



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 lutego 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne — Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa 77/388/EWG —
Artykuł 13 część A ust. 1 lit. n) — Zwolnienie z podatku niektórych usług kulturalnych —
Brak bezpośredniej skuteczności — Określenie usług kulturalnych zwolnionych z podatku —
Uprawnienia dyskrecjonalne państw członkowskich

W sprawie C-592/15

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny dla Anglii i Walii (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] postanowieniem z dnia 16 października 2015 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 listopada 2015 r., w postępowaniu:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

British Film Institute,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, E. Juhász, C. Vajda, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: Y. Bot,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 września 2016 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu British Film Institute przez P. Drinkwatera, solicitor, Z. Yang, barrister, D. Milne'a, QC, i A. Lee, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brandona, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez S. Singha, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 29 września 2016 r.,

* Język postępowania: angielski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. n) 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 132 ust. 1 lit. n) 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).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (organem podatkowym i celnym Zjednoczonego Królestwa, zwanym dalej „organem podatkowym”) a British Film Institute (zwanym dalej „BFI”) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”) usług świadczonych przez BFI polegających na przyznawaniu prawa wstępu na pokazy filmów.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 13 ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy w części A, noszącej tytuł „Zwolnienia niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym”, stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

n) niektóre usługi kulturalne i dostaw[ę] towarów ściśle z nimi związanych [wykonywane] przez instytucje prawa publicznego lub przez inne instytucje [kulturalne] uznane przez zainteresowane państwa członkowskie;

[...]”.

- 4 Dyrektywa 2006/112, zgodnie z jej art. 411 i 413, uchyliła i zastąpiła z dniem 1 stycznia 2007 r. przepisy prawa Unii w dziedzinie VAT, w szczególności szóstą dyrektywę.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

- 5 Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej dokonało transpozycji art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy dopiero w dniu 1 czerwca 1996 r., w którym to dniu weszła w życie Group 13 of Schedule 9 of the Value Added Tax Act 1994 (grupa 13 załącznika 9 do ustawy z 1994 r. o VAT).

