# WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 25 października 2007 r. *

W sprawie C-174/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Corte suprema di cassazione (Włochy) postanowieniem z dnia 13 stycznia 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 3 kwietnia 2006 r., w postępowaniu:

**Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano**

przeciwko

**CO.GE.P. srl,**

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, K. Schiemann, J. Makarczyk (sprawozdawca), J.C. Bonichot i C. Toader, sędziowie,

* Język postępowania: włoski.

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Republiki Włoskiej przez S. Fiorentina, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, 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 część B 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Pytanie to zostało przedstawione w ramach sporu pomiędzy Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano (ministerstwem finansów — urzędem ds. VAT w Mediolanie, zwanym dalej „Ufficio") a spółką z ograniczoną odpowiedzialnością CO.GE.P, wykonującą działalność polegającą na wytwarzaniu i mieszaniu produktów rafinacji ropy naftowej (zwaną dalej „CO.GE.P"), w przedmiocie zgodności z prawem podatkowym faktur dotyczących podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") wystawionych jej przez Consorzio Autonomo del Porto di Genova (niezależne konsorcjum portowe w Genui, zwane dalej „konsorcjum") z tytułu przekazania CO.GE.P terenów w strefie nadbrzeżnej będących własnością państwa, przeznaczonych na składowanie, wytwarzanie i magazynowanie olejów mineralnych.

## Ramy prawne

### *Uregulowanie wspólnotowe*

3 Zgodnie z motywem jedenastym szósta dyrektywa ma na celu w szczególności ustanowienie wspólnego wykazu zwolnień od podatku VAT, aby umożliwić jednolity pobór środków własnych we wszystkich państwach członkowskich.

4 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, iż podatkowi VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczenie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]".

5 Artykuł 4 ust. 1, 2 i 5 tej dyrektywy przewiduje, że

„1. »Podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągania zysku].

[…]

5. Krajowe, regionalne i lokalne organy władzy i inne instytucje prawa publicznego nie są uważane za podatników w związku z działalnością, które podejmują i transakcjami, które zawierają jako władze publiczne [organy publiczne], nawet jeśli pobierają należności, opłaty, składki lub inne płatności w związku z taką działalnością lub transakcjami.

Jednakże jeżeli podejmują one taką działalność i dokonują takich transakcji, są uważane za podatników w odniesieniu do tej działalności lub transakcji, w przypadku gdy wykluczenie ich z kategorii podatników prowadziłoby do znaczącego zakłócenia konkurencji.

W każdym przypadku organy te są uważane za podatników w związku z rodzajami działalności wymienionymi w załączniku D, chyba że są prowadzone na tak niewielką skalę, iż są bez znaczenia.

Państwa członkowskie mogą uznać działalność tych organów, zwolnioną na podstawie art. 13 lub 28, za działalność, którą organy te podejmują jako władza publiczna [jako organy władzy publicznej]".

6 Artykuł 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy, znajdujący się w tytule X, zatytułowanym „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 dzierżawę 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".

*Uregulowanie krajowe*

7 Artykuł 1 dekretu prezydenta republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r. ustanawiającego i regulującego podatek od wartości dodanej stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane na terytorium państwa w ramach prowadzenia przedsiębiorstwa lub wykonywania działalności artystycznej lub zawodowej, jak również przywóz, niezależnie od podmiotu, który dokonuje tych czynności".

8 Zgodnie z art. 10 ust. 8 tego dekretu z podatku zwolnione są najem, z wyjątkiem leasingu, i dzierżawa, a także przeniesienie, rozwiązanie i przedłużenie tych stosunków, dotyczących nieruchomości i przedsiębiorstw rolnych, obszarów innych niż przeznaczone do parkowania pojazdów, […] budynków, w tym ich przynależności, materiałów i ogólnie rzeczy ruchomych przeznaczonych w sposób trwały na użytek nieruchomości wynajętych lub wydzierżawionych, z wyjątkiem urządzeń,

które ze względu na swoje właściwości nie mogą stanowić przedmiotu innego użytku bez istotnej zmiany, oraz tych urządzeń, które są przeznaczone do korzystania w mieszkaniach prywatnych oddanych w najem przez przedsiębiorstwa, które wybudowały je w celu ich sprzedaży.

