

WYROK TRYBUNA?U (trzecia izba)

z dnia 15 listopada 2012 r.(*)

Dyrektywa 77/388/EWG – Podatek VAT – Zwolnienia – Artyku? 13 cz??? B lit. b) – Dzier?awa i najem nieruchomo?ci – Barka mieszkalna nieposiadaj?ca nap?du, trwale unieruchomiona przy nabrze?u rzeki – Najem barki mieszkalnej ??cznie z przylegaj?cymi do niej pomostem, gruntem i powierzchni? wodn? – Przeznaczenie wy??cznie na sta?e prowadzenie restauracji z dyskotek? – Jednolite ?wiadczenie

W sprawie C-532/11

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Oberlandesgericht K?ln (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 wrze?nia 2011 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 19 pa?dziernika 2011 r., w post?powaniu:

Susanne Leichenich

przeciwko

Ansbertowi Peffekovenowi,

Ingowi Horeisowi,

przy udziale:

**Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftspr?fungsgesellschaft,
Steuerberatungsgesellschaft,**

TRYBUNA? (trzecia izba),

w sk?adzie: R. Silva de Lapuerta, pe?ni?ca obowi?zki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), G. Arestis i J. Malenovský, s?dzio?ie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 wrze?nia 2012 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu S. Leichenich przez H. Bistera, Rechtsanwalt,
- w imieniu A. Peffekovena oraz I. Horeisa przez A. Funke oraz R. Lenzena, Rechtsanwälte,
- w imieniu Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftspr?fungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, przez T. Wahlena oraz S. Schneider, Rechtsanwälte,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz B.R. Killmanna, działających 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. 13 cz. 1 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 cz. 1 lit. 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 dzierżawa 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 niezmiennym 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), stanowicej 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 ciągłego, 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 uprawnienia 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 wyposaŹenia zakładu, nawet jeżeli stanowi one istotne części nieruchomości”.

8 W prawie niemieckim nieruchomości, 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 budynki [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

9 Z dostępných 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 rzeczoną 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, żagielkami 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, częściowo z przylegającymi do niej pomostem i przestrzenią, spóŹce prawa cywilnego, która wykorzystywała barkę mieszkalną wyŹcznie 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 wyŹczną 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, uznała, 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 jeżeli wymaga to pewnych przygotowań i zaangażowania specjalistycznego personelu. W związku z tym chodzi o rzecz ruchomą nieobjętą wyjątkiem określonym w art. 13 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

12 Oberlandesgericht Köln, do którego wniesiono apelację od powyższego wyroku, stwierdziła, 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 ciągłe wykorzystanie barki mieszkalnej i pomostu są nierozdzielnie związane z użytkowaniem powierzchni wodnej i przylegającego nabrzeża. Stałe wykorzystanie barki mieszkalnej uniemożliwia bowiem w sposób ciągły jakiekolwiek inne wykorzystanie zajmowanego przez nią obszaru wodnego, w szczególności do celów transportu publicznego. Innymi słowy, zgodnie z umową cz. 1 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 w 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 barką 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 stwierdzenie 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 cz. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [...] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie najmu i dzierżawy nieruchomości obejmuje najem barki mieszkalnej, również z przylegającymi do niej przestrzeniami i pomostem, która to barka jest przeznaczona wyłącznie do stacjonarnego i trwałego użytkowania 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 cz. 1 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 zostaje wynajęta do wyłączonego i trwałego użytku w konkretnym miejscu, a nie w celu przemieszczania się? Czy wynajem barki mieszkalnej i pomostu również z przynależnymi powierzchniami lądu i wody stanowi jednolite zwolnienie z podatku usługa, 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 również, sąd odsyłający pragnie w istocie dowiedzieć się, czy art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zakres pojęcia dzierżawy i najmu nieruchomości obejmuje wynajem barki mieszkalnej, również 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 cz. III 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 powierzchnie wodne 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 sytuacja 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 cz. III gruntu znajdująca się nad powierzchnią wody, odpowiadająca w sprawie głównej gruntowi przylegającemu do miejsca cumowania barki mieszkalnej na wodzie, stanowi nieruchomości. Podobnie nieruchomości jest zanurzona w wodzie wydzielona cz. III koryta rzecznej, 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, cz??? gruntu nad powierzchnią wody oraz zanurzona cz??? koryta rzeczno stanowi? ca?o?? b?d?c? przedmiotem umowy najmu.