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 6 BFI jest instytucją non-profit, która ma za zadanie promowanie kinematografii w Zjednoczonym Królestwie. W okresie od 1 stycznia 1990 r. do 31 maja 1996 r. (zwanym dalej „spornym okresem”) BFI zapłaciło VAT od przyznawania prawa wstępu na pokazy filmów według normalnej stawki.
- 7 W dniu 30 marca 2009 r. BFI złożyło do organu podatkowego wnioski o zwrot zapłaconego VAT za sporny okres, twierdząc, że wspomniane przyznawanie prawa wstępu stanowi zwolnione usługi kulturalne w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy. Wniosek ten został oddalony.
- 8 Skarga BFI na tę decyzję została uwzględniona przez First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sąd pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo]. Wyrokiem z dnia 5 grudnia 2012 r. sąd ten orzekł, że przewidziane przez ten przepis zwolnienie ma skutek bezpośredni.
- 9 Organ podatkowy odwołał się od tego wyroku do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [wyższego sądu (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo], który odwołanie to oddalił, stwierdzając, że przewidziane przez wspomniany przepis zwolnienie jest wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, a tym samym ma skutek bezpośredni. Wyraz „niektóre”, pojawiający się we wspomnianym przepisie, powinien być bowiem interpretowany w ten sposób, że zwolnienie to obejmuje „te” usługi kulturalne, które są świadczone przez instytucje prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez zainteresowane państwo członkowskie. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny dla Anglii i Walii (wydział cywilny), Zjednoczone Królestwo] dopuścił następnie środek zaskarżenia wniesiony przez organ podatkowy.
- 10 Zgodnie ze wskazaniami zawartymi w postanowieniu sądu odsyłającego, jeśli art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w ten sposób, że dotyczy „tych” usług kulturalnych, które są świadczone przez instytucje prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez zainteresowane państwo członkowskie w rozumieniu tego przepisu, będzie to oznaczać, że BFI, które jest taką instytucją, będzie mogło bezpośrednio powołać się na ten przepis na poparcie zwolnienia swoich świadczeń polegających na przyznawaniu prawa wstępu na pokazy filmów w okresie od 1 stycznia 1990 r. do 31 maja 1996 r. BFI mogłoby nawet nadal bezpośrednio powoływać się na wspomniany przepis po dniu 31 maja 1996 r., nawet jeśli usługi kulturalne świadczone przez BFI nie wchodzą w zakres usług zwolnionych od tego dnia przez prawo krajowe Zjednoczonego Królestwa.
- 11 W powyższych okolicznościach Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [sąd apelacyjny dla Anglii i Walia (wydział cywilny)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
 - „1) Czy sformułowanie art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, w szczególności wyrażenie »niektóre usługi kulturalne«, jest wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, tak iż art. 13 część A ust. 1 lit. n) ma skutek bezpośredni, powodujący objęcie zwolnieniem świadczenia tych usług kulturalnych przez instytucje prawa publicznego lub inne uznane instytucje kulturalne, takich jak usługi świadczone przez BFI rozpatrywane w postępowaniu głównym, w braku jakichkolwiek krajowych przepisów implementujących?
 - 2) Czy sformułowanie art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, w szczególności wyrażenie »niektóre usługi kulturalne«, przyznaje państwom członkowskim uprawnienia dyskrecjonalne przy jego stosowaniu za pomocą przepisów implementujących, a jeśli tak, to jaki jest zakres tych uprawnień?
 - 3) Czy te same wnioski mają zastosowanie do art. 132 ust. 1 lit. n) [dyrektywy 2006/112]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 12 W pytaniu pierwszym sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, przewidujący zwolnienie „niektórych usług kulturalnych”, należy interpretować w ten sposób, iż ma on skutek bezpośredni w takim sensie, że w braku transpozycji przepis ten może zostać bezpośrednio powołany przez instytucję prawa publicznego lub inną uznaną przez zainteresowane państwo członkowskie instytucję kulturalną, które świadczą usługi kulturalne.
- 13 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazują się, ze względu na swoją treść, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, zarówno jeżeli państwo to zaniechało dokonania w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak również gdy dokonało nieprawidłowej transpozycji (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 stycznia 1982 r., Becker, C-8/81, EU:C:1982:7, pkt 25; z dnia 15 stycznia 2014 r., Association de médiation sociale, C-176/12, EU:C:2014:2, pkt 31; a także z dnia 7 lipca 2016 r., Ambisig, C-46/15, EU:C:2016:530, pkt 16 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 14 W odniesieniu do art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy należy przypomnieć, że zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy „niektórych usług kulturalnych”. Wspomniany przepis nie precyzuje zatem, jakie usługi kulturalne państwa członkowskie są zobowiązane zwolnić z podatku. Nie zawiera on bowiem ani wyczerpującej listy zwolnionych usług kulturalnych, ani zobowiązania państw członkowskich do zwolnienia wszystkich usług kulturalnych, ale odnosi się jedynie do „niektórych” z tych usług. Tym samym przepis ów pozostawia w gestii państw członkowskich określenie usług kulturalnych korzystających z tego zwolnienia.
- 15 Odwołując się do orzecznictwa Trybunału, zgodnie z którym zwolnienia przewidziane w rzeczonym art. 13 część A ust. 1 stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii mające na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich (zob. w szczególności wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 17), BFI twierdzi, iż wyrażenie „niektóre usługi kulturalne” należy interpretować w ten sposób, że dotyczy ono wszystkich usług kulturalnych świadczonych przez instytucje prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez zainteresowane państwa członkowskie oraz że jest tym samym wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne.
- 16 Jednak należy stwierdzić, że wykładnia taka nie wchodzi w zakres zwykłego znaczenia wyrazu „niektóre” użytego w art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy i pozbawia skuteczności (effet utile) użycie tego wyrazu w ramach rzeczonego przepisu.
- 17 Ponadto zaproponowana przez BFI wykładnia może rozszerzyć zakres zwolnienia wynikający z tego przepisu poza to pojęcie na wszystkie usługi kulturalne, wbrew orzecznictwu Trybunału, według którego pojęcia używane do opisanego zwolnień wymienionych w art. 13 część A ust. 1 tej dyrektywy powinny być interpretowane w sposób ścisły (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C-434/05, EU:C:2007:343, pkt 16; z dnia 22 października 2015 r., Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, pkt 34, 35; a także z dnia 25 lutego 2016 r., Komisja/Niderlandy, C-22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 18 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, wbrew temu, co twierdzi BFI, że wymóg zapewnienia jednolitego zastosowania zwolnień ze wskazanego art. 13 część A ust. 1 nie ma charakteru bezwzględny. Jeśli bowiem zwolnienia przewidziane w rzeczonym przepisie stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu VAT w poszczególnych państwach członkowskich, prawodawca Unii Europejskiej może powierzyć tym

