

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 26 września 2013 r.(\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 306–310 – Procedura szczególna dla biur podróży – Rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi – Przepisy krajowe przewidujące zastosowanie procedury szczególnej do osób innych niż podróżni – Pojęcia podróznego i klienta

W sprawie C-193/11

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 20 kwietnia 2011 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez L. Lozano Palacios i K. Hermann, działające w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Rzeczypospolitej Polskiej**, reprezentowanej przez A. Krajczak, A. Kramarczyk, M. Szpunara oraz B. Majczyn, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

**Republika Czeska**, reprezentowaną przez M. Smolka, T. Müllera oraz J. Otková, działających w charakterze pełnomocników,

**Królestwo Hiszpanii**, reprezentowane przez S. Centeno Huerta, działające w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

**Republika Francuska**, reprezentowaną przez G. de Bergues'a i J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

**Republika Portugalska**, reprezentowaną przez L. Ineza Fernandes'a oraz R. Laires'a, działających w charakterze pełnomocników,

**Republika Finlandii**, reprezentowaną przez J. Heliskoskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

interwenienci,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: M. Ilešič, prezes izby, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader, i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 marca 2013 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 czerwca 2013 r.,

wydaje nast?puj?cy

## **Wyrok**

1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e zezwala?c biurom podr?y na zastosowanie, na podstawie art. 119 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i us?ug z dnia 11 marca 2004 r. (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”), procedury szczególnej dla biur podr?y do us?ug turystycznych sprzedawanych osobom innym ni? podr?ni, Rzeczpospolita Polska uchybi?a zobowi?zaniom, które na niej ci??? na podstawie art. 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

## **Ramy prawne**

### *Prawo Unii*

2 Artyku? 26 szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”) w polskiej wersji j?zykowej (Dz.U. L 145, s. 1) stanowi?:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie zastosuj? podatek od warto?ci dodanej [zwany dalej „podatkiem VAT”] do dzia?alno?ci biur podr?y zgodnie z przepisami niniejszego artyku?u, w przypadkach gdy biura te wyst?puj? wzgl?dem klientów w ich w?asnym imieniu oraz w celu zapewnienia us?ug turystycznych korzystaj? z dostaw i us?ug innych podatników. Przepisy niniejszego artyku?u nie maj? zastosowania do biur podr?y, które dzia?aj? wy???cznie jako po?rednicy oraz rozliczaj? si? z podatku na podstawie art. 11 cz??? A ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artyku?u za biura podr?y uwa?a? si? b?dzie równie? organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podr?y dotycz?ce podr?y traktowane s? jako pojedyncze us?ugi ?wiadczone przez biuro podr?y podr?nemu. Podlegaj? one opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim, w którym biuro podr?y za?o?y?o przedsi?biorstwo lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci, z którego biuro podr?y ?wiadczy us?ug?. Podstaw? opodatkowania oraz cen? bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotycz?c? tej us?ugi, jest mar?a biura podr?y, to znaczy ró?nica pomi?dzy ca?kowit? kwot? do zap?aty przez podr?nego, bez podatku [VAT], a faktycznymi kosztami biura podr?y z tytu?u dostaw i us?ug ?wiadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te s?u?? bezpo?redniej korzy?ci podr?nego.

[...]

4. Podatek [VAT] pobierany od biura podr?y przez innego podatnika od transakcji okre?lonych w ust. 2 dokonanych dla bezpo?redniej korzy?ci podr?nego nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w ?adnym z pa?stw cz?onkowskich”.

3 Artykuły 306–310 dyrektywy VAT w wersji w języku polskim, zawarte w rozdziale 3 dyrektywy, zatytułowanym „Procedura szczególna dla biur podróży”, stanowi:

#### „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.

Niniejsza procedura szczególna nie ma zastosowania do biur podróży, które działają wyjątkowo w charakterze pośredników i do których w celu obliczenia podstawy opodatkowania stosuje się art. 79 akapit pierwszy lit. c).

