

Downloaded via the EU tax law app / web

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 6 czerwca 2013 r.(1)

Sprawa C-189/11

Komisja Europejska

przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Sprawa C-193/11

Komisja Europejska

przeciwko

Rzeczypospolitej Polskiej

Sprawa C-236/11

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Włoskiej

Sprawa C-269/11

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Czeskiej

Sprawa C-293/11

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Greckiej

Sprawa C-296/11

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Francuskiej

Sprawa C-309/11

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Finlandii

Sprawa C-450/11

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Portugalskiej

VAT – Procedura szczególna dla biur podróży

1. W rozpatrywanej serii skarg o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja nie zgadza się z wykładnią dyrektywy 2006/112(2) przyjętą przez osiem państw członkowskich, zgodnie z którą szczególna procedura VAT dotycząca marż biur podróży (zwana dalej „procedurą marży”) określona w art. 306–310 owej dyrektywy (załącznik I do tej opinii) znajduje zastosowanie niezależnie od tego, czy klient jest czy nie jest rzeczywiście podróżnym. W oparciu o terminologię użytą w niektórych wersjach językowych wspomnianych przepisów stanowisko to jest określone jako „podejście klienta”. Komisja zapewnia, że zgodnie z obowiązującym prawem (oraz praktyką w pozostałych państwach członkowskich) procedura marży jest stosowana tylko w przypadku, gdy klient jest podróżnym. Taka wykładnia jest na podstawie terminologii użytej w innych wersjach językowych określana jako „podejście podróżnego”. Na tym polega sedno podstawowego problemu we wszystkich rozpatrywanych sprawach oraz jedyny problem w siedmiu z nich. W niniejszej opinii zajmę się tylko tym zagadnieniem.

2. Co się tyczy Królestwa Hiszpanii, Komisja sprzeciwia się dodatkowo trzem innym aspektom przepisów krajowych regulujących procedurę marży, dotyczącym odpowiednio kwestii wyłączenia z procedury marży sytuacji, w których biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną sprzedają podróże zorganizowane przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową, oświadczenia w sprawie kwoty podatku VAT wliczonego w cenę oraz ustalenia podstawy opodatkowania w danym okresie opodatkowania. Te kwestie omówię w oddzielnej opinii, która zostanie również przedstawiona w dniu dzisiejszym.

Dyrektywa w sprawie zorganizowanych podróży

3. Definicje z art. 2 dyrektywy w sprawie zorganizowanych podróży(3) nie mają bezpośredniego znaczenia w niniejszej sprawie. Mogą one jednak okazać się przydatne w celu

zrozumienia procedury marży. Dla celów dyrektywy w sprawie zorganizowanych podróży:

„1) » impreza turystyczna« oznacza wcześniejsze ustalone kombinacje nie mniej niż dwóch z następujących usług sprzedawanych lub oferowanych do sprzedaży w określonej cenie, o okresie ich świadczenia dłuższym niż 24 godziny lub obejmującym nocleg:

a) transport;

b) zakwaterowanie;

c) inne usługi turystyczne niezwiązane z transportem lub zakwaterowaniem stanowiące znaczącą część imprezy turystycznej.

[...];

2) »organizator« oznacza podmiot, który [...] organizuje imprezy turystyczne i sprzedaje je lub oferuje na sprzedaż, zarówno w sposób bezpośredni, jak i za pośrednictwem punktu sprzedaży detalicznej;

3) »punkt sprzedaży detalicznej« oznacza podmiot, który sprzedaje lub oferuje sprzedaż usług zestawionych przez organizatora w formie imprezy;

4) »konsument« oznacza każdego, kto nabywa imprezę turystyczną lub wyraża zgodę na jej nabycie [...] lub osobę, w imieniu której główny kontrahent wyraża zgodę na nabycie imprezy [...] bądź osobę, na którą główny kontrahent lub którykolwiek z innych beneficjentów przenosi prawa do udziału w imprezie [...];

5) »umowa« oznacza umowę zawartą konsumenta z organizatorem i/lub punktem sprzedaży detalicznej”.

Procedura marży

4. Procedura marży ma swój genezę w art. 26 szóstej dyrektywy VAT (załącznik II do niniejszej opinii)(4). Jej istota jest prosta. W przypadku gdy biuro podróży, działając we własnym imieniu w ramach realizacji podróży korzysta z towarów i usług innego podatnika, wszystkie transakcje należy traktować jako jedno świadczenie podlegające opodatkowaniu VAT w państwie członkowskim biura podróży. Za podstawę opodatkowania uznaje się marżę biur podróży – bądź różnicę pomiędzy poniesionymi przez biuro podróży kosztami dostaw i usług wraz z podatkiem VAT, które są zawarte w sprzedawanej przez biuro zorganizowanej podróży, a ceną z wyłączeniem VAT, którą biuro podróży pobiera za taką podróż.

5. Procedura marży nie była ujęta w początkowych ani zmienianych wnioskach prawodawczych przedstawianych przez Komisję, nie ma zatem zapisanej genezy tego prawodawstwa, z której można byoby bezpośrednio czerpać wskazówki co do celu owej procedury. W niniejszym postępowaniu uznaje się jednak za ustalone, że jej cel jest dwojaki: ułatwienie procedury dla biur podróży, które w innym razie musiałyby odliczać lub odzyskiwać naliczony podatek VAT w innych państwach członkowskich, oraz zapewnienie, że każda usługa bądź gdzie podlega opodatkowaniu tam, gdzie jest świadczona.

6. W braku procedury marży biura podróży lub organizatorzy wycieczek zestawiający zorganizowane wakacje lub podróże w Unii Europejskiej byłiby objęci należnym podatkiem VAT od całej ceny organizowanych podróży w ich państwie członkowskim. Musieliby oni odzyskiwać VAT nałożony na nich często w innych państwach członkowskich za dostawy takie jak transport, zakwaterowanie, posiłki, wycieczki z przewodnikiem, rejsy lub zorganizowane atrakcje, które są

Źwiadczone w tych państwach członkowskich. Spowodowałyby to nie tylko znaczne komplikacje administracyjne, ale ponadto wskutek takiego podejścia, wspomniane usługi podlegałyby VAT nie w państwie, w którym były faktycznie Źwiadczone i konsumowane, lecz w państwie członkowskim, w którym zorganizowana podróż została nabyta. Duża część dochodów z VAT zostałaaby wówczas przekierowana z państw członkowskich będących celami podróży do państw członkowskich wysyłających turystów.

7. Poza tymi skutkami procedura marży jest zasadniczo neutralna w odniesieniu do systemu podatku VAT. PóŹuch dostaw traktowany jako całość nie jest obciążony ani w mniejszym, ani w wiŹkszym stopniu niż w innym przypadku i co do zasady żadna kwota rezydualna nie zostaje bezzwrotnie osadzona na etapie pośrednim, co mogłoby obciążyć zaangażowane podmioty gospodarcze. Przykład zestawienia porównawczego może być w tym względzie przydatny.

8. Jeżeli koszty usługi (na przykład transportu, hotelu lub restauracji) nabyte przez biuro podróży i zawarte w podróży zorganizowanej wynoszą 100 z wyłączeniem VAT i jeżeli marża netto biura podróży od tych usług wynosi 20, zaś VAT podlegający zastosowaniu to 20% (we wszystkich odnośnych państwach członkowskich, o ile jest ich wiŹcej niż jedno), wówczas:

– zgodnie z normalną procedurą biuro podróży kupuje za 100, plus VAT 20%, a więc za cenę 120 wraz z VAT; po dodaniu marży 20 do ceny bez VAT sprzedaje za 120, plus VAT w wysokości 24, co daje cenę z VAT 144; po odliczeniu naliczonego podatku VAT w wysokości 20 takie biuro podróży rozlicza się z organem podatkowym z różnicy pomiędzy podatkiem VAT należnym a naliczonym wynoszącą 4;

– zgodnie z procedurą marży biuro podróży kupuje za 100, plus VAT w wysokości 20, co daje cenę z VAT 120; po dodaniu marży w wysokości 20 do ceny z VAT sprzedaje za 140, plus VAT w wysokości 4, co daje cenę z VAT 144; biuro podróży nie odlicza naliczonego podatku VAT, jednak rozlicza się z organem podatkowym z tytułu VAT należnego wynoszącego 4 ze swojej marży w wysokości 20.

W obydwu przypadkach cena obejmująca VAT wynosi 144 i organy podatkowe pobierają VAT w wysokości 24, natomiast całość kosztów ponosi kupujący zorganizowaną podróż.

9. W przypadku gdy rozpatrywane usługi Źwiadczone są w co najmniej jednym państwie członkowskim niebędącym państwem, w których sprzedano zorganizowaną podróż, zgodnie z normalną procedurą biuro podróży nie może w zwykły sposób odliczyć podatku VAT naliczonego w wysokości 20 od podatku VAT należnego w wysokości 24. Jeżeli takie biuro podróży nie jest zarejestrowane w ramach podatku VAT w tym państwie członkowskim, będzie musiało przejść do skomplikowanego procesu dochodzenia zwrotu w tych państwach(5), na który być może będzie długo czekało, w przeciwieństwie do systemu natychmiastowego odliczania, w sytuacji gdy transakcje są ograniczone do jednego państwa członkowskiego. Co wiŹcej, wskazane państwo członkowskie nie pobiera podatku VAT od usług Źwiadczonych na jego terytorium. Przy stosowaniu procedury marży żadna z tych trudności nie powstaje.

10. Opisane powyżej zasady są między stronami bezsporne. Różnica w wykładni dotyczy tylko tego, czy aby stosować procedurę marży, osoba, która kupuje zorganizowaną podróż, musi być podróżnym (czyli osobą faktycznie korzystającą z usług lub innych dostaw(6)), czy może to być także inne biuro podróży. Pytanie to powstaje głównie z tego względu, że jak się okazuje, stało się bardzo powszechne, że biura podróży i organizatorzy wycieczek („organizatorzy” według terminologii z dyrektywy w sprawie zorganizowanych podróży) zestawiają zorganizowane wakacje i podróże, które sprzedają innemu biurowi podróży lub organizatorowi wycieczek („punktowi sprzedaży detalicznej” według terminologii z dyrektywy w sprawie zorganizowanych podróży) przed ostateczną sprzedażą takiej podróży. Należy wskazać, że byłoby mniej miejsca na różnice

zda?, gdyby język prawodawstwa unijnego był bardziej spójny.

11. W sześciu językach, w których szósta dyrektywa została pierwotnie napisana (duński, niderlandzki, angielski, francuski, niemiecki i włoski), słowo „voyageur” (podróżny) lub jego odpowiednik było użyte w całym art. 26 poza wersją angielską, która raz użyła słowa „customer” (klient) w celu określenia zakresu art. 26 ust. 1: „where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities”(7) (w przypadkach, gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystają z dostaw i usług innych podatników).

12. Wraz z kolejnymi rozszerzeniami anomalia ta rozprzestrzeniła się na inne wersje językowe i objęła kilka przypadków, gdzie w wersji angielskiej używane jest słowo „traveller” (podróżny).

13. Wersje estońska, łotewska, litewska, maltańska, polska, portugalska, słowacka, słoweńska i szwedzka szóstej dyrektywy podjęły za wzorem angielskim, używając słowa „klient” tylko raz, podczas gdy wersje fińska, grecka, węgierska i hiszpańska wzorowały się na innych wersjach pierwotnych i użyły słowa „podróżny” w całym przepisie. W wersji czeskiej słowo „klient” używane jest w całym tekście, nawet gdy wersja angielska używa słowa „podróżny”.

14. W dyrektywie 2006/112 ów układ uległ jednak zmianie. Pięć oryginalnych języków (1977) oprócz angielskiego (duński, niderlandzki, francuski, niemiecki i włoski) oraz czeski, estoński, grecki, węgierski, łotewski, litewski, słoweński i hiszpański użyły słowa „podróżny” w całym tekście. Angielski wzór został zastosowany w wersjach bułgarskiej, maltańskiej, polskiej i szwedzkiej. Słowo „klient” użyte zostało w całym tekście wersji portugalskiej, rumuńskiej i słowackiej. Wersja fińska używa słowa „klient” w trzech przypadkach a określenia „podróżny” – w dwóch(8).

