanej) stanowi:

„Spośród transakcji, o których mowa w § 1 ust. 1 pkt 1 ustawy, z podatku zwolnione są

[...]

12)

- a) najem i dzierżawa nieruchomości, tytułów prawnych, do których mają zastosowanie przepisy prawa cywilnego dotyczące nieruchomości, oraz uprawnień państwowych do użytkowania gruntów i ziemi;

- b) udostępnienie nieruchomości oraz części nieruchomości z przeznaczeniem do wykorzystania na podstawie umowy przedwstępnej lub umowy, które przewidują przeniesienie własności;
- c) ustanowienie, przeniesienie lub udostępnienie praw rzeczowych do korzystania z nieruchomości.

Zwolnieniem nie są objęte: wynajem pomieszczeń mieszkalnych lub sypialnych przeznaczonych przez przedsiębiorcę na czasowe zakwaterowanie obcych osób, wynajem miejsc parkingowych dla pojazdów, czasowy wynajem miejsc na kempingach oraz wynajem i dzierżawa innego wyposażenia dowolnego rodzaju, stanowiącego część wyposażenia zakładu, nawet jeżeli stanowią one istotne części nieruchomości”.

- 8 W prawie niemieckim nieruchomość, bez względu na jej przeznaczenie, jest częścią powierzchni ziemi wyodrębnioną w przestrzeni, znajdującą się w katastrze pod konkretnym numerem lub zarejestrowaną zgodnie z ustawą o ewidencji gruntów. To, czy budynek stanowi element nieruchomości, ocenia się co do zasady zgodnie z krajowym orzecznictwem podatkowym, w świetle ogólnych przepisów prawa cywilnego, w niniejszym przypadku § 94 kodeksu cywilnego, zatytułowanego „Zasadnicze elementy składowe nieruchomości lub budynku”, który stanowi w ust. 1:

„Do zasadniczych elementów składowych nieruchomości zaliczają się elementy trwale związane z gruntem, w szczególności budynku [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 9 Z dostępnych Trybunałowi akt sprawy wynika, że w 1999 r. S. Leichenich zawarła z państwem niemieckim, reprezentowanym przez urząd do spraw obszarów wodnych i dróg żeglugowych (Wasser und Schifffahrtsverwaltung, zwanym dalej „WSV”) porozumienie w sprawie użytkowania, dotyczące działki położonej na lewym brzegu Renu, w pobliżu Kolonii, oraz przylegającej do niej powierzchni wodnej, to jest części rzeki. Zgodnie z rzezoną umową WSV oddała te działki do dyspozycji użytkowników na cele prowadzenia tam, na barce mieszkalnej z pomostem, restauracji. Wspomniana barka mieszkalna stoi przycumowana w tym samym miejscu od wielu lat, nigdy nie była przemieszczana i jest unieruchomiona linami, łańcuchami i kotwicami. Nie posiada silnika i systemu napędowego. Ponadto jest podłączona do sieci wodociągowej i elektrycznej i ma adres, linię telefoniczną oraz przewód kanalizacyjny.
- 10 W drodze umowy z dnia 1 lutego 2000 r. S. Leichenich wynajęła barkę mieszkalną, łącznie z przylegającymi do niej pomostem i przestrzenią, spółce prawa cywilnego, która wykorzystywała barkę mieszkalną wyłącznie w charakterze kawiarni i restauracji, a później dyskoteki. Od kwoty czynszu nie był odprowadzany podatek VAT, ponieważ zgodnie z opinią doradców podatkowych S. Leichenich był to wynajem nieruchomości. Jednak w trakcie kontroli przeprowadzonej przez Finanzamt Köln-Altstadt, właściwy miejscowo organ podatkowy, za lata 2000–2003, czyli za okres, w którym S. Leichenich była wyłączną właścicielką wynajmowanych obiektów, organ ten uznał, że wynajem dotyczy rzeczy ruchomej i że w związku z tym podlega opodatkowaniu podatkiem VAT.
- 11 Susanne Leichenich wystąpiła wówczas do Landgericht Köln przeciwko swoim doradcom podatkowym z powództwem cywilnym w celu uzyskania zwrotu kwot zapłaconych tytułem podatku VAT. Wyrokiem z dnia 9 grudnia 2010 r. wskazany sąd, powołując się na wyrok Trybunału z dnia 16 stycznia 2003 r. w sprawie C-315/00 Maierhofer, Rec. s. I-563, uznał, że barka mieszkalna nie stanowi ani nieruchomości, ani zasadniczej części składowej nieruchomości, ponieważ nie jest trwale związana z gruntem. Może bowiem zostać przemieszczona w ciągu kilku godzin, nawet jeśli wymaga to pewnych przygotowań i zaangażowania specjalistycznego personelu. W związku z tym chodzi o rzecz ruchomą nieobjętą wyjątkiem określonym w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

