

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Harmonizacja ustawodawstw podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Procedura szczególna dla biur podróży – Zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych najmowanych od innych podatników – świadczenia dodatkowe – Główny lub pomocniczy charakter świadczenia – Obniżone stawki podatku – Zakwaterowanie udostępniane przez biuro podróży w jego własnym imieniu

W sprawie C-552/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) postanowieniem z dnia 3 sierpnia 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 września 2017 r., w postępowaniu:

Alpenchalets Resorts GmbH

przeciwko

Finanzamt München Abteilung Körperschaften

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (sprawozdawca) i C. Vajda sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: K. Malacek, administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 lipca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Alpenchalets Resorts GmbH przez M. Laukemanna, Rechtsanwalt, oraz E. Meilingera,

– w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzego i R. Kanitza, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu rządu niderlandzkiego przez M. Bulterman i M. Noort, działające w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez N. Gossement oraz B.R. Killmanna, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 września 2018 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 ust. 2 akapit pierwszy i art. 306 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy spółką Alpenchalets Resorts GmbH (zwaną dalej „Alpenchalets”) a Finanzamt München (urzędem skarbowym w Monachium) w przedmiocie opodatkowania udostępniania zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 98 ust. 1 i 2 dyrektywy VAT, który należy do tytułu VIII tej dyrektywy, zatytułowanego „Stawki”, państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone, które mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie zostały określone w załączniku III do tej dyrektywy.

4 Załącznik III zawiera „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, którego pkt 12 przewiduje:

„zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych oraz wynajem miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych;

[...]”.

5 Rozdział 3, zatytułowany „Procedura szczególna dla biur podróży”, znajdujący się w tytule XII dyrektywy VAT, poświadczonym „Procedurom szczególnym”, zawiera art. 306, który stanowi:

„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 wyłącznie 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”.

6 Artykuł 307 tej dyrektywy przewiduje:

„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”.

7 Zgodnie z art. 308 rzeczony dyrektywy:

„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 są bezpośrednio korzystne dla turysty”.

8 Artykuł 309 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innym podatnikom są dokonywane przez takie osoby poza Wspólnotą, świadczenie usług przez biura podróży jest uznawane za działalność pośrednika, zwolnioną zgodnie z art. 153.

Jeżeli transakcje, o których mowa w akapicie pierwszym, są dokonywane zarówno na terytorium Wspólnoty, jak i poza nią, tylko ta część usług biura podróży, która dotyczy transakcji dokonywanych poza Wspólnotą, może być zwolniona”.

9 Artykuł 310 dyrektywy VAT stanowi:

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

Prawo niemieckie

10 Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym) z dnia 21 lutego 2005 r. (BGBl. I, s. 386), zmieniona ustawą z dnia 22 grudnia 2009 r. (BGBl. I, s. 3950) (zwana dalej „ustawą o VAT”), stanowi w § 12, zatytułowanym „Stawki”:

„1. Stawka podatku wynosi 19% podstawy opodatkowania dla wszystkich transakcji podlegających opodatkowaniu (§ 10, 11, § 25 ust. 3, oraz § 25 bis ust. 3 i 4).

2. Obniżona stawka podatku wynosząca 7% stosuje się w przypadku następujących transakcji:

[...]

11. Wynajem pokoi mieszkalnych lub sypialnych przeznaczonych przez przedsiębiorcę na czasowe zakwaterowanie osób trzecich, a także czasowy wynajem miejsc na kempingach. Zdanie pierwsze nie ma zastosowania do świadczeń, które nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów wynajmu, nawet jeżeli opłata za wynajem zawiera w sobie także wynagrodzenie z tytułu tych świadczeń”.

11 Paragraf 25 tej ustawy, zatytułowany „Opodatkowanie usług turystycznych”, ma następujące brzmienie:

„1. Poniższe przepisy mają zastosowanie do świadczonych przez przedsiębiorcę usług turystycznych, które nie są przeznaczone dla przedsiębiorstwa usługobiorcy, o ile przedsiębiorca

występuje wobec usługobiorcy we własnym imieniu i korzysta z usług turystycznych osób trzecich. Usługodawca przedsiębiorcy uważa się za odrębny usługodawca. Jeżeli w ramach jednej podróży przedsiębiorca świadczy na rzecz usługobiorcy więcej usług tego rodzaju, uważa się je za pojedynczą usługę odrębną. Miejsce świadczenia odrębnej usługi określa się na podstawie § 3a ust. 1. Usługi turystyczne osób trzecich to usługi i inne świadczenia osób trzecich, z których korzysta bezpośrednio podróżny.