15. W 2002 r. Komisja zaproponowała zmiany w art. 26 szóstej dyrektywy(9), w tym zastąpienie słowa „podróżny” słowem „klient” w całym tekście(10).

16. W uzasadnieniu(11) Komisja przedstawiła następujące powody dla takiej propozycji zmiany:

„[...] jednym z głównych problemów podniesionych przez państwa członkowskie oraz biura podróży jest to, że procedura marży jest stosowana wyjątkowo wtedy, gdy usługa turystyczna została sprzedana podróżnemu. Zasada ta była dostosowana do realiów rynkowych z 1977 r., kiedy zorganizowane wycieczki były sprzedawane głównie przez biura podróży bezpośrednio podróżnym. W obecnych czasach sytuacja uległa istotnej zmianie. Więcej podmiotów działa w branży i świadczenie usług turystycznych jest bardziej podzielone niż w 1977 r. A zatem coraz więcej usług świadczy się albo innym biurom turystycznym, albo innym podatnikom, którzy wykorzystują usługi turystyczne jako zachętę dla swoich pracowników lub w ramach prowadzonej działalności, np. seminaria.

Obecna sytuacja, gdzie szczególna procedura nie znajduje zastosowania, w przypadku gdy usługa turystyczna została sprzedana podmiotowi innemu niż podróżny, wcale nie gwarantuje, że przychód z VAT uzyska państwo członkowskie, w którym nastąpiła faktyczna konsumpcja. Gdy biuro podróży sprzedaje zorganizowaną podróż innemu biurowi podróży, powinny być stosowane normalne zasady dotyczące opodatkowania. Oznacza to, że takie biuro podróży powinno mieć możliwość odliczyć naliczony podatek VAT, który został zapłacony dostawcom, oraz pobrać VAT w państwach członkowskich, w których ma on siedzibę, od całej wartości dostaw realizowanych w ramach zorganizowanej podróży dla innego biura podróży. W takim

przypadku dochód z VAT od pocztkowych dostaw (np. zakwaterowanie w hotelu) nie jest pobierany przez państwa członkowskie, w których poszczególne usługi są konsumowane, trafia natomiast do państwa członkowskiego, w którym biuro podróży ma swoją siedzibę.

Aby tego uniknąć, niektóre państwa członkowskie posiadające duży przemysł turystyczny stosują inny wykładni tego artykułu i rozszerzają zakres procedury szczególnej na usługi turystyczne świadczone przez biura podróży innym klientom niż podróżni. Wskutek tego pierwotny cel tej procedury, uproszczenie i opodatkowanie w państwie członkowskim, gdzie następuje konsumpcja, jest realizowany lepiej.

Niemniej jednak prowadzi to do różnego stosowania procedury szczególnej w ramach Wspólnoty, a jest to sytuacja niezgodna z właściwym funkcjonowaniem rynku wewnętrznego, w której występuje zakłócenie konkurencji pomiędzy sprzedawcami mającymi siedzibę w innym państwie członkowskim. Jest to sytuacja nie do przyjęcia, dlatego też Komisja proponuje, aby zdanie pierwsze art. 26 ust. 2 zostało zmienione poprzez usunięcie słów »podróżnemu«.

Konsekwencją takiego podejścia będzie znaczne rozszerzenie zakresu procedury szczególnej. W wersji poprawionej procedura szczególna musi być stosowana do wszystkich dostaw realizowanych przez biura podróży na warunkach opisanych w art. 26 ust. 1, niezależnie od rodzaju klienta (osoba fizyczna, osoba prawna, firma, inne biuro podróży, etc.).

17. Propozycja nie została jeszcze przyjęta. Pozostaje ona w Radzie, gdzie, jak się zdaje, nie doszło do porozumienia.

Postępowanie

18. Z grubsza w takich okolicznościach w 2006 r. Komisja zbadała stosowanie procedury marży w Unii Europejskiej i stwierdziła, że 13 państw członkowskich stosuje ją niewłaściwie (konkretnie, państwa te przyjęły podejście klienta zamiast podróżnego). Niektóre z tych państw⁽¹²⁾ zmieniły wówczas swoje ustawodawstwo, inne jednak tego nie uczyniły. Wprawdzie Komisja wciąż liczy na to, iż proponowana przez nią zmiana zostanie wdrożona, uważa jednak, że na rynku wewnętrznym jednolitość jest najważniejsza i nieuczciwa przewaga nad konkurencją, z której czerpią korzyści niektórzy organizatorzy wycieczek, powinna zostać wyeliminowana⁽¹³⁾.

19. W związku z tym, zgodnie z procedurą ustanowioną w art. 226 WE (obecnie art. 258 TFUE), w dniu 23 marca 2007 r. Komisja wysłała wezwania do usunięcia uchybienia do ośmiu państw członkowskich, których dotyczy niniejsza sprawa. Na podstawie ich odpowiedzi w dniu 29 lutego 2008 r. Komisja wysłała uzasadnione opinie siedmiu państwom członkowskim, a w dniu 9 października 2009 r. – ósmemu, Królestwu Hiszpanii. W związku z tym, że państwa członkowskie nie zastosowały się do uzasadnionej opinii, Komisja wniosła te skargi pomiędzy 20 kwietnia i 1 września 2011 r. Komisja wnosi o stwierdzenie, że zezwalać biuram podróży na stosowanie procedury marży w ramach świadczenia usług turystycznych podmiotom niebędącym podróżnymi, państwa członkowskie uchybiły zobowiązaniom ciętym na nich na mocy art. 306–310 dyrektywy 2006/112.

20. We wszystkich sprawach odbyła się pełna procedura pisemna z wyjątkiem sprawy C-293/11 Komisja przeciwko Grecji, w której Komisja zrezygnowała z prawa złożenia repliki. Kilka państw członkowskich złożyło uwagi interwenienta dla celów wzajemnego wsparcia swych spraw. W dniu 6 marca 2013 r. odbyła się połączona rozprawa, podczas której Komisja i wszystkie państwa członkowskie, których sprawa ta dotyczy, przedstawiły swoje argumenty ustnie.

21. W każdej z tych spraw nie ulega wątpliwości, że odpowiednie ustawodawstwa krajowe

stosuj? podej?cie klienta. Z tego wzgl?du uwa?am, ?e nie jest konieczne przytoczenie tych ustawodawstw w opinii. Problem (jedyne w siedmiu sprawach i pierwszy w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii) polega na tym, czy jest to w?a?ciwe podej?cie i czy, jak twierdzi Komisja, prawid?owa wyk?adnia art. 306–310 dyrektywy 2006/112 wymaga, aby pa?stwa cz?onkowskie stosowa?y podej?cie podr?nego.

Streszczenie g?ównych argumentów

22. Komisja i pozwane pa?stwa cz?onkowskie zgadzaj? si? co do tego, ?e: (i) celem procedury mar?y jest uproszczenie procedur i zapewnienie sprawiedliwego poboru nale?no?ci z tytu?u podatku VAT, nie odchodz?c przy tym od systemu VAT; (ii) sta?o si? powszechne, ?e zorganizowane podr?e i wycieczki s? zestawiane przez jedno biuro podr?y lub organizatora wycieczek, a sprzedawane przez drugi taki podmiot przed ostateczn? sprzeda?? podr?nemu lub wczasowiczowi, co nie mia?o miejsca w 1977 r., kiedy sz?sta dyrektywa zosta?a przyj?ta; (iii) jednolita wyk?adnia jest konieczna w celu zapewnienia zharmonizowanego stosowania norm reguluj?cych podatek VAT w pa?stwach cz?onkowskich, które nie dokonuj? rozró?nienia pomi?dzy biurami podr?y; (iv) podej?cie klienta zawiera wyk?adni?, która jest najodpowiedniejsza dla realizacji celów procedury mar?y; i (v) to podej?cie jest faktycznie stosowane w pozwanych pa?stwach cz?onkowskich. Jako ?e te kwestie s? bezsporne, w niniejszej opinii nie ma potrzeby przedstawiania szczeg?owej argumentacji; ponadto równie? si? z nimi zgadzam i nie po?wi?c? im wi?cej uwagi w mojej ocenie poni?ej. Wystarczy stwierdzi?, ?e najwa?niejsze elementy dotycz?ce punktów (i) i (iv) zawar?am w opisie procedury mar?y(14), punkty (ii) i (v) to uzgodnione fakty, za? punkt (iii) jest bezsporny.

23. Podczas gdy potrzeba jednolitej, zharmonizowanej wyk?adni w ca?ej Unii jest bezsporna, Komisja twierdzi, ?e szerszej wyk?adni podej?cia klienta nie mo?na b?dzie uzyska? bez zmiany ustawodawstwa (pogl?d de lege ferenda), pa?stwa cz?onkowskie uwa?aj? natomiast, ?e przepisy w obecnej postaci mog? i powinny otrzyma? szersz? wyk?adni? (pogl?d de lege lata).

24. Argument Komisji ma pod?o?e lingwistyczne. Tylko w jednym z pi?ciu przypadków tylko jedna z sze?ciu oryginalnych wersji j?zykowych art. 26 sz?stej dyrektywy u?y?a okre?lenia „klient”; we wszystkich innych przypadkach i we wszystkich innych wersjach j?zykowych, a zw?aszcza w tej, w której tekst ostateczny by? dyskutowany i zatwierdzony, s?owo „podr?ny” by?o u?yte w ca?ym dokumencie. Wyra?n? intencj? prawodawcy by?o zatem, aby procedura mar?y by?a ograniczona do przypadków, w których biuro podr?y dokonuje sprzeda?y bezpo?rednio na rzecz podr?nego(15).

25. Ponadto zdaniem Komisji w przeciwnym razie dwa wyra?enia z tego przepisu nie mia?yby sensu. Je?eli przepis mia? dotyczy? „klientów”, s?owa „w ich w?asnym imieniu” z art. 26 ust. 1 sz?stej dyrektywy (art. 306 ust. 1 dyrektywy 2006/112) by?yby zb?dne, poniewa? biura podr?y zawsze dzia?aj? we w?asnym imieniu wobec swoich klientów (tych, którzy kupuj? od nich bezpo?rednio), ale nie zawsze wobec podr?nych (nie s? to zawsze te same osoby). Z kolei w art. 26 ust. 2 sz?stej dyrektywy (art. 307 i 308 dyrektywy 2006/112) wyra?enia „?wiadczone [...] podr?nemu” oraz „do zap?aty przez turyst?” by?yby nielogiczne, gdyby nabywc? us?ugi by?o inne biuro podr?y. W przypadku gdy podr? zestawiana przez jedno biuro podr?y sprzedawana jest innemu biuru podr?y przed sprzeda?? podr?nemu, powstaje pytanie, jak obliczy? mar?? pierwszego biura podr?y (podstawa opodatkowania podatkiem VAT), skoro zorganizowan? podr? nale?y „traktowa? jako pojedyncz? us?ug? ?wiadczon? przez [to] biuro podr?y podr?nemu”, za? drugie biuro podr?y stosuje swoj? mar???

26. Komisja zwraca tak?e uwag?, ?e zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy stanowi?ce wyj?tek od zasady nale?y interpretowa? ?ci?le(16). Procedura mar?y stanowi wyj?tek od zasady opodatkowania na ka?dym etapie ?a?cucha transakcji i odliczania podatku naliczonego

na każdym etapie aż do sprzedaży detalicznej(17).

27. Wprawdzie Komisja zgadza się co do tego, że podejście klienta byłoby odpowiedniejsze dla realizacji celów procedury marży, jednak podkreśla ona, że państwa członkowskie są zobowiązane stosować prawodawstwo Unii dotyczące VAT nawet wtedy, gdy nie uważają, że jest ono idealne(18).

28. Jednak Komisja uważa, że jej zdaniem (które zdaje się wynikać z celu procedury, nie zaś ze sformułowania użytego w aktach prawnych) procedura marży powinna znajdować zastosowanie, w przypadku gdy firma, która (bądź osoba prawna) nie może sama być „podróżnym”, nabywa zorganizowaną podróż dla swoich pracowników. Istotne jest jedynie, by podróż nie była odsprzedana faktycznemu podróżnemu.

29. W przeciwieństwie do Komisji pozwane państwa członkowskie(19) zwracają uwagę na potrzebę zagwarantowania, aby zostały osiągnięte cele realizowane przez procedurę marży.

