

**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 rzeczywiście podróżnym, czy też nie. 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 działa 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, które 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 podlega bądź opodatkowaniu tam, gdzie jest świadczona.

6. W braku procedury marży, biura podróży lub organizatorzy wycieczek zestawiający zorganizowane wakacje lub podróże w Unii Europejskiej byłoby 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

świadczonych w tych państwach członkowskich. Spowodowałyby to nie tylko znaczne komplikacje administracyjne, ale ponadto skutek takiego podejścia, wspomniane usługi podlegałyby VAT nie w państwie, w którym były faktycznie świadczone i konsumowane, lecz w państwie członkowskim, w którym zorganizowana podróż została nabyta. Duża część dochodów z VAT została by 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. Pochodzący z dostaw traktowany jako całość nie jest obciążony ani w mniejszym, ani w większym stopniu niż w innym przypadku i co do zasady żadna kwota rezydualna nie zostaje bezzwrotnie osadzona na etapie pośrednim, co mogłyby obciążać 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 za VAT podlegający zastosowaniu to 20 % (we wszystkich odnośnych państwach członkowskich, o ile jest ich więcej 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 świadczono w jednym lub więcej państwach członkowskich nie będących państwami, 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 tych państwach członkowskich, będzie musiało przejść do skomplikowanego procesu dochodzenia zwrotu w tych państwach(5), na który być może będzie długo czekać, w przeciwieństwie do systemu natychmiastowego odliczania, w sytuacji gdy transakcje są ograniczone do jednego państwa członkowskiego. Co więcej wskazane państwa członkowskie nie pobierają podatku VAT od usług świadczonych na ich terytorium. Stosując procedurę 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 „podróżny” lub jego odpowiednik było użyte w całym art. 26 poza wersją angielską, która raz użyła słowa „konsument” 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 „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 całej wersji portugalskiej, rumuńskiej i słowackiej. Wersja fińska używa słowa „klient” w trzech przypadkach a „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. Wiele 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 biur 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 siedzibę od całej wartości dostaw realizowanych w ramach zorganizowanej podróży dla innego biura podróży. W takim przypadku dochód z VAT od początkowych 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 swój siedzibę.

Aby tego uniknąć niektóre państwa członkowskie posiadające duży przemysł turystyczny stosują inne wyjątki 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, i w której występuje zakłócenia 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, uznaje jednak, że na rynku wewnętrznym jednolitość jest najważniejsza i nieuczciwa przewaga nad konkurencją, z której czerpią 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. W oparciu o ich odpowiedzi, w dniu 29 lutego 2008 r. Komisja wysłała uzasadnione opinie siedmiu państwom członkowskim, a w dniu 9 października 2008 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 biurom podróży na stosowanie procedury marży w ramach świadczenia usług turystycznych podmiotom niebędącym podróżnymi, państwa członkowskie uchybiły zobowiązaniom ciążącym na nich na mocy art. 306-310 dyrektywy 2006/112.

20. We wszystkich sprawach odbyła się pełna procedura pisemna z wynikiem sprawy C-293/11 Komisja przeciwko Grecji, w której Komisja zrezygnowała z prawa żądania 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 stosują podejście klienta. Z tego względu uważam, że nie jest konieczne przytoczenie tych ustawodawstw w opinii. Problem (jedyne w siedmiu sprawach i pierwszy w sprawie C-189/11

Komisja przeciwko Hiszpanii) polega na tym, czy jest to właściwe podejście i czy, jak twierdzi Komisja, prawidłowa wykładnia art. 306-310 dyrektywy 2006/112 wymaga, aby państwa członkowskie stosowały podejście podróbnego.