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 albo biuro gospodarcze 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 ceną brutto, 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 są bezpośrednio korzystne dla turysty.

[...]

#### Artykuł 310

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

#### *Prawo polskie*

4 Artykuł 119 ustawy o podatku VAT ma następujące brzmienie:

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

2. Przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między ceną brutto, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośrednio korzystnej turysty; przez usługi dla bezpośrednio

korzyści turysty rozumie się usługę stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

3. Przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

- 1) ma siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju;
- 2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;
- 3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty;
- 4) [uchylony]

3a. Podatnicy, o których mowa w ust. 3, są obowiązani prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty.

4. Podatnikom, o których mowa w ust. 3, nie przysuguje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.

5. W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki podatnik oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty cząstkę świadcze 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 cząstka należy do usługi przypadająca na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

7. Usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej.

8. Jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium Unii Europejskiej, jak i poza nim, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Unii Europejskiej.

9. Przepisy ust. 7 i 8 stosuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium Unii Europejskiej.

10. Podatnik, o którym mowa w ust. 3, w wystawionych przez siebie fakturach nie wykazuje kwot podatku”.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi oraz postępowanie przed Trybunałem**

5 W dniu 23 marca 2007 r. Komisja skierowała do Rzeczypospolitej Polskiej wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym podniosła, po pierwsze, że zezwalać na zastosowanie

procedury szczególnej dla biur podróży do usług świadczonych na rzecz osób innych niż podróżni, owo państwo członkowskie nie zastosowało się do art. 306–310 dyrektywy VAT. Po drugie, Komisja zarzuciła wskazanemu państwu członkowskiemu, że nie traktuje ono świadczeń skądających się na zorganizowaną podróż jako pojedynczej usługi, do której zastosowanie ma zwykła stawka podatku.

6 Rzeczpospolita Polska udzieliła odpowiedzi na to wezwanie pismem z dnia 4 czerwca 2007 r.

7 Mając na uwadze ową odpowiedź, Komisja stwierdziła, że może wycofać drugi z podniesionych zarzutów. Jednakże ze względu na to, że argumenty wskazane przez Rzeczpospolitą Polskę w zakresie dotyczącym zarzutu pierwszego nie przekonały Komisji, w dniu 29 lutego 2008 r. wydała uzasadnioną opinię.

8 Rzeczpospolita Polska udzieliła odpowiedzi na wskazaną uzasadnioną opinię pismem z dnia 25 kwietnia 2008 r., w którym podtrzymała ona swe stanowisko.

9 W tych okolicznościach Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

10 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 13 października 2011 r. Republika Czeska, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Republika Portugalska i Republika Finlandii zostały dopuszczone do sprawy w charakterze interwenientów na poparcie przez Rzeczpospolitą Polskę.

## **W przedmiocie skargi**

### *Argumentacja stron*

11 Komisja uważa, że procedura szczególna dla biur podróży przewidziana w art. 306–310 dyrektywy VAT ma zastosowanie jedynie w przypadku sprzedaży usług turystycznych podróżnym (co zwane jest dalej „podejściem opartym na »podróżnym«”). Zarzuca ona Rzeczypospolitej Polskiej, że zezwoliła na zastosowanie tej procedury w przypadku sprzedaży usług turystycznych wszelkim klientom (co zwane jest dalej „podejściem opartym na »kliencie«”).

12 Instytucja ta przypomina, że wspomniane przepisy art. 306–310 zasadniczo stanowią powtórzenie przepisów art. 26 ust. 1–4 szóstej dyrektywy.

13 Tymczasem, jak twierdzi Komisja, intencją prawodawcy Unii, gdy przyjmował on szóstą dyrektywę, było ograniczenie zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży do usług świadczonych na rzecz podróżnych jako konsumentów końcowych. Na poparcie tej tezy podnosi ona, że pięć z sześciu pierwotnych wersji językowych w art. 26 tej dyrektywy posługuje się stale słowem „podróżny” w sposób całkowicie jasny i spójny. Wynika z tego, że słowo to nie wymagało podjęcia jakiegokolwiek czynności interpretacyjnej wykraczającej poza jego rozumienie dosłowne, a w konsekwencji – że wykładnia omawianego art. 26 była jednoznaczna.