23 Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e nieposiadaj?ca nap?du barka mieszkalna jest unieruchomiona na tej cz???ci wód rzeki od wielu lat. Jest ona przymocowana do wytyczonej cz???ci koryta rzeczno kotwicami, a do nabrze?a – ?a?cuchami i linami. Wskazanego sprz?tu unieruchamiaj?cego bark? mieszkaln? nie mo?na zdemontowa? w ?atwy sposób, to jest nie mo?na tego uczyni? bez wysi?ku i poniesienia sporych kosztów. Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u po to, by budowli? uzna? za nieruchomo?? do celów stosowania unormowa? podatkowych VAT, nie jest niezb?dne, by by?a ona w nierozdzielny sposób zwi?zana z gruntem (ww. wyrok w sprawie Maierhofer, pkt 33).

24 Zgodnie z tre?ci? zawartej na pi?? lat umowy najmu, w której nie przejawia si? w ?aden sposób wola stron, by obecnemu sposobowi wykorzystania barki mieszkalnej nada? sporadyczny lub czasowy charakter, barka ta przeznaczona jest wy??cznie na prowadzenie w niej na sta?e restauracji z dyskotek?. Ponadto barka mieszkalna posiada adres pocztowy, lini? telefoniczn? i pod??czenie do sieci wodoci?gowej i elektrycznej.

25 Bior?c pod uwag? istniej?cy zwi?zek barki mieszkalnej z elementami sk?adowymi jej miejsca zacumowania, a tak?e okoliczno??, ?e jest ona przymocowana do tych elementów, które sprawiaj?, ?e stanowi ona w praktyce cz??? tej przestrzeni traktowanej jako ca?o??, a tak?e bior?c pod uwag? umow?, zgodnie z któr? barka mieszkalna jest wy??cznie i stale przeznaczona do prowadzenia w tym miejscu restauracji z dyskotek?, a wreszcie i to, ?e jest ona pod??czona do szeregu mediów, ca?o??, na któr? sk?adaj? si? barka mieszkalna oraz elementy sk?adowe miejsca, w którym jest ona zacumowana, nale?y uzna? za nieruchomo?? do celów zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy.

26 Komisja Europejska s?uszenie zwróci?a uwag?, ?e w ?wietle celu zamierzonego przez strony umowy oraz funkcji, jak? zgodnie z ich wol? mia?a pe?ni? barka mieszkalna, z gospodarczego punktu widzenia by?oby dla tych stron oboj?ne, czy jest to budynek trwale zwi?zany z gruntem, na przykad ustawiony na s?upach, czy te? zwyk?a barka mieszkalna, taka jak ta b?d?ca przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym.

27 Argumentu rz?du niemieckiego, ?e g?ówny przedmiot umowy stanowi najem barki mieszkalnej niezale?nie od miejsca, w którym jest ona zacumowana, nie mo?na uwzgl?dni?, poniewa? dla celów zapewnienia op?acalno?ci restauracji jej lokalizacja ma donios?e znaczenie. Umowa najmu i wysoko?? czynszu zosta?y uzgodnione w sprawie g?ównej z uwagi na umiejscowienie barki mieszkalnej, które znajduje si? w szczególno?ci w pobli?u du?ej aglomeracji i umo?liwia ?atwy dost?p do restauracji na barce.

28 Nale?y jeszcze zwróci? uwag?, ?e zgodnie z tre?ci? postanowienia odsy?aj?cego udost?pnienie pomostu ma przede wszystkim na celu umo?liwienie dost?pu do barki mieszkalnej. Tym samym barka mieszkalna wraz z elementami sk?adowymi jej miejsca zacumowania, to jest z przylegaj?cymi do niej nadwodn? i podwodn? cz???ci? gruntu, powierzchni? wodn? oraz pomostem, stanowi funkcjonaln? i gospodarcz? jedno??, a umowa najmu, obejmuj?ca wszystkie te elementy, dotyczy jednolitego ?wiadczenia, w którego ramach najem pomostu ma charakter uboczny w stosunku do najmu barki mieszkalnej. W zwi?zku z tym najmu omawianego pomostu nie nale?y uzna? za odr?bne ?wiadczenie z punktu widzenia podatku VAT.

29 Z powy?szych wzgl?dów na pierwsze pytanie i na drug? cz??? drugiego pytania nale?y odpowiedzie? w ten sposób, ?e art. 13 cz??? B lit. b) szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? tak,

i? w zakresie poj?cia dzier?awy i najmu nieruchomo?ci mie?ci si? najem barki mieszkalnej, ??cznie z przylegaj?cymi do niej przestrzeni? i pomostem, która to barka jest unieruchomiona przy pomocy mocowa?, których nie mo?na ?atwo zdemontowa?, umocowanych do nabrze?a i do koryta rzeki, stoi w wydzielonym i daj?cym si? wyodr?bni? miejscu na wodach rzeki i jest przeznaczona wy??cznie, zgodnie z tre?ci? umowy najmu, na sta?e prowadzenie w niej restauracji z dyskotek? w tej w?a?nie lokalizacji. Wspomniany najem stanowi jednolite obj?te zwolnieniem ?wiadczenie, przy czym nie nale?y dokonywa? rozró?nienia mi?dzy najmem barki mieszkalnej i najmem pomostu.