30. Co się tyczy głównego argumentu językowego, państwa członkowskie podkreślają, że sformułowanie użyte w jednej wersji językowej przepisu prawa Unii nie może służyć za jedyną podstawę wykładni tego przepisu ani mieć pierwszeństwa przed innymi wersjami. W przypadku rozbieżności między wersjami językowymi dany przepis należy interpretować w zależności od kontekstu i celu uregulowania, którego jest częścią(20). Trybunał przyjmuje takie rozumowanie celowościowe, gdy stwierdzi, że procedura marży powinna być stosowana do hotelarzy, którzy oferują swoim klientom zorganizowaną podróż, w której zawiera się zakwaterowanie, transport powrotny oraz wycieczki autokarowe, przy czym usługi transportowe świadczono przez inne podmioty – a przecie nie jest on, formalnie rzecz ujmując, biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych(21). Powinno to mieć również zastosowanie w niniejszych sprawach, w celu zapewnienia, że cele regulacji są odpowiednio realizowane.

31. Nielogicznie, którą Komisja dostrzega w fakcie używania niektórych wyrazów, jest zdaniem państw członkowskich nieprzekonujące. Angielska wersja przepisów (na której opierają się inne wersje ze słowem „klient”) nie dotyczy biur podróży, które występują względem *swoich klientów* we własnym imieniu, lecz tych, które występują względem *klientów* (nie zawsze bezpośrednio) we własnym imieniu. Nie ma zatem w tym wyrażeniu oczywistej nadmiarowości, które w takiej formie zostało utrzymane przez Komisję w proponowanej przez nią zmianie. Jednakże, skoro zostało użyte, że procedura marży nie znajduje zastosowania do biur podróży, gdy działają jedynie jako pośrednicy, słowa „w ich własnym imieniu” mogą wydawać się zbędne przy jakiegokolwiek wykładni. Ponadto, jak Trybunał stwierdził, słów „do zapłaty przez turystę” nie można interpretować dosłownie, mogą one bowiem dotyczyć zapłaty przez inne podmioty(22).

32. Pozwane państwa członkowskie zauważają także, że zgodnie z utrwalonym orzecnictwem Trybunału wymóg ścisłej interpretacji wyjątków od zasad stosowanych do podatku VAT nie oznacza, że pojęcia mają być sformułowane w taki sposób, który pozbawiałyby ich skuteczności, oraz że interpretacja tych pojęć powinna być zgodna z celami, jakim służą owe zwolnienia, oraz zasadą neutralności podatkowej(23).

33. Państwa członkowskie uważają, że odniesienie Komisji do wyroku w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii(24) jest bez znaczenia. Sprawa ta dotyczy przepisu szóstej dyrektywy, którego wykładnia językowa była klarowna. Niniejsza sprawa ukazuje, że sposób formułowania przepisów może prowadzić do różnych interpretacji, co w tej sprawie miało rzeczywiste miejsce.

Ocena

34. W niniejszym postępowaniu Trybuna znajduje się w kłopotliwej sytuacji. Nie ma bowiem spójnego wzorca w tym, jak istniejące wersje językowe art. 306–310 dyrektywy 2006/112 używają słów „klient” i „podróżny” (przy czym żadne z nich nie zostało zdefiniowane). Propozycja Komisji zmierzająca do poprawy tej sytuacji (sama nie będąc wzorem językowej spójności) przedstawiona Radzie ponad dekadę temu, nie została z Radą uzgodniona. Zdawać się może, że o ile sprawa nie utkwiała w martwym punkcie, to wspólna intencja w celu ustalenia jednolitego podejścia na pewno nie jest wystarczająca. Istnieją dwie wzajemnie niespójne wykładnie, i na rzecz każdej z nich można przedstawić argumenty. Osiem państw członkowskich interpretuje przepisy w jeden sposób (wcześniej przynajmniej trzynastie), podczas gdy pozostałe państwa interpretują te przepisy inaczej – żadne z nich nie przedstawiło swoich uwag w charakterze interwenienta; przy czym żadne podejście nie zawsze wiąże się z faktem, czy w odpowiednich przepisach dyrektywy 2006/112 użyte zostało słowo „podróżny” czy „klient”.

35. Trudno pozbyć się wrażenia, że do Trybunału zwrócono się, aby rozstrzygnąć kwestię dotyczącą polityki (i formułowania przepisów) dotyczących podatku VAT, które, jak się okazało, znalazły się poza możliwościami lub wolą państw członkowskich i prawodawcy.

36. Jakkolwiek by nie było, Trybuna musi przedstawić wykładni prawną obecnego tekstu, która rozstrzygnie, czy skargi Komisji (w odniesieniu do zagadnień, których dotyczy ta opinia), są zasadne.

37. W takim kontekście liczba państw członkowskich, które przyjęły jedno lub drugie rozwiązanie, nie może moim zdaniem stanowić dla oceny Trybunału czynnika o jakimkolwiek znaczeniu prawnym (nawet jeżeli mógłby on mieć pewne znaczenie polityczne dla prawodawcy). Bez względu na wynik tej oceny od dużej liczby państw członkowskich będzie wymagana zmiana ustawodawstwa. Podobnie sąboprzekonujący jest według mnie argument dotyczący praktycznych trudności, które mogą wynikać dla biur podróży w przypadku każdej z wykładni, jaka miałaby być stosowana jednolicie – inne oczywicie niż te, których procedura ma na celu unikać. Żadne podejście najprawdopodobniej nie będzie idealne w praktyce, ale jeżeli coś najmniej osiem (wcześniej przynajmniej trzynastie) państw członkowskich mogło implementować przepisy w dany sposób przez odpowiednio długi czas, to trudności z tego wynikające (traktowane oddzielnie, nie zaś jako czynniki wewnętrznie sprzecznej całości) nie mogą być decydujące.

38. Jeżeli przepisy regulujące procedurę ma byćby niedwuznaczne, ich jasna treść powinna co do zasady mieć pierwszeństwo, nawet gdyby miałyby to do pewnego stopnia osłabić realizację celów przewidzianych dla procedury ma być. Jednak moim zdaniem przepisy te mogą być różnie interpretowane i Trybunał powinien dokonać ich wykładni w oparciu o cel i kontekst tej procedury oraz o swoje wcześniejsze wyroki w tej dziedzinie(25).

39. Poszukiwanie odpowiedzi w dokładnej analizie przypadkowego sposobu, w jaki słowa „podróżny” i „klient” lub ich odpowiedniki zostały użyte w aktualnych wersjach językowych art. 306–310 dyrektywy 2006/112, wydaje się być bezużyteczne. Komisja podkreśla, że słowo „klient” zostało użyte tylko raz w jednej z sześciu oryginalnych wersji językowych art. 26 szóstej dyrektywy, i wyjaśnia, jak ta anomalia powstała i rozprzestrzeniła się dalej w innych wersjach językowych. Komisja jest przekonana, i nie zamierzam podawać tego w wątpliwość, że intencją Rady było użycie słowa „podróżny” w całym tekście.

40. Nie uważam jednak, aby z intencji konsekwentnego użycia słowa „podróżny” należało od razu wnioskować, że towarzyszy temu wola ograniczenia stosowania procedury marży do sytuacji, w których biuro podróży dokonuje sprzedaży bezpośrednio na rzecz osoby fizycznej, która konsumuje i korzysta ze świadczonych usług.

41. Rzeczywiście, podchodząc powierzchownie, trudno uznać, że słowo „podróżny” może obejmować również „inne biuro podróży”. Jednak lektura uwzględniająca cel i kontekst przepisów prowadzi do szerszej interpretacji.

42. Z jednej strony słowo „podróżny” nie może otrzymać ściśle literalnej wykładni w kontekście procedury marży. Robert Louis Stevenson uważa, że podróżowanie może być lepsze niż przybycie do kresu podróży(26), ale jego optymizm byłby może mniejszy, gdyby odczuwał niedogodności spowodowane opóźnieniami lotów, miał niewygodne siedzenie w ciasnym samolocie lub niesmaczne jedzenie na małych plastikowych tacach. Wielu, jak nie wiąższ?, współczesnych wczasowiczów zmieniło nastawienie: większe znaczenie ma dla nich dotarcie do celu niż sama podróż(27); wczasowicz może zarezerwować sobie nocleg w kurorcie turystycznym lub w innym miejscu za pośrednictwem biura podróży i zorganizować sobie we własnym zakresie podróż. Tego rodzaju sytuacja „zmotoryzowanych wakacji” miała miejsce w sprawie Van Ginkel(28), w której Trybunał orzekł, że wchodzi ona w zakres procedury marży. Ponadto jest oczywiste, że dana osoba może wykupić zorganizowaną podróż, z której skorzysta druga osoba, przy czym byłoby zaskakujące, gdyby traktowanie dla potrzeb VAT tego zakupu zależało od tego, czy nabywca był faktyczny podróżny, czy krewny lub towarzysz podróży itp.. Poza tym nie ma powodu, dla którego wakacje zarezerwowane za pośrednictwem biura podróży powinny wymagać w ogóle podróży: może być wygodniej (albo taniej w przypadku ofert promocyjnych) zarezerwować w całości zorganizowany pobyt w hotelu spa w swojej rodzinnej miejscowości za pośrednictwem biura podróży zamiast bezpośrednio(29). A zatem dla celów procedury marży „podróżny” nie jest koniecznie osobą, która podróżuje i faktyczna „realizacja podróży” oraz sama „podróż” nie muszą wchodzić w skład zorganizowanej podróży, w odniesieniu do której biuro podróży jest zobowiązane stosować procedurę marży.

43. Z drugiej strony, bez potrzeby wywodzenia jakichkolwiek wniosków ze sposobów, w jaki słowo „klient” lub jego odpowiednik zostało użyte w różnych wersjach językowych, sam fakt, że pozwolono, aby pojęcie to wślizgnęło się do prawodawstwa, a potem zostało powielone, wydaje się przeczy poglądowi, że prawodawca kiedykolwiek przypisywał decydujące znaczenie użyciu słowa „podróżny”. Warto ponadto zauważyć, że szersze użycie słowa „klient” w przepisach prawa szło w parze ze zwiększającą się częstotliwością sprzedaży wycieczek lub podróży organizowanych pomiędzy biurami podróży.

44. W związku z tym wydaje mi się, że intencja ustawodawcy polegająca na użyciu jednego pojęcia w celu opisanía osoby kupującej podróż, zakwaterowanie lub podobne usługi w biurze podróży – przy czym nasuwało się w tym kontekście określenie „podróżny” – nie wymaga, aby znaczenie tego pojęcia było ograniczone do szczególnie wąskiej kategorii tych osób.

45. W każdym razie nawet Komisja nie dąży do dosłownej wykładni terminu „podróżny”: w jego zakres wchodzi na przykład firma, która kupuje usługi na użytek swoich pracowników, i jedynym warunkiem zdaniem Komisji jest, aby zorganizowana podróż nie była odsprzedawana podmiotowi będącemu ostatecznym konsumentem.

46. A zatem nie mogło uznać, że tekst przepisów regulujących procedurę marży jest jednoznaczny, nawet przy założeniu, że pierwotną intencją było użycie w całym tekście określenie „podróżny”, które samo w sobie nie jest pozbawione dwuznaczności.

47. A zatem moim zdaniem pojęcie to można interpretować w ten sposób, że obejmuje ono także innych klientów, oprócz osób fizycznych faktycznie korzystających z usług turystycznych lub wycieczek nabytych od biura podróży (lub, jak sugeruje Komisja oprócz podmiotów, które kupują na rzecz tych osób), oraz inne biura podróży, które dokonują dalszej sprzedaży tych usług. Mając na względzie niejasność pomiędzy wersjami językowymi, tego rodzaju wykadni wspomnianego pojęcia należy dokonywać wówczas, gdy wymaga tego cel i kontekst procedury marży. W świetle tego wymogu Trybunał miał już okazję dokonać wykadni pojęcia „biura podróży” w ten sposób, że obejmuje ono hotelarza oferującego pakiet zakwaterowania zawierający transport i wycieczki oraz przedsiębiorcę organizującego wyjazdy językowe i naukowe za granicę(30). Kolejne podobieństwo można dostrzec z dokonanych przez Trybunał wykadni wyrażenia „osoba uprawiająca sport”, które jak stwierdził, pomimo że w zwyczajowym użyciu odnosi się tylko do osób fizycznych, to może zawierać osoby prawne oraz stowarzyszenia niemające osobowości prawnej dla celów art. 13 cz. 1 lit. m) szóstej dyrektywy [obecnie art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112](31).