### Streszczenie głównych argumentów

22. Komisja i pozwane państwa członkowskie zgadzają się co do tego, że: i) celem procedury marży jest uproszczenie procedur i zapewnienie sprawiedliwego poboru należności z tytułu podatku VAT, nie odchodząc przy tym od systemu VAT; ii) stało się powszechne, że zorganizowane podróże i wycieczki są zestawiane przez jedno biuro podróży lub organizatora wycieczek a sprzedawane przez drugi taki podmiot przed ostateczną sprzedażą podróbnemu lub wczasowiczowi, co nie miało miejsca w 1977 r. kiedy szósta dyrektywa została przyjęta; iii) jednolita wykładnia jest konieczna w celu zapewnienia zharmonizowanego stosowania norm regulujących podatek VAT w państwach członkowskich, które nie dokonują rozróżnienia pomiędzy biurami podróży; iv) podejście klienta zawiera wykładni, która jest najodpowiedniejsza dla realizacji celów procedury marży; i v) to podejście jest faktycznie stosowane w pozwanych państwach członkowskich. Jako że te kwestie są bezsporne, w niniejszej opinii nie ma potrzeby przedstawiania szczegółowej argumentacji; ponadto również się z nimi zgadzam i nie poświęcam im więcej uwagi w mojej ocenie poniżej. Wystarczy stwierdzić, że najważniejsze elementy dotyczące punktów i) i iv) zawarłam w opisie procedury marży(14), punkty ii) i v) to uzgodnione fakty za punkt iii) jest bezsporny.

23. Podczas gdy potrzeba jednolitej, zharmonizowanej wykładni w całej Unii jest bezsporna, Komisja twierdzi, że szerszej wykładni podejścia klienta nie można będzie uzyskać bez zmiany ustawodawstwa (pogląd *de lege ferenda*), państwa członkowskie uważają natomiast, że przepisy w obecnej postaci mogą i powinny otrzymać szerszą wykładnię (pogląd *de lege lata*).

24. Argument Komisji ma podłoże lingwistyczne. Tylko w jednym z pięciu przypadków, tylko jedna z sześciu oryginalnych wersji językowych art. 26 szóstej dyrektywy użyła pojęcia „klient”; we wszystkich innych przypadkach i we wszystkich innych wersjach językowych, a zwłaszcza w tej, w której tekst ostateczny był dyskutowany i zatwierdzony, pojęcie „podróbny” było użyte w całym dokumencie. Wyrażenie intencji prawodawcy było zatem, aby procedura marży była ograniczona do przypadków, w których biuro podróży sprzedaje bezpośrednio na rzecz podróbnego(15).

25. Ponadto zdaniem Komisji, w przeciwnym razie dwa wyrażenia z tego przepisu nie miałyby sensu. Jeżeli przepis ma dotyczyć „klientów” słowa „w ich właściwym imieniu” z art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy (art. 306 ust. 1 dyrektywy 2006/112) byłoby zbędne, ponieważ biura podróży zawsze działają we właściwym imieniu wobec swoich klientów (tych, którzy kupują od nich bezpośrednio), ale nie zawsze wobec podróbnych (nie są to zawsze te same osoby). Z kolei w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy (art. 307 i 308 dyrektywy 2006/112) wyrażenia „zawieszony [...] podróbnemu” oraz „do zapłaty przez turystę” byłoby nielogiczne, gdyby nabywca usługi był o inne biuro podróży. W przypadku gdy podrób zestawiana przez jedno biuro podróży sprzedawana jest innemu biur podróży przed sprzedażą podróbnemu powstaje pytanie, jak obliczyć marżę pierwszego biura podróży (podstawa opodatkowania podatkiem VAT), skoro zorganizowany podrób należy „traktować jako pojedynczą usługę zawiązaną przez [to] biuro podróży podróbnemu” zaś drugie biuro podróży stosuje swoją marżę?

26. Komisja zwraca także uwagę, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem przepisy stanowiące wyjątek od zasady należy interpretować ściśle(16). Procedura marży stanowi wyjątek od zasady opodatkowania na każdym etapie każdej fazy 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, to jednak podkreśla ona, że państwa członkowskie zobowiązane są stosować prawodawstwo Unii dotyczące VAT nawet wtedy, gdy nie uważają, że jest idealne(18).

