

62011CO0220

POSTANOWIENIE TRYBUNAŁU (szósta izba)

z dnia 1 marca 2012 r. (*)

„Artykuł 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu postępowania — Dyrektywa o podatku VAT — Szczególna procedura opodatkowania biur podróży — Wykonywanie usług przewozu autokarowego na rzecz biur podróży z wykluczeniem wszelkich innych usług”

W sprawie C-220/11

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nejvyšší správní soud (Republika Czeska) postanowieniem z dnia 28 kwietnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 maja 2011 r., w postępowaniu:

Star Coaches s.r.o.

przeciwko

Finančnímu úředitelství pro hlavní město Prahu,

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: U. Løhmus, prezes izby, A. Arabadjiev i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

zamierzając orzec postanowieniem z uzasadnieniem zgodnie z art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu,

po wysłuchaniu rzecznika generalnego,

wydaje następujące

Postanowienie

1

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 306 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”).

2

Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Star Coaches s.r.o. (zwaną dalej „spółką Star Coaches”) a Finančním úředitelstvím pro hlavní město Prahu (izbą skarbową dla m.st. Pragi, Republika Czeska) w przedmiocie decyzji podatkowej nakazującej zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), skierowanej do tej spółki w odniesieniu do stycznia 2008 r.

Ramy prawne

Prawo Unii

3

Zgodnie z art. 306 dyrektywy o podatku VAT, znajdującym się w jej tytule XII, rozdziale III, noszącym intytulację „Procedura szczególna dla biur podróży”:

„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 wyłączenie 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”.

4

Artykuł 307 tej samej dyrektywy ma brzmienie następujące:

„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”.

5

Artykuł 308 tej samej dyrektywy stanowi, co następuje:

„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 biur 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 są bezpośrednio korzyści turysty”.

6

Artykuł 310 dyrektywy o podatku VAT ma brzmienie następujące:

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

Prawo czeskie

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (ustawa nr 235/2004 o podatku VAT, zwana dalej „zákonem o DPH”) zawiera § 89, noszący intytulację „Procedura szczegółná w odniesieniu do usług turystycznych”, który – według stanu obowiązującego na rok 2008 – miał brzmienie następujące:

„1.

Procedura szczegółná ma zastosowanie do podmiotu świadczącego usługi turystyczne, który świadczy usługi turystyczne, działając wobec klienta we własnym imieniu.

2.

Użyte w niniejszej ustawie określenia oznaczają:

a)

»podmiot świadczący usługi turystyczne« – podatnika, który świadczy usługę turystyczną na rzecz klienta;

b)

»klient« – podmiot, na którego rzecz świadczona jest usługa turystyczna;

c)

»usługa turystyczna« – świadczona na rzecz klienta usługa obejmująca zespół usług i ewentualnie towarów o charakterze turystycznym, przy czym poszczególne usługi i towary turystyczne nabywane są od innych podatników; świadczenie usługi turystycznej uważa się za świadczenie jednej usługi także w wypadku, gdy wykonanie usługi turystycznej obejmuje wykorzystanie wielu usług i ewentualnie wielu towarów turystycznych nabytych od innych podatników; świadczenie na rzecz klienta usługi obejmującej jedynie jedną nabytą usługę turystyczną, zakwaterowanie lub przewóz uznaje się także za usługę turystyczną”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

Spółka Star Coaches prowadzi działalność w zakresie autokarowego przewozu osób na terenie Republiki Czeskiej i innych państw członkowskich. Organizuje takie przewozy albo przy użyciu własnych autokarów, albo poprzez korzystanie z usług podwykonawców – innych przewoźników będących podatnikami podatku VAT. Klientami skarżącej spółki są wyłącznie biura podróży z Republiki Czeskiej lub innych państw członkowskich. Wobec swych klientów spółka Star Coaches działa zawsze w imieniu własnym. Gdy skarżąca korzysta z usług podwykonawców, wystawia klientom faktury z wyszczególnieniem kwoty podatku VAT, a także żąda zwrotu nadpłaconego podatku VAT na zasadach ogólnego systemu podatku VAT.

Spółka Star Coaches wielokrotnie odliczała znaczące kwoty nadpłaconego podatku VAT. W tym względzie Finanční úřad pro Prahu 5 (pięty urząd skarbowy w Pradze) doszedł do wniosku, że spółka ta świadczy usługi turystyczne i powinna być stosowana nie do zasad ogólnego systemu prawa wspólnotowego, ale do procedury szczególnej ustanowionej dla biur podróży, o

której mowa w § 89 zákona o DPH. W dniu 25 czerwca 2008 r. organ ten wydał decyzję podatkową nakazującą zwrot podatku VAT za styczeń 2008 r.

10

Spółka Star Coaches złożyła odwołanie od tej decyzji podatkowej. Odwołanie to zostało oddalone decyzją Finanční úřadu pro hlavní město Prahu z dnia 16 grudnia 2008 r., na którą to decyzję skarżąca spółka wniosła skargę do Městského soudu v Praze (sądu miejskiego w Pradze), który wyrokiem z dnia 18 czerwca 2010 r. owo skargę oddalił. Od tego ostatniego wyroku spółka Star Coaches złożyła skargę kasacyjną do Nejvyššího správního soudu (naczelnego sądu administracyjnego).

