Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
YVES'A BOTA
przedstawiona w dniu 29 września 2016 r.[1]

Sprawa C-592/15

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs
przeciwko
British Film Institute

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (sąd apelacyjny dla Anglii i Walii, wydział cywilny, Zjednoczone Królestwo)]

Podatek od wartości dodanej — Szósta dyrektywa 77/388/EWG — Artykuł 13 część A ust. 1 lit. n) — Zwolnienia niektórych usług kulturalnych — Swoboda uznania państw członkowskich w zakresie usług kulturalnych, które mogą zostać objęte zwolnieniem

1. W niniejszej sprawie zwrócono się do Trybunału o sprecyzowanie znaczenia art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy 77/388/EWG[2]. Przepis ten stanowi, że państwa członkowskie zwalniają „niektóre usługi kulturalne i dostaw[ę] towarów ściśle z nimi związanych dostarczanych przez instytucje prawa publicznego lub przez inne instytucje [kulturalne] uznane przez zainteresowane państwa członkowskie".

2. Sąd odsyłający, Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (sąd apelacyjny dla Anglii i Walii, wydział cywilny, Zjednoczone Królestwo), zastanawia się, czy ten przepis pozostawia państwom członkowskim jakikolwiek margines swobody w określeniu usług kulturalnych, które mogą być objęte takim zwolnieniem. Sąd odsyłający zmierza też do ustalenia, czy rzeczony przepis ma skutek bezpośredni i czy w związku z tym podatnik może się na niego bezpośrednio powoływać przed sądem krajowym, jeżeli dane państwo członkowskie nie przetransponowało w odpowiednich terminach szóstej dyrektywy do prawa krajowego.

3. W niniejszej opinii wyjaśnię, dlaczego uważam, że wykładni art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że pojęcie „niektórych usług kulturalnych" pozostawia w gestii państw członkowskich określenie, jakie usługi kulturalne mogą być objęte zwolnieniem z podatku od wartości dodanej (VAT). Podkreślę, że do sądu krajowego należy określenie, z uwzględnieniem rodzaju danych usług, czy wykluczenie pozwanego, British Film Institute, w postępowaniu głównym z przywileju zwolnienia z VAT jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej, a w szczególności, czy pociąga za sobą naruszenie zasady równego traktowania w porównaniu z innymi podmiotami świadczącymi takie same usługi w porównywalnych sytuacjach i korzystającymi przy tym ze zwolnienia z VAT na te usługi.

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Dyrektywa 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 (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) zmieniona dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r. (Dz.U. 1992, L 316, s. 1) (zwana dalej „szóstą dyrektywą").

4. Następnie wyjaśnię, dlaczego uważam, że podatnik nie może bezpośrednio powoływać się na ten przepis przed sądem krajowym.

I – **Ramy prawne**

A – *Prawo Unii*

5. Artykuł 13 część A szóstej dyrektywy stanowi, co następuje:

„1. 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:

[…]

m) określone usługi ściśle związane z edukacją sportową i kulturą fizyczną, świadczone przez organizacje nie mające celu zarobkowego osobom uczestniczącym w sporcie lub wychowaniu fizycznym;

n) niektóre usługi kulturalne i dostawa towarów ściśle z nimi związanych dostarczanych przez instytucje prawa publicznego lub przez inne instytucje uznane przez zainteresowane państwa członkowskie;

[…]”.

6. Szósta dyrektywa z dniem 1 stycznia 2007 r. została uchylona dyrektywą 2006/112/WE [3], w której, co do zasady, powtórzone zostały przepisy szóstej dyrektywy.

7. Artykuł 132 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie zwalniają następujące transakcje:

[…]

m) świadczenie niektórych usług ściśle związanych ze sportem lub wychowaniem fizycznym, przez organizacje nienastawione na osiąganie zysku na rzecz osób uprawiających sport lub uczestniczących w wychowaniu fizycznym;

n) świadczenie niektórych usług kulturalnych, a także dostawa towarów ściśle z nimi związanych, przez podmioty prawa publicznego lub inne instytucje kulturalne uznane przez dane państwo członkowskie;

[…]”.