14 Użycie słowa „klient” („customer”) w wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim jest błędem, który jednakże został popełniony tylko raz, w art. 26 ust. 1 tej dyrektywy. Ponieważ owa wersja w języku angielskim posługuje się jako podstawa późniejszych tłumaczeń szóstej dyrektywy, słowo to było często odtwarzane w tych tłumaczeniach, jak również w licznych wersjach językowych art. 306–310 dyrektywy VAT.

15 Na rozprawie przez Trybunałem Komisja wyjaśniła, że wersja szóstej dyrektywy w języku francuskim, w której posługuje się wyrażeniem słowem „podróżny”, stanowiła tekst, na którym pracowały wszystkie zainteresowane państwa członkowskie i co do którego wszystkie te

państwa osiągnięty porozumienie.

16 Komisja podkreśla, że przepisy odnoszące się do procedury szczególnej dla biur podróży należy interpretować jednolicie. Współistnienie podejścia opartego na „podróżnym” i podejścia opartego na „klientie” prowadziłyby do podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji.

17 Odwołując się do art. 26 szóstej dyrektywy, Komisja wyjaśnia powody, dla których nawet jeżeli słowo „klient” pojawia się w niektórych wersjach językowych art. 306–310 dyrektywy VAT, to jednak należy przez nie rozumieć „podróżnego”.

18 Na wstępie Komisja wyraża pogląd, że w razie zaakceptowania podejścia opartego na „klientie” warunek zawarty w art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym biuro działa „we własnym imieniu”, byłby zbędny, gdyż przedsiębiorca działa wobec swego klienta zawsze we własnym imieniu. Według Komisji wynika stąd, że wyrażenia tego nie należy wykładać w sposób dosłowny i że słowo „klient” należy rozumieć w ten sam sposób co słowo przyjęte w piśmiennych pierwotnych wersjach językowych tej dyrektywy, to znaczy jako „podróżnego”. Komisja twierdzi w tym względzie, że biuro podróży może działać wobec „podróżnego” zarówno we własnym imieniu, jak i w imieniu i na rachunek podmiotów trzecich.

19 Następnie, jeżeli prawodawca unijny miałby zamiar nadać słowu „klient” nieznaczenie „podróżny”, lecz wszelkiego rodzaju „klient”, wynikałoby z tego nielogiczne skutki, ponieważ procedura szczególna dla biur podróży miałaby zastosowanie nawet w przypadkach, gdy biuro działa jako pośrednik, zwłaszcza gdy poszukuje ono klientów na rachunek właściciela hotelu, zgodnie z zawartą z nim umową o pośrednictwo.

20 Komisja uważa, że ta nielogiczność objawia się tym jaśniej, iż słowem „podróżny” posługują się w wersji art. 26 ust. 2 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy w języku angielskim, zgodnie z którym „transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczą podróżnych traktowanych jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu [»traveller«]”. Tymczasem w ocenie Komisji zdanie to byłoby pozbawione sensu, gdyby procedura szczególna dla biur podróży miała zastosowanie bez względu na charakter usługobiorcy. W takim wypadku prawodawca musiałby według tej instytucji posługiwać się systematycznie słowem „klient”.

21 Komisja dodaje, że sześć pierwotnych wersji językowych art. 26 ust. 2 zdanie trzecie szóstej dyrektywy posługuje się słowem „podróżny”. Byłoby zatem niespójne, by wskazywać na „całkowitą kwotę, którą ma zapłacić podróżny”, jeżeli procedura szczególna dla biur podróży mogłaby znajdować zastosowanie niezależnie od charakteru klienta biura podróży. Kiedy bowiem takie biuro podróży dokonuje sprzedaży na rzecz innego biura podróży, zdaniem Komisji należyaby obliczać marżę, o której mowa w art. 26 ust. 2 zdanie trzecie, uwzględniając różnicę między kwotą, którą ma zapłacić podróżny, a kosztami poniesionymi przez pierwsze biuro, co wobec braku wiązki pomiędzy tym biurem a podróżnym nie miałoby sensu.