48. Co najważniejsze, wykluczenie z zakresu stosowania procedury marży sprzedaży zorganizowanych podróży lub wakacji przez biuro podróży lub organizatora wycieczek, którzy je odsprzedają, sprzeciwiałyby się dwóm celom, które jak zostało bezspornie ustalone w niniejszym postępowaniu, procedura ta ma realizować.

49. Trybunał uznał cel polegający na wprowadzeniu reguły wspólnego prawa dotyczącego miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń podatku naliczonego, by uwzględnić mnogość usług świadczonych w ramach zorganizowanych podróży lub wakacji oraz ich lokalizacji, powodujących praktyczne trudności dla tych biur podróży lub organizatorów wycieczek prowadzących do zaistnienia przeszkód w prowadzeniu przez nich działalności(32). W sytuacji gdy biuro podróży A zestawia zorganizowaną podróż zawierającą, powiedzmy, wycieczkę autokarową do kilku państw członkowskich z zakwaterowaniem, wyżywieniem w restauracjach oraz zwiedzaniem atrakcji turystycznych w każdym z tych państw i sprzedaje taką podróż biurom podróży B, ono z kolei sprzedaje ją osobom fizycznym, które wezmą udział w tej podróży – wszystkie trudności praktyczne dotyczą A, nie B. Nawet jeżeli miejscem dokonania sprzedaży przez A na rzecz B nie jest państwo członkowskie, w którym B ma swój siedzibę, trudności napotkane przez B co do zasady nie wykraczają poza trudności związane ze zwykłym świadczeniem usług transgranicznych, tj. z wymogiem otrzymania zwrotu lub odliczenia podatku naliczonego zapłaconego od transakcji w innym państwie członkowskim. Sytuacja samego biura B niekoniecznie uzasadnia zastosowanie procedury marży. Natomiast A ma do czynienia z podatkiem naliczonym od różnych usług o innej wysokości w poszczególnych państwach członkowskich – jest to dokładnie sytuacja, którą procedura marży ma ułatwić. Jednak mimo to zgodnie z podejściem podróżnego popieranym przez Komisję w niniejszym postępowaniu tylko B korzystałoby z tej procedury, podczas gdy A nie mogłoby z niej skorzystać.

50. Porównywalne rozważania znajdują zastosowanie do drugiego celu dotyczącego zagwarantowania prawidłowej alokacji dochodów z podatku VAT państwu członkowskiemu, w którym dana usługa byłaby faktycznie świadczona i zrealizowana. Jeżeli w przykazie powyżej procedura marży nie zostałaby zastosowana do sprzedaży A dla B, A odzyskałoby kwotę podatku VAT pobieranego od świadczonych usług, z których turyści korzystają w odwiedzanych państwach członkowskich; jest to proces, który najprawdopodobniej skutkowałby płaćnością netto dla A większą lub całkowitą kwotą podatku(33) i stratą dochodu z podatku VAT dla odwiedzanych państw członkowskich. Pomimo że VAT został zharmonizowany na szczeblu UE, jest to jednak podatek krajowy w każdym państwie członkowskim pobierany w różnej wysokości i na odrębnych, szczegółowo opracowanych zasadach. W art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 został on zaklasyfikowany jako „ogólny podatek konsumpcyjny”. Wprowadzie tytuł V (art. 31–61)

dyrektywy 2006/112 ustanawia zasady szczególne w odniesieniu do miejsca świadczenia usługi z elementem transgranicznym, to jednak nieodczuwalne jest dla samej idei podatku konsumpcyjnego, że konkretyzuje się on w miejscu i czasie faktycznej konsumpcji (tzn. w odniesieniu do wieloetapowego podatku, jakim jest VAT, ostateczna konsumpcja ma miejsce na końcu łańcucha dostaw). W omawianej sytuacji obydwie usługi są fizycznie świadczone i konsumowane w tym samym państwie członkowskim. W odniesieniu do tych usług element transgraniczny jest raczej sztuczny – dostawa w państwie członkowskim A dotyczy usług świadczonych przez A, nie zaś usług świadczonych przez usługodawców w odwiedzanych państwach członkowskich. Sprzeciwia się to zatem nie tylko celom procedury marży, ale nie jest też zgodne z podstawowymi zasadami wspólnego systemu VAT, który system ten ma za zadanie uwzględnić, w przypadku gdy dochód z konsumpcji w jednym państwie członkowskim miałby wzbogacać inne państwo członkowskie, w którym nie byłaby świadczona żadna z usług prowadzących bezpośrednio do konsumpcji.

51. Wprowadzić wyjątki od zasady ogólnej należy interpretować restrykcyjnie, to jednak, jak wskazały państwa członkowskie, nie oznacza to, że użyte pojęcia powinny być sformułowane w taki sposób, który pozbawiałby je zamierzonej skuteczności. W niniejszej sprawie proponowana przez Komisję wykładnia miałaaby jednak taki rezultat(34).

52. Na tej podstawie skłaniam się ku wnioskowi, że podejście klienta nie tylko lepiej realizuje cele procedury marży niż podejście podróznego, ale to drugie podejście zakłóca te cele w sytuacjach, w których zdaniem Komisji powinno być stosowane. Taki wniosek wydaje mi się wystarczający, aby uzasadnić oddalenie skarg Komisji w tych sprawach (z zastrzeżeniem, że w sprawie C-189/11 Komisja przeciwko Hiszpanii są jeszcze trzy kwestie do ustalenia).

53. W takim razie może być pomocne, abym w skrócie wymieniła inne główne argumenty przedstawione przez pozwane państwa członkowskie na poparcie tej opinii oraz odpowiedziałam na niektóre argumenty podniesione przez Komisję.

54. Po pierwsze, państwa członkowskie podkreślają zasadę neutralności podatkowej wpisanej w system VAT w tym znaczeniu tej zasady, że VAT nie powinien być stosowany w sposób, który zakłócałby konkurencję pomiędzy dostawcami(35). Wskazują one, że z uwagi na praktyczne i administracyjne trudności związane z zestawieniem zorganizowanej podróży, których interpretacja Komisji nie zmniejsza, w przypadku gdy podróż sprzedawana jest innemu biurowi podróży, wykładnia Komisji jest korzystniejsza dla dużych organizatorów wycieczek i biur podróży kosztem małych, które zazwyczaj nie dysponują środkami pozwalającymi pokonać te trudności. Tym ostatnim jest więc trudniej zestawiać zorganizowaną podróż celem sprzedaży innym biurom podróży. Co więcej, wykładnia Komisji bezpodstawnie oznacza, że usługi podatników dla potrzeb VAT traktowane są w odmienny sposób w zależności od tego samego klienta zamiast na podstawie innego kryterium związanego z usługą lub jej dostawcą.

55. Podzielam to stanowisko. Kryterium rozmiaru daje przewagę większym biurom podróży w porównaniu z mniejszymi tak że na inne sposoby, dlatego też stosowanie zasad VAT nie powinno stanowić dodatkowego przejawu dyskryminacji. Prawdą jest także, że zasada neutralności podatkowej w tym znaczeniu nie jest normą prawa pierwotnego, od której może być zależna wykładnia przepisu, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować zgodnie z innymi zasadami(36). Jednak w niniejszej sprawie jej zastosowanie wzmacnia opinię, do której doszedłem w oparciu o zasadę wymagającą, aby przepis o nieoczywistym znaczeniu (w szczególności gdy wersje językowe są ze sobą sprzeczne) był interpretowany w świetle celu i kontekstu zasad, których czynnikiem stanowi.

56. Po drugie, Komisja uważa, że wyrażenie „w ich własnym imieniu” z art. 306 dyrektywy 2006/112 jest zbyt wąskie, jeżeli przyjęte byłoby podejście klienta, ponieważ biuro podróży zawsze

występuje względem swoich klientów we własnym imieniu (jeżeli tak by nie było, osoby, z którymi biura podróży mają do czynienia, nie byłyby ich klientami).

57. Jest to słaby argument. Wprawdzie można założyć, że słowo lub wyrażenie użyte w akcie prawnym powinno co do zasady realizować swój zamierzony cel, jednak nie mogą się zgodzić, że wykładnia, która jedynie unika zbytecznych sformułowań, powinna mieć pierwszeństwo nad wykładnią, która w bardziej oczywisty sposób realizuje zamierzony cel zbioru przepisów jako całości. Nadmiarowość nie jest obca w prawodawstwie. W niniejszym przypadku wyrażenie „w ich własnym imieniu” można rozumieć po prostu, że wyprzedza ono wyłączenie z następnego zdania biur podróży działających wyłączenie jako pośrednicy. Zwracam ponadto uwagę, że Komisja w przedstawionej propozycji zmiany art. 26 szóstej dyrektywy, która ma wprowadzić podejście klienta, dalej używa słów „gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu”, co utrzymałoby rzekomo nadmiarowość.

58. Po trzecie, Komisja twierdzi, że definicja „marży” z art. 308 dyrektywy 2006/112 byłaby niewykonalna, przyjmując podejście klienta. W przypadku gdy biuro podróży A zestawia zorganizowaną podróż i sprzedaje ją biurowi podróży B, które sprzedaje ją podróżnemu, powstaje pytanie, jak marża A może stanowić różnicę pomiędzy ceną z wyłączeniem VAT zapłaconą przez podróżnego a rzeczywistym kosztem poniesionym przez A za towary i usługi świadczone przez innych podatników bezpośrednio na rzecz podróżnego, gdy cena zapłacona przez klienta zawiera nie tylko marżę A, ale także marżę B?

59. Jeżeli w obecnym stanie prawnym słowo „podróżny” miałoby, co popieram, być rozumiane szeroko w ten sposób, że obejmowałoby różnych klientów, a zwłaszcza inne biura podróży, nie byłoby tego problemu(37). Co więcej, jak wskazały państwa członkowskie, w tym kontekście nie można dokonywać dowolnej wykładni słów „do zapłaty przez turystę”(38).

60. Po czwarte, Komisja nawiązuje do sprawy Komisja przeciwko Hiszpanii(39) w tym sensie, że państwa członkowskie nie mogą nie uwzględnić wyrażonych przepisów dyrektyw dotyczących VAT, mając na celu osiągnięcie wyniku bardziej zbliżonego do ogólnych celów tego prawodawstwa.

61. W tym względzie także zgadzam się z państwami członkowskimi, że orzecznictwo nie wyklucza wykładni, która daje taki skutek, chyba że sprzeciwia się ona klarownym i jednoznacznym przepisom. W niniejszej sprawie, jak zostało obszernie wykazane, przepisy nie są jednoznaczne.

62. Wreszcie należy mimo wszystko przyznać, że podejście klienta nie stanowi lekarstwa na wszystkie możliwe niedoskonałości procedury marży. Komisja przedstawiła jej najwiskoszszą wadę w uzasadnieniu do proponowanych przez nią zmian w szóstej dyrektywie:

„Kilka państw członkowskich podniosło także kwestię podróży służbowych oraz problem, jaki powodują one dla firm, które są de facto ostatecznymi konsumentami zorganizowanych podróży, bowiem na podstawie proponowanych nowych przepisów art. 26, nie będą one mogły odliczyć rezydualnego naliczonego podatku VAT. W przypadku gdy taka firma zamówi zorganizowaną podróż w biurze podróży, zapłaci ona cenę obejmującą VAT, a więc nie będzie potem mogła odliczyć kwoty VAT, chociaż taka zorganizowana podróż została wykorzystana w celach służbowych. W ten sposób powstanie rezydualny naliczony podatek VAT na poziomie podmiotu pośredniczącego w konsumpcji, co jest sprzeczne z podstawowymi zasadami neutralności wspólnotowego systemu podatku VAT”(40).

63. Pomimo rozpoznania tego problemu nie został on rozwiązany w propozycji zmiany. W niniejszym postępowaniu Komisja przedstawiła wykładnię, zgodnie z którą w zakres określenia

„podrózny” wchodzi? firmy kupuj?ce podr?e s?u?bowe, czyli faktycznie stosuje podej?cie klienta w tym przypadku (tym samym, utrwalaj?c rezydualny podatek VAT na etapie po?rednim).

