

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (dziesiąta izba)

z dnia 13 lipca 2023 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 2 ust. 1 lit. c) – świadczenie usług dokonywane odpłatnie – Podmioty prawa publicznego – Gmina pobierająca opłat klimatyczną za udostępnianie obiektów uzdrowiskowych dostępnych dla każdego

W sprawie C-344/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 15 grudnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 27 maja 2022 r., w postępowaniu:

Gemeinde A

przeciwko

Finanzamt,

TRYBUNAŁ (dziesiąta izba),

w składzie: D. Gratsias, prezes izby, I. Jarukaitis i Z. Csehi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: T. Žapeta,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Gemeinde A – G. Burret i N. Katemann, Rechtsanwältinnen,
- w imieniu rządu niemieckiego – J. Möller i N. Scheffel, w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej – J. Jokubauskaitė i B. Martenczuk, w charakterze pełnomocników,

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. 2 ust. 1 lit. c) i art. 13 ust. 1 akapit drugi 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

„dyrektyw? VAT”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Gemeinde A (gmin? A, Niemcy) a Finanzamt (organem podatkowym, Niemcy) w przedmiocie prawa gminy A do odliczenia naliczonego podatku od warto?ci dodanej (VAT).

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artyku? 2 ust. 1 dyrektywy VAT stanowi:

„Opodatkowaniu VAT podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

[...]

c) odp?atne ?wiadczenie us?ug na terytorium pa?stwa cz?onkowskiego przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze;

[...]”.

4 Zgodnie z art. 9 ust. 1 wspomnianej dyrektywy:

„»Podatnikiem« jest ka?da osoba prowadz?ca samodzielnie w dowolnym miejscu jak?kolwiek dzia?alno?? gospodarcz?, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

»Dzia?alno?? gospodarcza« obejmuje wszelk? dzia?alno?? producentów, handlowców lub us?ugodawców, w??cznie z górnictwem, dzia?alno?ci? rolnicz? i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie. Za dzia?alno?? gospodarcz? uznaje si? w szczegóлно?ci wykorzystywanie, w sposób ci?g?y, maj?tku rzeczowego lub warto?ci niematerialnych w celu uzyskania z tego tytu?u dochodu”.

5 Artyku? 13 ust. 1 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Krajowe, regionalne i lokalne organy w?adzy oraz inne podmioty prawa publicznego nie s? uwa?ane za podatników w zwi?zku z dzia?alno?ci?, któr? podejmuj? – lub transakcjami, których dokonuj? jako organy w?adzy publicznej, nawet je?li pobieraj? nale?no?ci, op?aty, sk?adki lub p?atno?ci w zwi?zku z takimi dzia?aniami lub transakcjami.

Jednak?e w przypadku gdy podejmuj? one takie dzia?ania lub dokonuj? takich transakcji, s? uwa?ane za podatników w odniesieniu do tych dzia?a? lub transakcji, gdyby wykluczenie ich z kategorii podatników prowadzi?o do znaczc?cych zak?óce? konkurencji.

[...]”.

6 Artyku? 168 dyrektywy VAT ma nast?puj?ce brzmienie:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...].

Prawo niemieckie

7 Paragraf 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwaney dalej „UStG”) stanowi w ust. 1:

„Podatkowi od wartości dodanej podlegają następujące czynności:

1. dostawy i inne świadczenia, które przedsiębiorca wykonuje w ramach swojego przedsiębiorstwa odpłatnie na terytorium kraju. Nie wyłącza opodatkowania okoliczności, że czynność jest dokonywana na podstawie aktu prawnego bądź administracyjnego lub jest uważana za dokonaną na podstawie przepisu prawa;

[...].

8 Zgodnie z § 2 UStG:

„(1) Za przedsiębiorcę uważany jest ten, kto wykonuje w sposób samodzielny działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą lub zawodową. Przedsiębiorstwo obejmuje całość działalności przemysłowej, handlowej, rzemieślniczej lub zawodowej przedsiębiorcy. Za działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą lub zawodową uważa się każdą stałą działalność prowadzoną dla uzyskania dochodów, chociażby przy braku zamiaru osiągnięcia zysku lub gdy grupa osób wykonuje działalność tylko na rzecz swych członków.