22 Komisja przedstawia wreszcie dwa inne argumenty. Podkreśla ona, po pierwsze, że przepisy art. 26 szóstej dyrektywy pozostawały w mocy przez prawie trzydzieści lat, a do uchylecia tej dyrektywy, i że wersje językowe tego artykułu późniejsze od sześciu wersji pierwotnych w większości przyjmują brzmienie piśmiennych wersji pierwotnych, posługując się wyjątkowo słowem „podróżny”. Jedynie późniejszych wersji językowych wspomnianego artykułu odwołuje się do wersji w języku angielskim. Po drugie, Komisja przypomina, że wyjątki od ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT należy interpretować ściśle.

23 Wobec tego, jakkolwiek podejście oparte na „klientie” byłoby bardziej zgodne do osiągnięcia celów procedury szczególnej dla biur podróży, to jednak okoliczności te nie czyni go poprawnym. Komisja przyznaje, że procedura szczególna jest niedoskonała, podkreśla jednak,

Te państwa członkowskie nie mogą przyjąć takiego podejścia z własnej inicjatywy, odstąpić od przepisów wprost zawartych w szóstej dyrektywie. W tym względzie Komisja odwołuje się w szczególności do pkt 28 wyroku z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-8389. Dodaje, że wspomniana procedura szczególna została wprowadzona jako odpowiedź na sytuację panującą w 1977 r., w czasie gdy usługi turystyczne sprzedawane były przez biura podróży zasadniczo bezpośrednio podróżnym. Rozpatrywany segment rynku obejmuje obecnie większą liczbę podmiotów gospodarczych, jednak zarządzenie niedostatkom tej procedury szczególnej należy nie do państw członkowskich, lecz do prawodawcy unijnego.

24 Po przedstawieniu uwag przez państwa członkowskie występujące w charakterze interwenientów Komisja, wciś utrzymując kategorycznie podejście oparte na „podróży”, poddała swoje stanowisko nieznacznym korektom, wskazując, że słowo „podróżny” oznacza nie tylko osobę fizyczną, ale także osobę prawną, która nabywa podróż zorganizowaną na swoje własne potrzeby i która jest tym samym końcowym odbiorcą usług turystycznej. Według Komisji słowo to obejmuje zatem spółkę nabywającą usługi turystyczne dla swoich pracowników. Słowo „podróżny” nie stosuje się natomiast do osoby fizycznej lub prawnej, która odprzedaje tę usługę innej osobie. Instytucja ta podkreśla, że procedura szczególna dla biur podróży nie znajduje zastosowania do etapu wcześniejszego względem sprzedaży tej usługi odbiorcy końcowemu.

25 Rzeczpospolita Polska nie zgadza się z przeprowadzoną przez Komisję wykładni procedury szczególnej dla biur podróży zawartej w art. 306–310 dyrektywy VAT.

26 Państwo to przytacza – z własnej inicjatywy lub też zgadzając się z innymi państwami członkowskimi interwenientami – następujące argumenty.

27 Wykładnia dosłowna, za którą opowiedziała się Komisja, nie może się ostać, ponieważ poza wersją art. 306 dyrektywy VAT w języku angielskim liczne inne wersje językowe tego przepisu, to znaczy w językach: bułgarskim, polskim, portugalskim, rumuńskim, słowackim, fińskim i szwedzkim, stosują nie słowo „podróżny”, lecz słowo „klient”.

