Downloaded via the EU tax law app / web

Sprawa C?31/10

Minerva Kulturreisen GmbH

przeciwko

Finanzamt Freital

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Bundesfinanzhof)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 26 – Specjalny system dla biur podró?y i organizatorów wycieczek – Zakres stosowania – Sprzeda? biletów do opery bez dodatkowych us?ug

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Specjalny system dla biur podró?y

(dyrektywa Rady 77/388, art. 26)

Wyk?adni art. 26 szóstej dyrektywy 77/388 sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e nie dotyczy on osobnej sprzeda?y biletów do opery przez biuro podró?y bez ?wiadczenia us?ugi turystycznej.

W istocie przepis ten ustanawia wyj?tek w zakresie podstawy opodatkowania w odniesieniu do pewnych czynno?ci biur podró?y i organizatorów wycieczek i jako wyj?tek od normalnego systemu przewidzianego w szóstej dyrektywie powinien by? stosowany wy??cznie w zakresie koniecznym do osi?gni?cia jego celu. (

Stosowanie tego specjalnego systemu do dzia?alno?ci biura podró?y, która ogranicza si? do sprzeda?y biletów na przedstawienia bez ?wiadczenia us?ug turystycznych, powodowa?oby zak?ócenie konkurencji ze wzgl?du na okoliczno??, i? taka sama dzia?alno?? by?aby ró?nie opodatkowana w zale?no?ci od tego, czy podmiotem gospodarczym prowadz?cym sprzeda? wspomnianych biletów jest biuro podró?y.

(zob. pkt 16, 24-25 i sentencja)

WYROK TRYBUNA?U (pierwsza izba)

z dnia 9 grudnia 2010 r.(*)

Szósta dyrektywa VAT – Artyku? 26 – Specjalny system dla biur podró?y i organizatorów wycieczek – Zakres stosowania – Sprzeda? biletów do opery bez dodatkowych us?ug

W sprawie C?31/10

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 grudnia 2009 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 20 stycznia 2010 r., w post?powaniu

Minerva Kulturreisen GmbH

przeciwko

Finanzamt Freital,

TRYBUNA? (pierwsza izba),

w sk?adzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Ileši?, E. Levits i M. Safjan, s?dziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn?,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu Minerva Kulturreisen GmbH przez P. Fröhlera, A. Kellner oraz B. Juschten,

– w imieniu Finanzamt Freital przez V. Rummera,

– w imieniu rz?du niemieckiego przez J. Möllera oraz C. Blaschkego, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du greckiego przez K. Georgiadisa i C. Poulakosa oraz M. Tassopoulou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

– w imieniu rz?du portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej

„szóst? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach sporu pomi?dzy Minerva Kulturreisen GmbH (zwan? dalej „Minerva”) i Finanzamt Freital (zwanym dalej „Finanzamt”) w przedmiocie stosowania specjalnego systemu dla biur podró?y przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy do osobnej sprzeda?y biletów do opery przez biuro podró?y bez ?wiadczenia dodatkowych us?ug.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artyku? 26 szóstej dyrektywy zatytu?owany „Specjalny system dla biur podró?y” maj?cy zastosowanie ratione temporis w sporze przed s?dem krajowym stanowi w ust. 1 i 2:

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

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

Uregulowania krajowe

4 Paragraf 25 Umsatzsteuergesetz (BGBI. 1993 I, s. 565, ustawy o podatku obrotowym z 1993 r., zwanej dalej „UStG”) przewiduje:

„1. Poni?sze przepisy maj? zastosowanie do ?wiadczonych przez przedsi?biorc? us?ug turystycznych, które nie s? przeznaczone dla przedsi?biorstwa us?ugobiorcy, o ile przedsi?biorca wyst?puje wobec us?ugobiorcy we w?asnym imieniu i korzysta z us?ug turystycznych osób trzecich. Us?ug? przedsi?biorcy uwa?a si? za odr?bn? us?ug?. […] Us?ugami turystycznymi osób trzecich s? dostawy i inne ?wiadczenia osób trzecich, z których podró?ni korzystaj? bezpo?rednio.

2. […]

3. Warto?? odr?bnej us?ugi oblicza si? na podstawie ró?nicy pomi?dzy kwot? zap?acon? przez us?ugobiorc? w celu otrzymania us?ugi a kwot? zap?acon? przez przedsi?biorc? za us?ugi turystyczne osób trzecich […]. Podatku od warto?ci dodanej nie wlicza si? do podstawy opodatkowania.

[…]”.

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

5 Minerva prowadzi biuro podró?y. Nabywa?a ona mi?dzy innymi w latach od 1993 do 1998 bilety do Semperoper (opery sakso?skiej w Dre?nie) oraz sprzedawa?a je we w?asnym imieniu i na w?asny rachunek ko?cowym odbiorcom albo biurom podró?y w zwi?zku z innymi ?wiadczonymi przez ni? sam? us?ugami, takimi jak zakwaterowanie, wycieczki z przewodnikiem, transport, wy?ywienie, albo bez takich us?ug.

