

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 19 grudnia 2019 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od towarów i usług (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki VAT do niektórych dostaw towarów i świadczenia usług – Załącznik III pkt 12 – Obniżona stawka VAT mająca zastosowanie do wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych – Kwestia stosowania tej obniżonej stawki do wynajmu miejsc do cumowania łodzi w porcie rekreacyjnym – Porównanie z wynajmem miejsc parkingowych przeznaczonych dla pojazdów – Równoważne traktowanie – Zasada neutralności podatkowej

W sprawie C–715/18

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 2 sierpnia 2018 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 15 listopada 2018 r., w postępowaniu:

Segler-Vereinigung Cuxhaven eV

przeciwko

Finanzamt Cuxhaven,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: L.S. Rossi, prezes izby, J. Malenovský (sprawozdawca) i F. Biltgen, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Szpunar,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu rządu niemieckiego przez S. Eisenberg i J. Möllera, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez F. Urbaniego Neri, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Pethkego i N. Gossement, 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. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą w sprawie VAT”) w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy.

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Segler-Vereinigung Cuxhaven eV a Finanzamt Cuxhaven (urzędem skarbowym w Cuxhaven, Niemcy) (zwanym dalej „urzędem skarbowym”), dotyczącego stawki podatku od wartości dodanej (VAT) mającej zastosowanie do wynajmu miejsc do cumowania łodzi.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy w sprawie VAT opodatkowaniu VAT podlegają następujące transakcje:

„odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

4 Artykuł 96 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie stosują stawki podstawowej VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.

5 Artykuł 98 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]”.

6 Zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. l) wspomnianej dyrektywy państwa członkowskie zwalniają w szczególności „dzierżawę i wynajem nieruchomości”.

7 Artykuł 135 ust. 2 tej dyrektywy stanowi:

„Zwolnienie przewidziane w ust. 1 lit. l) nie obejmuje:

a) świadczenia usług zakwaterowania określonych w prawie krajowym państw członkowskich, w sektorze hotelarskim lub w sektorach o podobnym charakterze, wyłącznie z zapewnianiem miejsc na obozach wakacyjnych lub na terenach przystosowanych do biwakowania;

b) wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów;

[...]”.

8 Załącznik III do dyrektywy VAT zawiera wykaz dostaw towarów i świadczonych usług, do których można stosować stawki obniżone VAT, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy. Punkt 12

tego za??cznika obejmuje nast?puj?ce us?ugi:

„zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych oraz wynajem miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych”.

Prawo niemieckie

9 Paragraf 1 ust. 1 pkt 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG”) stanowi:

„1. Podatkowi obrotowemu podlegaj? nast?puj?ce transakcje:

dostawy i pozosta?e ?wiadczenia, które przedsi?biorca realizuje odp?atnie na terytorium krajowym w ramach prowadzonej dzia?alno?ci gospodarczej. Opodatkowanie nie jest wykluczone ze wzgl?du na fakt, ?e transakcja jest dokonywana na podstawie aktu prawnego lub administracyjnego lub ?e uznaje si? j? za dokonan? na mocy przepisu prawa”.

10 Zgodnie z § 4 pkt 12 lit. a) UStG:

„Spo?ród transakcji wskazanych w § 1 ust. 1 pkt 1 z podatku zwolnione s?:

[...]

12 a) wynajem i dzier?awa nieruchomo?ci, uprawnienie do których stosuje si? przepisy prawa cywilnego dotycz?ce nieruchomo?ci, a tak?e pa?stwowych uprawnienie odnosz?cych si? do korzystania z gruntów i nieruchomo?ci.

[...]

Nie s? zwolnione wynajem pomieszcze? mieszkalnych i noclegowych, jakie przedsi?biorca oferuje dla celów krótkookresowego pobytu osób trzecich, wynajem miejsc parkingowych dla pojazdów, krótkookresowy wynajem miejsc na kempingach, wynajem i dzier?awa maszyn i innych urz?dze? wszelkiego rodzaju stanowi?cych cz??? dzia?alno?ci eksploatacyjnej [...], nawet je?li zajmuj? one istotn? cz??? nieruchomo?ci”.

11 Zgodnie z § 12 ust. 1 UStG stosuje si? podstawow? stawk? opodatkowania w wysoko?ci 19%.

12 Na mocy § 12 ust. 2 pkt 11 UStG obni?a si? podatek obrotowy do wysoko?ci 7% podstawy opodatkowania w wypadku nast?puj?cych transakcji:

„Wynajem pomieszcze? mieszkalnych i noclegowych, jakie przedsi?biorca oferuje dla celów krótkookresowego pobytu osób trzecich, a tak?e krótkookresowy wynajem miejsc kempingowych. Zdanie pierwsze nie ma zastosowania do ?wiadcze?, które nie s?u?? bezpo?rednio do wynajmu, nawet je?li wynagrodzenie za te ?wiadczenia nast?puje w ramach zap?aty za wynajem”.

13 Artyku? 3 ust. 1 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (ustawy zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec) z dnia 23 maja 1949 r. (BGBl. 1949, s. 1) stanowi, ?e wszyscy ludzie s? równi wobec prawa.