28. Jednak Komisja uważa, że jej zdaniem (które zdaje się wynikać z celu procedury, nie zaś ze sformułowania uytego w aktach prawnych), procedura marży powinna znajdować zastosowanie w przypadku gdy firma, która (bądź osoba prawną) nie może sama być „podróżnym” nabywa zorganizowaną podróż dla swych 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 uyte w jednej wersji językowej przepisu UE nie może służyć za jedyny podstaw 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 *względnem swoich klientów* we własnym imieniu, lecz tych, które występują *względnem 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, słowo „w ich własnym imieniu” mogło wydawać się zbędne przy jakiegokolwiek wykładni. Ponadto jak Trybunał stwierdził, słów „do zapłaty przez turystę” nie można interpretować dosłownie, mogło one bowiem dotyczyć zapłaty przez inne podmioty(22).

32. Pozwane państwa członkowskie zauważają także, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału, wymóg ścisłej interpretacji wyjątków od zasad stosowanych do podatku VAT nie oznacza, że pojęcia mają być sformułowane w taki sposób, który pozbawia ich skuteczności oraz, 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 C-304/05 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 Trybunał 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 trzynastu), 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, Trybunał 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 wymagana będzie zmiana ustawodawstwa. Podobnie, sędziowie przekonujący jest według mnie argument dotyczący praktycznych trudności, które mogą wynikać dla biur podróży w przypadku każdej z wykładni jakby miała być stosowana jednolicie – inne oczywiście niż te, których procedura ma na celu unikać. Żadne podejście najprawdopodobniej nie będzie idealne w praktyce, ale jeżeli coś najmniej osiem (wcześniej przynajmniej trzynastu) państw członkowskich mogło implementować przepisy w dany sposób przez odpowiednio długi czas, to trudności z tego wynikające (traktowane oddzielnie, nie zaś jako całość wewnętrznie sprzecznej całości) nie mogą być decydujące.

38. Jeżeli przepisy regulujące procedurę ma być bytyby 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 poddawać 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 sprzedaje 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 mniejszy, gdyby spośród sił loty, miało niewygodne siedzenie w ciasnym samolocie lub niesmaczne jedzenie na małych plastikowych tacach. Wielu jak nie wikszość 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, organizując sobie we własnym zakresie podróż. Tego rodzaju sytuacja „zmotoryzowanych wakacji” miała miejsce w sprawie Van Ginkel(28), co do 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 nabywcą był faktyczny podróżny czy krewny lub towarzysz podróży etc. 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 całym 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 zostały użyte w różnych wersjach językowych, sam fakt, że pozwolono aby pojęcie to wyliznęło się do prawodawstwa a potem zostało powielone wydaje się przeczy poglądom, że prawodawca kiedykolwiek przypisuje decydujące znaczenie użyciu słowa „podróżny”. Warto ponadto zauważyć, że szersze użycie pojęcia „klient” w przepisach prawa służy w parze ze zwiększając się częstotliwość sprzedaży wycieczek lub podróży zorganizowanych 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 pojęcie „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 pojęcia „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 pojęcia „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 marketingowej. W świetle tego wymogu Trybunała miałyby 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 dokonanej przez Trybunał wykadni wyrażenia „osoby uprawiającej 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 ust. 1 lit. m) szóstej dyrektywy (obecnie art. 132 ust. 1 lit. m) dyrektywy 2006/112)(31).

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

49. Trybunał uznał cel polegający na wprowadzeniu reguł 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 biurowi 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 nie koniecznie uzasadnia zastosowanie procedury marketingowej. Natomiast A ma do czynienia z podatkiem naliczonym od różnych usług o innej wysokości w poszczególnych państwach członkowskich – jest to dokładnie sytuacja, którą procedura marketingowa 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 marketingowa nie zostałaaby 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 mary, 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 ich zamierzonej skuteczności. W niniejszej sprawie, proponowana przez Komisję wykładnia miałaaby jednak taki rezultat(34).

