

WYROK TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 25 października 2012 r. (\*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 306–310 – Procedura szczególna dla biur podróży – Usługi przewozu świadczone przez biuro podróży we własnym zakresie – Pojęcie pojedynczej usługi – Artykuł 98 – Obniżona stawka podatku VAT

W sprawie C-557/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 31 sierpnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 listopada 2011 r., w postępowaniu:

**Maria Kozak**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Rosas, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, U. Løhmus i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Kozak przez A. Bartosiewicza i R. Kamińskiego, doradców podatkowych,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara i B. Majczynę, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i K. Herrmann, działające 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. 98 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, zwanej dalej „dyrektywą o podatku VAT”), w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy oraz jej art. 306–310.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między M. Kozak a Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie w przedmiocie decyzji o ustaleniu wymiaru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w odniesieniu do prowadzonej przez M. Kozak działalności biura podróży.

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii Europejskiej*

3 Artykuł 98 dyrektywy o podatku VAT, znajdujący się w jej tytule VIII rozdział 2 sekcja 2 „Stawki obniżone”, 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.

[...]”.

4 Załącznik III do dyrektywy o podatku VAT, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, przewiduje:

„[...]”

5) przewóz osób oraz ich bagażu;

[...]”.

5 Artykuły 306–310 dyrektywy o podatku VAT, znajdujące się w jej tytule XII rozdział 3 „Procedura szczególna dla biur podróży”, stanowią:

*„Artykuł 306*

1. Państwa członkowskie stosują procedurę szczególną VAT, zgodnie z niniejszym rozdziałem, do transakcji dokonywanych przez biura podróży, o ile biura te występują we własnym imieniu wobec nabywców oraz gdy wykorzystują one do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników.

[...]”

2. Do celów niniejszego rozdziału, organizatorzy wycieczek turystycznych są traktowani jak biura podróży.

*Artykuł 307*

Transakcje dokonywane na warunkach przewidzianych w art. 306 przez biura podróży w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty.

Pojedyncza usługa podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi.

### *Artykuł 308*

W odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez biuro podróży, za podstawę opodatkowania i cenę z wyłączeniem VAT w rozumieniu art. 226 pkt 8 uznaje się marżę biura podróży, czyli różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem VAT, do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te służą bezpośredniej korzyści turysty.

[...]

### *Artykuł 310*

[Podatek] VAT naliczany biuram podróży przez innych podatników z tytułu transakcji, o których mowa w art. 307, i które dokonywane są dla bezpośredniej korzyści turysty, nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w żadnym państwie członkowskim”.

### *Prawo polskie*

6 Artykuł 119 ust. 1, 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu mającym zastosowanie do okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym (zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”), stanowi:

„1. Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.

[...]

5. W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty część świadczeń w ramach tej usługi wykonuje we własnym zakresie, zwanych dalej »usługami własnymi«, odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29.

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5, podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

[...]”.

7 Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o podatku VAT oraz z pkt 144 załącznika nr 3 do tej ustawy usługi pasażerskiego transportu lądowego są opodatkowane obniżoną stawką podatku VAT w wysokości 7%, podczas gdy stawka podstawowa wynosi 22%.

### **Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne**

8 M. Kozak prowadzi biuro podróży z siedzibą w Polsce. W 2007 r. świadczyła bezpośrednio na rzecz podróżnych, za cenę ryczałtową, usługi turystyczne obejmujące zakwaterowanie i wyżywienie, które nabywała od innych usługodawców, oraz przewóz, który zapewniała z wykorzystaniem własnej floty autokarów.

9 Obliczając wysokość podatku VAT w odniesieniu do świadczeń nabywanych od podmiotów trzecich, M. Kozak stosowała szczególną procedurę dla biur podróży, przyjmując za podstawę opodatkowania marżę biura podróży zgodnie z art. 308 dyrektywy o podatku VAT i poddając tę marżę podstawowej stawce podatku VAT w wysokości 22%. W odniesieniu do własnych usług przewozu stosowała ogólne zasady podatku VAT, w szczególności w zakresie stawki tego podatku, obejmując owe usługi obniżoną stawką 7% przewidzianą dla usług przewozu pasażerów.