[...]

(3) Osoby prawne prawa publicznego wykonują działalność przemysłową, handlową, rzemieślniczą lub zawodową wyłącznie w ramach należących do nich zakładów o charakterze przemysłowym lub handlowym [...] oraz należących do nich gospodarstw rolnych bądź leśnych [...]”.

9 Paragraf 12 ust. 2 UStG stanowi:

„Stawka podatku obniża się do 7 % w przypadku następujących transakcji:

[...]

9. transakcji bezpośrednio związanych z funkcjonowaniem basenów oraz podawaniem kąpieli leczniczych. To samo dotyczy udostępniania obiektów uzdrowiskowych, o ile opłata klimatyczna jest należąca jako wynagrodzenie [...]”.

10 Zgodnie z § 4 ust. 1 Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (kodeksu gmin Badenii-Wirtembergii), w brzmieniu mającym zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwanego dalej „GemO”):

„Gminy mogą regulować w statucie sprawy leżące w zakresie ich nieograniczonej kompetencji, o ile ustawy nie stanowi inaczej [...]”.

11 Paragraf 10 ust. 2 i 3 GemO ma następujące brzmienie:

„(2) W ramach swoich możliwości gmina zapewnia obiekty użyteczności publicznej niezbędne dla gospodarczego, społecznego i kulturalnego dobrostanu mieszkańców. W ramach obowiązującego prawa wszyscy mieszkańcy mają prawo do korzystania z obiektów użyteczności

publicznej gminy na tych samych zasadach. S? oni zobowi?zani do ponoszenia ci??arów na rzecz gminy.

(3) Osoby posiadaj?ce nieruchomo?? lub prowadz?ce dzia?alno?? gospodarcz? w gminie a nie zamieszka?e w gminie s? w taki sam sposób uprawnione do korzystania z urz?dze? u?yteczno?ci publicznej przeznaczonych w gminie dla osób posiadaj?cych nieruchomo?ci lub prowadz?cych dzia?alno?? gospodarcz? oraz s? zobowi?zane do ponoszenia ci??arów na rzecz gminy w zwi?zku z posiadaniem przez nie nieruchomo?ci lub prowadzeniem dzia?alno?ci?.

12 Paragraf 2 Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg (ustawy o podatkach gminnych Badenii?Wirtembergii), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do sporu w post?powaniu g?ównym, przewiduje w ust. 1:

„Podatki gminne s? pobierane na podstawie statutu. Statut okre?la w szczeg?lno?ci grup? podatników, przedmiot, wymiar i stawk? podatku, jak równie? powstanie i wymagalno?? zobowi?zania podatkowego”.

Post?powanie g?ówne i pytania prejudycjalne

13 Skar??ca w post?powaniu g?ównym jest gmin? b?d?c? uznanym przez pa?stwo uzdrowiskiem o walorach klimatycznych. Zak?ad uzdrowiskowy skar??cej jest administrowany zgodnie z prawem gminnym jako tzw. samorz?dowy zak?ad bud?etowy i stanowi, zgodnie z przepisami maj?cymi zastosowanie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych, przedsi?biorstwo o charakterze handlowym.

14 Z tego tytu?u skar??ca w post?powaniu g?ównym pobiera op?at? klimatyczn?, zgodnie z art. 4 GemO, w zwi?zku ze statusem, o którym mowa w art. 2 ustawy o podatkach gminnych Badenii?Wirtembergii (zwanej dalej „statutem gminnym”), w celu pokrycia wydatków poniesionych na budow? i utrzymanie obiektów udost?pnionych do celów leczenia i wypoczynku, a tak?e organizowanych w tym zakresie imprez.