2. Odrębna usługa jest zwolniona w zakresie, w jakim usługi turystyczne osób trzecich, które są jej przypisane, są wykonywane na terytorium państwa trzeciego. Przedsiębiorca musi wykazać, że została spełniona przesłanka zwolnienia. Bundesministerium der Finanzen [(federalny minister finansów)] może za zgodą Bundesrat [(wyższej izby parlamentu)] ustalić w drodze zarządzenia warunki, na jakich przedsiębiorca ma przedstawić ów dowód.

3. Wartość odrębnej usługi oblicza się na podstawie różnicy pomiędzy kwotą zapłaconą przez usługobiorcę w celu otrzymania usługi a kwotą zapłaconą przez przedsiębiorcę za usługi turystyczne osób trzecich. Podatek obrotowy nie wchodzi do podstawy opodatkowania. Przedsiębiorca, zamiast obliczać podstawę opodatkowania dla każdej usługi, może obliczyć ją albo dla grupy usług, albo dla wszystkich usług świadczonych w danym okresie podatkowym.

4. Z zastrzeżeniem § 15 ust. 1 przedsiębiorca nie jest uprawniony do odliczenia jako podatku naliczonego kwot podatku, które zostały zafakturowane na niego w odrębny sposób za usługi turystyczne osób trzecich, a także kwot podatku należnych na podstawie § 13 ter. W pozostałym zakresie ma zastosowanie § 15.

[...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 W 2011 r. Alpenchalets najmuje od właścicieli domy w Niemczech, Austrii i Włoszech, a następnie wynajmuje je we własnym imieniu indywidualnym klientom w celach urlopowych. Poza zakwaterowaniem świadczenia obejmują sprząatanie mieszkania, a także w niektórych wypadkach usługę prania i dostawy pieczywa.

13 Alpenchalets obliczy VAT na podstawie swojej marży zgodnie z § 25 ustawy o VAT, który obejmuje usługi turystyczne, i zastosował zwykłe stawki opodatkowania. Następnie pismem z dnia 6 maja 2013 r. spółka ta wniosła o zmianę deklaracji podatkowej i o zastosowanie obniżonej stawki VAT na podstawie § 12 ust. 2 ustawy o VAT. Wniosek ten został oddalony przez urząd skarbowy w Monachium.

14 Alpenchalets wniosł skargę do Finanzgericht (sądu do spraw finansowych, Niemcy), który oddalił ją z tego powodu, że do omawianych usług turystycznych miało zastosowanie na podstawie § 25 ustawy o VAT system opodatkowania marży oraz że zastosowanie obniżonej stawki opodatkowania nie było możliwe, ponieważ świadczenie usługi turystycznej w rozumieniu tego przepisu nie znajdowało się w wykazie obniżonych stawek VAT wymienionych w § 12 ust. 2 tej ustawy.

15 W celu zaskarżenia tej decyzji Alpenchalets zwrócił się do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy).

16 Sąd odsyłający zauważył, po pierwsze, że z wyroku z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435) wynika, że procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie do usług biura podróży, które obejmują jedynie zakwaterowanie. Stwierdzając, że rozwiązanie to zostało potwierdzone przez późniejsze orzecznictwo Trybunału, sąd odsyłający zastanawia się

nad tym, czy wspomniane rozwiązanie nie powinno zosta  poddane ponownej ocenie w świetle wyroku z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C 453/05, EU:C:2007:369), w którym Trybunał dokona  rozr bnienia na g wny i pomocniczy charakter świadczenia usług.

