Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 listopada 2012 r.*

Dyrektywa 77/388/EWG — Podatek VAT — Zwolnienia — Artykuł 13 część B lit. b) — Dzierżawa i najem nieruchomości — Barka mieszkalna nieposiadająca napędu, trwale unieruchomiona przy nabrzeżu rzeki — Najem barki mieszkalnej łącznie z przylegającymi do niej pomostem, gruntem i powierzchnią wodną — Przeznaczenie wyłącznie na stałe prowadzenie restauracji z dyskoteką — Jednolite świadczenie

W sprawie C-532/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Oberlandesgericht Köln (Niemcy) postanowieniem z dnia 22 września 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 19 października 2011 r., w postępowaniu:

Susanne Leichenich

przeciwko

Ansbertowi Peffekovenowi,

Ingowi Horeisowi,

przy udziale:

Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, pełniąca obowiązki prezesa trzeciej izby, K. Lenaerts, E. Juhász (sprawozdawca), G. Arestis i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: A. Impellizzeri, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 września 2012 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu S. Leichenich przez H. Bistera, Rechtsanwalt,

— w imieniu A. Peffekovena oraz I. Horeisa przez A. Funke oraz R. Lenzena, Rechtsanwälte,

* Język postępowania: niemiecki.

— w imieniu Dr. Leyh, Dr. Kossow & Dr. Ott KG, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, przez T. Wahlena oraz S. Schneider, Rechtsanwälte,

— w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego oraz K. Petersen, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz B.R. Killmanna, 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, 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 części 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 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;

[...]".

5 Treść powyższego przepisu szóstej dyrektywy została powtórzona w praktycznie niezmienionym 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), stanowiącej 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), zamieszony 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 ciągnięcia, 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 uprawnień 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 część wyposażenia zakładu, nawet jeżeli stanowią one istotne części nieruchomości".

8 W prawie niemieckim nieruchomość, 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 dostępnych 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, łańcuchami 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, łącznie z przylegającymi do niej pomostem i przestrzenią, spółce prawa cywilnego, która wykorzystywała barkę mieszkalną wyłącznie 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 wyłączną 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, uznał, 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 jeśli wymaga to pewnych przygotowań i zaangażowania specjalistycznego personelu. W związku z tym chodzi o rzecz ruchomą nieobjętą wyjątkiem określonym w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

12 Oberlandesgericht Köln, do którego wniesiono apelację od powyższego wyroku, stwierdził, 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 nierozerwalnie 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 część 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 we 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 barkę mieszkalną a najmem części nieruchomości przeznaczonej na pomost, który zgodnie z umową został udostępniony zainteresowanym w celu wykorzystania go jako miejsce do cumowania statków. Sąd zastanawia się, czy to ostatnie świadczenie 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 część B lit. b) szóstej dyrektywy […] należy interpretować w ten sposób, że pojęcie najmu i dzierżawy nieruchomości obejmuje najem barki mieszkalnej, łącznie z przylegającymi do niej przestrzenią i pomostem, która to barka jest przeznaczona wyłącznie do stacjonarnego i trwałego używania 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 część B 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 została wynajęta do wyłącznego i trwałego użytku w konkretnym miejscu, a nie w celu przemieszczania się? Czy wynajem barki mieszkalnej i pomostu łącznie z przynależnymi powierzchniami lądu i wody stanowi jednolitą zwolnioną z podatku usługę, 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 łącznie, sąd odsyłający pragnie w istocie dowiedzieć się, czy art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że zakres pojęcia dzierżawy i najmu nieruchomości obejmuje wynajem barki mieszkalnej, łącznie z przylegającymi do niej przestrzenią 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 część 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 powierzchnię wodną i grunt, przy czym korzystanie z barki mieszkalnej i z pomostu jest nierozerwalnie 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 sytuację 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 część gruntu znajdująca się nad powierzchnią wody, odpowiadająca w sprawie głównej gruntowi przylegającemu do miejsca cumowania barki mieszkalnej na wodzie, stanowi nieruchomość. Podobnie nieruchomością jest zanurzona w wodzie wydzielona część koryta rzecznego, 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 jakiekolwiek inne wykorzystanie zajmowanego przez nią obszaru wodnego.