28 Analiza wyrażenia używanych w przepisach otaczających art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy lub art. 306 dyrektywy VAT również nie może służyć jako wskazówka na potrzeby określenia dokładnego znaczenia tych dwóch przepisów. Badanie różnych wersji językowych tych przepisów ujawnia bowiem, że słowo „podróżny” nie jest używane w sposób systematyczny ani w art. 26 ust. 1–4 szóstej dyrektywy, ani w art. 306–310 dyrektywy VAT. Niektóre wersje językowe posługują się systematycznie słowem „klient”, podczas gdy inne czasem posługują się słowem „podróżny”, a czasem słowem „klient”. Rozbieżności te są źródłem niejednoznaczności, której dowodzi także fakt, iż w szczególności Republika Czeska, Republika Grecka, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska i Republika Włoska stosują podejście oparte na „kliencie”, chociaż wersje dyrektywy VAT opublikowane w ich językach narodowych posługują się słowem „podróżny”.

29 Rzeczpospolita Polska wywodzi na tej podstawie, że należy odwołać się do wykładni celowościowej przepisów, poszukując celów procedury szczególnej dla biur podróży. Celów tych zresztą Komisja nie kwestionuje, a obejmują one, po pierwsze, uproszczenie zasad opodatkowania podatkiem VAT mających zastosowanie do biur podróży, a po drugie, podział wpływów z podatku VAT pomiędzy państwa członkowskie. Tymczasem jest również oczywiste, że podejście oparte na „kliencie” jest najbardziej zgodne z osiągnięciem tych celów. W konsekwencji podejście to stanowi jedyną właściwą wykładnię.

30 Rzeczpospolita Polska podkreśla, że charakter usługobiorcy – czy chodzi o podróżnego, konsumenta końcowego czy o biuro pośredniczące – nie ma znaczenia. Państwo to opiera się, przez analogię, w szczególności na wyroku z dnia 22 października 1998 r. w sprawach

połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, i twierdzi, że w wyroku tym, pomimo odstępstwa odnoszącego się do biur podróży, Trybunał opowiedział się za szeroką interpretacją art. 26 szóstej dyrektywy, przedkładając cel tej procedury nad dosłowne brzmienie wymienionego artykułu.

31 Podejście oparte na „kliencie”, przeciwnie do podejścia opartego na „podróżnym”, jest zgodne z zasadą neutralności podatku VAT i odnosi się w ten sam sposób do podmiotów gospodarczych sprzedających zorganizowane podróże bezpośrednio podróżnym oraz sprzedających takie podróże innym podmiotom gospodarczym.

32 Co do ryzyka podwójnego opodatkowania, na które powołała się Komisja, Rzeczpospolita Polska twierdzi, że jego przyczyną jest współistnienie dwóch spornych podejść i że ryzyko to nie istnieje w razie przyjęcia jednego tylko podejścia.

33 Co do podnoszonych przez Komisję niespójności w pierwszej kolejności w odniesieniu do wyrażenia „we własnym imieniu wobec klientów”, Rzeczpospolita Polska kwestionuje ich istnienie. Komisja pomyliła wyrażenie „względem klientów”, użyte w wersji art. 26 szóstej dyrektywy w języku angielskim, z wyrażeniem „względem »swoich« klientów”. Tylko to drugie wyrażenie mogłoby mieć charakter wyrażenia zbędnego.

34 Ponadto sama Komisja posłużyła się wyrażeniem „który działa we własnym imieniu wobec klientów” w wielu wersjach językowych swojego projektu dyrektywy Rady z dnia 8 lutego 2002 r. zmieniającej dyrektywę 77/388 w odniesieniu do specjalnego systemu dla biur podróży [COM(2002) 64 wersja ostateczna].

35 Sformułowanej przez Komisję obawy, by wyrażenie to nie doprowadziło do zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży do pośredników, nie można podzielić z powodu wyrażonej wzmianki zawartej w art. 306 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, która mówi o tym, że wyklucza.

36 Co się tyczy w drugiej kolejności wyrażenia „który ma zapłacić podróżny”, Trybunał uznał, że wyrażenia tego nie należy interpretować dosłownie i że obejmuje ono również świadczenie wzajemne, które ma spełnić osoba trzecia.