17 Po drugie, sąd odsyłający uważa za konieczne zweryfikowanie, czy możliwe jest w rozpatrywanej przez niego sprawie zastosowanie obniżonej stawki VAT, pomimo że transakcje biur podr y w rozumieniu art. 306 dyrektywy VAT należy uznawa  za takie właśnie transakcje, a które jako takie nie podlegają przepisom za cznika III do tej dyrektywy. Zdaniem tego sądu w zakresie, w jakim wynajem obiektu wakacyjnego poza procedur  szczególną dla biur podr y podlega obniżonej stawce VAT, możliwe jest dopuszczenie tej samej obniżonej stawki dla podobnej usługi, która objęta jest wspomnianą procedur  szczególną.

18 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowi  zawiesi  postępowanie i zwr ci  się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy  wiadczenie polegające w zasadniczej mierze na udostępnieniu mieszkania wakacyjnego, któremu towarzyszy  dodatkowe świadczenia, które można zaklasyfikowa  wy cznie jako świadczenia pomocnicze względem świadczenia g wnego, podlegają zgodnie z wyrokiem z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C 163/91, EU:C:1992:435) procedurze szczególnej dla biur podr y przewidzianej w art. 306 dyrektywy VAT?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierd cej na pytanie pierwsze: czy to świadczenie, oprócz procedury szczególnej dla biur podr y przewidzianej w art. 306 dyrektywy VAT, może także podlega  obniżeniu stawki podatku z tytułu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych w rozumieniu art. 98 ust. 2 wspomnianej dyrektywy w związku z pkt 12 jej za cznika III?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

19 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 306–310 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że samo udostępnienie przez biuro podr y obiektu wypoczynkowego najmowanego od innych podatników lub też udostępnienie obiektu wypoczynkowego, któremu to udostępnieniu towarzyszy  inne dodatkowe świadczenia pomocnicze, objęte jest procedur  szczególną dla biur podr y.

20 W pierwszej kolejności należy zauwa y , że na podstawie art. 306 dyrektywy VAT owa szczególna procedura ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy biuro podr y korzysta przy organizacji podr y z dostaw towarów i świadczenia usług nabytych u innych podatników (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., Kozak, C 557/11, EU:C:2012:672, pkt 18, 21).

21 Tymczasem wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie zawiera żadnej informacji o tym, czy właściciele lub korzystający z nieruchomości, które zostały wynajęte jako obiekty wypoczynkowe na rzecz Alpenchalets, są podatnikami VAT.

22 Trybunał może zatem udzieli  odpowiedzi na pytanie pierwsze jedynie z zastrzeżeniem, że owi właściciele lub korzystający z nieruchomości mają status „podatników VAT”, czego zweryfikowanie należy do sądu odsyłającego.

23 Jak wynika z treści art. 306 dyrektywy VAT, a także z orzecznictwa Trybunału, procedura szczególna dla biur podr y ma zastosowanie jedynie w przypadku, gdy biuro korzysta w celu zorganizowania podr y z towarów i usług osób trzecich, co oznacza, że jego własne usługi, to znaczy usługi, które nie zostały nabyte u osób trzecich, lecz które zostały wyświadczone przez

samo biuro, nie podlegaj? tej procedurze (zob. podobnie wyrok z dnia 25 pa?dziernika 2012 r., Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, pkt 18, 21, 23, 27).

24 W tym kontek?cie zasada dotycz?ca jednego ?wiadczenia przytoczona przez s?d odsy?aj?cy i wspomniana w pkt 18 wyroku z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), która znajduje zastosowanie w dziedzinie ogólnego prawa VAT, nie mo?e mie? wp?ywu na ocen? wspomnianego poj?cia w kontek?cie procedurze szczególnej VAT maj?cej zastosowanie do transakcji biur podró?y (zob. podobnie wyrok z dnia 25 pa?dziernika 2012 r., Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, pkt 24).