Post?powanie g?ówne i pytanie prejudycjalne

14 Skar??ca w post?powaniu g?ównym jest zarejestrowanym stowarzyszeniem o celach niezarobkowych, którego celem jest wspieranie ?eglarstwa i sportu motorowodnego. Zarz?dza

ona około 300 miejscami do cumowania łodzi, z których około połowa została przydzielona, w latach 2010–2012 (zwanymi dalej „spornymi latami”), członkom stowarzyszenia. Członkowie mają obowiązek, w razie nieobecności, akceptować korzystanie z ich miejsc do cumowania przez gości. Pozostałe miejsca do cumowania są do dyspozycji gości bez ograniczenia.

15 W spornych latach skarżąca w postępowaniu głównym stosowała obniżoną stawkę VAT do opłat pobieranych za udostępnienie gościom miejsc do cumowania łodzi.

16 W następstwie kontroli przeprowadzonej u skarżycy w postępowaniu głównym urząd skarbowy zmienił decyzje o nałożeniu podatku VAT za sporne lata i zastosował do wspomnianych opłat podstawową stawkę podatku.

17 Niedersächsische Finanzgericht (sąd ds. finansowych w Dolnej Saksonii, Niemcy) oddalił skargę skarżycy w postępowaniu głównym złożoną na tę decyzję. Według tego sądu krótkookresowe udostępnienie miejsc do cumowania łodzi nie może zostać zakwalifikowane jako „krótkookresowy wynajem miejsc kempingowych” w rozumieniu § 12 ust. 2 pkt 11 UStG. Zdaniem wspomnianego sądu takie udostępnienie jest objęte pojęciem „wynajmu miejsc parkingowych dla pojazdów”, wskazanym w § 4 pkt 12 zdanie drugie alternatywa druga UStG, który to przepis sam w sobie jest oparty na art. 135 ust. 2 lit. b) dyrektywy w sprawie VAT. Ogólna zasada równości określona w art. 3 ust. 1 ustawy zasadniczej Republiki Federalnej Niemiec nie stoi na przeszkodzie takiej wykładni.

18 Skarżąca w postępowaniu głównym złożyła skargę rewizyjną (*Revision*) przed Bundesfinanzhof (federalnym trybunałem finansowym, Niemcy) na wyrok Niedersächsische Finanzgericht (sądu ds. finansowych w Dolnej Saksonii). Zdaniem skarżycy w postępowaniu głównym opodatkowanie wynajmu miejsc do cumowania łodzi podstawową stawką VAT narusza ogólną zasadę równości w zakresie, w jakim udostępnienie miejsc dla kamperów i przyczep kempingowych podlega obniżonej stawce VAT. Zdaniem skarżycy wykładnia zgodna z zasadą równości skutkowałaby zastosowaniem jednolitej obniżonej stawki VAT do wszystkich rodzajów krótkookresowego zakwaterowania, bez względu na ich charakter. Według niej wykonywane świadczenia polegają zasadniczo na udostępnieniu miejsc do cumowania łodzi dla celów zakwaterowania osób uprawiających węglarstwo. W związku z powyższym opłata portowa (*Hafengeld*) jest należna wyłącznie w przypadku noclegów.

19 W tym kontekście Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy obniżenie stawki podatku w odniesieniu do wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych zgodnie z art. 98 ust. 2 dyrektywy [VAT] w związku z pkt 12 załącznika III do wspomnianej dyrektywy obejmuje także wynajem miejsc do cumowania łodzi?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

20 Poprzez zadane pytanie sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że obniżona stawka podatku od wartości dodanej określona w tym przepisie w odniesieniu do wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych ma także zastosowanie do wynajmu miejsc do cumowania łodzi.