3 — Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

B – *Prawo Zjednoczonego Królestwa*

8. Przed dniem 1 czerwca 1996 r. przepisy Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej nie przewidywały zwolnień dla usług kulturalnych. Dopiero od tej daty, która odpowiada dacie wejścia w życie grupy 13 załącznika 9 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej), przepisy Zjednoczonego Królestwa zwalniały z podatku VAT niektóre usługi kulturalne. I tak pkt 1 i 2 tej ustawy przewidywały, że z podatku VAT zwolnione jest przyznanie przez instytucję prawa publicznego lub uprawnioną instytucję prawa wstępu do muzeum, galerii sztuki, na wystawę sztuki lub do zoo, lub na przedstawienie teatralne, muzyczne lub choreograficzne o charakterze kulturalnym.

9. Zgodnie z pkt 1 wyjaśnień do tej ustawy instytucja prawa publicznego oznacza organ samorządu terytorialnego, organ administracji rządowej w rozumieniu sekcji 41 ust. 6 tej ustawy lub pozarządową instytucję prawa publicznego wymienioną w wydaniu z 1995 r. publikacji przygotowanej przez Office of Public Service (urząd służby publicznej) pod nazwą „Instytucje prawa publicznego". Dodatkowo z pkt 2 wyjaśnień do ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej wynika, że „uprawniona instytucja" oznacza każdą instytucję (inną niż instytucja prawa publicznego), która nie jest uprawniona do wypłaty i nie dokonuje wypłaty osiągniętego zysku, wykorzystuje zyski osiągnięte z usług, o których mowa w pkt 2, do utrzymania lub polepszenia świadczonych usług oraz jest zarządzana i kierowana na zasadzie wolontariatu przez osoby, które nie mają bezpośredniego lub pośredniego interesu finansowego w jej działalności.

10. Punkt 3 wyjaśnień do tej ustawy stanowi, że pkt 1 ustawy nie obejmuje usług, których zwolnienie mogłoby spowodować zakłócenia konkurencji prowadzące do niekorzystnej sytuacji przedsiębiorstwa handlowego prowadzonego przez podatnika. Ponadto z pkt 4 ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej wynika, że jej pkt 1 lit. b) obejmuje przyznanie prawa wstępu na przedstawienie tylko wtedy, gdy jest ono realizowane wyłącznie przez jedną lub więcej instytucji prawa publicznego, przez jedną lub więcej uprawnionych instytucji lub łącznie przez instytucje prawa publicznego i uprawnione instytucje.

II – **Stan faktyczny w postępowaniu głównym**

11. British Film Institute jest instytucją non-profit, która ma za zadanie promowanie kinematografii w Zjednoczonym Królestwie. W 1951 r. postanowiono w szczególności, że ta instytucja może kierować National Film Theatre, a począwszy od kwietnia 2011 r. postanowiono także, że zajmie się działalnością UK Film Council (rady kinematografii brytyjskiej).

12. W okresie od 1 stycznia 1990 r. do 31 maja 1996 r. (zwanym dalej „spornym okresem") British Film Institute od świadczeń polegających na przyznawaniu prawa wstępu na pokazy filmów organizowane przez National Film Theatre, a także w ramach różnych festiwali filmowych zapłacił podatek VAT po normalnej stawce.

13. Uznawszy, że usługi te stanowią „usługi kulturalne" w rozumieniu art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, a zatem powinny zostać zwolnione z VAT, British Film Institute złożył wniosek o zwrot VAT za sporny okres. Pismem z dnia 23 listopada 2009 r. Her Majesty's Revenue and Customs (organ podatkowy i celny Zjednoczonego Królestwa) oddalił wniosek. Po ponownym rozpatrzeniu sprawy w dniu 3 lutego 2010 r. organ utrzymał swoją decyzję w mocy.

14. Wówczas British Film Institute złożył skargę na wspomnianą decyzję do First-tier Tribunal (Tax Chamber) [sądu pierwszej instancji (izba podatkowa), Zjednoczone Królestwo]. Wyrokiem z dnia 5 grudnia 2012 r. sąd ten orzekł, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy ma skutek bezpośredni, a w związku z powyższym przyznawanie przez pozwanego w postępowaniu głównym prawa wstępu na pokazy filmów w spornym okresie objęte było zwolnieniem na podstawie tego przepisu.

15. Organ podatkowy i celny Zjednoczonego Królestwa złożył apelację od wyroku z dnia 5 grudnia 2012 r. do Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [wyższego sądu (izba podatkowa i kanclerska), Zjednoczone Królestwo]. W wyroku z dnia 12 sierpnia 2014 r. sąd ten apelację oddalił. Dopuszczona wówczas została apelacja organu podatkowego i celnego Zjednoczonego Królestwa do Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (sądu apelacyjnego dla Anglii i Walii, wydział cywilny), który postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o dokonanie wykładni odpowiednich przepisów prawa Unii.