25 Je?eli chodzi o stosowanie tej szczególnej procedury do us?ugi udost?pniania zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych nabytej od osób trzecich, to nale?y przypomnie?, jak zauwa?y? s?d odsy?aj?cy, ?e Trybuna? stwierdzi? w pkt 23 i 24 wyroku z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435), ?e samo tylko ?wiadczenie us?ugi zakwaterowania przez biuro podró?y mo?e by? obj?te ow? procedur? szczególn?. W rzeczywisto?ci bowiem w odpowiedzi na potrzeby klientów biura podró?y oferuj? formu?y wakacyjne i bardzo zróżnicowane podró?e umo?liwiaj?ce podró?nym po??czenie na okre?lonych przez niego warunkach us?ug transportowych, zakwaterowania i wszelkich innych us?ug, jakie mog? ?wiadczy? owi przedsi?biorcy. Wy??czenie z zakresu zastosowania art. 306 szóstej dyrektywy us?ug ?wiadczonych przez biuro podró?y na tej tylko podstawie, ?e obejmuj? one jedynie zakwaterowanie, prowadzi?oby do skomplikowanego systemu podatkowego, w którym stosowane przepisy w zakresie VAT uzale?nione by?yby od elementów konstytutywnych us?ug ?wiadczonych na rzecz ka?dego podró?nego. Taki system podatkowy by?by sprzeczny z celami tej dyrektywy.

26 Liczne wyroki Trybuna?u potwierdzaj? to orzeczenie.

27 W sprawie MyTravel (wyrok z dnia 6 pa?dziernika 2005 r., C?291/03, EU:C:2005:591) biuro podró?y organizowa?o wakacje po cenach rycza?towych, obejmuj?cych zakwaterowanie i zapewnienie transportu wykonywanego przez to biuro, za pomoc? jego w?asnych ?rodków. Jak wynika z pkt 19 tego wyroku, konieczne by?o dokonanie podzia?u ceny rycza?towej na cen? obj?t? procedur? szczególn? i cen? za us?ugi w?asne biura. Dokonuj?c tego podzia?u, Trybuna? uzna?, ?e owa procedura szczególna mo?e by? stosowana jedynie do us?ug zakwaterowania.

28 Z pkt 29 wyroku z dnia 13 pa?dziernika 2005 r., ISt (C?200/04, EU:C:2005:608) wynika, ?e procedura szczególna dla biur podró?y ma zastosowanie do podmiotu gospodarczego, który oferuje swoim klientom za zap?at? rycza?towej ceny, oprócz ?wiadczonych za pomoc? w?asnych ?rodków us?ug zwi?zanych z kursami i nauk? j?zyka, równie? ?wiadczenia nabyte u innych podatników, takie jak transfer do pa?stwa docelowego lub pobyt w nim. Spójnik „lub” ?wiadczy o tym, ?e jedna z tych us?ug mo?e dozna? uszczerbku, aby mo?na by?o zastosowa? wspomnian? procedur? szczególn?.

29 W wyroku z dnia 9 grudnia 2010 r., Minerva Kulturreisen (C?31/10, EU:C:2010:762, pkt 21) Trybuna? orzek?, ?e nawet je?eli wszelkie us?ugi ?wiadczone przez biuro podró?y bez zwi?zku z podró?? nie s? obj?te procedur? szczególn? z art. 26 szóstej dyrektywy 77/388/WE Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów pa?stw cz?onkowskich dotycz?cych podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1) (odpowiadaj?cego art. 306 dyrektywy VAT), to ?wiadczenie przez biuro podró?y zakwaterowania w obiekcie wypoczynkowym obj?te jest zakresem zastosowania wspomnianego art. 26, nawet je?eli us?uga ta zawiera jedynie zakwaterowanie, a nie transport.

30 Postanowienie z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C?220/11, EU:C:2012:120) równie?

nie pozwala na inny wniosek.

31 Po pierwsze, w pkt 20 tego postanowienia Trybuna? wyra?nie potwierdzi? stanowisko wynikaj?ce z wyroku z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435).

32 Po drugie, Trybuna? ograniczy? si? do stwierdzenia w tej sprawie, ?e us?ugi transportowe ?wiadczone przez podmiot gospodarczy nie mog? zosta? obj?te art. 306 dyrektywy VAT, poniewa? s? one ?wiadczone za po?rednictwem podwykonawcy nie na rzecz samego podró?nego, lecz na rzecz biura podró?y, oraz poniewa? wspomniany przewo?nik nie posiada ?adnej cechy charakterystycznej pozwalaj?cej na zrównanie jego us?ug z us?ugami biura podró?y lub organizatora wycieczek turystycznych.