- 12 Oberlandesgericht Köln, do którego wniesiono apelację od powyższego wyroku, stwierdził, że zgodnie z treścią umowy najmu nie ogranicza się ona do wynajęcia barki mieszkalnej i pomostu, lecz obejmuje również powierzchnię wody i przylegający do niej grunt. Zatem stacjonarne i ciągle wykorzystanie barki mieszkalnej i pomostu są nierozdzielnie związane z użytkowaniem powierzchni wodnej i przylegającego nabrzeża. Stałe wykorzystanie barki mieszkalnej uniemożliwia bowiem w sposób ciągły jakiegokolwiek inne wykorzystanie zajmowanego przez nią obszaru wodnego, w szczególności do celów transportu publicznego. Innymi słowy, zgodnie z umową część rzeki, a tym samym i gruntu, została wynajęta. Najem barki mieszkalnej i przylegającego do niej pomostu, o którym mowa w umowie, obejmuje więc z konieczności użytkowanie i udostępnienie powierzchni wodnej i gruntu, które wcześniej zostały przyznane S. Leichenich w drodze porozumienia zawartego z WSV.
- 13 Sąd odsyłający wyjaśnia ponadto, że zgodnie z umową barka mieszkalna może być wykorzystywana wyłącznie we wskazanym miejscu i nie może być przemieszczana. Stoi zresztą w tym samym miejscu już od wielu lat. Sąd odsyłający wskazuje również, że skoro w umowie najmu udostępniono najemcom grunt w celu stałego wykorzystania barki mieszkalnej oraz skoro posiada ona linię telefoniczną, przyłącza mediów, a nawet przewód kanalizacyjny, na podstawie funkcjonalnego podejścia można by uznać, że barka mieszkalna stanowi budynek w rozumieniu szóstej dyrektywy, przy czym oczywiście tego rodzaju budynek nie może zostać przytwierdzony na powierzchni wody w tak trwały sposób, jak do stałego lądu.
- 14 Sąd odsyłający zastanawia się ponadto, czy należy dokonywać rozróżnienia, z punktu widzenia podatku VAT, między najmem części nieruchomości przeznaczonej pod barkę mieszkalną a najmem części nieruchomości przeznaczonej na pomost, który zgodnie z umową został udostępniony zainteresowanemu w celu wykorzystania go jako miejsce do cumowania statków. Sąd zastanawia się, czy to ostatnie świadczenie nie powinno zostać uznane za uboczne w ramach jednolitej umowy ze względu na fakt, że udostępnienie pomostu służy, całkowicie lub w przeważającej części, umożliwieniu dostępu do barki mieszkalnej.
- 15 Z powyższych względów Oberlandesgericht Köln postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) Czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie najmu i dzierżawy nieruchomości obejmuje najem barki mieszkalnej, łącznie z przylegającymi do niej przestrzemią i pomostem, która to barka jest przeznaczona wyłącznie do stacjonarnego i trwałego używania jako restauracja/dyskoteka w odgraniczonym i dającym się zidentyfikować miejscu do cumowania na wodzie? Czy dla oceny tej kwestii mają znaczenie rodzaj i sposób zacumowania barki mieszkalnej do lądu lub nakład związany z odcumowaniem barki?
- 2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze zdanie pierwsze: czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie »pojazdy«, które zgodnie z orzeczeniem Trybunału z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 [Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. s. I-1527] odnosi się również do statków, nie ma zastosowania do barki mieszkalnej, która nie posiada własnego napędu (silnika) i która została wynajęta do wyłącznego i trwałego użytku w konkretnym miejscu, a nie w celu przemieszczania się? Czy wynajem barki mieszkalnej i pomostu łącznie z przynależnymi powierzchniami lądu i wody stanowi jednolitą zwolnioną z podatku usługę, czy też w odniesieniu do podatku VAT należy w danym przypadku dokonać rozróżnienia między wynajmem barki mieszkalnej i wynajmem pomostu?”.