22 Barka mieszkalna, część gruntu nad powierzchnią wody oraz zanurzona część koryta rzecznego stanowią całość będącą przedmiotem umowy najmu.

23 Z postanowienia odsyłającego wynika, że nieposiadająca napędu barka mieszkalna jest unieruchomiona na tej części wód rzeki od wielu lat. Jest ona przymocowana do wytyczonej części koryta rzecznego kotwicami, a do nabrzeża – łańcuchami i linami. Wskazanego sprzętu unieruchamiającego barkę mieszkalną nie można zdemontować w łatwy sposób, to jest nie można tego uczynić bez wysiłku i poniesienia sporych kosztów. Zgodnie z orzecznictwem Trybunału po to, by budowlę uznać za nieruchomość do celów stosowania unormowań podatkowych VAT, nie jest niezbędne, by była ona w nierozerwalny sposób związana z gruntem (ww. wyrok w sprawie Maierhofer, pkt 33).

24 Zgodnie z treścią zawartej na pięć lat umowy najmu, w której nie przejawia się w żaden sposób wola stron, by obecnemu sposobowi wykorzystania barki mieszkalnej nadać sporadyczny lub czasowy charakter, barka ta przeznaczona jest wyłącznie na prowadzenie w niej na stałe restauracji z dyskoteką. Ponadto barka mieszkalna posiada adres pocztowy, linię telefoniczną i podłączenie do sieci wodociągowej i elektrycznej.

25 Biorąc pod uwagę istniejący związek barki mieszkalnej z elementami składowymi jej miejsca zacumowania, a także okoliczność, że jest ona przymocowana do tych elementów, które sprawiają, że stanowi ona w praktyce część tej przestrzeni traktowanej jako całość, a także biorąc pod uwagę umowę, zgodnie z którą barka mieszkalna jest wyłącznie i stale przeznaczona do prowadzenia w tym miejscu restauracji z dyskoteką, a wreszcie i to, że jest ona podłączona do szeregu mediów, całość, na którą składają się barka mieszkalna oraz elementy składowe miejsca, w którym jest ona zacumowana, należy uznać za nieruchomość do celów zastosowania zwolnienia, o którym mowa w art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy.

26 Komisja Europejska słusznie zwróciła uwagę, że w świetle celu zamierzonego przez strony umowy oraz funkcji, jaką zgodnie z ich wolą miała pełnić barka mieszkalna, z gospodarczego punktu widzenia byłoby dla tych stron obojętne, czy jest to budynek trwale związany z gruntem, na przykład ustawiony na słupach, czy też zwykła barka mieszkalna, taka jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym.

27 Argumentu rządu niemieckiego, że główny przedmiot umowy stanowi najem barki mieszkalnej niezależnie od miejsca, w którym jest ona zacumowana, nie można uwzględnić, ponieważ dla celów zapewnienia opłacalności restauracji jej lokalizacja ma doniosłe znaczenie. Umowa najmu i wysokość czynszu zostały uzgodnione w sprawie głównej z uwagi na umiejscowienie barki mieszkalnej, które znajduje się w szczególności w pobliżu dużej aglomeracji i umożliwia łatwy dostęp do restauracji na barce.

28 Należy jeszcze zwrócić uwagę, że zgodnie z treścią postanowienia odsyłającego udostępnienie pomostu ma przede wszystkim na celu umożliwienie dostępu do barki mieszkalnej. Tym samym barka mieszkalna wraz z elementami składowymi jej miejsca zacumowania, to jest z przylegającymi do niej nadwodną i podwodną częścią gruntu, powierzchnią wodną oraz pomostem, stanowi funkcjonalną i gospodarczą jedność, a umowa najmu, obejmująca wszystkie te elementy, dotyczy jednolitego świadczenia, w którego ramach najem pomostu ma charakter uboczny w stosunku do najmu barki mieszkalnej. W związku z tym najmu omawianego pomostu nie należy uznać za odrębne świadczenie z punktu widzenia podatku VAT.