- 21 W tym względzie należy wskazać, że zgodnie z art. 96 dyrektywy w sprawie VAT każde państwo członkowskie stosuje podstawowe stawki VAT w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług.
- 22 W drodze odstępstwa w art. 98 tej dyrektywy przewidziano możliwość zastosowania obniżonych stawek VAT. W tym celu w załączniku III do wspomnianej dyrektywy wymieniono w sposób wyczerpujący kategorie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można stosować stawki obniżone (wyrok z dnia 9 marca 2017 r., *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 21).
- 23 W szczególności pkt 12 załącznika III do dyrektywy w sprawie VAT umożliwia państwom członkowskim stosowanie obniżonej stawki VAT do „zakwaterowania w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych oraz wynajmu miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych”.
- 24 W niniejszym wypadku powstaje kwestia, czy wynajem miejsc do cumowania łączy się z równaniem, w świetle pkt 12 załącznika III do dyrektywy w sprawie VAT, z wynajmem miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych.
- 25 W tym względzie przede wszystkim należy przypomnieć, po pierwsze, że przepisy mające charakter wyjątku od zasady należy interpretować w sposób ścisły. Po drugie, pojęcia użyte w załączniku III do dyrektywy w sprawie VAT powinny być interpretowane zgodnie ze zwykłym znaczeniem danych terminów (wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 59, 60 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W pkt 12 załącznika III do dyrektywy w sprawie VAT określono poszczególne świadczenia związane z „zakwaterowaniem”, do których można stosować obniżoną stawkę VAT.
- 27 Jak wynika z orzecznictwa przywołanego w pkt 25 niniejszego wyroku, pojęcie „zakwaterowania” w rozumieniu pkt 12 załącznika III do dyrektywy w sprawie VAT należy interpretować w sposób ścisły i nie powinno się rozszerzać zakresu stosowania tego przepisu na świadczenia, których nie wskazano we wspomnianym przepisie i które nie są samoistnie związane z tym pojęciem.
- 28 Wynajmu miejsc do cumowania łączy się, po pierwsze, nie wskazano zaś w treści pkt 12 załącznika III do dyrektywy w sprawie VAT, i po drugie, nie jest on samoistnie związany z pojęciem „zakwaterowania”, lecz zasadniczo ma on na celu umożliwienie unieruchomienia i zabezpieczenia łączy przy nabrzeżu.
- 29 W konsekwencji wydaje się, że pkt 12 załącznika III do dyrektywy w sprawie VAT nie należy rozumieć jako umożliwiającego państwu członkowskiemu stosowanie obniżonej stawki VAT do wynajmu miejsc do cumowania łączy.
- 30 Taki sposób wykładni potwierdzają ponadto cele zamierzone w ramach systemu obniżonych stawek VAT.
- 31 W tym względzie wskazane jest przypomnienie, iż należy przyznać szerokie uprawnienia dyskrecjonalne prawodawcy Unii, ponieważ przy przyjmowaniu przepisu o charakterze podatkowym powinien on dokonywać wyborów o charakterze politycznym, ekonomicznym oraz społecznym, a także wyważać rozbieżne interesy lub dokonywać różnych ocen (wyrok z dnia 7 marca 2017 r., *RPO*, C-390/15, EU:C:2017:174, pkt 54).
- 32 W tym ogólnym kontekście należy uściślić, że wprowadzając załącznik III do dyrektywy w

sprawie VAT, prawodawca Unii zamierza? umo?liwi? obj?cie obni?on? stawki VAT towarów pierwszej potrzeby, a tak?e towarów i us?ug s?u??cych zaspokojeniu potrzeb o charakterze socjalnym lub kulturalnym, o ile nie grozi to, lub grozi w niewielkim zakresie, zak?óceniem konkurencji (wyrok z dnia 4 czerwca 2015 r., Komisja/Zjednoczone Królestwo, C?161/14, niepublikowany, EU:C:2015:355, pkt 25).

33 W szczególno?ci przyznanie pa?stwom cz?onkowskim w pkt 12 tego za??cznika mo?liwo?ci stosowania obni?onej stawki VAT do ró?nych rodzajów zakwaterowania, w szczególno?ci zakwaterowania wypoczynkowego, i zaspokojenie w ten sposób podstawowej potrzeby ka?dej podró?uj?cej osoby, mo?e u?atwi? szeroki dost?p do rozpatrywanych ?wiadcze?.

34 Otó? przyznanie mo?liwo?ci stosowania obni?onej stawki VAT do ?wiadcze? zwi?zanych z wynajmem miejsc do cumowania ?odzi nie jest oczywi?cie uzasadnione w ?wietle takiego celu o charakterze socjalnym, poniewa? ?odzie ?eglarskie i ?odzie motorowe takie jak rozpatrywane w post?powaniu g?ównym nie s?u?? – przynajmniej zasadniczo – jako miejsca zakwaterowania.

35 Wreszcie, wbrew w?tpliwo?ciom s?du odsy?aj?cego, wynikaj?ca z pkt 29 niniejszego wyroku wyk?adnia pkt 12 za??cznika III do dyrektywy w sprawie VAT nie narusza zasady neutralno?ci podatkowej.

36 Zasada ta stoi bowiem na przeszkodzie temu, aby towary lub us?ugi podobne, które s? konkurencyjne wobec siebie, by?y traktowane odmiennie z punktu widzenia podatku VAT (wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).

37 W tym wzgl?dzie wystarczy wskaza?, jak wynika z pkt 34 niniejszego wyroku, ?e us?ugi wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych z jednej strony oraz us?ugi wynajmu miejsc do cumowania ?odzi z drugiej strony spe?niaj? odmiennie funkcje i, w konsekwencji, nie s? konkurencyjne wzgl?dem siebie.

38 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na zadane pytanie nale?y udzieli? nast?puj?cej odpowiedzi: art. 98 ust. 2 dyrektywy w sprawie VAT w zwi?zku z pkt 12 za??cznika III do tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obni?ona stawka podatku od warto?ci dodanej okre?lona w tym przepisie w odniesieniu do wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych nie ma zastosowania do wynajmu miejsc do cumowania ?odzi.

W przedmiocie kosztów

39 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

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

Artyku? 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej w zwi?zku z pkt 12 za??cznika III do tej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e obni?ona stawka podatku od warto?ci dodanej okre?lona w tym przepisie w odniesieniu do wynajmu miejsc kempingowych i miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych nie ma zastosowania do wynajmu miejsc do cumowania ?odzi.

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.