III – **Pytania prejudycjalne**

16. Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (sąd apelacyjny dla Anglii i Walii, wydział cywilny) postanowił zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy sformułowanie art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, w szczególności wyrażenie »niektóre usługi kulturalne«, jest wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, tak iż art. 13 część A ust. 1 lit. n) ma skutek bezpośredni, aby objąć zwolnieniem świadczenie tych usług kulturalnych przez instytucje prawa publicznego lub inne uznane instytucje kulturalne, takich jak usługi świadczone przez pozwanego w [postępowaniu głównym], w braku jakichkolwiek krajowych przepisów implementujących?

2) Czy sformułowanie art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, w szczególności wyrażenie »niektóre usługi kulturalne«, przyznaje państwom członkowskim swobodę uznania przy ich stosowaniu za pomocą przepisów implementujących, a jeśli tak, to jaką swobodę?

3) Czy te same wnioski mają zastosowanie do art. 132 ust. 1 lit. n) [dyrektywy 2006/112]?”.

IV – **Analiza**

17. Biorąc pod uwagę, że w niniejszej sprawie sporny okres obejmuje czas od 1 stycznia 1990 r. do 31 maja 1996 r. oraz że art. 413 dyrektywy 2006/112 wskazuje, iż wchodzi ona w życie z dniem 1 stycznia 2007 r., uważam, że dyrektywa ta nie znajduje zastosowania w stanie faktycznym w postępowaniu głównym. Bezprzedmiotowe jest zatem udzielanie odpowiedzi na ostatnie pytanie zadane przez sąd odsyłający dotyczące art. 132 ust. 1 lit. n) rzeczonej dyrektywy.

18. W drugim pytaniu, którym moim zdaniem należy zająć się w pierwszej kolejności, sąd odsyłający co do zasady szuka odpowiedzi na pytanie, czy art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „niektórych usług kulturalnych” obejmuje wszystkie usługi kulturalne, czy też przepis ten pozostawia w gestii państw członkowskich określenie, jakie usługi kulturalne mogą być zwolnione z podatku VAT.

19. W mojej ocenie od razu należy wykluczyć twierdzenie pozwanego w postępowaniu głównym, że art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy nakłada na państwa członkowskie obowiązek objęcia zwolnieniem wszystkich usług kulturalnych. Sam wybór wyrażenia „niektóre" zamiast słowa „wszystkie" lub zamiast rodzajnika określonego w liczbie mnogiej dostatecznie wykazuje, że wolą prawodawcy Unii nie było uczynienie tego zwolnienia zwolnieniem ogólnym obejmującym wszystkie usługi, lecz ustanowienie takiego zwolnienia dla kilku spośród tych usług.

20. W tym zakresie nie ma wątpliwości, że używając wyrażenia „niektóre", prawodawca Unii zamierzał pozostawić w gestii państw członkowskich decyzję, jakie usługi kulturalne mogą być zwolnione z VAT.

21. Jak precyzuje Komisja Europejska, z prac przygotowawczych prowadzących do przyjęcia szóstej dyrektywy wynika, że pierwotnie padła propozycja ustalenia wyczerpującej listy usług kulturalnych będących przedmiotem zwolnienia z VAT. Dokładniej dotyczyło to usług teatralnych, klubów kinowych, koncertów, muzeów, bibliotek, parków publicznych, ogrodów botanicznych lub zoologicznych, wystaw edukacyjnych, a także czynności w ramach działalności wykazujących wspólny interes o charakterze społecznym, kulturalnym lub edukacyjnym [4]. Stwierdzić należy, że tej propozycji prawodawca Unii nie uwzględnił.