15 Op?acie klimatycznej podlegaj?, po pierwsze, osoby nieb?d?ce mieszka?cami gminy, które przebywaj? w gminie i którym zaoferowano mo?liwo?? korzystania z tych obiektów i udziału we wskazanych imprezach, po drugie, mieszka?cy gminy, których g?ówny o?rodek interesów ?yciowych znajduje si? w innej gminie, i po trzecie, osoby nieb?d?ce mieszka?cami gminy, które przebywaj? w gminie ze wzgl?dów zawodowych w celu uczestniczenia w konferencjach lub innych imprezach (zwani dalej ??cznie „zobowi?zanymi do uiszczenia op?aty klimatycznej”). Op?ata klimatyczna nie jest pobierana od turystów jednodniowych oraz osób nieb?d?cych mieszka?cami lub osób b?d?cych mieszka?cami, które pracuj? lub ksztac? si? w gminie.

16 Op?ata klimatyczna jest ustalana, w odniesieniu do osób nieb?d?cych mieszka?cami gminy, w okre?lonej wysoko?ci za ka?dy dzie? pobytu, a w przypadku osób b?d?cych mieszka?cami, które podlegaj? tej op?acie – wed?ug rycza?towej stawki rocznej nale?nej niezale?nie od czasu trwania, cz?stotliwo?ci lub pory roku ich pobytu.

17 We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazano, ?e ka?dy, kto odp?atnie udziela noclegów, prowadzi kemping lub odp?atnie udost?pnia swoje mieszkanie osobom nieb?d?cym mieszka?cami gminy jako zakwaterowanie wypoczynkowe, jest zobowi?zany do zg?oszenia przyjazdu i wyjazdu tych osób w ci?gu 3 dni po przyje?dzie lub wyje?dzie. Ponadto organizatorzy wycieczek s? zobowi?zani do dokonania zg?oszenia dla celów op?aty klimatycznej, je?eli op?ata ta jest zawarta w wynagrodzeniu podlegaj?cym zap?acie przez uczestnika wycieczki.

18 Dzi?ki przychodom pochodz?cym z poboru tej op?aty skar??ca w post?powaniu g?ównym

sfinansowa?a w latach 2009–2012 (zwanych dalej „spornymi latami”) budow?, konserwacj? i renowacj? w szczeg?lno?ci parku zdrojowego, domu zdrojowego i ?cie?ek (zwanych dalej ??cznie „obiettami uzdrowiskowymi”). Obiekt? te s? og?lnodost?pne, do wst?pu nie jest wymagana karta pobytu.

19 W deklaracjach VAT za sporne lata skar??ca uzna?a op?at? klimatyczn? za wynagrodzenie z tytu?u dzia?alno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu VAT, a mianowicie prowadzenia zak?adu uzdrowiskowego, i wnios?a o odliczenie VAT uiszczzonego od wszystkich ?wiadczonych na jej rzecz us?ug zwi?zanych z ruchem turystycznym.

20 W ramach kontroli podatkowej przeprowadzonej na miejscu przez stron? przeciwn? w post?powaniu g?ównym kontroler odrzuci? w szczeg?lno?ci kwoty naliczonego VAT niezwi?zane z prowadzeniem zak?adu uzdrowiskowego, za? kwoty naliczonego VAT dotycz?ce domu zdrojowego uwzgl?dni? wy??cznie w zakresie, w jakim by? on oddany w dzier?aw?. W dniu 20 marca 2015 r. strona przeciwna w post?powaniu g?ównym wyda?a decyzje zmieniaj?ce VAT zgodne z tymi ustaleniami.

21 W nast?pstwie odmownej decyzji administracyjnej wydanej w ramach uprzedniego post?powania odwo?awczego skar??ca w post?powaniu g?ównym wnios?a skarg? do Finanzgericht Baden?Württemberg (s?du ds. finansowych w Badenii?Wirtembergii, Niemcy).