37 Podejście Komisji rodzi prócz tego problem praktyczny, gdyby była procedura szczególna dla biur podróży miałaby znaleźć zastosowanie jedynie do sprzedaży na rzecz podróżnego jako konsumenta końcowego, to mogłaby zaistnieć konieczność weryfikacji w sposób indywidualny dla każdego przypadku, czy nabywca usługi turystycznej jest rzeczywiście osobą, która będzie z niej korzystać, i czy nie dokona odsprzedaży tej usługi innej osobie.

38 Ponadto ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, na który powołała się Komisja, jest dla sprawy nieistotny, ponieważ przepisy sporne w sprawie, która doprowadziła do wydania tego wyroku – przeciwnie niż przepisy sporne w postępowaniu z niniejszej skargi – były jednoznaczne.

#### Ocena Trybunału

39 Aby dokonać oceny niniejszej skargi, należy ustalić, czy zezwalałoby biurom podróży na stosowanie spornej procedury szczególnej do transakcji dokonywanych przez nie nie tylko z „podróżnymi”, ale także z wszelkiego rodzaju „klientami”, Rzeczpospolita Polska dokonała poprawnej transpozycji art. 306–310 dyrektywy VAT.

40 Wersje w języku polskim, po pierwsze, art. 306–310 dyrektywy VAT, a po drugie, art. 26 ust. 1–4 szóstej dyrektywy, posługują się słowami „nabywca” i „turysta” w przypadku dyrektywy VAT

oraz słowami „klient” i „podróżny” w przypadku szóstej dyrektywy. Natomiast inne wersje językowe obu tych dyrektyw posługują się słowami „podróżny” lub „klient” – oboma lub jednym z nich – czasami używając ich zamiennie.

41 Mimo tych znacznych rozbieżności Komisja twierdzi, że możliwa jest wykładnia dosłowna, oparta na piśmiu z sześciu pierwotnych wersji językowych, które posługują się słowem „podróżny” w sposób systematyczny, oraz że odwołanie się do słowa „klient” w wersji tej dyrektywy w języku angielskim stanowi błąd.

42 Okoliczności, że jedynie owa wersja w języku angielskim posługuje się słowem „klient”, a nadto i czyni to jednokrotnie, mogłaby uzasadniać przypuszczenie, że doszło w tym przypadku do błędu. Przedstawione przez Komisję na rozprawie wyjaśnienia, według których różnice dla szóstej dyrektywy dokument roboczy był zredagowany po francusku, tak nie mogłyby potwierdzać, że przy tłumaczeniu tej dyrektywy na język angielski został popełniony błąd.

43 Niemniej jednak kilka spostrzeżeń prowadzi do podważenia tej analizy Komisji.

44 Przede wszystkim należy stwierdzić, że jeżeli doszło do błędu, to błąd ten nie został poprawiony w wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim.

45 Następnie, z całą pewnością słowo „klient” pojawia się nie tylko jeden raz i nie tylko w granicach jednej szczególnej wersji językowej; posługuje się nim w szeregu innych wersji językowych szóstej dyrektywy i nie zostało ono użyte tylko w art. 26 ust. 1 tej dyrektywy.

46 Ponadto, chociaż ów podnoszony błąd mógł zostać poprawiony, przynajmniej gdy przyjmowana byłaby dyrektywa VAT, tak się nie stało, gdyż słowo „klient” występuje również w licznych innych wersjach językowych art. 306–310 tej dyrektywy, czasami w sposób niesystematyczny.

47 Wreszcie projekt dyrektywy wspomniany w pkt 34 niniejszego wyroku, który istniejące przepisy miały zastąpić tekstem prawnym zasadniczo przyjmującym podejście oparte na „kliencie”, posługuje się słowem „podróżny” w wersji art. 26 ust. 1 w języku francuskim, zaś słowo „klient” używa w wersji tego przepisu w języku angielskim.