W przedmiocie pytania pierwszego i drugiej części pytania drugiego

- 16 W pierwszym pytaniu oraz w drugiej części drugiego pytania, które należy rozpatrywać łącznie, sąd odsyłający pragnie w istocie dowiedzieć się, czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zakres pojęcia dzierżawy i najmu nieruchomości obejmuje wynajem barki mieszkalnej, łącznie z przylegającymi do niej przestrzeniami i pomostem, która to barka jest unieruchomiona przy pomocy mocowań, których nie można łatwo zdemontować, umocowanych do nabrzeża i do koryta rzeki, stoi na wydzielonym i dającym się wyodrębnić miejscu na wodach rzeki i jest przeznaczona wyłącznie, zgodnie z treścią umowy najmu, na stałe prowadzenie w niej restauracji z dyskoteką w tej właśnie lokalizacji. Sąd odsyłający pyta również, czy w takich okolicznościach najem barki mieszkalnej oraz pomostu stanowi jednolite świadczenie.
- 17 W tym zakresie należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, a zatem powinny być definiowane na gruncie wspólnotowym, oraz że wykładnia pojęcia najmu nieruchomości, o którym mowa w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, nie może być uzależniona od wykładni wynikającej z prawa cywilnego państwa członkowskiego (ww. wyrok w sprawie Maierhofer, pkt 25, 26 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Należy również przypomnieć, że w ramach podziału kompetencji między sądami Unii a sądami krajowymi Trybunał jest zobowiązany uwzględnić stan faktyczny i kontekst prawny, w jaki wpisuje się pytanie prejudycjalne, w postaci opisanej w orzeczeniu odsyłającym (wyrok z dnia 20 maja 2010 r. w sprawie C-434/08 Harms, Zb.Orz. s. I-4431, pkt 33).
- 19 Zgodnie z ustaleniami faktycznymi sądu odsyłającego w niniejszej sprawie umowa najmu nie jest ograniczona do wynajmu barki mieszkalnej i pomostu, lecz obejmuje również przylegające do nich powierzchnię wodną i grunt, przy czym korzystanie z barki mieszkalnej i z pomostu jest nierozdzielnie związane z użytkowaniem tych pozostałych składników. Najem ma ponadto na celu wyłącznie wykorzystanie barki mieszkalnej, wraz z pomostem, na prowadzenie restauracji z dyskoteką.
- 20 W związku z powyższymi ustaleniami sądu odsyłającego sytuację barki mieszkalnej należy analizować nie w oderwaniu od jej związania z miejscem zacumowana, lecz z uwzględnieniem tego związania.
- 21 Mając na względzie powyższe okoliczności faktyczne, należy stwierdzić, że część gruntu znajdująca się nad powierzchnią wody, odpowiadająca w sprawie głównej gruntowi przylegającemu do miejsca cumowania barki mieszkalnej na wodzie, stanowi nieruchomość. Podobnie nieruchomością jest zanurzona w wodzie wydzielona część koryta rzecznego, którą pokrywają wody rzeki, na których unosi się barka mieszkalna (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 34; wyrok z dnia 6 grudnia 2007 r. w sprawie C-451/06 Walderdorff, Zb.Orz. s. I-10637, pkt 19). Sąd odsyłający zwraca uwagę na to, że korzystanie z barki mieszkalnej na stałe uniemożliwia jakiegokolwiek inne wykorzystanie zajmowanego przez nią obszaru wodnego.
- 22 Barka mieszkalna, część gruntu nad powierzchnią wody oraz zanurzona część koryta rzecznego stanowią całość będącą przedmiotem umowy najmu.
- 23 Z postanowienia odsyłającego wynika, że nieposiadająca napędu barka mieszkalna jest unieruchomiona na tej części wód rzeki od wielu lat. Jest ona przymocowana do wytyczonej części koryta rzecznego kotwicami, a do nabrzeża – łańcuchami i linami. Wskazanego sprzętu unieruchamiającego barkę mieszkalną nie można zdemontować w łatwy sposób, to jest nie można tego uczynić bez wysiłku i poniesienia sporych kosztów. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału po to, by budowlę uznać za nieruchomość do celów stosowania unormowań podatkowych VAT, nie jest niezbędne, by była ona w nierozdzielny sposób związana z gruntem (ww. wyrok w sprawie Maierhofer, pkt 33).