22 Wyrokiem z dnia 18 pa?dziernika 2018 r. s?d ten oddali? t? skarg?, orzekaj?c zasadniczo, ?e skar??ca w post?powaniu g?ównym nie dzia?a?a jako przedsi?biorca przy wykonywaniu swojej dzia?alno?ci, w ramach kt?rej pobierano op?at? klimatyczn?. S?d ten stwierdzi?, ?e z uwagi na to, i? eksploatacja obiekt?w uzdrowiskowych w zamian za op?at? klimatyczn? nie stanowi dzia?alno?ci wykonywanej w charakterze przedsi?biorcy, deklarowane transakcje wynikaj?ce z pobrania tej op?aty nie mog? podlega? VAT i ?e w konsekwencji nale?y odm?wi? odliczenia naliczonego VAT pierwotnie przyznanego przez stron? przeciwn? w post?powaniu g?ównym. S?d ?w przypomni? jednak o zakazie ustalania podatku w spos?b niekorzystny (reformatio in peius) wobec skar??cej.

23 Skar??ca w post?powaniu g?ównym wnios?a skarg? rewizyjn? od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybuna?u finansowego, Niemcy), b?d?cego s?dem odsy?aj?cym.

24 W pierwszej kolejno?ci s?d ten zastanawia si?, czy nale?y stwierdzi? w niniejszej sprawie istnienie odp?atnego ?wiadczenia us?ug, u?ci?laj?c, ?e sk?ania si? on do udzielenia odpowiedzi przecz?cej. Obiekt? uzdrowiskowe mog? by? bowiem u?ywane nieodp?atnie równie? przez osoby, kt?re nie podlegaj? op?acie klimatycznej. Z tego punktu widzenia nie mo?na zidentyfikowa? odbiorcy ?wiadczenia otrzymanego w zamian za op?at? klimatyczn?, poniewa? osoba podlegaj?ca tej op?acie nie uzyska?a w stosunku do pozosta?ych os?b z og?u spo?ecze?stwa, kt?re m?g?by równie? bezp?atnie korzysta? z tych obiekt?w, ?adnej konkretnej korzy?ci, kt?ra mog?aby by? przedmiotem konsumpcji i wykracza?aby poza korzy?? uzyskan? przez te pozosta?e osoby. S?d ten ma jednak w?tpliwo?ci co do tego, czy stosunek prawny mi?dzy skar??c? w post?powaniu g?ównym a kuracjuszami nale?y rozpatrywa? odr?bnie. Zgodnie bowiem ze statusem gminnym p?ac? oni okre?lon? kwot? op?aty klimatycznej za ka?dy dzie? pobytu za udost?pnienie obiekt?w uzdrowiskowych. Op?aty stanowi? zatem ?wiadczenie wzajemne za mo?liwo?? korzystania z tych obiekt?w uzdrowiskowych. Wreszcie s?d ten wskaza?, ?e nie jest wykluczone, i? chodzi o dzia?alno?? trwale deficytow?, jako ?e op?ata klimatyczna nie pokrywa koszt?w eksploatacji obiekt?w uzdrowiskowych.

25 W drugiej kolejno?ci, w zakresie, w jakim na pytanie przedstawione w poprzednim punkcie niniejszego wyroku nale?a?oby udzieli? odpowiedzi twierdz?cej, s?d odsy?aj?cy zwraca si? do Trybuna?u z pytaniem, czy w celu ustalenia istnienia „znaczc?cych zak?óce? konkurencji” w

rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT badanie powinno dotyczyć nie tylko terytorium skarżycy w postępowaniu głównym, lecz również sąsiednich gmin, kraju związkowego Badenii-Wirtembergii (Niemcy) lub terytorium federalnego.

26 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym gmina, która na podstawie statutu gminy pobiera od przebywających na jej terenie gości (kuracjuszy) »opłat klimatycznych« (w określonej wysokości za każdy dzień pobytu) za udostępnianie obiektów uzdrowiskowych (na przykład parku zdrojowego, domu zdrojowego, »ciepła«), prowadzi poprzez to udostępnianie obiektów uzdrowiskowych kuracjom w zamian za opłat klimatyczną działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) [dyrektywy VAT] również w takim wypadku, gdy obiekty uzdrowiskowe są tak czy inaczej ogólnodostępne (a więc dostępne na przykład także dla mieszkańców, którzy nie są zobowiązani do uiszczania opłaty klimatycznej, lub dla innych osób, które nie podlegają tej opłacie)?