9 Artykuł 36 Codice della navigazione approvato con Regio decreto n. 327 (włoskiego kodeksu morskiego, zmienionego dekretem królewskim nr 327; *Gazzetta ufficiale* nr 93 z dnia 18 kwietnia 1942 r., wyd. specj.) przewiduje, że administracja morska może przekazać w sposób zgodny z wymogami użytku publicznego dobra państwowe oraz strefy morza terytorialnego do zajmowania i korzystania przez czas określony, także na zasadach wyłączności.

**Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

10 Zakwalifikowawszy przekazanie państwowych obszarów w strefie nadbrzeżnej jako czynność niepodlegającą podatkowi VAT, konsorcjum wystawiło CO.GE.P w tym zakresie faktury bez naliczania podatku VAT. Z kolei organ podatkowy doręczył tej ostatniej spółce decyzje określające zobowiązanie w kwestii podatku VAT za lata 1991–1993.

11 Skargą z dnia 30 maja 1996 r., złożoną do Commissione tributaria di primo grado di Milano (sądu podatkowego pierwszej instancji w Mediolanie) CO.GE.P. zaskarżyła owe decyzje określające, kwestionując opodatkowanie podatkiem VAT usług świadczonych przez konsorcjum w szczególności z powodu niespełnienia przesłanek stosowania podatku VAT.

12 Sąd rozpatrujący skargę uwzględnił ją wyrokiem z dnia 19 listopada 1996 r.

13 W dniu 2 lutego 1998 r. Ufficio wniósł odwołanie od tego wyroku, z tego powodu, że dokonane czynności podlegały podatkowi VAT jako świadczenie usług w ramach wykonywania działalności gospodarczej.

14 Wyrokiem z dnia 20 września oraz 20 października 1999 r. Commissione tributaria regionale della Lombardia (regionalny sąd podatkowy) oddalił to odwołanie, uwzględniając stanowisko CO.GE.P., zgodnie z którym przekazania dóbr stanowiących własność państwa, w odróżnieniu od wynajmu nieruchomości we właściwym tego słowa znaczeniu, nie można uznać ani za przekazanie towarów, ani za świadczenie usług w rozumieniu przepisów dotyczących podatku VAT, a tym samym nie może ono zostać opodatkowane podatkiem VAT.

15 Pismem z dnia 13 marca 2000 r. Ufficio wniósł kasację do sądu krajowego.

16 Przed sądem tym Ufficio podniósł, że konsorcjum jest niezaprzeczalnie podmiotem gospodarczym prawa publicznego.

17 Ufficio zwrócił również uwagę na to, że choć czynność przekazania wiąże się ze swobodą uznania, która właściwa jest prawu publicznemu, to jednak została ona dokonana przy wykonywaniu działalności gospodarczej i handlowej, w celu uzyskania z czynszu wpływów, które są przeznaczane na wykonywanie działalności gospodarczej przez podmiot prawa publicznego. Ponadto przekazanie magazynu położonego

w strefie nadbrzeżnej w celu składowania tam olejów mineralnych, tak jak to ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym, nie odpowiada potrzebom interesu ogólnego lub użyteczności publicznej, a jedynie celom czysto gospodarczym.

18 Sąd krajowy zauważa w tym względzie, że zdaniem włoskiego organu podatkowego, gdy przekazania, tak jak to ma miejsce w sprawie przed sądem krajowym, dokonuje jednostka portowa, a nie organ morski, czynność ta jest uważana za należącą do zakresu wykonywania działalności gospodarczej i handlowej z uwagi na przemysłowy i komercyjny charakter tego podmiotu.

19 W tym zakresie sąd krajowy wyjaśnia niektóre kwestie prawa krajowego.

20 W ten sposób podkreśla, że chociaż stosunek pomiędzy przekazującym a podmiotem, na rzecz którego przekazanie następuje, jest określony na podstawie władczej, jednostronnej i uznaniowej czynności administracyjnej, to jednak nieodzownie zakłada on oświadczenie woli zainteresowanego, potwierdzające chęć skorzystania z takiego przekazania. Uregulowania stosunków pomiędzy podmiotem przekazującym a podmiotem, na rzecz którego przekazanie następuje, dokonano w dwustronnej umowie.