W przedmiocie pierwszej cz??ci pytania drugiego

30 W pierwszej cz??ci omawianego pytania s?d odsy?aj?cy pragnie w istocie dowiedzie? si?, czy barka, taka jak b?d?ca przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, stanowi „pojazd” do celów zastosowania wyj?tku okre?lonego w art. 13 cz??? B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy.

31 Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u u?yte w przywo?anym przepisie okre?lenie „pojazd” nale?y interpretowa? jako dotycz?ce „wszystkich ?rodków transportu”, w tym statków (zob. ww. wyrok w sprawie Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 44). Zgodnie ze zwyk?ym znaczeniem tych wyrazów chodzi tu o urz?dzenia przeznaczone do przewozu osób lub towarów, to jest urz?dzenia rzeczywi?cie wykorzystywane do pe?nienia tej funkcji.

32 Takie podej?cie do poj?cia pojazdu, oparte na rzeczywistej funkcji i na rzeczywistym wykorzystaniu rozpatrywanej rzeczy, znajduje potwierdzenie w art. 38 ust. 1 i 3 rozporz?dzenia nr 282/2011, które w?a?nie k?adzie nacisk, do celów zakwalifikowania pojazdu jako „?rodka transportu”, na przeznaczenie do przewozu osób lub rzeczy i które wy??cza z tej klasyfikacji pojazdy trwale unieruchomione. Przytoczone rozporz?dzenie, nieznajduj?ce *ratione temporis* zastosowania do sprawy g?ównej, dookre?la jednak i wyja?nia poj?cia obecne w uregulowaniach z dziedziny podatku VAT, które maj? zastosowanie od chwili ustanowienia tych ostatnich uregulowa?.

33 W zwi?zku z tym znaczenie ma nie pierwotne przeznaczenie danej rzeczy, lecz jej faktyczna i aktualna funkcja. Pierwotne przeznaczenie rzeczy nie mo?e bowiem ostatecznie zapewni? danej rzeczy okre?lonego traktowania pod wzgl?dem zasad opodatkowania podatkiem VAT, bez wzgl?du na zmian? rzeczywistego sposobu wykorzystania tej rzeczy.

34 Jak za? wynika z udost?pnionych Trybuna?owi akt sprawy, barka mieszkalna b?d?ca przedmiotem sprawy g?ównej, prawdopodobnie zaprojektowana pocz?tkowo do u?ytku w charakterze ?rodka transportu, nie by?a wykorzystywana do tego celu w ci?gu ostatnich trzydziestu lat, a w tym okresie stale pozostawa?a unieruchomiona w tym samym miejscu przy lewym nabrze?u Renu. Ponadto zgodnie z tre?ci? umowy najmu strony umowy nie wyrazi?y ?adnej woli wykorzystywania barki mieszkalnej w charakterze ?rodka transportu w czasie trwania umowy, tylko przeznaczy?y j? do pe?nienia zupe?nie innej funkcji. Zatem omawianej barki mieszkalnej nie mo?na uzna? pod wzgl?dem zasad podatkowych VAT za pojazd.

35 Nie mo?na uwzgl?dni? argumentu rz?du niemieckiego, ?e funkcja barki mieszkalnej-restauracji, b?d?cej przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, jest porównywalna do sytuacji statku-restauracji, odbywaj?cego krótkie rejsy wzdu? szlaku wodnego, takiego jak Ren lub Mozela, a który to statek niew?tpliwie stanowi ?rodek transportu. Ca?o??, taka jak ta b?d?ca przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym, na któr? sk?adaj? si? barka mieszkalna, jak równie? przylegaj?ce do niej przestrze? i pomost, jest bowiem nieruchomo?ci? maj?c? wy??cznie na celu ?wiadczenie us?ug gastronomicznych i rozrywkowych w szczególnym otoczeniu, podczas gdy statki-restauracje odbywaj?ce rejsy po szlaku wodnym s? pojazdami przeznaczonymi do ?wiadczenia zarówno us?ug gastronomicznych, jak i us?ug 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 pierwsze czwarte drugiego pytania należy odpowiedzieć, iż barka mieszkalna, taka jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie stanowi pojazdu w rozumieniu art. 13 czwartej 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 czwartej 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 przestrzeniami 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 wyjątkowo, 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 czwartej B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.