11

Sąd odsyłający wywił w tym celu w przedmiocie stosowania procedury szczególnej dla biur podróży, o której mowa w art. 306 dyrektywy o podatku VAT.

12

Sąd ten wskazuje, po pierwsze, na różnicę pomiędzy czeskim brzmieniem tego przepisu a § 89 zákona o DPH, który wdrożył ten przepis dyrektywy do prawa krajowego. Podczas gdy przepisy dyrektywy odnoszą się do usług wykonywanych na rzecz podróży, § 89 zákona o DPH odnosi się do usług wykonywanych na rzecz klientów biur podróży, co obejmuje nie tylko podróży, ale też inne osoby. Sąd odsyłający podkreśla jednak, że istnieje także różnica pomiędzy wersjami językowymi art. 306 dyrektywy o podatku VAT i art. 26 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”), która obowiązuje przed wejściem w życie dyrektywy o podatku VAT; różnice te polegają na tym, że w niektórych wersjach mowa jest o „klientach”, a w innych – o „podróżnym”. Sąd odsyłający dodaje, że przeciwko kilku państwom członkowskim, w tym przeciwko Republice Czeskiej, Komisja Europejska wytoczyła skargę o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego za posunięcie się terminem „klient”, który obejmuje zdaniem Komisji zbyt szeroki krąg osób.

13

Sąd odsyłający zapytuje, po drugie, na wypadek gdyby Trybunał orzekł, że art. 306 dyrektywy o podatku VAT rozciąga się na klientów biura podróży, czy przedsiębiorstwo takie jak spółka Star Coaches należy zaklasyfikować jako biuro podróży w rozumieniu tego przepisu. Sąd ten wskazuje, że jego zdaniem nie należy dokonywać tego rodzaju kwalifikacji, gdyż przedsiębiorstwo to świadczy jedynie usługi przewozowe i nie świadczy żadnych innych usług turystycznych. Ma z tego wynikać, że niniejsze sprawy należy odróżnić do stanu faktycznego, na tle którego zapadł wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, w którym – poza zakwaterowaniem – zainteresowane przedsiębiorstwo świadczyło także usługi informacyjne, doradcze i w zakresie rezerwacji noclegów.

14

Nejvyšší správní soud, uznając, że wykładnia art. 306 dyrektywy o podatku VAT jest niezbędna dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy art. 306 [dyrektywy o podatku VAT] obejmuje jedynie usługi świadczone przez biura podróży na rzecz kościelnych odbiorców usług przewozowych (podróżnych), czy też obejmuje on także usługi świadczone na rzecz innych podmiotów (nabywców)?

2)

Czy przewoźnik, który świadczy jedynie usługi w zakresie przewozu osób poprzez zapewnianie przewozów autokarowych na rzecz biur podróży (a nie bezpośrednio na rzecz podróżnych) i który nie świadczy żadnych innych usług (zakwaterowania, informacji, doradztwa itp.), może być uznany za biuro podróży w rozumieniu art. 306 [dyrektywy o podatku VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

15

Za pomocą pierwszego pytania skierowanego do Trybunału sąd odsyłający zmierza do ustalenia, jaki jest przedmiotowy zakres zastosowania szczególnej procedury VAT określonej w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT, a za pomocą drugiego pytania zmierza do ustalenia, jaki jest podmiotowy zakres zastosowania tej procedury.

16

Najpierw należy odpowiedzieć na pytanie drugie, w celu ustalenia, czy ta szczególna procedura odnosi się do przedsiębiorstwa takiego jak spółka Star Coaches, przed poddaniem analizie – w drugiej kolejności i jeżeli zajdzie taka potrzeba – pytania pierwszego, dotyczącego przedmiotowego zakresu zastosowania takiej procedury.

W przedmiocie pytania drugiego

17

Zgodnie z art. 104 § 3 akapit pierwszy regulaminu postępowania, jeżeli odpowiedź na pytanie skierowane w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym może zostać w sposób jednoznaczny wyprowadzona z istniejącego orzecznictwa, Trybunał może, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, orzec postanowieniem z uzasadnieniem, zawierającym odesłanie do odpowiedniego orzecznictwa.

18

Trybunał jest zdania, że tak wątpliwie nie jest w niniejszej sprawie. Odpowiedź na drugie pytanie zadane przez sąd odsyłający może bowiem zostać w sposób jasny wywiedziona z orzecznictwa dotyczącego art. 26 szóstej dyrektywy, której brzmienie zostało przejęte przez art. 306 dyrektywy o podatku VAT. Orzecznictwo dotyczące pojęcia biura podróży w rozumieniu tego art. 26 ma w konsekwencji zastosowanie do tego samego pojęcia zawartego w art. 306 dyrektywy o podatku VAT.