- 24 Zgodnie z treścią zawartej na pięć lat umowy najmu, w której nie przejawia się w żaden sposób wola stron, by obecnemu sposobowi wykorzystania barki mieszkalnej nadać sporadyczny lub czasowy charakter, barka ta przeznaczona jest wyłącznie na prowadzenie w niej na stałe restauracji z dyskoteką. Ponadto barka mieszkalna posiada adres pocztowy, linię telefoniczną i podłączenie do sieci wodociągowej i elektrycznej.
- 25 Biorąc pod uwagę istniejący związek barki mieszkalnej z elementami składowymi jej miejsca zacumowania, a także okoliczność, że jest ona przymocowana do tych elementów, które sprawiają, że stanowi ona w praktyce część tej przestrzeni traktowanej jako całość, a także biorąc pod uwagę umowę, zgodnie z którą barka mieszkalna jest wyłącznie i stale przeznaczona do prowadzenia w tym miejscu restauracji z dyskoteką, a wreszcie i to, że jest ona podłączona do szeregu mediów, całość, na którą składają się barka mieszkalna oraz elementy składowe miejsca, w którym jest ona zacumowana, należy uznać za nieruchomości do celów zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.
- 26 Komisja Europejska słusznie zwróciła uwagę, że w świetle celu zamierzonego przez strony umowy oraz funkcji, jaką zgodnie z ich wolą miała pełnić barka mieszkalna, z gospodarczego punktu widzenia byłoby dla tych stron obojętne, czy jest to budynek trwale związany z gruntem, na przykład ustawiony na słupach, czy też zwykła barka mieszkalna, taka jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.
- 27 Argumentu rządu niemieckiego, że główny przedmiot umowy stanowi najem barki mieszkalnej niezależnie od miejsca, w którym jest ona zacumowana, nie można uwzględnić, ponieważ dla celów zapewnienia opłacalności restauracji jej lokalizacja ma doniosłe znaczenie. Umowa najmu i wysokość czynszu zostały uzgodnione w sprawie głównej z uwagi na umiejscowienie barki mieszkalnej, które znajduje się w szczególności w pobliżu dużej aglomeracji i umożliwia łatwy dostęp do restauracji na barce.
- 28 Należy jeszcze zwrócić uwagę, że zgodnie z treścią postanowienia odsyłającego udostępnienie pomostu ma przede wszystkim na celu umożliwienie dostępu do barki mieszkalnej. Tym samym barka mieszkalna wraz z elementami składowymi jej miejsca zacumowania, to jest z przylegającymi do niej nadwodną i podwodną częścią gruntu, powierzchnią wodną oraz pomostem, stanowi funkcjonalną i gospodarczą jedność, a umowa najmu, obejmująca wszystkie te elementy, dotyczy jednolitego świadczenia, w którego ramach najem pomostu ma charakter uboczny w stosunku do najmu barki mieszkalnej. W związku z tym najmu omawianego pomostu nie należy uznać za odrębne świadczenie z punktu widzenia podatku VAT.
- 29 Z powyższych względów na pierwsze pytanie i na drugą część drugiego pytania należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować tak, iż w zakresie pojęcia dzierżawy i najmu nieruchomości mieści się najem barki mieszkalnej, łącznie z przylegającymi do niej przestrzenią i pomostem, która to barka jest unieruchomiona przy pomocy mocowań, których nie można łatwo zdemontować, umocowanych do nabrzeża i do koryta rzeki, stoi w wydzielonym i dającym się wyodrębnić miejscu na wodach rzeki i jest przeznaczona wyłącznie, zgodnie z treścią umowy najmu, na stałe prowadzenie w niej restauracji z dyskoteką w tej właśnie lokalizacji. Wspomniany najem stanowi jednolite objęte zwolnieniem świadczenie, przy czym nie należy dokonywać rozróżnienia między najmem barki mieszkalnej i najmem pomostu.

W przedmiocie pierwszej części pytania drugiego

- 30 W pierwszej części omawianego pytania sąd odsyłający pragnie w istocie dowiedzieć się, czy barka, taka jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, stanowi „pojazd” do celów zastosowania wyjątku określonego w art. 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy.