21 Sąd krajowy wykluczył ponadto możliwość, aby w świetle obowiązującego prawa krajowego przekazanie stanowiących własność państwa dóbr portowych mogło zostać uznane za „usługi portowe".

22 Wreszcie z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z orzecznictwem Corte suprema di cassazione (wyroki z dnia 26 maja 1992 r., nr 6281, oraz z dnia 25 lipca 2001 r., nr 10097), pomimo ich administracyjnego charakteru, czynności przekazania dóbr stanowiących własność państwową, w sytuacji gdy dokonywane są przez portowe podmioty prawa publicznego, nie można zrównać z publicznoprawnym

modelem przekazania przyznającego wyłączne prawo do korzystania z takich dóbr. W rzeczywistości bowiem w zakresie w jakim czynności te należą do zakresu działalności gospodarczej wykonywanej przez owe podmioty, są one wyraźnie zrównane z umowami najmu nieruchomości, pomimo ich odmiennego reżimu prawnego. Z powyższego wynika, że przekazanie dóbr stanowiących własność państwa należy uznać za czynność podlegającą podatkowi VAT.

23 W tych okolicznościach Corte suprema di cassazione postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przyznanie podmiotowi prawa do korzystania, w tym na zasadach wyłączności, z dobra stanowiącego własność państwa, bez świadczenia usług, które miałyby przeważające znaczenie w stosunku do zezwolenia na takie korzystanie, przez określony czas i za wynagrodzeniem znacznie niższym od wartości dobra — które to przyznanie następuje na wniosek zainteresowanego raczej w drodze wydania aktu administracyjnego przez podmiot prawa publicznego wykonujący działalność przemysłową lub handlową, tak jak to ma miejsce w przypadku przekazania dóbr stanowiących własność państwa regulowanego przez prawo krajowe, niż w drodze umowy — stanowi przypadek najmu nieruchomości zwolniony z podatku VAT na podstawie art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy?”.

**W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

24 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że z postanowienia odsyłającego wynika, że konsorcjum jest podmiotem prawa publicznego o charakterze gospodarczym, który działa, jeżeli chodzi o zarządzanie powierzonymi mu dobrami stanowiącymi własność państwa, nie w imieniu i na rachunek państwa, które pozostaje właścicielem tych dóbr, lecz w imieniu własnym, w zakresie administrowania tymi dobrami, w szczególności poprzez podejmowanie autonomicznych decyzji.

25 A zatem nie zostały spełnione kumulatywne przesłanki wymagane dla zastosowania zasady nieopodatkowania znajdującej się w art. 4 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, to znaczy wykonywanie działalności przez podmiot prawa publicznego i wykonywanie działalności jako organ władzy publicznej (zob. podobnie wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-446/98 Fazenda Pública, Rec. str. I-11435, pkt 15).

26 Odnosząc się do kwestii, czy sporny w postępowaniu przed sądem krajowym stosunek prawny należy do zakresu pojęcia „najem nieruchomości" w rozumieniu art. 13 część B lit. b), należy przypomnieć, po pierwsze, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zwolnienia przewidziane w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią autonomiczne pojęcia prawa wspólnotowego, a zatem powinny być definiowane z punktu widzenia prawa wspólnotowego (zob. wyroki z dnia 12 czerwca 2003 r. w sprawie C-275/01 Sinclair Collis, Rec. str. I-5965, pkt 22; z dnia 18 listopada 2004 r. w sprawie C-284/03 Temco Europe, Zb.Orz. str. I-11237, pkt 16, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-428/02 Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Zb.Orz. str. I-1527, pkt 27).

27 Po drugie, wyrażenia użyte dla określenia zwolnień przewidzianych w art. 13 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane ściśle, jako że stanowią one odstępstwa od ogólnej zasady, według której podatek VAT jest pobierany od każdej usługi wykonanej odpłatnie przez podatnika (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-358/97 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. str. I-6301, pkt 52; wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-150/99 Stockholm Lindöpark, Rec. str. I-493, pkt 25, oraz ww. wyrok w sprawie Sinclair Collis, pkt 23).