33 Poniewa? samo tylko zapewnianie zakwaterowania w obiekcie wypoczynkowym przez biuro podró?y wystarcza do tego, aby zastosowanie mia?a procedura szczególna przewidziana w art. 306–310 dyrektywy, znaczenie innych dostaw lub ?wiadczenia us?ug, które ewentualnie towarzyszy? owej us?udze zakwaterowania, nie mo?e mie? wp?ywu na kwalifikacj? prawn? omawianej sytuacji, to znaczy na to, ?e obj?ta jest ona procedur? szczególn? dla biur podró?y.

34 W ten sposób w ?wietle wyroku stanowiska zawartego w wyroku z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369) nie ma potrzeby bada?, czy w odpowiednim przypadku wspomniane dostawy towarów lub us?ugi towarzyszy?ce ?wiadczeniu us?ugi zakwaterowania przez biuro podró?y maj? charakter g?ówny, czy pomocniczy.

35 Z uwagi na powy?sze rozwa?ania na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzie?, i? art. 306–310 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e samo tylko udost?pnienie przez biuro podró?y obiektu wypoczynkowego wynajmowanego od innych podatników lub te? udost?pnienie obiektu wypoczynkowego, któremu to udost?pnieniu towarzyszy? dodatkowe us?ugi, niezale?nie od znaczenia tych us?ug dodatkowych, stanowi?, ka?de z nich, pojedyncz? us?ug? obj?t? procedur? szczególn? dla biur podró?y.

W przedmiocie pytania drugiego

36 Poprzez pytanie drugie s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e ?wiadczenie przez biura podró?y polegaj?cych na zapewnieniu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych us?ug obj?tych art. 307 dyrektywy VAT mo?e zosta? poddane obni?onej stawce lub te? jednej z obni?onych stawek znajduj?cych si? w tym pierwszym przepisie.

37 W tym zakresie nale?y przypomnie?, ?e zgodnie z samym brzmieniem owego art. 307 transakcje dokonane w warunkach przewidzianych w art. 306 tej dyrektywy przez biuro podró?y do celu realizacji podró?y s? uwa?ane dla celów podatkowych za pojedyncz? us?ug? ?wiadczon? przez biuro podró?y na rzecz turysty. Z powy?szego wynika, ?e poniewa? us?uga ?wiadczenia zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych obj?ta jest procedur? szczególn? dla biur podró?y, jej traktowanie pod wzgl?dem podatkowym nie podlega regu?om maj?cym zastosowanie do zapewniania zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych, lecz jest zdeteterminowane procedur? szczególn? ustanowion? przez dyrektyw? VAT dla ?wiadczenia pojedynczej us?ugi przez biuro podró?y.

38 Ponadto nale?y stwierdzi?, ?e zgodnie z owym art. 98 ust. 2 obni?ona stawka mo?e mie? zastosowanie jedynie do towarów i us?ug z kategorii znajduj?cej si? w za??czniku III do dyrektywy VAT.

39 Tymczasem ?wiadczenie pojedynczej us?ugi przez biuro podró?y w rozumieniu art. 307 tej

dyrektywy nie znajduje się w tym załączniku.

40 Tak więc obniżona stawka przewidziana w art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT nie ma zastosowania do świadczenia usług zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych objętego procedurą szczególnie dla biur podróży.

41 W konsekwencji na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że art. 98 ust. 2 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie przez biura podróży polegających na świadczeniu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych usług objętych art. 307 tej dyrektywy nie może zostać poddane obniżonej stawce ani też jednej z obniżonych stawek znajdujących się w tym pierwszym przepisie.

W przedmiocie kosztów

42 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 (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **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 samo tylko udostępnienie przez biuro podróży obiektu wypoczynkowego wynajmowanego od innych podatników lub też udostępnienie obiektu wypoczynkowego, któremu to udostępnieniu towarzyszą dodatkowe usługi, niezależnie od znaczenia tych usług dodatkowych, stanowi, każde z nich, pojedynczą usługę objętą procedurą szczególnie dla biur podróży.**

2) **Artykuł 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że świadczenie przez biura podróży polegających na świadczeniu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych usług objętych art. 307 tej dyrektywy nie może zostać poddane obniżonej stawce ani też jednej z obniżonych stawek znajdujących się w tym pierwszym przepisie.**

Podpisy

* Język postępowania: niemiecki.