

Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C-116/10

Państwo Wielkiego Księstwa Luksemburga

i

Administration de l'enregistrement et des domaines

przeciwko

Pierre'owi Feltgenowi, działającemu jako zarządca masy upadłości spółki Bacino Charter Company S.A.

i

Bacino Charter Company SA

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Cour de cassation (Luksemburg)]

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 15 pkt 4 lit. a), art. 15 pkt 5 – Zwolnienie czynności najmu statków morskich – Zakres

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Zwolnienia przewidziane w szóstej dyrektywie – Zwolnienie czarterowania statków przeznaczonych do żeglugi na pełnym morzu

(dyrektywa Rady 77/388, art. 15 pkt 5)

Wykłada art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu zmienionym dyrektywą 91/680, 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.

W istocie artykuł ten 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. Wynika stąd, że jeżeli statek jest wynajmowany osobom, które używają go wyłącznie w celach rekreacyjnych a nie zarobkowych, poza jakkolwiek działalnością gospodarczą, najem nie spełnia wyrażonych przesłanek zwolnienia z podatku od wartości dodanej, które wskazano w art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy.

(por. pkt 13, 14, 21; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 grudnia 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Zwolnienia – Artykuł 15 pkt 4 lit. a), art. 15 pkt 5 – Zwolnienie czynności najmu statków morskich – Zakres

W sprawie C-116/10

mającej za przedmiot wniosek 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,

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. Partscha,
- 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. Henzega, C. Blaschkego oraz B. Kleina, działających w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu cypryjskiego przez D. Kallí, działającego w charakterze pełnomocnika,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso, działającego w charakterze pełnomocnika,
- podjęwszy, 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: ujednoliczona podstawa 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 tej spółki (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 przewożenia [...] pasażerów za opłatą lub używan[e] [s?] 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 wielkokościowym.

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 wielkokościowe z dnia 16 czerwca 1999 r. w sprawie zwolnienia z podatku od wartości dodanej czynności wywozu poza terytorium Wspólnoty, wewnątrzwspólnotowych 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. Oceniający, że czynność ta jest zwolniona z podatku VAT, spółka Bacino nie uiszczała tego podatku.

7 Oceniający, że nie należy 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 wielkokościowego 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 żądania przez nią żalenia spółka Bacino zaskarżyła te decyzje przed tribunal d'arrondissement de Luxembourg (sąd okręgowy w Luksemburgu), uznając, 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 obsługi na pewnym morzu i że przewóz podróży 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 przez sporu wymaga wykazania prawa Unii, postanowił zawiesić toczące się przed nim postępowanie i zwrócił 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 pewnym morzu, mogą być zwolnione z podatku na podstawie art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy [...], jeżeli 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 wykazani 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 pewnym morzu.

12 W tym zakresie należy przypomnieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym przy dokonywaniu wykazania przepisu prawa Unii należy uwzględnić nie tylko jego brzmienie, lecz także jego kontekst oraz cele regulacji, której częścią 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 obsługi na pewnym 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 jeżeli, jak w sprawie rozpatrywanej przez sąd krajowy statek jest wynajmowany osobom, które używają go wyłącznie w celach rekreacyjnych a nie zarobkowych, poza jakkolwiek działalnością gospodarczą, najem nie spełnia wyrażonych 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 Wykazania przedstawiona w pkt 13 i 14 niniejszego wyroku jest ponadto potwierdzona

przez cel systemu zwolnie? na podstawie art. 15 szóstej dyrektywy, którym, w przypadku transakcji eksportowych, transakcji porównywalnych oraz transportu mi?dzynarodowego, jest przestrzeganie zasady opodatkowania danych towarów lub us?ug w miejscu ich przeznaczenia (zob. wyrok z dnia 18 pa?dziernika 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 mo?e by? stosowane do najmu statku dokonywanego na rzecz najemców, którzy zamierzaj? u?ywa? statek do celów ?ci?le prywatnych, jako konsumenci ko?cowi.

18 Nale?y te? stwierdzi?, ?e w uzasadnieniu do??czonym do projektu szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, przedstawionym przez Komisj? Wspólnot Europejskich Radzie Wspólnot Europejskich w dniu 29 czerwca 1973 r. wyra?nie wskazano, ?e ?odzie rekreacyjne s? wy??czone ze zwolnienia przewidzianego w art. 15 pkt 5 tej dyrektywy oraz ?e zwi?zane z nimi us?ugi ?wiadczone w zakresie konsumpcji ko?cowej podlegaj? podatkowi VAT. To uzasadnienie potwierdza, ?e najem statków na rzecz konsumentów ko?cowych, którzy u?ywaj? ich do celów rekreacyjnych lub wypoczynkowych, jest wy??czony z zakresu stosowania tego zwolnienia.

19 Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia z podatku VAT powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y, bowiem stanowi? one wyj?tek od ogólnej zasady, zgodnie z któr? ka?da us?uga ?wiadczona odp?atnie przez podatnika podlega temu podatkowi (zob. w szczególno?ci 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 wrze?nia 2006 r. w sprawach po??czonych od C?181/04 do C?183/04 Elmeka, Zb.Orz. s. I?8167, pkt 15).

20 Nale?y doda?, ?e wyk?adni zawartej w pkt 13 i 14 niniejszego wyroku nie podwa?a dokonana w prawie krajowym kwalifikacja ?wiadcze? rozpatrywanych przed s?dem krajowym, pozostaj?ca bez wp?ywu na odpowied?, któr? nale?y przedstawi? na pytanie s?du krajowego. Z orzecznictwa Trybuna?u ? a w szczególno?ci z pkt 27 i 28 ww. wyroku w sprawie Navicon, którego przedmiotem by?a wyk?adnia art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy ? wynika bowiem, ?e podleganie okre?lonej transakcji podatkowi VAT lub jej zwolnienie od podatku nie zale?y od klasyfikacji tej transakcji w prawie krajowym, gdy? zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, o ile na podstawie zdania wprowadzaj?cego ten art. 15 pa?stwa cz?onkowskie okre?laj? warunki zwolnienia w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania takich zwolnie? i zapobie?enia wszelkim oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom, warunki te nie mog? wp?ywa? na zdefiniowanie tre?ci przewidzianych zwolnie?.

21 W ?wietle ogó?u powy?szych rozwa?a? na przedstawione pytanie nale?y odpowiedzie?, ?e wyk?adni art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy powinno si? dokonywa? w ten sposób, i? przewidziane w tym przepisie zwolnienie od podatku VAT nie ma zastosowania do ?wiadczenia us?ug polegaj?cych na udost?pnieniu za wynagrodzeniem statku z za?og? osobom fizycznym dla celów podró?y rekreacyjnych na pe?nym morzu.

W przedmiocie kosztów

22 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

Wyk?adni art. 15 pkt 5 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich 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 pewnym morzu.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.