22. Dodatkowo pragnę zauważyć, że w pierwszym sprawozdaniu Komisji w sprawie funkcjonowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, przekazanym Radzie zgodnie z art. 34 szóstej dyrektywy Rady (77/388/EWG) z dnia 17 maja 1977 r. [5]. Komisja dokładnie wypunktowała brak precyzji w brzmieniu art. 13 część A ust. 1 lit. m) i n) szóstej dyrektywy, wskazując, że: „paradoksalne wydaje się wprowadzanie przypadków zwolnień obowiązkowych jeżeli ich treść pozostawia się ocenie każdego państwa członkowskiego". Wniosek dotyczący zmian szóstej dyrektywy, który przedstawiono w wyniku tego sprawozdania, zawierał zatem zmianę tego brzmienia. Po raz kolejny Komisja zaproponowała wyczerpujący wykaz usług kulturalnych będących przedmiotem zwolnienia z VAT [6]. Zmiana ta nie została jednak przyjęta przez państwa członkowskie.

23. Nie dziwi tak szeroki margines swobody pozostawiony państwom członkowskim w zakresie zwolnienia usług kulturalnych. Lokalne tradycje kulturowe i majątkowe są w Unii Europejskiej bardzo zróżnicowane, niekiedy nawet w ramach jednego państwa członkowskiego. Istnieje tyle kultur, ile państw członkowskich. Logiczne jest zatem, że to państwa członkowskie mogą najlepiej określić, które usługi kulturalne najlepiej służą interesowi ogólnemu, skoro, co chciałem przypomnieć, art. 13 część A szóstej dyrektywy dotyczy zwolnień na korzyść niektórych rodzajów działalności w interesie ogólnym.

24. Dodam, że wbrew wysuniętym na rozprawie w ramach repliki twierdzeniom pozwanego w postępowaniu głównym nie uważam, że aby korzystać ze zwolnienia przewidzianego w art. 13 część A ust. 1 lit. n) tej dyrektywy istotny był wyłącznie typ instytucji świadczącej usługi, tj. żeby była to instytucja prawa publicznego lub inna instytucja kulturalna uznana w państwie członkowskim. Pozwany w postępowaniu głównym wydaje się faktycznie uważać, że z chwilą gdy instytucja tego typu wykonała usługę, automatycznie korzysta ze zwolnienia. Tymczasem o ile charakter wykonawcy usług kulturalnych jest faktyczną przesłanką udzielenia zwolnienia, to jeszcze inną przesłanką jest typ świadczonych usług, o których mowa w tym przepisie. Nie wystarcza zatem, aby instytucja świadcząca usługi kulturalne była instytucją prawa publicznego lub była uznana za instytucję kulturalną przez dane państwo członkowskie, żeby została objęta zwolnieniem z VAT, trzeba jeszcze, by ta usługa, jak wcześniej wykazałem, była uznana za kwalifikowalną przez to państwo.

4 — Zobacz propozycję 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. (Biuletyn Wspólnot Europejskich, dodatek 11/73, s. 42).

5 — COM(83) 426 wersja ostateczna.

6 — Zobacz wniosek dotyczący dziewiętnastej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG – wspólny system podatku od wartości dodanej COM(84) 648 wersja ostateczna z dnia 5 grudnia 1984 r. (Dz.U. 1984, C 347, s. 5).

25. Niemniej jednak Trybunał wielokrotnie orzekał, że zwolnienia określone w art. 13 szóstej dyrektywy stanowią odrębne pojęcia prawa Unii, które mają na celu uniknięcie rozbieżności w stosowaniu systemu podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich [7]. Zgodnie też z utrwalonym orzecznictwem także wyrażenia użyte do określenia rzeczonych zwolnień powinny podlegać ścisłej wykładni, ponieważ stanowią one wyjątki od zasady ogólnej, zgodnie z którą podatek VAT pobierany jest od każdej usługi świadczonej odpłatnie przez podatnika [8].

26. Jak więc pogodzić to orzecznictwo z szerokim marginesem uznania, którym dysponują państwa członkowskie w zakresie zwolnienia niektórych usług kulturalnych?

27. W mojej ocenie właśnie z przyczyn wskazanych powyżej zbędne byłoby podawanie definicji pojęcia „niektórych usług kulturalnych". Przeciwnie, uważam, że wykonywanie tej szerokiej swobody uznania, którą dysponują państwa członkowskie, jest bezwzględnie ograniczone celami szóstej dyrektywy oraz zasadami, którymi rządzi się podatek VAT.

28. Przypominam zatem, że art. 13 tej dyrektywy, który przewiduje zwolnienia z VAT, jest wyjątkiem od zasady ustanowionej w art. 2 tej samej dyrektywy, który stanowi w szczególności, że opodatkowaniu VAT podlega dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [9]. Co do zasady usługi te podlegają zatem opodatkowaniu VAT.