28 Niemniej jednak owa zasada ścisłej wykładni nie oznacza, że terminy użyte do zdefiniowania zwolnień powinny być interpretowane w taki sposób, iż uniemożliwiałoby to osiągnięcie zamierzonego przez nie skutku (zob. ww. wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 17).

29 Po trzecie, należy stwierdzić, iż art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy ani nie definiuje pojęcia „najmu", ani nie odsyła do odpowiednich definicji przyjętych w tym zakresie w przepisach państw członkowskich (zob. wyrok z dnia 4 października 2001 r. w sprawie C-326/99 „Goed Wonen", Rec. str. I-6831, pkt 44).

30 Przepis ten powinien być zatem interpretowany w świetle kontekstu, w który się wpisuje, a także celów i systematyki szóstej dyrektywy, przy szczególnym uwzględnieniu ratio legis przewidzianego przezeń zwolnienia (zob. podobnie ww. wyroki w sprawie „Goed Wonen", pkt 50, oraz w sprawie Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 28).

31 W orzecznictwie Trybunał precyzował, że najem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) polega zasadniczo na tym, że wynajmujący przyznaje najemcy, na umówiony czas i za wynagrodzeniem, prawo do zajmowania nieruchomości na takich prawach jak właściciel, z wyłączeniem innych osób (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie „Goed Wonen", pkt 55; wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-409/98 Mirror Group, Rec. str. I-7175, pkt 31, oraz z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. str. I-4101, pkt 49, a także ww. wyrok w sprawie Temco Europe, pkt 19).

32 W postępowaniu przed sądem krajowym spór dotyczy stosunku prawnego, w ramach którego spółce przyznane zostało prawo do zajmowania, w tym na zasadach wyłączności, stanowiących własność państwa obszarów położonych w strefie nadbrzeżnej, to znaczy magazynu położonego w strefie nadbrzeżnej przeznaczonego do składowania, wytwarzania i przechowywania olejów mineralnych, i korzystania z nich, na czas określony i za wynagrodzeniem znacznie niższym niż wartość tego dobra.

33 Ze względu na treść, taki stosunek zbliża się do czynności o charakterze umownym wpisującej się w ramy działalności o charakterze przemysłowym i handlowym konsorcjum.

34 Należy bowiem stwierdzić, że podstawową cechą tego stosunku, wspólną ze stosunkiem najmu nieruchomości, jest udostępnienie powierzchni, to znaczy części dóbr stanowiących własność państwa położonych w strefie przybrzeżnej, za wynagrodzeniem, z zagwarantowaniem drugiej stronie prawa do zajmowania lub korzystania z niej z wyłączeniem osób trzecich.

35 W związku z tym poszanowanie zasady neutralności podatku VAT, a także wymóg spójnego stosowania przepisów szóstej dyrektywy, w szczególności przepisów dotyczących zwolnień, skłaniają do zrównania stosunku takiego jak sporny stosunek w postępowaniu przed sądem krajowym z najmem nieruchomości w rozumieniu art. 13 część B lit. b) tej dyrektywy.

36 Z uwagi na powyższe rozważania na przedstawione pytanie należy odpowiedzieć, ze art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stosunek prawny taki jak sporny stosunek w postępowaniu przed sądem krajowym, w ramach którego osobie przyznane zostaje prawo do zajmowania i korzystania, w tym na zasadach wyłączności, z dobra publicznego, to znaczy ze stanowiących własność państwa stref nadbrzeżnych, przez czas określony i za wynagrodzeniem, należy do zakresu pojęcia „wynajem nieruchomości" w rozumieniu tego artykułu.

**W przedmiocie kosztów**

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

**Artykuł 13 część B 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że stosunek prawny taki jak sporny stosunek w postępowaniu przed sądem krajowym, w ramach którego osobie przyznane zostaje prawo do zajmowania i korzystania, w tym na zasadach wyłączności, z dobra publicznego, to znaczy ze stanowiących własność państwa stref nadbrzeżnych, przez czas określony i za wynagrodzeniem, należy do zakresu pojęcia „wynajem nieruchomości" w rozumieniu tego artykułu.**

Podpisy