64. Mo?na by?oby rozwi?za? ten problem wtedy, gdyby podej?cie podr?nego zosta?o przyj?te wraz z jego najbardziej restrykcyjn? wyk?adni?, i w ten sposób procedura mar?y znajdowa?aby zastosowanie tylko wtedy, gdyby klientem biura podr?y by?a osoba fizyczna konsumuj?ca sprzedawane us?ugi. W przypadku gdy klientem by?by podatnik b?d?cy osob? prawn?, stosowana by?aby normalna procedura, a je?eli nabyte us?ugi by?yby wykorzystywane w celach wy?zcznie s?u?bowych stanowi?c sk?adniki kosztów transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, ca?y VAT od tych us?ug oraz VAT od mar?y biura podr?y by?by odliczany od podatku od tych transakcji, a wi?c zasada neutralno?ci VAT wobec podatników by?aby respektowana.

65. Nie jest to jednak wyk?adnia proponowana przez Komisj? w odniesieniu do podej?cia podr?nego. Co wi?cej, jak zosta?o ustalone, celem procedury mar?y jest w szczególno?ci uproszczenie procedur oraz zagwarantowanie prawid?owej alokacji dochodu z podatku VAT. Nie by?o mowy o tym, ?e procedura mar?y ma tak?e zagwarantowa? pe?ne odliczenie podatku naliczonego od us?ug turystycznych wykorzystywanych w podlegaj?cych opodatkowaniu celach s?u?bowych, chocia? by?by to po??dany cel.

66. Wy?ej opisany problem nie sk?ania mnie jednak do zmiany mojego wniosku, ?e w?a?ciwa wyk?adnia procedury mar?y powinna stosowa? podej?cie klienta, z takim skutkiem, i? skargi Komisji powinny zosta? oddalone w zakresie, w jakim Komisja ??da stwierdzenia, ?e pozwalaj?c biurom podr?y na stosowanie procedury mar?y do ?wiadczenia us?ug turystycznych na rzecz innych podmiotów ni? podr?ni, pa?stwa cz?onkowskie uchybi?y zobowi?zaniom ci???cym na nich na mocy art. 306–310 dyrektywy 2006/112.

W przedmiocie kosztów

67. Zgodnie z art. 138 § 1 regulaminu post?powania przed Trybuna?em strona przegrywaj?ca zostaje obci??ona kosztami, je?eli strona wygrywaj?ca za??da?a ich zwrotu w swoich pismach procesowych. Pozwane pa?stwa cz?onkowskie wnios?y o obci??enie kosztami. Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu post?powania pa?stwa cz?onkowskie, które przyst?pi?y do sporu w charakterze interwenientów, pokrywaj? w?asne koszty.

Wnioski

68. W ?wietle powy?szych rozwa?a?, z zastrze?eniem ocen i wniosków przedstawionych w oddzielnej opinii w sprawie C?189/11 dotycz?cej pozosta?ych zarzutów przeciwko Królestwu Hiszpanii, proponuj?, aby Trybuna?:

- oddali? skargi wniesione przez Komisj?,
- obci??y? Komisj? kosztami post?powania poniesionymi przez pozwane pa?stwa cz?onkowskie, oraz
- orzek?, ?e pa?stwa cz?onkowskie, które wst?pi?y do sprawy w charakterze interwenientów, ponosz? w?asne koszty.

Za??cznik I

Artyku?y 306–310 dyrektywy 2006/112 (kursywa dodana)

„Artyku? 306

1. Pa?stwa cz?onkowskie stosuj? procedur? szczeg?ln? VAT, zgodnie z niniejszym rozdzia?em, do transakcji dokonywanych przez biura podr?y, o ile biura te wyst?puj? we w?asnym imieniu wobec *nabywc?w* oraz gdy wykorzystuj? one do realizacji podr?y towary dostarczane i us?ugi ?wiadczone przez innych podatnik?w.

Niniejsza procedura szczeg?lna nie ma zastosowania do biur podr?y, kt?re dzia?aj? wy?cznie w charakterze po?rednik?w i do kt?rych w celu obliczenia podstawy opodatkowania stosuje si? art. 79 akapit pierwszy lit. c)[(41)].

2. Do cel?w niniejszego rozdzia?u organizatorzy wycieczek turystycznych s? traktowani jak biura podr?y.

Artyku? 307

Transakcje dokonywane na warunkach przewidzianych w art. 306 przez biura podr?y w zakresie realizacji podr?y uznawane s? za pojedyncz? us?ug? ?wiadczon? przez biuro podr?y na rzecz *turysty*.

Pojedyncza us?uga podlega opodatkowaniu w pa?stwie cz?onkowskim, w kt?rym biuro podr?y ma siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, z kt?rego ?wiadczy us?ugi.

Artyku? 308

W odniesieniu do pojedynczej us?ugi ?wiadczonej przez biuro podr?y, za podstaw? opodatkowania i cen? z wy?czeniem VAT w rozumieniu art. 226 pkt 8 uznaje si? mar?? biura podr?y, czyli r?nic? mi?dzy ca?kowit? kwot?, z wy?czeniem VAT, do zap?aty przez *turyst?* a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podr?y z tytu?u dostaw towar?w i us?ug ?wiadczonych przez innych podatnik?w, w przypadku gdy transakcje te s?u?? bezpo?redniej korzy?ci *turysty*.

Artyku? 309

Je?eli transakcje powierzone przez biuro podr?y innym podatnikom s? dokonywane przez takie osoby poza Wsp?lnot?, ?wiadczenie us?ug przez biura podr?y jest uznawane za dzia?alno?? po?rednika zwolnion? zgodnie z art. 153.

Je?eli transakcje, o kt?rych mowa w akapicie pierwszym, s? dokonywane zar?wno na terytorium Wsp?lnoty, jak i poza ni?, tylko ta cz??? us?ugi biura podr?y, kt?ra dotyczy transakcji dokonywanych poza Wsp?lnot?, mo?e by? zwolniona.

Artyku? 310

VAT naliczany biur?m podr?y przez innych podatnik?w z tytu?u transakcji, o kt?rych mowa w art. 307, i kt?re dokonywane s? dla bezpo?redniej korzy?ci *turysty*, nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w ?adnym pa?stwie cz?onkowskim”.

Za??cznik II

Artyku? 26 sz?stej dyrektywy (kursywa dodana)

„Procedura szczególna dla biur podróży

1. Państwa członkowskie zastosują podatek od wartości dodanej do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu w przypadkach, gdy biura te występują względem *klientów* w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystając z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 cz. III A ust. 3 lit. c)[(42)]. W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważa się także również organizatorów wycieczek.
2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży *podróżnemu*. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo, lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługę. Podstawę opodatkowania oraz cenę bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotyczącą tej usługi jest marża biur podróży, to znaczy różnica pomiędzy całkowitą kwotą do zapłaty przez *podróżnego*, bez podatku od wartości dodanej, a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te są ujemnie bezpośrednio korzystne *podróżnego*.
3. Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez tę osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku działalność pośrednika w rozumieniu art. 15 ust. 14. Jeżeli takie transakcje są zawierane zarówno na terenie Wspólnoty, jak i poza nią, tylko ta cz. III usługi biura podróży, która dotyczy transakcji poza terytorium Wspólnoty, może podlegać zwolnieniu.
4. Podatek pobierany od biura podróży przez innego podatnika od transakcji określonych w ust. 2 dokonanych dla bezpośrednio korzystnego nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w żadnym z państw członkowskich”.

Załącznik III

Terminologia stosowana w innych wersjach językowych

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

ELEANOR SHARPSTON

przedstawiona w dniu 6 czerwca 2013 r. (43)

Sprawa C-189/11

Komisja Europejska

przeciwko

Królestwu Hiszpanii

VAT – Procedura szczególna dla biur podróży

1. Przedstawiam dzisiaj ?cznie opini? w niniejszej sprawie oraz w sprawach po??czonych C-193/11 Komisja przeciwko Polsce, C-236/11 Komisja przeciwko W?ochom, C-269/11 Komisja przeciwko Republice Czeskiej, C-293/11 Komisja przeciwko Grecji, C-296/11 Komisja przeciwko Francji, C-309/11 Komisja przeciwko Finlandii i C-450/11 Komisja przeciwko Portugalii. Owa opinia ogranicza si? do jednego zagadnienia, które jest wspólne dla tych o?miu spraw (jest to jedyne zagadnienie w pozosta?ych siedmiu sprawach): czy zgodnie z prawid?ow? wyk?adni? dyrektywy 2006/112(44) szczeg?ln? procedur? mar?y dla biur podró?y (zwan? dalej „procedur? mar?y”) ustanowion? w art. 306–310 tej dyrektywy stosuje si? niezale?nie od tego, czy klient jest, czy nie jest faktycznie podró?nym („podej?cie klienta”), czy tylko wtedy, gdy klient jest podró?nym

(„podejście podróznego”).

2. Zarys prawodawstwa Unii dotyczącego procedury marży, t.j. proceduralne postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego oraz inne kwestie dotyczące zagadnienia, które jest wspólne dla wszystkich ośmiu spraw, zostały opisane w tamtej opinii, w której konkludując, że skargę Komisji należy oddalić w zakresie, w jakim twierdzi ona o stwierdzeniu, że pozwalając biurom podróży na stosowanie procedury marży do świadczenia usług turystycznych osobom niebędącym podróźnikami, państwa członkowskie naruszyły swoje zobowiązania wynikające z art. 306–310 dyrektywy 2006/112 (zob. załączniki I i II do mojej opinii w sprawach połączonych, w których jest zawarty tekst tych przepisów, oraz art. 26 szóstej dyrektywy).

3. W niniejszej opinii zajmę się trzema dodatkowymi zagadnieniami podniesionymi przez Komisję, które dotyczą tylko prawa hiszpańskiego w sprawie procedury marży i nie mają związku z zagadnieniem głównym ani z innymi siedmioma postępowaniami w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego. Dotyczą one odpowiednio wyłączenia z procedury marży sytuacji, w której biuro podróży prowadzi sprzedaż detaliczną sprzedając podróże organizowane przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową⁽⁴⁵⁾, wykazanie kwoty podatku VAT wliczonej w cenę oraz ustalenia podstawy opodatkowania w okresie rozliczeniowym. W niniejszej opinii przedstawię przepisy prawa i argumenty istotne dla tych zagadnień.

Prawo Unii

4. Artykuł 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Zasada wspólnego systemu VAT polega na zastosowaniu do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego dokonanie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji poprzedzającym etap obciążenia tym podatkiem.

VAT, obliczony od ceny towaru lub usługi według stawki, która ma zastosowanie do takiego towaru lub usługi, jest wymagalny od każdej transakcji, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów.

Wspólny system VAT stosuje się aż do etapu sprzedaży detalicznej włącznie”.

5. Artykuł 73 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77^[(46)], podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”.

6. Artykuły 168–169 dyrektywy 2006/112 należą do przepisów regulujących prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego. Co do zasady, zgodnie z art. 168, jeżeli podatnik wykorzystuje towary i usługi świadczone przez innego podatnika na potrzeby swoich opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia kwot VAT należnych lub zapłaconych od dostawy tych towarów i usług od kwoty VAT, którą jest on zobowiązany zapłacić. Artykuł 169 dodaje kilka innych celów, w ramach których transakcje mogą być wykorzystane w celu odliczenia VAT od podatku naliczonego. Są to zgodnie z art. 169 lit. a) transakcje podatnika dokonywane poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa

członkowskiego. W tym względzie art. 5 lit. a) dyrektywy 2008/9(47) wymaga, aby każde państwo członkowskie zwracało wszystkim podatnikom niemającym siedziby w tym państwie członkowskim VAT obciążający towary i usługi, o ile są one używane w celu dokonania między innymi transakcji, które wskazuje art. 169 lit. a) dyrektywy 2006/112.

7. Artykuł 220 dyrektywy 2006/112 wymaga od każdego podatnika, aby upewnić się, że faktura została wystawiona w odniesieniu do między innymi dostawy towarów i świadczenia usług przez niego na rzecz innego podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

8. Artykuł 226 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Bez uszczerbku dla przepisów szczególnych przewidzianych w niniejszej dyrektywie faktury wystawione zgodnie z przepisami art. 220 i 221, do celów VAT, zawierają wyjącznie następujące dane:

[...]