29. Dodatkowo Trybunał orzekł, że art. 13 część A szóstej dyrektywy ma na celu zwolnienie z VAT niektórych rodzajów działalności w interesie publicznym, a nie wszystkich rodzajów tej działalności [10].

30. Zatem jest bezsporne, że mimo iż państwa członkowskie niezaprzeczalnie posiadają szeroki margines uznania w określaniu usług kulturalnych, które mogą być przedmiotem zwolnienia z VAT, to jednak nie mogą wyłączyć wszystkich usług tej kategorii.

31. Pragnę ponadto przypomnieć, że zwolnienia wymienione w art. 13 część A ust. 1 lit. h)–p) tej dyrektywy dotyczą instytucji działających w interesie publicznym w sektorze społecznym, kulturalnym, religijnym, sportowym oraz podobnym. Ich celem jest więc korzystniejsze traktowanie w dziedzinie podatku VAT niektórych instytucji, których działalność nakierowana jest na inne cele niż handlowe [11].

32. Dodatkowo, podejmując decyzję, jakie usługi kulturalne mogą korzystać ze zwolnienia z VAT, prawodawcy krajowi muszą czynić to w sposób zapewniający przestrzeganie zasady neutralności podatkowej, stanowiącej fundamentalną zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego w przepisach prawa Unii w tej dziedzinie [12]. Odmienne traktowanie pod względem podatku VAT dwóch usług identycznych lub podobnych z punktu widzenia konsumenta i zaspokajających te same jego potrzeby wystarczy, aby stwierdzić naruszenie tej zasady [13]. Zasada neutralności podatkowej

7 — Zobacz w szczególności, wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo). Nowsze orzecznictwo dotyczące art. 132 dyrektywy 2006/112, zob. wyrok z dnia 26 maja 2016 r., National Exhibition Centre (C-130/15, niepublikowany, EU:C:2016:357, pkt 28).

8 — Zobacz wyrok z dnia 28 lipca 2011 r., Nordea Pankki Suomi (C-350/10, EU:C:2011:532, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 26 maja 2016 r., National Exhibition Centre (C-130/15, niepublikowany, EU:C:2016:357, pkt 29).

9 — Zobacz w szczególności wyrok z dnia 18 stycznia 2001 r., Stockholm Lindöpark (C-150/99, EU:C:2001:34, pkt 19).

10 — Zobacz wyrok z dnia 9 lutego 2006 r., Stichting Kinderopvang Enschede (C-415/04, EU:C:2006:95, pkt 14 i przytoczone tam orzecznictwo). Zobacz także wyrok z dnia 21 lutego 2013 r., Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo).

11 — Zobacz wyrok z dnia 21 marca 2002 r., Kennemer Golf (C-174/00, EU:C:2002:200, pkt 19).

12 — Zobacz wyrok z dnia 23 kwietnia 2015 r., GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, pkt 34 i przytoczone tam orzecznictwo).

13 — Zobacz wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group (C-259/10, C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 36).

oznacza także eliminowanie zakłóceń konkurencji wynikających ze zróżnicowanego traktowania z punktu widzenia podatku VAT. Zatem wystąpienie zakłóceń zostaje wykazane w razie stwierdzenia, że usługi pozostają w stosunku konkurencji i są nierówno traktowane z punktu widzenia podatku VAT [14].

33. Moim zdaniem w postępowaniu głównym do sądu odsyłającego należy określenie, z uwzględnieniem rodzaju danej usługi, czy wykluczenie pozwanego w postępowaniu głównym z przywileju zwolnienia z VAT powoduje naruszenie zasady równego traktowania w porównaniu z innymi przedsiębiorcami, którzy świadczą takie same usługi w porównywalnych sytuacjach i korzystają w przy tym ze zwolnienia, o którym mowa w art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy. W mojej ocenie, zważywszy na rolę pozwanego w postępowaniu głównym, która polega na promowaniu kinematografii w Zjednoczonym Królestwie, badanie to powinno się odbyć z uwzględnieniem pkt 1 grupa 13 załącznika 9 do ustawy z 1994 r. o podatku od wartości dodanej, który obejmuje zwolnieniem przyznanie przez instytucje prawa publicznego lub uprawnione instytucje prawa wstępu na przedstawienie teatralne, muzyczne lub choreograficzne o charakterze kulturalnym.