52. Na tej podstawie, skłaniam się do wniosku, że podejście klienta nie tylko lepiej realizuje cele procedury mary 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 bardziej przychylna dużym organizatorom wycieczek i biurom 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 tożsamości 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 zależeć ważność przepisu, lecz wskazówką interpretacyjną, którą należy stosować ściśle z innymi zasadami(36). Jednak w niniejszej sprawie, jej zastosowanie wzmacnia opinię, do której doszedłam 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 cząstką 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 C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii(39) w tym sensie, że państwa członkowskie nie mogą nie uwzględnić wyrażonych przepisów dyrektyw dotyczących VAT mających 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 jego najwskazane 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 zostało on rozwiązany w propozycji zmiany. W niniejszym postępowaniu Komisja przedstawiła wykładnię, zgodnie z którą w zakresie pojęcia

„podrózny” wchodzi? firmy kupuj?ce podró?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 podró?nego zosta?o przyj?te wraz z jego najbardziej restrykcyjn? wyk?adni?, i w ten sposób procedura mar?y znajdowa?aby zastosowanie tylko gdyby klientem biura podró?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, i 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 podró?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 podró?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?adnia 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 podró?y na stosowanie procedury mar?y do ?wiadczenia us?ug turystycznych na rzecz innych podmiotów ni? podró?ni, pa?stwa cz?onkowskie uchybi?y zobowi?zaniom ci???cym na nich na mocy art. 306-310 dyrektywy 2006/112.

## **Koszty**

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 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, Trybuna? powinien moim zdaniem:

- oddali? skargi wniesione przez Komisj?,
- obci??y? Komisj? kosztami post?powania poniesionymi przez pozwane pa?stwa cz?onkowskie, oraz
- orzec, ze pa?stwa cz?onkowskie ponosz? koszty post?powania poniesione jako interwencji.

## **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, które dzia?aj? wy??cznie w charakterze po?rednik?w i do których 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 którym biuro podr?y ma siedzib? dzia?alno?ci gospodarczej lub sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci gospodarczej, z którego ?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 ró?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 których mowa w akapicie pierwszym, s? dokonywane zarówno na terytorium Wsp?lnoty, jak i poza ni?, tylko ta cz??? us?ugi biura podr?y, która 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 których mowa w art. 307, i które dokonywane s? dla bezpo?redniej korzy?ci *turysty*, nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w ?adnym pa?stwie cz?onkowskim.

## Za??cznik II

Artyku? 26 Szóstej 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 korzystają 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. 3 ust. 3 lit. c). [(42)] W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważa się również organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży *podróznemu*. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo, lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługę. Podstawą opodatkowania oraz cen bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotyczącej tej usługi jest marża biur podróży, to znaczy różnica pomiędzy całkowitą kwotą do zapłaty przez *podróznego*, bez podatku od wartości dodanej, a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te są bezpośrednio korzyści *podróznego*.

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 część usług 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 korzyści *podróznego* nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w żadnym z państw członkowskich.”

## Załącznik III

*Terminologia stosowana w innych wersjach językowych*

Szósta dyrektywa

BG (43)

CS

DA

DE

Artykuł 26 ust. 1

???????? (odbiorca, beneficjent)

zákazník (klient)

rejsende (podróżny)

Reisender (podróżny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie pierwsze

????????? ???? (podró?ny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie trzecie

????????? ????/???????

(podró?ny/ turysta)

Artyku? 26 ust. 4

???????

(turysta)

Dyrektywa 2006/112

BG

CS

DA

DE

Artyku? 306

??????? (klient)

cestující (podró?ny)

rejsende (podró?ny)

Reisender (podró?ny)

Artyku? 307

????????? ???? (podró?ny)

Artyku? 308

Artyku? 310

Szósta dyrektywa

EL

EN

ES

ET

Artyku? 26 ust. 1

?????????? (podró?ny)

Customer [klient]

viagero (podró?ny)

klient (customer)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie pierwsze

traveller [podró?ny]

reisija (podró?ny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie trzecie

Artyku? 26 ust. 4

Dyrektywa 2006/112

EL

EN

ES

ET

Artyku? 306

?????????? (podró?ny)

customer [klient]

viagero (podró?ny)

reisija (podró?ny)