19

Należy zatem przypomnieć, że zgodnie z ustalonym orzecznictwem Trybunału szczególna procedura VAT przewidziana w art. 26 szóstej dyrektywy ma na celu dostosowanie wątpliwych przepisów do szczególnego charakteru działalności biur podróży i organizatorów wycieczek

turystycznych. Usługi świadczone przez te przedsiębiorstwa charakteryzują się tym, że bardzo często składają się z wielu świadczeń, w szczególności w zakresie przewozu i zakwaterowania, wykonywanych zarówno na terytorium państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo to ma siedzibę lub stały zakład, jak i poza tym terytorium. Zastosowanie przepisów prawa powszechnego dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń podatku naliczonego spowodowałyby, ze względu na wielość i lokalizację świadczeń, praktyczne trudności dla tych przedsiębiorstw, co mogłoby utrudniać wykonywanie ich działalności (zob. ww. wyrok w sprawie Van Ginkel, pkt 13–15; wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. 6229, pkt 18; a także wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 23, 24).

20

Niemniej jednak okoliczności, że biuro podróży ogranicza się do dostarczenia zakwaterowania wakacyjnego podróżnemu, nie jest wystarczająca, by wykluczyć tę usługę spod zakresu zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy. Oferowana przez biuro podróży usługa może bowiem, nawet w takim wypadku, nie ograniczać się do jednego świadczenia, lecz obejmować, poza wynajęciem zakwaterowania, także inne świadczenia, takie jak informacje i rady, za pomocą których biuro podróży zapewnia szeroki wybór możliwości w zakresie spędzenia wakacji i rezerwacji noclegu (ww. wyrok w sprawie Van Ginkel, pkt 24).

21

Ponadto Trybunał uwzględni, że niezależnie od formalnej kwalifikacji podmiotu gospodarczego, podstawy, na których opiera się szczególna procedura dotycząca biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, dotyczy także przypadku, w którym podmiot gospodarczy nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych czynności w ramach innej działalności (zob. ww. wyrok w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 20, 21; a także wyrok z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 ISt, Zb. Orz. s. I-8691, pkt 22).

22

Nie można zatem wykluczyć, że usługa autokarowego przewozu osób, która – w sytuacji gdy nie jest świadczona za pomocą własnych autokarów – świadczona jest z wykorzystaniem usług przewozowych świadczonych przez podwykonawców bądźcych podatnikami podatku VAT, podlega szczególnej procedurze określonej w art. 306 dyrektywy o podatku VAT. Okoliczności, że usługi takie nie obejmują usług zakwaterowania, nie jest wystarczająca, by wykluczyć je spod zakresu zastosowania tego przepisu.

23

Niemniej jednak, zgodnie z podejściem przyjętym przez Trybunał w ww. wyroku w sprawie Van Ginkel, wymagane jest, by usługi te nie ograniczały się do jednego świadczenia i by obejmowały, poza przewozem, także inne świadczenia, takie jak udzielanie informacji i porad w przedmiocie możliwości wypoczynku wakacyjnego i rezerwacji podróży autokarowej. Trybunał orzekł bowiem, że z ww. wyroku w sprawie Van Ginkel nie można wywieść, by każda odrębna usługa świadczona przez biuro podróży lub organizatora wycieczek była objęta procedurą szczególną przewidzianą w art. 26 szóstej dyrektywy (wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-31/10 Minerva Kulturreisen, Zb. Orz. s. I-12889, pkt 19). Względem ten ma także zastosowanie do podmiotu gospodarczego, który nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w znaczeniu zazwyczaj przypisywanym tym określeniom.

24

Tymczasem gdy chodzi o spółkę Star Coaches, sąd odsyłający wskazuje, że świadczy ona jedynie usługi przewozowe na rzecz biur podróży z wyłączeniem wszelkich innych usług. Sąd ten dodaje wyrażnie, że spółka ta nie świadczy żadnych usług, takich jak zakwaterowanie, przewodnictwo turystyczne czy poradnictwo.

25

Wynika stąd, że usługi świadczone przez spółkę Star Coaches nie są w żadnym razie usługami tego samego rodzaju co oferowane przez biura podróży lub organizatorów wycieczek turystycznych.

26

W konsekwencji na drugie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć, że przedsiębiorstwo przewozowe, które ogranicza się do zapewniania przewozu osób przez świadczenie usług przewozu autokarowego na rzecz biur podróży i które nie świadczy żadnych innych usług, takich jak zakwaterowanie, przewodnictwo turystyczne czy poradnictwo, nie dokonuje transakcji objętych procedurą szczególnie dla biur podróży określonej w art. 306 dyrektywy o podatku VAT.

W przedmiocie pytania pierwszego

27

Zważywszy na odpowiedź udzieloną przez Trybunał na pytanie drugie, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie pierwsze.

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:

Przedsiębiorstwo przewozowe, które ogranicza się do zapewniania przewozu osób poprzez świadczenie usług przewozu autokarowego na rzecz biur podróży i które nie świadczy żadnych innych usług, takich jak zakwaterowanie, przewodnictwo turystyczne czy poradnictwo, nie dokonuje transakcji objętych procedurą szczególnie dla biur podróży określonej w art. 306 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

Podpisy

(*) Język postępowania: czeski.