państwom zdefiniowanie określonych terminów zwolnienia (zob. podobnie wyroki: z dnia 28 marca 1996 r., Gemeente Emmen, C-468/93, EU:C:1996:139, pkt 25; z dnia 4 maja 2006 r., Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, pkt 38, 39; a także z dnia 9 grudnia 2015 r., Fiscale Eenheid X, C-595/13, EU:C:2015:801, pkt 30 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 19 Wykładnia literalna art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy jest potwierdzona genezą tej dyrektywy oraz celami realizowanymi przez prawodawcę Unii.
- 20 W tym zakresie, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 20 i 21 opinii, prawodawca Unii nie uwzględnił pierwotnej propozycji Komisji Europejskiej zawierającej wyczerpującą listę usług kulturalnych podlegających zwolnieniu [zob. propozycja szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, COM(73) 950 wersja ostateczna z dnia 20 czerwca 1973 r.], ale używając wyrażenia „niektóre usługi kulturalne”, wybrał brzmienie wspomnianego zwolnienia, które umożliwia państwom członkowskim określenie, jakie usługi kulturalne podlegają zwolnieniu.
- 21 Jak podkreśliła również Komisja w swoich pisemnych uwagach przedłożonych Trybunałowi, mimo iż później zaproponowała ona zastąpienie pierwotnej treści art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy wyczerpującą listą zwolnionych usług kulturalnych [zob. propozycja dziewiętnastej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmieniająca dyrektywę 77/388/CEE – wspólny system podatku od wartości dodanej, COM(84) 648 wersja ostateczna z dnia 5 grudnia 1984 r.], prawodawca Unii utrzymał ten pierwotny tekst, który według analizy zawartej w pierwszym sprawozdaniu Komisji na temat funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej przedłożonym Radzie zgodnie z art. 34 szóstej dyrektywy 77/388 [COM(83) 426 wersja ostateczna z dnia 14 września 1983 r.] pozostawia określenie treści tego zwolnienia ocenie każdego państwa członkowskiego.
- 22 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 23 opinii, decyzję prawodawcy Unii, aby pozostawić państwom członkowskim margines uznania w zakresie określenia zwolnionych usług kulturalnych, można wytłumaczyć dużą różnorodnością tradycji kulturowych i dziedzictwa regionalnego w Unii, niekiedy nawet w ramach jednego państwa członkowskiego.
- 23 Odwołując się do wyrażenia „niektóre usługi kulturalne”, należy zatem stwierdzić, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy nie wymaga objęcia zwolnieniem wszystkich usług kulturalnych, tak że państwa członkowskie mogą zwolnić „niektóre” z nich, jednocześnie opodatkowując VAT pozostałe.
- 24 W zakresie, w jakim przepis ten przyznaje państwom członkowskim margines uznania przy określaniu zwolnionych usług kulturalnych, nie spełnia on wymogów wynikających z orzecznictwa cytowanego w pkt 14 niniejszego wyroku, dotyczących możliwości bezpośredniego powołania się na niego przed sądami krajowymi.
- 25 Wniosku tego nie podważają stwierdzenia zawarte w pkt 34–37 wyroku z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akriditis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92), oraz w pkt 59–61 wyroku z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), zgodnie z którymi ewentualny margines uznania pozostawiony państwom członkowskim niekoniecznie wyklucza bezpośredni skutek omawianych zwolnień.

- 26 Jak bowiem podniosła Komisja w uwagach pisemnych, orzecznictwo zapoczątkowane wyrokiem z dnia 17 lutego 2005 r., Linneweber i Akriditis (C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92), dotyczy umożliwienia państwom członkowskim określenia warunków stosowania zwolnienia, a nie marginesu uznania pozwalającego im na określenie zakresu zwolnienia, jak wynika to w szczególności z wyrażenia „niektóre usługi kulturalne” przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy.
- 27 W odniesieniu do wyroku z dnia 28 czerwca 2007 r., JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust i The Association of Investment Trust Companies (C-363/05, EU:C:2007:391), należy zauważyć, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy różni się od zwolnienia będącego przedmiotem owej sprawy tym, że wymaga on jedynie zwolnienia „niektórych” usług kulturalnych.
- 28 Wobec powyższych rozważań na pytanie pierwsze należy udzielić odpowiedzi, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, przewidujący zwolnienie „niektórych usług kulturalnych”, należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on skutku bezpośredniego w takim sensie, że w braku transpozycji przepis ten nie może zostać bezpośrednio powołany przez instytucję prawa publicznego lub inną uznaną przez zainteresowane państwo członkowskie instytucję kulturalną, które świadczą usługi kulturalne.

W przedmiocie pytań drugiego i trzeciego

- 29 Z uwagi na odpowiedź udzieloną na pytanie pierwsze nie ma konieczności udzielania odpowiedzi na pytania drugie i trzecie.

W przedmiocie kosztów

- 30 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 13 część A ust. 1 lit. n) 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, przewidujący zwolnienie „niektórych usług kulturalnych”, należy interpretować w ten sposób, iż nie ma on skutku bezpośredniego w takim sensie, że w braku transpozycji przepis ten nie może zostać bezpośrednio powołany przez instytucję prawa publicznego lub inną uznaną przez zainteresowane państwo członkowskie instytucję kulturalną, które świadczą usługi kulturalne.

Podpisy