48 Wynika z tego, że – przeciwnie niż twierdzi Komisja – nie można przyjąć czysto dosłownej wykładni procedury szczególnej dla biur podróży opartej na brzmieniu jednej lub więcej niż jednej wersji językowych, z wyłączeniem innych wersji. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy uznać, że przepisy prawa Unii powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity w świetle wersji przyjętych we wszystkich językach Unii. W przypadku rozbieżności między różnymi wersjami językowymi tekstu prawnego Unii sporny przepis należy interpretować zgodnie z ogólną systematyką i celem uregulowania, którego dotyczy (wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 31).

49 W niniejszej sprawie inne przepisy, wokół przepisów posługujących się słowem „klient” użytym w wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim, są zróbnicowane w zależności od wersji językowych dwóch omawianych dyrektyw, tak że z systematyki tych przepisów nie można wyprowadzić żadnego wniosku dotyczącego wykładni procedury szczególnej dla biur podróży.

50 W odniesieniu do celu tej procedury szczególnej Trybunał wielokrotnie wskazywał, iż usługi realizowane przez biura podróży i przez organizatorów wycieczek charakteryzują się tym, że co do zasady składa się na nie wiele świadczeń, w szczególności z zakresu przewozu i zakwaterowania, które są spełniane zarówno na terytorium państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo ma swój siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej,

jak i poza tym terytorium. Ze względu na mnogość i lokalizację świadczonych usług zastosowanie przepisów ogólnych dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego wywołaby praktyczne trudności dla tych przedsiębiorstw – trudności, które mogłyby utrudniać wykonywanie ich działalności. Prawodawca unijny ustanowił w art. 26 ust. 2–4 szóstej dyrektywy procedurę szczególną opodatkowania podatkiem VAT właśnie w celu dostosowania znajdujących zastosowanie przepisów do szczególnego charakteru tej działalności (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, pkt 13–15; ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 18; wyroki: z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 23–25; z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 ISt, Zb.Orz. s. I-8691, pkt 21; a także wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-31/10 Minerva Kulturreisen, Zb.Orz. s. I-12889, pkt 17, 18).

51 W konsekwencji wspomniana procedura szczególna ma na celu uproszczenie zasad opodatkowania podatkiem VAT mających zastosowanie do biur podróży. Ma ona na celu także zrównoważony podział wpływów pochodzących z poboru tego podatku pomiędzy państwami członkowskimi, zapewniający, po pierwsze, przypisanie wpływów z podatku VAT odnoszących się do danej indywidualnej usługi państwu członkowskiemu konsumpcji tej usługi, a po drugie, przypisanie wpływów z podatku od marży biura podróży państwu członkowskiemu, w którym biuro to ma siedzibę.

52 Otóż należy podkreślić, że – co zresztą jest niesporne – podejście oparte na „kliencie” jest najbardziej zdatne do osiągnięcia tych dwóch celów, gdyż zezwala biurom podróży na korzystanie z uproszczonych zasad niezależnie od rodzaju klienta, na rzecz którego wykonują one usługi, a tym samym sprzyja zrównoważonemu podziałowi wpływów pomiędzy państwa członkowskie.

53 Okoliczności, że w 1977 r. – w czasie gdy przyjmowana była procedura szczególna dla biur podróży – większość tych biur sprzedawała swoje usługi bezpośrednio konsumentowi końcowemu, nie oznacza, że prawodawca pragnął ograniczyć stosowanie tej procedury do tego typu sprzedaży i wykluczyć z niego sprzedaż na rzecz innych podmiotów gospodarczych.

54 Jeżeli bowiem podmiot gospodarczy organizuje podróż zorganizowaną i sprzedaje ją biurom podróży, które następnie odprzedaje ją konsumentowi końcowemu, to ten pierwszy podmiot podejmuje się zadania polegającego na powiązaniu kilku usług nabytych od różnych podatników podatku VAT – osób trzecich. Zważywszy na cel procedury szczególnej dla biur podróży, jest ważne, aby podmiot ten mógł korzystać z uproszczonych zasad w zakresie podatku VAT i aby nie były one zastrzeżone dla biur podróży, które w tym przypadku ograniczają się do odprzedawania konsumentowi końcowemu zorganizowanej podróży, nabytej przez owo biuro od wspomnianego podmiotu gospodarczego.