10 Organy podatkowe uznały, że usługi przewozu stanowiły niezbędną część całościowych usług turystycznych oferowanych przez biuro podróży, w związku z czym należy je uznać za nierozzerwalnie związane z owymi całościowymi usługami turystycznymi. Z tego względu zgodnie z przepisami ustawy o podatku VAT M. Kozak nie powinna była

zdaniem organów podatkowych stosować obniżonej stawki podatku VAT do świadczonych przez siebie usług przewozu traktowanych jako odrębna usługa, lecz powinna poddać je takiej samej stawce jak pozostałe usługi, to jest podstawowej stawce w wysokości 22%. W związku z tym wydano decyzję stwierdzającą nieprawidłowe obliczenie przez M. Kozak podatku VAT za maj i czerwiec oraz od października do grudnia 2007 r.

11 M. Kozak zakwestionowała taką wykładnię ustawy o podatku VAT i wniosła skargę na tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie. Sąd ten podtrzymał jednak stanowisko organów podatkowych. M. Kozak złożyła wobec tego kasację do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

12 Sąd ten powziął wątpliwość co do prawidłowości rozstrzygnięcia dokonanego przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, zgodnie z którym należy stosować stawkę 22% zarówno do własnych usług przewozu, jak do usług nabywanych od podmiotów trzecich, nawet jeżeli podstawą opodatkowania w obu tych sytuacjach jest co innego. Stawia on w szczególności pytanie o zasadność posługiwania się pojęciem „pojedynczej usługi”, użytym w pkt 45 wyroku z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. s. I-3833, w którym Trybunał orzekł, że w sytuacji transakcji złożonej z wielu elementów składowych stanowią one pojedynczą usługę w szczególności wtedy, gdy jeden z tych elementów można uznać za świadczenie główne, pozostałe zaś za świadczenia dodatkowe, traktowane tak samo jak świadczenie główne z punktu widzenia opodatkowania.

13 Mając wątpliwości co do wykładni art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT, jak również co do wykładni art. 98 tej dyrektywy w związku z pkt 5 załącznika III do niej, Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy własna usługa przewozu wykonana przez biuro podróży w ramach ceny ryczałtowej pobranej od turysty z tytułu wykonanej na jego rzecz usługi turystycznej opodatkowanej na podstawie przepisów art. 306–310 [dyrektywy o podatku VAT] normujących szczególną procedurę opodatkowania VAT dla biur podróży, podlega – stanowiąc element konieczny dla jej wykonania – opodatkowaniu podstawową stawką podatku właściwą dla usługi turystycznej, czy obniżoną stawką podatku właściwą dla usługi przewozu osób na podstawie art. 98 w związku z [pkt] 5 załącznika III [do] ww. dyrektywy?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

*Uwagi przedstawione Trybunałowi*

14 M. Kozak oraz Komisja twierdzą, że pojęcie pojedynczej usługi biura podróży obejmuje wyłącznie świadczenia nabywane od podmiotów trzecich, zgodnie z art. 306 dyrektywy o podatku VAT. Nie obejmuje ono natomiast usług własnych biura podróży. W związku z powyższym do własnych usług przewozu zastosowanie znajdują ogólne zasady opodatkowania podatkiem VAT, w tym przepisy dotyczące stawki podatku. W sytuacji takiej jak w sprawie przed sądem krajowym usługa przewozu powinna zatem podlegać obniżonej stawce podatku VAT przewidzianej w prawie krajowym, zgodnie z art. 98 dyrektywy o podatku VAT w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy.

15 Rząd polski utrzymuje natomiast, że w sytuacji gdy własna usługa przewozu jest niezbędna do wykonania usługi turystycznej, należy ją uznać za dodatkowy element tej ostatniej usługi, która stanowi główny element pojedynczej usługi, objętej szczególną procedurą opodatkowania podatkiem VAT określoną w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT. Usługę przewozu należy z tego względu traktować z punktu widzenia opodatkowania tak samo jak usługę główną i zastosować do niej procedurę szczególną, uregulowaną w ww. artykułach, w zakresie miejsca opodatkowania i stawki podatku, natomiast zasady ogólne – w odniesieniu do podstawy opodatkowania, jako że art. 308 dyrektywy nie znajduje zastosowania do usług własnych.

#### *Odpowiedź Trybunału*

16 Należy przypomnieć, że procedura opodatkowania biur podróży uregulowana w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT stanowi co do istoty powtórzenie przepisów art. 26 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1). Procedura ta jest procedurą szczególną, przewidującą uregulowania specyficzne dla działalności biur podróży i stanowiące odstępstwo od ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT.