10) kwoty VAT do zapłaty, chyba że zastosowano procedurę szczególną, która zgodnie z niniejszą dyrektywą wyklucza podawanie takiej informacji;

[...]”.

Prawo hiszpańskie

9. Ustawa nr 37/1992 stanowi podstawowy akt prawny regulujący VAT w Hiszpanii. Artykuły 141–147 dotyczą procedury marży. Komisja przytacza następujące przepisy:

„Artykuł 141

1. Procedura szczególna dla biur podróży jest stosowana do:

1) transakcji dokonywanych przez biura podróży, gdy biura te występują względem podróżnych w ich własnym imieniu oraz korzystają z dostaw lub usług innych firm lub przedsiębiorstw w celu świadczenia usług turystycznych.

Dla celów procedury szczególnej usługi zakwaterowania lub transport, bez względu na to, czy świadczone oddzielnie czy w pakiecie wraz z innymi usługami uzupełniającymi lub pomocniczymi, należy traktować jako podróż;

2) transakcji dokonywanych przez organizatorów wycieczek w warunkach opisanych w punkcie powyżej.

2. Procedura szczególna dla biur podróży nie jest stosowana w odniesieniu do następujących transakcji:

1) sprzedaży publicznej przez biura podróży prowadzącej sprzedaż detaliczną – podróż organizowanej przez biura podróży prowadzącej sprzedaż hurtową.

[...].

Artykuł 142

W odniesieniu do transakcji, do których ta procedura szczególna znajduje zastosowanie, nie ma potrzeby wymagać od podatników, aby zawierali oddzielnie na fakturze kwoty podatku, który w takim przypadku należy uznać za wliczony w cenę transakcji.

W odniesieniu do transakcji wykonywanych dla innych firm lub przedsiębiorstw, którymi są tylko dostawy towarów i usług wchodzące w całości w zakres terytorialny podatku, faktura może zawierać na wniosek danej osoby w części »kwoty podatku VAT wliczone w cenę« – liczbę uzyskaną poprzez pomnożenie całkowitej ceny transakcji przez sześć i podzielenie wyniku przez 100. Należy uznać, że kwota ta jest bezpośrednio przenoszona na firmę lub przedsiębiorstwo będące odbiorcą dostawy, które ponoszą jej koszt.

Artykuł 146

1. Podatnicy mogą ustalić podstawę opodatkowania przy każdej indywidualnej transakcji, lub ogólnie za każdy okres rozliczeniowy.

Wybór ten odnosi skutek względem wszystkich transakcji, do których znajduje zastosowanie procedura szczególna, dokonanych przez podatnika w okresie co najmniej pięciu lat, a w braku zastrzeżenia przeciwnego – także w następnych latach.

2. Ustalenie ogólnej podstawy opodatkowania za każdy okres rozliczeniowy, w odniesieniu do transakcji, do których jest stosowana procedura szczególna, odbywa się w następujący sposób:

1) Faktyczny ogólny koszt z wliczonym podatkiem od dostaw towarów i usług dokonywanych przez inne firmy lub przedsiębiorstwa dla biura podróży w danym okresie rozliczeniowym, wykorzystywanych do realizacji podróży na rzecz podróznego – należy odliczyć od ogólnej ceny zawierającej VAT, który obciążeni są klienci za transakcje, co do których zdarzenie podatkowe nastąpiło w tym samym okresie.

2) Ogólną podstawę opodatkowania ustala się, mnożąc wynik przez 100 i następnie dzieląc otrzymaną kwotę przez 100 plus zwykłą stawką podatku ustanowioną w art. 90 tej ustawy[(48)].

3. Podstawa opodatkowania nie może być ujemna.

Jednakże, w przypadku gdy podstawa opodatkowania ustalana jest ogólnie, każda liczba, o której kwota podlegająca odliczeniu przekracza kwotę, od której następuje odliczenie – może zostać dodana do kwot podlegających odliczeniu podczas kolejnych okresów rozliczeniowych”.

Wskazania skargi

10. Skargę Komisji dotyczącą zastosowania podejścia klienta przeanalizowaliśmy we wspomnianej opinii w sprawach połączonych, uznajemy, że powinna zostać oddalona. Ponadto Komisja zwraca się do Trybunału, aby stwierdził, iż:

– wykluczając zastosowanie procedury marży w przypadku sprzedaży publicznej – dokonywanej przez biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną działające we własnym imieniu – podróży organizowanych przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową;

– zezwalając biuram podróży, pod pewnymi warunkami, na wpisanie na fakturze ogólnej kwoty, niezwiązanej z faktycznie przeliczonym na klienta podatkiem VAT i zezwalając temu klientowi, jako podatnikowi, na odliczenie tej ogólnej kwoty od podatku VAT podlegającego uiszczeniu; oraz

– zezwalaj?c biurom podró?y w zakresie, w jakim korzystaj? z tej procedury szczególnej, aby ustala?y ogóln? podstaw? opodatkowania za ka?dy okres rozliczeniowy,

Królestwo Hiszpanii uchybi?o zobowi?zaniom ci???cym na nim na mocy art. 73, 168, 169, 226 i 306–310 dyrektywy 2006/112, i aby Trybuna? obci???y? Królestwo Hiszpanii kosztami post?powania.

Wy??czenie sprzeda?y dokonywanych przez biura podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn? – podró?y organizowanych przez biura podró?y prowadz?ce sprzeda? hurtow?

Argument

11. Komisja twierdzi, ?e zgodnie z art. 306 dyrektywy 2006/112 procedura mar?y powinna zawsze by? stosowana do „sprzeda?y publicznej przez biura podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn? – podró?y organizowanych przez biura podró?y prowadz?ce sprzeda? hurtow?”, oprócz sytuacji, w których biura podró?y detaliczne nie dzia?aj? we w?asnym imieniu, ale jako po?rednicy. Jednak?e art. 141 § 2 pkt 1 ustawy nr 37/1992 wy??cza *wszystkie* takie sprzeda?e z zakresu owej procedury, nie tylko w drodze klarownie brzmi?cych przepisów, ale równie? poprzez wyk?adni? w?adz hiszpa?skich. Dokonywanie wyk?adni art. 141 § 2 pkt 1 w ten sposób, ?e znajduje on zastosowanie do przypadków, w których biuro podró?y dzia?a w imieniu innego podmiotu (twierdzenie Hiszpanii) pozbawi?oby ten przepis sensu, poniewa? taka sytuacja jest ju? obj?ta art. 141 § 1 pkt 1. Ponadto taka wyk?adnia nie daje wyja?nienia, dlaczego przepis ten jest ograniczony do przypadków, w których tym innym podmiotem jest biuro podró?y prowadz?ce sprzeda? hurtow?. Artyku? 141 § 2 pkt 1 ustawy nr 37/1992 jest co najmniej dwuznaczny, a zatem sprzeczny z art. 306 dyrektywy 2006/112.

12. Hiszpania zgadza si? co do tego, ?e procedura mar?y powinna znajdowa? zastosowanie w sposób opisany przez Komisj?. Hiszpania twierdzi, ?e sporny przepis wyja?nia jedynie fakt, ?e zgodnie z art. 306 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112 biura podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn? nie mog? stosowa? owej procedury, gdy dzia?aj? w charakterze po?redników, w imieniu i na rzecz biur podró?y prowadz?cych sprzeda? hurtow?. Wyk?adnia, do której odnosi si? Komisja, nie jest wi???ca. Artyku? 141 § 2 pkt 1 ustawy nr 37/1992 nie jest ambiwalentny: w zwi?zku z tym, ?e art. 141 § 1 pkt 1 wyja?nia, i? ka?da transakcja dokonywana przez biuro podró?y we w?asnym imieniu wchodzi w zakres procedury, oczywiste jest, ?e art. 141 § 2 pkt 1 mo?e dotyczy? tylko transakcji innych od tych, które wykonywane s? przez owo biuro podró?y we w?asnym imieniu.

Ocena

13. Spór pomi?dzy stronami w przedmiocie tego ??dania nie dotyczy wyk?adni dyrektywy 2006/112, ale skutku wywieranego przez art. 141 § 2 pkt 1 ustawy nr 37/1992, który Komisja uznaje za niezgodny z wyk?adni? dyrektywy, co do której obydwie strony si? zgadzaj?.

14. Po pierwsze, zauwa?am, ?e brzmienie tego przepisu w ?aden sposób nie wskazuje, ?e jego skutek ogranicza si? do sytuacji, w których biuro podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn? dzia?a wy??cznie jako po?rednik, w imieniu biura podró?y prowadz?cego sprzeda? hurtow?. Prima facie znajduje on zastosowanie do wszystkich sprzeda?y dokonywanych przez biuro podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn? – podró?y organizowanej przez biuro podró?y prowadz?ce sprzeda? hurtow?, bez wzgl?du na to, czy biuro podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn? dzia?a jako po?rednik, czy te? nabywa us?ugi od biura podró?y prowadz?cego sprzeda? hurtow? i sprzedaje je we w?asnym imieniu. Strony zgadzaj? si? co do tego, ?e regu?a wywo?uj?ca taki skutek jest sprzeczna z art. 306 dyrektywy 2006/112: w przypadku gdy biuro

podróży występuje względem klientów we własnym imieniu, procedura marży powinna znajdować zastosowanie niezależnie od tego, czy owo biuro nabyło usługi sprzedawane bezpośrednio, czy też od innego biura podróży lub organizatora wycieczek.

15. Komisja przedstawiła wyciągi z poprzedniego poboru VAT opublikowane przez hiszpańskie ministerstwo gospodarki i finansów zawierające niewiarygodne noty wydziału generalnego ds. podatków, które potwierdzają wykładni, że sporne przepisy wykluczają z procedury marży nie tylko sprzedaż, gdzie biuro podróży działa jako pośrednik (co jest zgodne z art. 306 dyrektywy 2006/112), ale także sprzedaż we własnym imieniu (co nie jest zgodne z tym przepisem).

16. W tych okolicznościach wydaje mi się, że Komisja przedstawiła prima facie klarowne stanowisko i należałoby uwzględnić omawiane rozważanie skargi, chyba że Hiszpania przedstawiłaby konkretne dowody obalające dowody Komisji lub inne przekonujące względy, które mogłyby prowadzić do odrzucenia jej argumentów.

17. Hiszpania nie dostarczyła takich dowodów. Twierdzi ona, że sporny przepis stanowi tylko wyjaśnienie – i to niedwuznaczne – ogólnej zasady, że procedura marży nie jest stosowana, w przypadku gdy biuro podróży nie działa we własnym imieniu; wyjaśnienie tego rodzaju ma po prostu na celu objęcie konkretnej sytuacji biur podróży prowadzących sprzedaż detaliczną i hurtową. Następnie Hiszpania dodaje, że noty interpretacyjne przedstawione przez Komisję nie są aktualne i w każdym razie nie są wiarygodne.

18. Nie uważam, że odpiera to w sposób wystarczający argumenty Komisji. Sporny przepis, jak wskazuje Komisja – jako wyjaśnienie – jest zbędny (ponieważ powtarza zasadę przedstawioną wcześniej w tym samym artykule) oraz nieadekwatny (ponieważ nie definiuje jasno swego zakresu). Twierdzenie rzędu hiszpańskiego, że przepis ten jest niedwuznaczny, a jego wykładnia nie budzi wątpliwości, wydaje się być bezpodstawne. Komisja wykazała, że przepis ten był interpretowany w przeszłości w sposób odmienny od tego, w jaki, zgodnie z twierdzeniem rzędu hiszpańskiego jest interpretowany obecnie i w jaki powinien być stosowany. Fakt, że poprzednia wykładnia nie jest wiarygodna i być może nie jest dalej stosowana (choć nie ma na to konkretnych dowodów), nie zmniejsza tej niejasności. Z uwagi na brak wyraźnego i wiarygodnego wskazania, że ów przepis dotyczy tylko przypadków, w których biuro podróży prowadzi sprzedaż detaliczną nie działa we własnym imieniu, ale w imieniu i na rzecz biura podróży prowadzącego sprzedaż hurtową, zainteresowane podmioty będą najprawdopodobniej stosować wyłączenie ze szczególnej procedury we wszystkich przypadkach objętych wyłączeniem tym przepisem.