Artyku? 307

traveller [podró?ny]

Artyku? 308

Artyku? 310

Szósta dyrektywa

FI

FR

HU

IT

Artyku? 26 ust. 1

matkustaja (podró?ny)

voyageur (podró?ny)

utas (podró?ny)

viaggiatore (podró?ny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie pierwsze

Artyku? 26 ust. 2 zdanie trzecie

art. 26 ust. 4

Dyrektywa 2006/112

FI

FR

HU

IT

Artyku? 306

asiakas (klient)

voyageur (podró?ny)

utas (podró?ny)

viaggiatore (podró?ny)

Artyku? 307

Artyku? 308

asiakas (klient)

matkustaja (podró?ny)

utazó (podró?ny)

Artyku? 310

matkustaja (podró?ny)

utas (podró?ny)

Szósta dyrektywa

LT

LV

MT

NL

Artyku? 26 ust. 1

klientas (klient)

klients (klient)

klienti (klient)

reiziger (podró?ny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie pierwsze

keleivis (podró?ny)

ce?ot?js (podró?ny)

vja??atur (podró?ny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie trzecie

Artyku? 26 ust. 4

Dyrektywa 2006/112

LT

LV

MT

NL

Artyku? 306

keleivis (podró?ny)

ce?ot?js (podró?ny)

konsumaturi (klient)

reiziger (podró?ny)

Artyku? 307

vja??atur (podró?ny)

Artyku? 308

Artyku? 310

Szósta dyrektywa

PL

PT

RO (44)

SK

Artyku? 26 ust. 1

klient

cliente (klient)

client (klient)

zákazník (klient)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie pierwsze

podró?ny (podró?ny)

viajante (podró?ny)

c?l?tor (podró?ny)

turista (turysta)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie trzecie

Artyku? 26 ust. 4

cestuj?ci (podró?ny)

Dyrektywa 2006/112

PL

PT

RO

SK

Artyku? 306

nabywca

cliente (klient)

client (klient)

zákazník (klient)

Artyku? 307

turysta

Artyku? 308

Artyku? 310

Szósta dyrektywa

SL

SV

Artyku? 26 ust. 1

naro?niki (klient)

kunder (klienci)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie pierwsze

potnik (podró?ny)

resande (podró?ny)

Artyku? 26 ust. 2 zdanie trzecie

Artyku? 26 ust. 4

Dyrektywa 2006/112

SL

SV

Artyku? 306

potnik (podró?ny)

kunder (klienci)

Artyku? 307

resande (podró?ny)

Artyku? 308

Artyku? 310

1 – J?zyk orygina?u: angielski.

2– Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektyw? 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 z 23.6.1990, 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 z 13.6.1977, s. 1); zwana dalej „szóstą dyrektywą”. Artykuły 306-310 dyrektywy 2006/112 przejmują i treść art. 26 szóstej dyrektywy, nie wnosząc żadnej istotnej zmiany (zobacz 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/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz. 2008 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. L 331, s. 11).

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

7 – Komisja wyraża 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 podkreśliłem słowo „podróżny” lub „klient” w zależności od przypadku lub ich odpowiednik za każdym razem. W załączniku III zamieściłem tabelę, która wskazuje dane słowo 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 miała możliwości 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 słowo „podróżny” przynajmniej w jednym przypadku.

11 – W pkt 4.1.2.1.

12 – Cypr, Węgry, Polska i Zjednoczone Królestwo. Niderlandy zmieniły swoje ustawodawstwo później (od 1 kwietnia 2012) 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 by? nadto stale podkre?lany przez Trybuna? (zob. na przyk?ad wyrok w sprawie z dnia 9 grudnia 2010 r. C-31/10 Minerva Kulturreisen, Zb.Orz. I?12889, pkt 17 i 18 i przytoczone tam orzecznictwo). Cel prawid?owej alokacji dochodów z podatków by? podkre?lany przez rzecznika generalnego Tizzano w opinii do wyroku z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. I?6289, pkt 25, przypis 13.