34. Ustaliwszy powyższe należy teraz zbadać pierwsze pytanie prejudycjalne. W tym pytaniu sąd odsyłający co do zasady wnosi do Trybunału o udzielenie odpowiedzi, czy w okolicznościach takich jak w postępowaniu głównym podatnik może powoływać się przed sądem krajowym bezpośrednio na art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy.

35. Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa, we wszystkich przypadkach, gdy przepisy dyrektywy wydają się, z punktu widzenia ich treści, bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, można się na nie powołać w razie niewprowadzenia środków wykonawczych w odpowiednich terminach, wobec wszelkich przepisów krajowych niezgodnych z dyrektywą, bądź też wtedy, gdy charakter przepisów dyrektywy pozwala określić uprawnienia, jakich osoby fizyczne mogą dochodzić od państwa [15].

36. Jeśli chodzi w szczególności o treść art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy, to stwierdzić należy, że przepis ten w żaden sposób nie wskazuje, jakiego rodzaju działalność może korzystać ze zwolnienia z podatku VAT. Przeciwnie, jak już dowiodłem, przepis ten pozostawia państwom członkowskim szeroki margines uznania w tej kwestii. Trudno zatem, aby sądy lub inne organy krajowe mogły stosować ten przepis bezpośrednio, jeżeli państwa członkowskie nie wdrożyły szczególnych środków w celu sprecyzowania jego treści. Inaczej byłoby, gdyby – tak jak w przypadku art. 13 część A ust. 1 lit. g) lub art. 13 część B lit. d) tej dyrektywy, którym Trybunał przyznał skutek bezpośredni [16] – użyte wyrażenia były jasne i precyzyjne i nie pozostawiały miejsca na wątpliwości co do wykładni tego przepisu, pozwalając tym samym na łatwą identyfikację podatnika będącego beneficjentem zwolnienia.

37. Artykuł 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy jest zatem, w mojej ocenie, pozbawiony skutku bezpośredniego. W związku z powyższym uważam, że podatnik nie może się na niego powoływać przed sądem krajowym, skoro dane państwo członkowskie nie przetransponowało owej dyrektywy do prawa krajowego w odpowiednich terminach.

14 — Zobacz wyrok z dnia 19 lipca 2012 r., A (C-33/11, EU:C:2012:482, pkt 33 i przytoczone tam orzecznictwo).

15 — Zobacz wyroki: z dnia 6 listopada 2003 r., Dornier (C-45/01, EU:C:2003:595, pkt 78 i przytoczone tam orzecznictwo), a także z dnia 16 lipca 2015 r., Larentia + Minerva i Marenave Schiffahrt (C-108/14 i C-109/14, EU:C:2015:496, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).

16 — Zobacz odpowiednio wyroki: z dnia 10 września 2002 r., Kügler (C-141/00, EU:C:2002:473, pkt 52 i nast.), a także z dnia 19 stycznia 1982 r. Becker (8/81, EU:C:1982:7, pkt 17 i nast.).

V – **Wnioski**

38. W świetle powyższego proponuję, by Trybunał udzielił Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (sądowi apelacyjnemu dla Anglii i Walii, wydział cywilny, Zjednoczone Królestwo) następującej odpowiedzi:

1) Artykuł 13 część A 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, zmienionej dyrektywą Rady 92/77/EWG z dnia 19 października 1992 r., należy interpretować w ten sposób, że pojęcie „niektórych usług kulturalnych" pozostawia w gestii państw członkowskich określenie, jakie usługi kulturalne mogą być zwolnione z podatku od wartości dodanej.

Rolą sądu krajowego będzie w szczególności określenie, z uwzględnieniem rodzaju danych usług, czy wykluczenie pozwanego w postępowaniu głównym z przywileju zwolnienia z podatku od wartości dodanej jest zgodne z zasadą neutralności podatkowej, a w szczególności, czy pociąga za sobą naruszenie zasady równego traktowania w porównaniu z innymi podmiotami świadczącymi te same usługi w porównywalnych sytuacjach i korzystającymi przy tym ze zwolnienia z podatku od wartości dodanej na te usługi.

2) Podatnik nie może powoływać się przed sądem krajowym bezpośrednio na art. 13 część A ust. 1 lit. n) szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 92/77, jeżeli dane państwo członkowskie nie przetransponowało tej dyrektywy do prawa krajowego w odpowiednim terminie.