19. Popieram zatem niniejsze rozważanie skargi.

Wykazanie kwoty VAT wliczonej w cenę

Argument

20. Komisja nie zgadza się z dwoma aspektami art. 142 akapit drugi ustawy nr 37/1992. Po pierwsze, przepis ten pozwala biurom podróży zawrzeć „kwotę VAT wliczoną w cenę” usługi turystycznej odpowiadającą 6% całej ceny tej usługi oraz pozwala on klientom będącym podatnikami odliczać ową kwotę, jeżeli spełnione zostały przesłanki wymagane dla odliczenia. Jednakże zgodnie z procedurą marży jedyny VAT wliczony w cenę usługi turystycznej to VAT od marży biura podróży. Komisja twierdzi, że stosując ową procedurę, biuro podróży musi wystawić fakturę na określoną kwotę zawierającą VAT, natomiast klienci nie mogą odliczać VAT. Co więcej, 6% nie odpowiada żadnej stawce VAT stosowanej w Hiszpanii(49). Po drugie, omawiany przepis jest dyskryminujący. Znajduje on zastosowanie tylko do dostaw dokonanych w Hiszpanii, a zatem

odliczenia nie są w ogóle możliwe, jeżeli dostawy miały miejsce w innych państwach członkowskich. Artykuł 309 dyrektywy 2006/112, który dotyczy wyłączenie dostaw dokonanych poza Unię, nie może uzasadniać takiego przepisu.

21. Hiszpania twierdzi, że procedura marży nie wyklucza odliczenia podatku naliczonego, gdy zostały spełnione wymagane przesłanki. Artykuł 310 dyrektywy 2006/112 wyklucza odliczanie „VAT naliczanego biuram podróży przez innych podatników z tytułu transakcji [...], które dokonywane są dla bezpośrednio korzyści turysty”, ale nie dotyczy on VAT należnego, w przypadku gdy biuro podróży świadczy pojedynczą usługę swojemu klientowi zgodnie z procedurą marży. Kwota VAT wliczona w cenę takiej usługi powinna zatem podlegać odliczeniu zgodnie z normalnymi zasadami. Jednakże nie ma wskazówek, w jaki sposób należy ustalić tę kwotę. Regulacje przyjęte w Hiszpanii mają rozwiązać ten problem, stosując przybliżenia, lecz – w oparciu o dane statystyczne – czyni to co do zasady prawidłowo, co pozwala biuram podróży zachować tajemnicę handlową odnośnie do ich faktycznych marż zysku. Ograniczenie tej zasady do dostaw dokonywanych w Hiszpanii ma po prostu na celu wyłączenie dostaw dokonanych poza Unię zgodnie z art. 309 dyrektywy 2006/112.

22. Na rozprawie Komisja w pewnym stopniu odstąpiła od swego sztywnego stanowiska, wedle którego zgodnie z procedurą marży biuro podróży powinno wystawić fakturę na całą kwotę z wliczonym VAT, który nie podlega odliczeniu przez klientów. Komisja przyznała, że przepisy można rozumieć w ten sposób, że VAT od marży biur podróży może zostać zawarty na fakturze(50) i, gdy warunki dla zwolnienia zostały spełnione, może on podlegać odliczeniu przez klienta. Komisja stwierdziła jednak, że nie jest to normalny sposób działania biur podróży, bowiem oznaczałoby on ujawnienie kwoty marży od dostawy(51).

Ocena

23. Co się tyczy wskazania i ewentualnego odliczenia VAT od marży biur podróży, popieram raczej stanowisko Komisji przedstawione na rozprawie niż w uwagach pisemnych. Artykuły 306–310 dyrektywy 2006/112 nie dostarczają powodów, dla których normalne zasady fakturowania i odliczania miałyby nie znajdować zastosowania do procedury marży. Zostało wyrażone stwierdzenie, że VAT wliczony w cenę dostaw i usług, które biuro podróży nabywa na rzecz podróжного, nie podlega odliczeniu zgodnie z ową procedurą. W przeciwieństwie do tego, kwestia wyłączenia możliwości odliczenia VAT należnego od marży biur podróży nie została nigdzie ujęta, a zatem podatnik powinien mieć możliwość odliczyć tę kwotę od jego podatku należnego na normalnych zasadach, w przypadku gdy przesłanki odliczenia zostały spełnione. Artykuły 306–310 nie zawierają ponadto żadnych wyjątków od wymagań zawartych w art. 220 i 226 dotyczących elementów faktury wypisanej na rzecz podatnika lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem.

24. Zastanawiam się więc, czy Komisja na rozprawie posunęła się odpowiednio daleko, rozpatrując fakturę wykazującą VAT od marży biur podróży wyłącznie w kategorii opcji, z której w praktyce się raczej nie korzysta. Ja natomiast uważam, że istnieją przesłanki, aby uznać ją za obowiązek.

25. Jednakże argument ten nie został podniesiony przed Trybunałem ani nie uważam, że należy go zbadać celem rozstrzygnięcia niniejszego pytania. A zatem sugeruję Trybunałowi, aby oparł swoje rozstrzygnięcie na następujących rozważaniach:

26. Po pierwsze, bezsporne jest, że kwota uzyskana z rachunku opisanego w art. 142 akapit drugi ustawy nr 37/1992 rzadko lub nigdy nie będzie odpowiadała kwocie VAT wliczonej w cenę. Z 6% ceny z wliczonym VAT kwota ta raczej nigdy nie będzie odpowiadała całkowitej kwocie VAT od składników zorganizowanej podróży oraz od marży biur podróży. Jeżeli kwota ta

odpowiada aby wspomnianej kwocie VAT, pozwolenie klientom na jej odliczenie byłoby sprzeczne z art. 310 dyrektywy 2006/112, który wyklucza odliczenie VAT od składników zorganizowanej podróży. Jest większa szansa, że kwota ta będzie odpowiadała kwocie VAT od marży biura podróży, jednak chodzi tu jedynie o „prawdopodobieństwo”. Aby kwota naliczonego VAT podlegała odliczeniu, musi ona dokładnie odpowiadać – a nie tylko przez przypadek – kwocie VAT należnego, który dostawca jest zobowiązany zapłacić organowi podatkowemu. Kiedy inny wynik byłby sprzeczny z zasadą neutralności podatkowej. Zaangażowany w transakcję jeden z podatników albo organ podatkowy zyskałby lub stracił VAT.

27. Po drugie – chociaż powyższe rozważania stanowią według mnie wystarczający powód uwzględnienia żądania Komisji w tym przedmiocie – stosowanie spornego przepisu jest niewątpliwie ograniczone do dostaw dokonywanych w Hiszpanii, nie zaś w ramach Unii. Co więcej, Komisja przedstawiła decyzje organów podatkowych, ustalając, że ograniczenia są rzeczywiście w ten sposób stosowane, nie tylko jako wyłączenia dostaw dokonanych poza Unię zgodnie z art. 309 dyrektywy 2006/112. A zatem, nawet jeżeli sporne przepisy byłyby pod innymi względami zgodne z regułami znajdującymi zastosowanie do procedury marży, takie ograniczenie stanowiłoby dyskryminację względem usług turystycznych świadczonych w innych niż Hiszpania państwach członkowskich.

28. Z powyższych względów skłaniam się ku uwzględnieniu tego żądania.

Ustalenie kwoty podlegającej opodatkowaniu w okresie rozliczeniowym

Argument

29. Komisja twierdzi, że dyrektywa 2006/112 nie zawiera przepisów pozwalających państwom członkowskim, aby zezwalały biurom podróży stosującym procedurę marży, aby obliczały jedną marżę zysku dla wszystkich transakcji w ramach zorganizowanej podróży w danym okresie rozliczeniowym zgodnie z art. 146 ustawy nr 37/1992. Artykuł 73 i nast. dyrektywy 2006/112 dotyczą podstawy opodatkowania w odniesieniu do pojedynczych dostaw i przepisy te znajdują zastosowanie do procedury marży, o ile nie przewidziano odstępstw(52). Możliwość ogólnego obliczenia podstawy opodatkowania została przewidziana w przedstawionej przez Komisję propozycji zmiany art. 26 szóstej dyrektywy(53), która jednak nie obowiązuje zgodnie z dyrektywą 2006/112 w jej obecnej postaci. Artykuł 318 tej dyrektywy zezwala, aby państwa członkowskie ustanowiły podobne uproszczenie w kontekście procedury marży dla podatników-pośredników, ale nie znajduje ono odpowiednika dla procedury marży stosowanej przez biura podróży. Taka możliwość wprowadzona w prawie hiszpańskim mogłaby ponadto spowodować, że VAT nie byłby pobierany i Unia straciłaby zasoby własne.

30. Hiszpania twierdzi, że art. 308 dyrektywy 2006/112 został sformułowany w sposób wystarczająco szeroki, aby biura podróży mogły obliczać swoją marżę ogólną za każdy okres rozliczeniowy zgodnie z prawem hiszpańskim. Przepisy te są opcjonalne, ich celem jest uproszczenie procedur VAT, ponadto są one neutralne w odniesieniu do wywieranych skutków względem dochodu.

Ocena

31. Argumenty dotyczące niniejszego żądania nie są wprawdzie obszerne, sądzę jednak, że stanowisko Komisji w tej kwestii jest co do zasady prawidłowe w oparciu o przytoczone przez nią przepisy. Definiując zasadę wspólnego systemu VAT, art. 1 ust. 2 akapit drugi dyrektywy stanowi, że VAT jest wymagalny od „każdej transakcji”. Artykuł 73 definiuje podstawę opodatkowania w odniesieniu do pojedynczej dostawy. Ponadto system obliczania ogólnej podstawy opodatkowania za każdy okres rozliczeniowy z możliwością przenoszenia kwot ujemnych na kolejne okresy

sprawia, że nie jest możliwe, aby klienci byli w stanie stwierdzić, jaka kwota VAT została wliczona w dostarczone dostawy, a co za tym idzie – odliczyć podatek, gdy będzie to możliwe. Powyżej doszedłem do wniosku, że w ramach procedury marży jest to przynajmniej możliwe, o ile nie obowiązkowe, aby stosować normalne zasady dotyczące wykazywania na fakturach VAT od marży biura podróży i dalszego odliczania VAT przez klienta.

32. Chociaż argument Komisji dotyczący ewentualnych strat przychodów w państwach Unii mnie nie przekonuje, i w tym przedmiocie Komisja nie przedstawiła żadnych dowodów, to jednak moim zdaniem należy uwzględnić przedmiotowe twierdzenie.

W przedmiocie kosztów

33. Artykuł 138 § 3 regulaminu postępowania przed Trybunałem stanowi, że w razie cząściowego tylko uwzględnienia twierdzenia każdej ze stron każda z nich pokrywa własne koszty. Jednakże, jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, Trybunał może orzec, że jedna ze stron pokrywa, oprócz własnych kosztów, część kosztów poniesionych przez stronę przeciwną. W niniejszej sprawie uważam, że Trybunał powinien oddalić skargę Komisji w zakresie, w jakim twierdzi ona stwierdzenia, że Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 306–310 dyrektywy 2006/112, zezwalając biurom podróży na stosowanie procedury marży w przypadku usług turystycznych świadczonych innym podmiotom niż podróżni; jednak uważam, że Trybunał powinien uwzględnić trzy pozostałe twierdzenia, będące przedmiotem rozważań w niniejszej opinii. A zatem uważam za słuszne, aby Królestwo Hiszpanii poniosło trzy czwarte kosztów obydwu stron, zaś Komisja – jedną trzecią. Zgodnie z art. 140 § 1 regulaminu postępowania państwa członkowskie, które przystąpiły do sporu w charakterze interwenientów, pokrywają własne koszty.