55 Należy nadto przypomnieć, że Trybunał dokonał już wykładni słowa „podróżny”, nadając mu znaczenie szersze niż obejmujące tylko konsumenta końcowego. Tak oto w pkt 28 ww. wyroku w sprawie First Choice Holidays Trybunał orzekł, że wyrażenia „która ma być zapłacona przez podróżnego”, jakim posłużyło się w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy, nie należy interpretować dosłownie, jako wykluczającego z podstawy opodatkowania podatkiem VAT składowik „świadczenia wzajemnego” otrzymany od osoby trzeciej w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

56 Inne zastrzeżenia zgłoszone przez Komisję w celu odrzucenia podejścia opartego na „kliencie” nie podważają tej analizy.

57 Fakt, iż procedura szczególna dla biur podróży stanowi wyjątek od przepisów ogólnych, a zatem że jej zastosowanie – jako wyjątku – nie powinno być rozszerzane poza to, co konieczne dla osiągnięcia celów, do których procedura ta zmierza (zob. ww. wyrok w sprawie First Choice

Holidays, pkt 22), nie oznacza jednak, że należy przyjąć podejście oparte na „podróżnym”, jeżeli podejście to osłabia skuteczność (effet utile) tej procedury szczególnej.

58 Uznaję bowiem, że procedura szczególna dla biur podróży jest niedoskonała, Komisja podkreśla jednak – opierając się na pkt 28 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii – że to nie do państw członkowskich należy przyjąć z własnej inicjatywy podejście, które ich zdaniem ulepsza tę procedurę, ponieważ czyni to, zastępuje by one prawodawcę unijnego. Jednakże wyroku tego nie można w sposób użyteczny powołać w niniejszej sprawie, ponieważ przeciwnie do procedury szczególnej dla biur podróży przepisy sporne w sprawie, w której zapadł ów wyrok, były jednoznaczne.

59 Argument wywiedziony z powoływanych niespójności wynikających z odczytania słowa „klient” nie jako „podróżny”, lecz jako „wszelkiego rodzaju klient”, jest ważny tylko wobec pierwotnej wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim i wzorowanych na niej późniejszych wersji językowych, które posługują się tym słowem tylko jednokrotnie. Argument ten jest bezskuteczny w odniesieniu do wersji językowych dyrektywy VAT, które posługują się tym słowem w jej art. 306–310 w sposób systematyczny.

60 Co do ryzyka stosowania tej procedury szczególnej przez biura podróży nawet w przypadkach, gdy działają one jako pośrednicy, do tego wskazał, że ryzyko to nie zachodzi ze względu na wyraźne sformułowanie zawarte w art. 306 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, wykluczające w każdym wypadku taką możliwość.

61 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, art. 306–310 dyrektywy VAT należy interpretować jako zgodne z podejściem opartym na „kliencie”.

62 Skargę Komisji należy zatem oddalić jako bezzasadną.

### **W przedmiocie kosztów**

63 Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawą. Ponieważ Rzeczpospolita Polska wniosła o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a Komisja przegrała sprawą, należy obciążyć ją kosztami postępowania. Na podstawie art. 140 § 1 tego regulaminu, zgodnie z którym państwa członkowskie interweniujące w sprawie pokrywają własne koszty, należy orzec, że Republika Czeska, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Republika Portugalska oraz Republika Finlandii pokrywają własne koszty.

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

- 1) **Skarga zostaje oddalona.**
- 2) **Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami poniesionymi przez Rzeczpospolitą Polskę.**
- 3) **Republika Czeska, Królestwo Hiszpanii, Republika Francuska, Republika Portugalska i Republika Finlandii pokrywają własne koszty.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.