

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 15 lutego 2017 r.(1)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 13 cz. 1 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. Lyälä oraz M. Owsiany-Hornung, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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[?] 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 cz. 1 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 cz. 1 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, jeżeli art. 13 cz. 1 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 jeżeli usługi kulturalne świadczone przez BFI nie wchodziły 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 Walii (wydział cywilny)] postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy sformułowanie art. 13 cz. 1 ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, w szczególności wyrażenie »niektóre usługi kulturalne«, jest wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, tak iż art. 13 cz. 1 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 cz. 1 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 jeżeli 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 s?d odsy?aj?cy d??y w istocie do ustalenia, czy art. 13 cz??? A ust. 1 lit. n) sz?stej dyrektywy, przewiduj?cy zwolnienie „niekt?rych us?ug kulturalnych”, nale?y interpretowa? w ten sposób, i? ma on skutek bezpo?redni w takim sensie, ?e w braku transpozycji przepis ten mo?e zosta? bezpo?rednio powo?any przez instytucj? prawa publicznego lub inn? uznan? przez zainteresowane pa?stwo cz?onkowskie instytucj? kulturaln?, kt?re ?wiadczy us?ugi kulturalne.

13 Zgodnie z utrwalonym orzecnictwem, w ka?dym przypadku, gdy przepisy dyrektywy okazuj? si?, ze wzgl?du na swoj? tre??, bezwarunkowe i wystarczaj?co precyzyjne, jednostki maj? prawo powo?ywa? si? na nie przed s?dami krajowymi przeciwko pa?stwu, zarówno je?eli pa?stwo to zaniecha?o dokonania w terminie transpozycji dyrektywy do prawa krajowego, jak r?wnie? gdy dokona?o nieprawid?owej transpozycji (zob. w szczeg?ln?ci 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 m?diation sociale, C?176/12, EU:C:2014:2, pkt 31; a tak?e 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 cz??? A ust. 1 lit. n) sz?stej dyrektywy nale?y przypomnie?, ?e zwolnienie przewidziane w tym przepisie dotyczy „niekt?rych us?ug kulturalnych”. Wspomniany przepis nie precyzuje zatem, jakie us?ugi kulturalne pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane zwolni? z podatku. Nie zawiera on bowiem ani wyczerpuj?cej listy zwolnionych us?ug kulturalnych, ani zobowi?zania pa?stw cz?onkowskich do zwolnienia wszystkich us?ug kulturalnych, ale odnosi si? jedynie do „niekt?rych” z tych us?ug. Tym samym przepis ?w pozostawia w gestii pa?stw cz?onkowskich okre?lenie us?ug kulturalnych korzystaj?cych z tego zwolnienia.

15 Odwo?uj?c si? do orzecnictwa Trybuna?u, zgodnie z kt?rym zwolnienia przewidziane w rzeczonym art. 13 cz??? A ust. 1 stanowi? autonomiczne poj?cia prawa Unii maj?ce na celu unikni?cie rozbie?no?ci w stosowaniu systemu VAT w poszczeg?lnych pa?stwach cz?onkowskich (zob. w szczeg?ln?ci wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk, C?18/12, EU:C:2013:95, pkt 17), BFI twierdzi, i? wyra?enie „niekt?re us?ugi kulturalne” nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e dotyczy ono wszystkich us?ug kulturalnych ?wiadczonych przez instytucje prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez zainteresowane pa?stwa cz?onkowskie oraz ?e jest tym samym wystarczaj?co zrozumia?e i precyzyjne.

16 Jednak nale?y stwierdzi?, ?e wyk?adnia taka nie wchodzi w zakres zwyk?ego znaczenia wyrazu „niekt?re” u?ytego w art. 13 cz??? A ust. 1 lit. n) sz?stej dyrektywy i pozbawia skuteczno?ci (effet utile) u?ycie tego wyrazu w ramach rzeczonego przepisu.

17 Ponadto zaproponowana przez BFI wyk?adnia mo?e rozszerzy? zakres zwolnienia wynikaj?cy z tego przepisu poza to poj?cie na wszystkie us?ugi kulturalne, wbrew orzecnictwu Trybuna?u, wed?ug kt?rego poj?cia u?ywane do opisanie zwolnie? wymienionych w art. 13 cz??? A ust. 1 tej dyrektywy powinny by? interpretowane w sposób ?cis?y (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 czerwca 2007 r., Horizon College, C?434/05, EU:C:2007:343, pkt 16; z dnia 22 pa?dziernika 2015 r., Hedqvist, C?264/14, EU:C:2015:718, pkt 34, 35; a tak?e z dnia 25 lutego 2016 r., Komisja/Niderlandy, C?22/15, niepublikowany, EU:C:2016:118, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

18 Z orzecnictwa Trybuna?u wynika r?wnie?, wbrew temu, co twierdzi BFI, ?e wym?g zapewnienia jednolitego zastosowania zwolnie? ze wskazanego art. 13 cz??? A ust. 1 nie ma charakteru bezwzgl?dnego. Je?li bowiem zwolnienia przewidziane w rzeczonym przepisie stanowi? autonomiczne poj?cia prawa Unii, kt?re maj? na celu unikni?cie rozbie?no?ci 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 cz. 1 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 użył 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 cz. 1 ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy wyczerpującą listę zwolnionych usług kulturalnych [zob. propozycja dwunastej 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 sądu państwa członkowskiego.

22 Jak zauważył rzecznik generalny w pkt 23 opinii, decyzją prawodawcy Unii, aby pozostawić państwom członkowskim margines uznania w zakresie określenia zwolnionych usług kulturalnych, można wytłumaczyć duży różnorodności 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 cz. 1 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 powoływania 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 cz. 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 cz. 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 cz. 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 inny organ uznany 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 cz. 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, 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 inny organ uznany przez zainteresowane państwo członkowskie instytucję kulturalną, które świadczą usługi kulturalne.

Podpisy

1 Język postępowania: angielski.