2) Jeżeli odpowiedź na pytanie pierwsze jest twierdząca: Czy w powyższych okolicznościach postępowania głównego dla celów badania, czy uznanie gminy za podmiot niebędący podatnikiem prowadzi do »znacznych zakłóceń konkurencji« w rozumieniu art. 13 ust. 1 akapit drugi [dyrektywy VAT], w którymś rynku geograficznym jest wyjącznie terytorium gminy?».

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

27 W zakresie, w jakim sąd odsyłający odnosi się w treści pytania pierwszego do pojęcia „działalności gospodarczej”, należy przypomnieć, że zgodnie z art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT „podatnikiem” jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności. W tym względzie należy przypomnieć, iż art. 9 ust. 1 akapit drugi tej dyrektywy stanowi, że „działalność gospodarcza” obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub za takie uznanych.

28 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem działalność można uznać za działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT tylko wtedy, gdy stanowi ona jedną z transakcji, o których mowa w art. 2 ust. 1 tej dyrektywy (wyrok z dnia 15 kwietnia 2021 r., Administration de l’Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 W związku z tym w celu ustalenia, czy udostępnianie obiektów uzdrowiskowych w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT i w konsekwencji czy skarżycza w postępowaniu głównym ma status podatnika w rozumieniu art. 9 ust. 1 akapit pierwszy tej dyrektywy, należy w pierwszej kolejności ustalić, czy w ramach tego udostępnienia dokonała ona odpłatnej transakcji świadczenia usług, o której mowa w art. 2 ust. 1 lit. c) rzeczony dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 22).

30 O ile dostarczone przez sąd odsyłający we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym informacje pozwalają stwierdzić, że w postępowaniu głównym rozpatrywane jest

„wiadczenie usług, o tyle należy zbadać, czy „wiadczenie to może zostać uznane za dokonywane przez skarżącego w postępowaniu głównym odpowiednio, jak wymaga tego art. 2 ust. 1 lit. c) tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 12 maja 2016 r., Geemente Borsele i Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, pkt 23).

31 Należy zatem uznać, że poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający dotyczy w istocie do ustalenia, czy art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że udostępnienie obiektów uzdrowiskowych przez gminę stanowi „odpowiednie „wiadczenie usług” w rozumieniu tego przepisu, w sytuacji gdy gmina na podstawie statutu gminy pobiera od przebywających na jej terenie gości opłatę klimatyczną w określonej wysokości za każdy dzień pobytu, podczas gdy obiekty te są swobodnie i nieodpłatnie dostępne dla każdego.

32 Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT przewiduje, że opodatkowaniu VAT podlega odpowiednie „wiadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze.

33 „Wiadczenie usług jest „odpowiednie” w rozumieniu art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT, wyjącznie jeżeli pomiędzy usługodawcą a usługobiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi rzeczywistą równowartość możliwości do wyodrębnienia usługi świadczonej na rzecz usługobiorcy. Ma to miejsce, gdy istnieje bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym świadczeniem wzajemnym (wyrok z dnia 20 stycznia 2022 r., Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 Tymczasem nie wydaje się, aby istniał stosunek prawny, w ramach którego nastąpiłaby wymiana świadczeń wzajemnych pomiędzy z jednej strony gminą, która na podstawie statusu gminy pobiera opłatę klimatyczną w określonej wysokości za każdy dzień pobytu przebywających na jej terenie gości, a z drugiej strony tymi gośćmi, którzy mają prawo do korzystania z obiektów uzdrowiskowych udostępnionych przez tę gminę, które są swobodnie dostępne dla wszystkich, w tym dla osób niepodlegających tej opłacie.