29 Z powyższych względów na pierwsze pytanie i na drugą część drugiego pytania należy odpowiedzieć w ten sposób, że art. 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy należy interpretować tak, iż w zakresie pojęcia dzierżawy i najmu nieruchomości mieści się najem barki mieszkalnej, łącznie z przylegającymi do niej przestrzenią 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 wyłącznie, 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.

W przedmiocie pierwszej części pytania drugiego

30 W pierwszej części omawianego pytania sąd odsyłający pragnie w istocie dowiedzieć się, czy barka, taka jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, stanowi „pojazd” do celów zastosowania wyjątku określonego w art. 13 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy.

31 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału użyte w przywołanym przepisie określenie „pojazd” należy interpretować jako dotyczące „wszystkich środków transportu”, w tym statków (zob. ww. wyrok w sprawie Fonden Marselisborg Lystbådehavn, pkt 44). Zgodnie ze zwykłym znaczeniem tych wyrazów chodzi tu o urządzenia przeznaczone do przewozu osób lub towarów, to jest urządzenia rzeczywiście wykorzystywane do pełnienia tej funkcji.

32 Takie podejście do pojęcia pojazdu, oparte na rzeczywistej funkcji i na rzeczywistym wykorzystaniu rozpatrywanej rzeczy, znajduje potwierdzenie w art. 38 ust. 1 i 3 rozporządzenia nr 282/2011, które właśnie kładzie nacisk, do celów zakwalifikowania pojazdu jako „środka transportu”, na przeznaczenie do przewozu osób lub rzeczy i które wyłącza z tej klasyfikacji pojazdy trwale unieruchomione. Przytoczone rozporządzenie, nieznajdujące ratione temporis zastosowania do sprawy głównej, dookreśla jednak i wyjaśnia pojęcia obecne w uregulowaniach z dziedziny podatku VAT, które mają zastosowanie od chwili ustanowienia tych ostatnich uregulowań.

33 W związku z tym znaczenie ma nie pierwotne przeznaczenie danej rzeczy, lecz jej faktyczna i aktualna funkcja. Pierwotne przeznaczenie rzeczy nie może bowiem ostatecznie zapewnić danej rzeczy określonego traktowania pod względem zasad opodatkowania podatkiem VAT, bez względu na zmianę rzeczywistego sposobu wykorzystania tej rzeczy.

34 Jak zaś wynika z udostępnionych Trybunałowi akt sprawy, barka mieszkalna będąca przedmiotem sprawy głównej, prawdopodobnie zaprojektowana początkowo do użytku w charakterze środka transportu, nie była wykorzystywana do tego celu w ciągu ostatnich trzydziestu lat, a w tym okresie stale pozostawała unieruchomiona w tym samym miejscu przy lewym nabrzeżu Renu. Ponadto zgodnie z treścią umowy najmu strony umowy nie wyraziły żadnej woli wykorzystywania barki mieszkalnej w charakterze środka transportu w czasie trwania umowy, tylko przeznaczyły ją do pełnienia zupełnie innej funkcji. Zatem omawianej barki mieszkalnej nie można uznać pod względem zasad podatkowych VAT za pojazd.

35 Nie można uwzględnić argumentu rządu niemieckiego, że funkcja barki mieszkalnej-restauracji, będącej przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, jest porównywalna do sytuacji statku-restauracji, odbywającego krótkie rejsy wzdłuż szlaku wodnego, takiego jak Ren lub Mozela, a który to statek niewątpliwie stanowi środek transportu. Całość, taka jak ta będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, na którą składają się barka mieszkalna, jak również przylegające do niej przestrzeń i pomost, jest bowiem nieruchomością mającą wyłącznie na celu świadczenie usług gastronomicznych i rozrywkowych w szczególnym otoczeniu, podczas gdy statki-restauracje odbywające rejsy po szlaku wodnym są pojazdami przeznaczonymi do świadczenia zarówno usług gastronomicznych, jak i usług 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 pierwszą część drugiego pytania należy odpowiedzieć, iż barka mieszkalna, taka jak będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, nie stanowi pojazdu w rozumieniu art. 13 część 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 część 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 przestrzenią 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 wyłącznie, 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 część B lit. b) pkt 2 szóstej dyrektywy 77/388.**

Podpisy