Wnioski

34. Mając na uwadze powyższe rozważania oraz te z opinii w sprawach połączonych C-193/11 Komisja przeciwko Polsce, C-236/11 Komisja przeciwko Włochom, C-269/11 Komisja przeciwko Republice Czeskiej, C-293/11 Komisja przeciwko Grecji, C-296/11 Komisja przeciwko Francji, C-309/11 Komisja przeciwko Finlandii oraz C-450/11 Komisja przeciwko Portugalii, proponuję, aby Trybunał:

- stwierdzić, że:
- wyłączać sprzedaż publiczną dokonywaną przez biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną działające we własnym imieniu, podróży organizowanych przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową z procedury szczególnej dla biur podróży ustanowionej w art. 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej,
- zezwalając biurom podróży, pod pewnymi warunkami, na wpisanie na fakturze ogólnej kwoty, niezwiązanej z faktycznie przerzuconym na klienta podatkiem VAT i zezwalając temu klientowi, jako podatnikowi, na odliczenie tej ogólnej kwoty od podatku VAT podlegającego uiszczeniu; oraz
- zezwalając biurom podróży w zakresie, w jakim korzystają z procedury szczególnej, aby ustalały ogólny podstawy opodatkowania za każdy okres rozliczeniowy,

Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 73, 168, 169, 226 i 306–310 dyrektywy 2006/112,

- w pozostałym zakresie oddalił skargi.
- obywateli Królestwa Hiszpanii trzema czwartymi własnych kosztów oraz trzema czwartymi kosztów poniesionych przez Komisję,
- obywateli Komisji jedną czwartą własnych kosztów oraz jedną czwartą kosztów poniesionych przez Królestwo Hiszpanii, oraz
- orzekł, że państwa członkowskie, które przystąpiły do sporu w charakterze interwenientów, ponoszą własne koszty.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą 2006/112”).

3 – Dyrektywa Rady 90/314/EWG z dnia 13 czerwca 1990 r. w sprawie zorganizowanych podróży, wakacji i wycieczek (Dz.U. L 158, s. 59). Artykuł 1 stanowi, że „celem niniejszej dyrektywy jest zbliżenie przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich dotyczących imprez turystycznych sprzedawanych lub oferowanych na sprzedaż na terytorium Wspólnoty”.

4 – Szósta dyrektywa 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; zwana dalej „szóstą dyrektywą”). Artykuły 306–310 dyrektywy 2006/112 przejmują układ i treść art. 26 szóstej dyrektywy, nie wnosząc żadnej istotnej zmiany (zob. motyw 3 dyrektywy 2006/112).

5 – Zgodnie z przepisami obecnie obowiązującej dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczególne zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. L 44, s. 23), która została uchylona i zastąpiona ósmą dyrektywą Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11).

6 – Chociaż definicja „podróżnego” przedstawiona przez Komisję jest w rzeczywistości nieco szersza – zob. pkt 28 poniżej.

7 – Komisja wyznała na rozprawie, że tekst szóstej dyrektywy był dyskutowany i uzgadniany w Radzie w wersji francuskiej, która miała służyć jako baza dla innych języków; jednakże wbrew powyższej intencji ostateczny tekst angielski oparł się na równoległej wersji angielskiej, która nie była przedmiotem dyskusji. Nie można jednak zaprzeczyć, że tekst został przyjęty we wszystkich sześciu językach, przy czym każda wersja jest tak samo autentyczna.

8 – W załączniku I do tej opinii przytaczam jednolity tekst art. 306–310 dyrektywy 2006/112 oraz w załączniku II – art. 26 szóstej dyrektywy. W obydwu przypadkach wyróżniam sowo „podróżny” lub „klient” w zależności od przypadku lub ich odpowiednik za każdym razem. W załączniku III zamieściłam tabelę, która wskazuje dane sowo użyte w każdym przepisie w poszczególnych wersjach językowych. Na rozprawie Komisja stwierdziła, że Rada ustaliła ostateczny tekst dyrektywy 2006/112 w każdej wersji językowej, i Komisja nie mogła zareagować na zmiany.

9 – Projekt dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do specjalnego systemu dla biur podróży [COM(2002) 64 wersja ostateczna].

10 – Taka była w każdym razie intencja. W rzeczywistości przynajmniej wersje francuska, grecka, włoska i szwedzka proponowanych nowych przepisów zastosowały sowo „podróżny” przynajmniej w jednym przypadku.

11 – W pkt 4.1.2.1.

12 – Cypr, Węgry, Szwajcaria i Zjednoczone Królestwo. Niderlandy zmieniły swoje ustawodawstwo później (od dnia 1 kwietnia 2012 r.) i skarga wniesiona przeciwko temu państwu członkowskiemu (sprawa C-473/11) została wycofana.

13 – Zobacz komunikaty prasowe Komisji IP/08/333 i IP/11/76.

14 – Cel uproszczenia procedury dla biur podróży był nadto stale podkreślany przez Trybunał (zob. na przykład wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-31/10 Minerva Kulturreisen, Zb.Orz. s. I-12889, pkt 17, 18 i przytoczone tam orzecznictwo). Cel prawidłowej alokacji dochodów z podatków był podkreślany przez rzecznika generalnego A. Tizzana w opinii w sprawie C-149/01 First Choice Holidays (wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r.), Rec. s. I-6289, pkt 25, przypis 13.

15 – Zobacz jednak pkt 28 poniżej.

16 – Zobacz wydany ostatnio wyrok z dnia 17 stycznia 2013 r. w sprawie C-360/11 Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 18 i przytoczone tam orzecznictwo.

17 – Zobacz art. 1 ust. 2 dyrektywy 2006/112.

18 – Wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-8389, pkt 28 i przytoczone tam orzecznictwo.

19 – Nie uważam, że przypisanie konkretnych argumentów poszczególnym państwom członkowskim jest użyteczne, z których dalej i tak przytaczam tylko streszczenie.

20 – Zobacz na przykład wyroki: z dnia 3 marca 2011 r. w sprawie C-41/09 Komisja przeciwko Niderlandom, Zb.Orz. s. I-831, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 2 kwietnia 1998 r. w sprawie C-296/95 EMU Tabac i in., Rec. s. I-1605, pkt 36.

21 – 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 18–27. Zobacz także wyrok z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 iSt, Zb.Orz. s. I-8691, pkt 22 i nast.

22 – Wyżej wymieniony w przypisie 14 wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 28.

23 – W odniesieniu do zwolnień zob. ostatnio wydany wyrok z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie C-91/12 PFC Clinic, pkt 23.

24 – Wyżej wymieniony w przypisie 18 wyrok, w szczególności pkt 25.

25 – Zobacz ww. w przypisie 20 orzecznictwo.

26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado 1881.

27 – Są oczywiście przypadki, w których sama podróż, droga lub jej fragment są celem samym w sobie (na przykład niektóre wycieczki lub legendarne podróże pociągami takim jak Orient Express), oraz inne, w których transport jest jedyną usługą nabytą od biura podróży (na przykład może tak być w przypadku podróży służbowych). Jednakże znacząco czyżby działalność biur podróży stanowi zorganizowane podróże, w ramach których poszczególne usługi dostępne w miejscu docelowym stanowią ich główną część, podczas gdy transport do i z miejsca docelowego są po prostu nieodłącznym dodatkiem.

28 – Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91, Rec. s. I-5723.

29 – W ww. w przypisie 14 wyroku w sprawie Minerva Kulturreisen Trybunał orzekł, że procedura marży nie znajduje zastosowania do sprzedaży przez biuro podróży biletów do opery „bez świadczenia usług turystycznych”; Trybunał jednak nie pozostawi wątpliwości, że w skąd usługi turystycznej wchodzi o zakwaterowanie (zob. pkt 21 i nast. wyroku).

30 – Zobacz odpowiednio obydwa wymienione w przypisie 21 wyroki: w sprawie Madgett i Baldwin; w sprawie iSt.

31 – Wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. s. I-7821, pkt 26 i nast.

Zwracam uwagę, że w tej sprawie Komisja była zdania, że przepis ten nie powinien być interpretowany w sposób dosłowny, lecz w celu zapewnienia skutecznego stosowania przewidzianego w nim zwolnienia, w zależności od danych usług, oraz że należy zatem uwzględnić nie tylko formalnego lub prawnego adresata tego przepisu, lecz także konkretnego adresata bądź faktycznego beneficjenta (zob. pkt 25 tego wyroku).

32 – Zobacz ww. w przypisie 14 orzecznictwo.

33 – Tak by nie było tylko wtedy, gdyby A było zarejestrowane dla potrzeb VAT w każdym z tych państw członkowskich i tam świadczyło usługi, od których podatek należy przekazać cały podatek naliczony. Jednakże, nawet wtedy dochód z VAT przepływałby z państwa członkowskich, w których usługi były faktycznie świadczone i wykorzystywane, do państwa członkowskiego, w którym A ma swój siedzibę i które pobierałoby podatek należny od sprzedaży dla B.

34 – Zobacz pkt 32 powyżej.

35 – Zobacz przypis 40 poniżej na temat innego znaczenia neutralności podatkowej w kontekście podatku VAT.

36 – Wyrok z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-44/11 Deutsche Bank, pkt 45.

37 – Komisja odnosi się do tego problemu w swojej propozycji zmiany art. 26 szóstej dyrektywy, zastępując słowo „podróżny” słowem „klient” w całym art. 26 ust. 3 (co odpowiada ostatniemu

zdaniu z art. 26 ust. 2 niezmienionej wersji; są tam też inne zmiany, ale nie mają one drugiego znaczenia w tej dyskusji). Wydaje mi się, że wskazuje to na sztuczność tego zarzutu.

38 – Zobacz pkt 31 powyżej.

39 – Wyżej wymieniony w przypisie 18. Komisja przytacza także wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-269/00 Seeling, Rec. s. I-4101, pkt 54.

40 – Dokument wymieniony w przypisie 9, pkt 2, przedostatni akapit. Zasada neutralności podatkowej oznacza tutaj, że podatek VAT powinien być neutralny co do jego skutków wobec podatników, czyli że nie powinni oni ponosić jego ciężaru.

41 – Artykuł 79 akapit pierwszy lit. c) dotyczy zwrotu wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy, a zaksięgowanych przez podatnika na koncie przebiegowym.

42 – Artykuł 11 cz. III A ust. 3 lit. c) był poprzednikiem art. 79 ust. 1 lit. c).

43 – Język oryginału: angielski.

44 – Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1; zwana dalej „dyrektywą 2006/112”). Artykuły 306–310 dyrektywy 2006/112 zastąpiły 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1; zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

45 – Biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową zestawiają zorganizowaną podróż, ale nie wystawiają jej bezpośrednio na sprzedaż publiczną. Dokonują one sprzedaży albo biurom podróży, które następnie (we własnym imieniu) sprzedają podróżę publicznie, lub za pośrednictwem biur podróży prowadzących sprzedaż detaliczną, które działają jako pośrednicy (w imieniu biur podróży prowadzącego sprzedaż hurtową).

46 – Artykuły 74–77 dotyczą zasadniczo podstawy opodatkowania w przypadku „dostaw na własne potrzeby”, gdzie podatnik korzysta z towarów lub usług świadczonych w ramach jego własnej podlegającej opodatkowaniu działalności w inny sposób niż jako opodatkowane transakcje.

47 – Dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. L 44, s. 23).

48 – Zwykła stawka podatku VAT określona w art. 90 wynosi obecnie 21%. Działanie polega zatem na pomnożeniu przez 100 i podzieleniu przez 121.

49 – Zwracam uwagę, że zgodnie z dokumentem Komisji „Stawki VAT stosowane w państwach członkowskich Unii Europejskiej” w dniu 14 stycznia 2013 r. Hiszpania stosowała na przykład stawkę zwykłą 21% do zakwaterowania w hotelu i biletów wstępu do parków rozrywki (jest to stawka wskazana w angielskiej wersji językowej dokumentu, podczas gdy w wersjach francuskiej i niemieckiej podana jest stawka 10%; niestety Komisja nie uznała za stosowane przedstawień innych wersji językowych) oraz stawkę obniżoną 10% do przewozu pasażerów i usług restauracyjnych. 6% ceny z wliczonym VAT oznacza stawkę podatku około 6,38%.

50 – A contrario Komisja wskazała, że art. 325, 332 i 339 sprzeciwiają się temu, by kwota VAT

została ujta na fakturach wydanych zgodnie z podobnymi procedurami szczególnymi.

51 – Do potrzeby sprzedawców, aby zachować tajemnicę co do nakładanych przez nich marż, nawiązały zatem obydwie strony postępowania. Jest to interesujące zagadnienie, ale nie ma ono moim zdaniem znaczenia dla rozstrzygnięcia niniejszej skargi.

52 – Zobacz wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 26 i nast., która dotyczy art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, poprzednika art. 73 dyrektywy 2006/112.

53 – Zobacz proponowany tekst art. 26 ust. 4 we wniosku dotyczącym dyrektywy Rady zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w zakresie dotyczącym procedury szczególnej dla biur podróży [COM(2002) 64 wersja ostateczna].