- 31 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału użyte w przywołanym przepisie określenie „pojazd” należy interpretować jako dotyczące „wszystkich środków transportu”, w tym statków (zob. ww. wyrok w sprawie *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, pkt 44). Zgodnie ze zwykłym znaczeniem tych wyrazów chodzi tu o urządzenia przeznaczone do przewozu osób lub towarów, to jest urządzenia rzeczywiście wykorzystywane do pełnienia tej funkcji.
- 32 Takie podejście do pojęcia pojazdu, oparte na rzeczywistej funkcji i na rzeczywistym wykorzystaniu rozpatrywanej rzeczy, znajduje potwierdzenie w art. 38 ust. 1 i 3 rozporządzenia nr 282/2011, które właśnie kładzie nacisk, do celów zakwalifikowania pojazdu jako „środka transportu”, na przeznaczenie do przewozu osób lub rzeczy i które wyłącza z tej klasyfikacji pojazdy trwale unieruchomione. Przytoczone rozporządzenie, niezajdujące *ratione temporis* zastosowania do sprawy głównej, dookreśla jednak i wyjaśnia pojęcia obecne w uregulowaniach z dziedziny podatku VAT, które mają zastosowanie od chwili ustanowienia tych ostatnich uregulowań.
- 33 W związku z tym znaczenie ma nie pierwotne przeznaczenie danej rzeczy, lecz jej faktyczna i aktualna funkcja. Pierwotne przeznaczenie rzeczy nie może bowiem ostatecznie zapewnić danej rzeczy określonego traktowania pod względem zasad opodatkowania podatkiem VAT, bez względu na zmianę rzeczywistego sposobu wykorzystania tej rzeczy.
- 34 Jak zaś wynika z udostępnionych Trybunałowi akt sprawy, barka mieszkalna będąca przedmiotem sprawy głównej, prawdopodobnie zaprojektowana początkowo do użytku w charakterze środka transportu, nie była wykorzystywana do tego celu w ciągu ostatnich trzydziestu lat, a w tym okresie stale pozostawała unieruchomiona w tym samym miejscu przy lewym nabrzeżu Renu. Ponadto zgodnie z treścią umowy najmu strony umowy nie wyraziły żadnej woli wykorzystywania barki mieszkalnej w charakterze środka transportu w czasie trwania umowy, tylko przeznaczyły ją do pełnienia zupełnie innej funkcji. Zatem omawianej barki mieszkalnej nie można uznać pod względem zasad podatkowych VAT za pojazd.
- 35 Nie można uwzględnić argumentu rządu niemieckiego, że funkcja barki mieszkalnej-restauracji, będącej przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, jest porównywalna do sytuacji statku-restauracji, odbywającego krótkie rejsy wzdłuż szlaku wodnego, takiego jak Ren lub Mozela, a który to statek niewątpliwie stanowi środek transportu. Całość, taka jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, na którą składają się barka mieszkalna, jak również przylegające do niej przestrzeń i pomost, jest bowiem nieruchomością mającą wyłącznie na celu świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych w szczególnym otoczeniu, podczas gdy statki-restauracje odbywające rejsy po szlaku wodnym są pojazdami przeznaczonymi do świadczenia zarówno usług gastronomicznych, jak i usług turystycznych. Sytuacji tych ostatnich nie można zatem porównywać z sytuacją sporną w postępowaniu głównym.
- 36 Jak słusznie zauważyła Komisja, pod względem zasady neutralności podatkowej funkcja barki mieszkalnej będącej przedmiotem sporu w postępowaniu głównym jest porównywalna do funkcji budynku wykorzystywanego na restaurację, stojącego w jej pobliżu na stałym lądzie. Zatem działająca na tej barce mieszkalnej restauracja z dyskoteką konkuruje pod względem gospodarczym z analogicznymi placówkami znajdującymi się w budynkach związanych trwale z gruntem.
- 37 W świetle powyższego na pierwszą część drugiego pytania należy odpowiedzieć, iż barka mieszkalna, taka jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie stanowi pojazdu w rozumieniu art. 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

³⁸ 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) **Artykuł 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG Rady 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 należy interpretować w ten sposób, iż w zakresie pojęcia dzierżawy i najmu nieruchomości mieści się najem barki mieszkalnej, wraz z przylegającymi do niej przestrzemią i pomostem, która to barka jest unieruchomiona przy pomocy mocowań, których nie można łatwo zdemontować, umocowanych do nabrzeża i do koryta rzeki, stoi w wydzielonym i dającym się wyodrębnić miejscu na wodach rzeki i jest przeznaczona wyłącznie, zgodnie z treścią umowy najmu, na stałe prowadzenie w niej restauracji z dyskoteką w tej właśnie lokalizacji. Wspomniany najem stanowi jednolite objęte zwolnieniem świadczenie, przy czym nie należy dokonywać rozróżnienia między najmem barki mieszkalnej i najmem pomostu.**
- 2) **Tego rodzaju barka mieszkalna nie stanowi pojazdu w rozumieniu art. 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388.**

Podpisy