35 Nie można bowiem uznać, że wynagrodzenie otrzymywane przez gminę, a mianowicie opłata klimatyczna, wynika ze świadczenia usługi, a mianowicie udostępnienia obiektów uzdrowiskowych, za które stanowiłoby ono bezpośrednie świadczenie wzajemne.

36 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że bezpośredni związek istnieje wówczas, gdy dwa świadczenia są od siebie wzajemnie zależne, a mianowicie jedno jest wykonywane tylko pod warunkiem wykonania drugiego i odwrotnie (wyrok z dnia 11 marca 2020 r., San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 Tymczasem obowiązek uiszczenia opłaty klimatycznej ciąży na zobowiązanych do uiszczenia tej opłaty na podstawie statutu gminy, który określa również jej wysokość (zob. podobnie wyrok z dnia 18 stycznia 2017 r., SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, pkt 28).

38 Przede wszystkim obowiązek uiszczenia opłaty klimatycznej jest związany nie z korzystaniem przez osoby podlegające temu obowiązkowi z obiektów uzdrowiskowych udostępnionych przez gminę, lecz z pobytem na terytorium gminy, niezależnie od powodów, które go uzasadniają. A zatem goście przebywający w gminie są zobowiązani do uiszczenia wspomnianej opłaty również wtedy, gdy przebywają tam z innych powodów, takich jak odwiedziny u zamieszkałych tam członków ich rodziny lub znajomych, i nie mają zamiaru korzystać z obiektów uzdrowiskowych (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 czerwca 2016 r., Český rozhlas, C-111/15, EU:C:2016:470, pkt 25, 26).

39 Ponadto o ile zobowiązani do uiszczenia opłaty klimatycznej mają możliwość korzystania z obiektów uzdrowiskowych, o tyle obiekty te są swobodnie i nieodpłatnie dostępne dla każdej osoby, w tym dla mieszkańców lub turystów jednodniowych, niezależnie od tego, czy są oni zobowiązani do uiszczenia opłaty klimatycznej. W związku z tym zobowiązani do uiszczenia opłaty klimatycznej nie uzyskują korzyści innych niż te, które uzyskują osoby korzystające z tych obiektów uzdrowiskowych i niepodlegają tej opłacie.

40 W świetle powyższych rozważań na pierwsze pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, iż art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że udostępnienie obiektów uzdrowiskowych przez gminę nie stanowi „odpłatnego świadczenia usług” w rozumieniu tego przepisu, w sytuacji gdy gmina na podstawie statutu gminy pobiera od przebywających na jej terenie gości opłatę klimatyczną w określonej wysokości za każdy dzień pobytu, podczas gdy obowiązek uiszczenia tej opłaty jest związany nie z korzystaniem z tych obiektów, lecz z pobytem na terenie gminy, a obiekty te są swobodnie i nieodpłatnie dostępne dla każdego.

W przedmiocie pytania drugiego

41 W zakresie, w jakim sąd odsyłający wyjaśni, po pierwsze, że jeżeli na pierwsze pytanie prejudycjalne zostanie udzielona odpowiedź przecząca, to skarga powinna zostać oddalona, a po drugie, że drugie pytanie prejudycjalne zostało zadane tylko na wypadek udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na drugie pytanie prejudycjalne.

W przedmiocie kosztów

42 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 (dziesiąta izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej

należy interpretować w ten sposób, że:

udostępnienie obiektów uzdrowiskowych przez gminę nie stanowi „odpłatnego świadczenia usług” w rozumieniu tego przepisu, w sytuacji gdy gmina na podstawie statutu gminy pobiera od przebywających na jej terenie gości opłatę klimatyczną w określonej wysokości za każdy dzień pobytu, podczas gdy obowiązek uiszczenia tej opłaty jest związany nie z korzystaniem z tych obiektów, lecz z pobytem na terenie gminy, a obiekty te są swobodnie i nieodpłatnie dostępne dla każdego.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.