15 – Zobacz jednak pkt 28 poni?ej.

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

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

18– Wyrok z dnia 6 pa?dziernika 2005 r. w sprawie C?204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. I?8359, pkt 28 oraz przytoczone tam orzecznictwo.

19 – Nie uwa?am, ?e przypisanie konkretnych argumentów poszczególnym pa?stwom cz?onkowskim jest u?yteczne, z których dalej i tak przytaczam tylko streszczenie.

20– Zobacz na przyk?ad wyrok 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 oraz wyrok 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 11 pa?dziernika 1998 r. w sprawach po??czonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. I-6229, pkt 18-27. Zobacz tak?e wyrok z dnia 13 pa?dziernika 2005 r. w sprawie C-200/04 iSt, Zb.Orz. I?8691, pkt 22 i nast.

22– Wyrok w sprawie First Choice Holidays przytoczony w przypisie 14, pkt 28.

23 – W odniesieniu do zwolnie?, zobacz ostatnio wydany wyrok z dnia 21 marca 2013 r. w sprawie PCF Clinic AB C-91/12, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 23.

24– Wyrok wy?ej wymieniony w przypisie 18, w szczególno?ci pkt 25.

25– Zobacz orzecznictwo w przypisie 20 powy?ej.

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

27 – S? oczywi?cie przypadki, w których sama podróż, droga lub jej fragment s? celem samym w sobie (na przyk?ad niektóre wycieczki lub legendarne podró?e poci?giem takim jak Orient Express), oraz inne, w których transport jest jedyn? us?ug? nabyt? od biura podróży (na przyk?ad, mo?e tak by? w przypadku podróży s?u?bowych). Jednak?e znacz?c? cz??? dzia?alno?ci biura podróży stanowi? zorganizowane podró?e, w ramach których poszczególne us?ugi dost?pne w miejscu docelowym stanowi? ich g?ówn? cz???, podczas gdy transport do i z miejsca docelowego s? po prostu nieod??cznym dodatkiem.

28 – Wyrok z dnia 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 Trybuna? orzek?, ?e procedura mar?y nie znajduje?a zastosowania do sprzeda?y przez biuro podróży biletów do opery „bez ?wiadczenia us?ug turystycznych”; Trybuna? jednak nie pozostawi? w?tpliwo?ci, ?e w sk?ad

usługi turystycznej wchodzi o zakwaterowanie (zobacz pkt 21-28 wyroku).

30 – Zobacz odpowiednio obydwie wymienione w przypisie 21 wyroki w sprawach Madgett i Baldwin oraz iSt.

31 – Wyrok z dnia 16 października 2008 r. w sprawie C-253/07 Canterbury Hockey Club i Canterbury Ladies Hockey Club, Zb.Orz. 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 (zobacz pkt 25 tego wyroku).

32 – Zobacz orzecznictwo ww. w przypisie 14.

33 – Tak by nie było jedynie gdyby A było zarejestrowane dla potrzeb VAT w każdym z tych państw członkowskich i tam świadczyło usług, od których podatek należy przekraczać całość podatku naliczony. Jednakże, nawet wtedy dochód z VAT przepływałby z państwa członkowskiego, w którym usługi były faktycznie świadczone i wykorzystywane do państwa członkowskiego, w których A ma swój siedzibę, które pobierałoby podatek należy 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, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 45.

37 – Komisja odnosi się do tego problemu w swojej propozycji zmiany art. 26 szóstej dyrektywy, zastępując słowo „podrózny” słowem „klient” w całym art. 26 ust. 3, (co odpowiada ostatniemu zdaniu 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. 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 cztery A ust. 3 lit. c) był poprzednikiem art. 79 ust. 1 lit. c) ..

43 – Szósta dyrektywa została uchylona przed przystąpieniem Bułgarii do Unii, w związku z czym bułgarska wersja językowa nie stanowi tлумачenia urzędowego.

44 – Szósta dyrektywa została uchylona przed przystąpieniem Rumunii do UE, w związku z czym rumuńska wersja językowa nie stanowi tłumaczenia urzędowego.