17 Zgodnie z art. 306 dyrektywy o podatku VAT państwa członkowskie stosują tę procedurę do transakcji dokonywanych przez biura podróży, o ile biura te występują we własnym imieniu wobec nabywców oraz gdy wykorzystują one do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników.

18 Jak wynika z samego brzmienia wskazanego przepisu, dotyczy on świadczeń nabywanych od innych podatników.

19 Głównym celem wprowadzenia uregulowań składających się na szczególną procedurę opodatkowania podatkiem VAT biur podróży było uniknięcie trudności, jakie wynikałyby dla

podmiotów gospodarczych ze stosowania ogólnych zasad dyrektywy o podatku VAT do transakcji obejmujących świadczenia nabywane od podmiotów trzecich (zob. podobnie wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 33). Zastosowanie zasad ogólnych w odniesieniu do miejsca i podstawy opodatkowania oraz odliczenia podatku naliczonego powodowałoby bowiem praktyczne trudności dla przedsiębiorstw z powodu wielości i lokalizacji świadczonych usług, co mogłoby stanowić dla nich przeszkodę w prowadzeniu działalności (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, pkt 14).

20 Procedurę uregulowaną w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT, będącą wyjątkiem od zasad ogólnych tej dyrektywy, należy stosować tylko w zakresie niezbędnym do osiągnięcia jej celu (ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 34).

21 Trybunał orzekł już w przeszłości, że szczególna procedura opodatkowania biur podróży znajduje zastosowanie wyłącznie do świadczeń nabywanych od podmiotów trzecich (zob. ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 35).

22 Ta sama linia rozumowania doprowadziła Trybunał do orzeczenia, że procedura ta nie dotyczy usług przewozu świadczonych bez pośredników, które podlegają przepisom ogólnym mającym zastosowanie do przedsiębiorstw transportowych (wyrok z dnia 27 października 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-5437, pkt 26).

23 Trybunał wywiódł stąd, że w sytuacji gdy podmiot gospodarczy podlegający przepisom o szczególnej procedurze opodatkowania biur podróży świadczy za cenę ryczałtową usługi złożone w części z jego własnych usług, a w części ze świadczeń innych podatników, procedura szczególna znajduje zastosowanie tylko do świadczeń podmiotów trzecich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 47).

24 W tym też kontekście należy rozpatrywać pojęcie „pojedynczej usługi” zawarte w art. 307 i 308 dyrektywy o podatku VAT. Pojęcie to obejmuje tylko świadczenia nabywane od innych podatników. Natomiast zasada dotycząca pojedynczej usługi przytoczona przez sąd krajowy i wspomniana w pkt 12 niniejszego wyroku znajduje zastosowanie w ramach ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT i nie wpływa na interpretację tego pojęcia w ramach szczególnej procedury opodatkowania biur podróży.

25 W związku z tym wskazana przez sąd krajowy okoliczność, iż własne usługi przewozu są niezbędne do świadczenia podróży całonocnych usług turystycznych przez biuro podróży, niczego nie zmienia w powyższych rozważaniach. Niezależnie od tego, czy usługi te są niezbędne do świadczenia całonocnej usługi turystycznej, nie można ich uznać za element



„pojedynczej usługi” w rozumieniu art. 307 i 308 dyrektywy o podatku VAT, ani w konsekwencji traktować ich z punktu widzenia opodatkowania w taki sam sposób.

26 W związku z powyższym własne usługi przewozu świadczone przez biuro podróży, jak usługi własne świadczone przez M. Kozak, nie podlegają szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży ani w zakresie określenia podstawy opodatkowania, ani w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku VAT. Jeśli chodzi o stawkę podatku, zastosowanie znajdują przepisy tytułu VIII dyrektywy o podatku VAT. Zgodnie z art. 98 ust. 2 w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy państwa członkowskie mają prawo wprowadzić stawkę obniżoną dla usług przewozu osób i ich bagażu. Jak wynika z pkt 7 niniejszego wyroku, Rzeczpospolita Polska skorzystała z tego uprawnienia i stosuje do takich usług stawkę w wysokości 7%.

27 Na postawione pytanie trzeba wobec tego odpowiedzieć, iż art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonej podróżnym przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowanej zgodnie ze wskazanymi przepisami, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z art. 98 tej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku VAT dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.

### **W przedmiocie kosztów**

28 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 (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonej podróżnym przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowanej zgodnie ze wskazanymi przepisami, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z**

**art. 98 tej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.