6 Minerva uwa?a?a, ?e osobna sprzeda? wspomnianych biletów na przedstawienia równie? podlega?a opodatkowaniu mar?y zgodnie z art. 25 UStG. W zakresie tej dzia?alno?ci Minerva zosta?a opodatkowana bez zastosowania tego systemu podatkowego.

7 Finanzamt [organ administracji podatkowej] oddali? odwo?anie Minerva od decyzji ustalaj?cych podatek za lata od 1993 do 1997 z dnia 28 wrze?nia 2000 r. oraz od decyzji ustalaj?cych podatek za 1998 r. z dnia 27 marca 2001 r., uzasadniaj?c, ?e kupuj?c i sprzedaj?c bilety na przedstawienia, Minerva nie „zapewnia us?ugi turystycznej” i ?e w konsekwencji jej dzia?alno?? nie ró?ni si? od dzia?alno?ci innych osób prowadz?cych zawodowo sprzeda? biletów na przedstawienia.

8 W wyroku z dnia 11 lutego 2008 r. Sächsisches Finanzgericht [sakso?ski s?d finansowy] uwzgl?dni? stanowisko Finanzamt i w konsekwencji oddali? skarg? wniesion? przez Minerva na decyzj? oddalaj?c? wydan? przez Finanzamt.

9 Minerva wnios?a do s?du krajowego rewizj? od tego wyroku. Jedyne pytanie, jakie wyst?puje jeszcze w post?powaniu przed tym s?dem, dotyczy tego, czy sprzeda? biletów ko?cowym odbiorcom bez ?wiadczenia dodatkowych us?ug podlega opodatkowaniu mar?y zgodnie z § 25 UStG.

10 W uzasadnieniu swej rewizji Minerva podnosi, ?e sprzeda? biletów na przedstawienia przez biuro podró?y nale?y uwa?a? za „us?ug? turystyczn?” w rozumieniu § 25 UStG, poniewa? sprzeda? wspomnianych biletów stanowi zdaniem Minerva element wachlarza ró?nych podró?y i us?ug turystycznych.

11 W ?wietle wyroku Trybuna?u z dnia 12 grudnia 1992 r. w sprawie C?163/91 Van Ginkel, Rec. s. I?5723, s?d krajowy d??y do ustalenia, czy biuro podró?y dzia?aj?ce we w?asnym imieniu mo?e podlega? opodatkowaniu mar?y w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy w zakresie zysków, jakie uzyska?o ze sprzeda?y biletów na przedstawienia, lub te? czy po to, by osobna us?uga mog?a korzysta? z tego systemu opodatkowania, konieczne jest, aby sk?ada?a si? ona z jednej z us?ug podstawowych ?wiadczonych przez podmioty gospodarcze obj?te tym przepisem.

12 W tych okoliczno?ciach Bundesfinanzhof postanowi? zawiesi? post?powanie i skierowa? do Trybuna?u nast?puj?ce pytanie prejudycjalne:

„Czy »specjalny system dla biur podró?y« w art. 26 [szóstej dyrektywy] dotyczy tak?e osobnej sprzeda?y biletów do opery przez biuro podró?y bez ?wiadczenia dodatkowych us?ug?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 S?d krajowy, zadaj?c pytanie, d??y do ustalenia, czy specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy obj?ta jest ka?da us?uga ?wiadczona przez biuro podró?y lub te? czy us?uga ?wiadczona przez biuro podró?y mo?e by? obj?ta tym systemem jedynie, je?eli zawiera w sobie us?ug? turystyczn?.

14 Po pierwsze art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy precyzuje, ?e specjalny system przewidziany w tym przepisie ma zastosowanie do transakcji biur podró?y i organizatorów wycieczek, je?eli

podmioty te wyst?puj? wzgl?dem podró?nych w ich w?asnym imieniu oraz w celu zapewnienia us?ug turystycznych korzystaj? z dostaw i us?ug innych podatników.

15 W konsekwencji z samego brzmienia tego przepisu wynika, i? us?uga biura podró?y, aby mog?a korzysta? z okre?lonego tam specjalnego systemu, musi mie? na celu zapewnienie us?ug turystycznych.

16 Po drugie nale?y przypomnie?, ?e art. 26 szóstej dyrektywy ustanawia wyj?tek w zakresie podstawy opodatkowania w odniesieniu do pewnych czynno?ci biur podró?y i organizatorów wycieczek i jako wyj?tek od normalnego systemu przewidzianego w szóstej dyrektywie powinien by? stosowany wy??cznie w zakresie koniecznym do osi?gni?cia jego celu (wyroki: z dnia 22 pa?dziernika 1998 r. w sprawach po??czonych C?308/96 i C?94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I?6229, pkt 5, 34; z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C?149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I?6289, pkt 21, 22).

17 Po trzecie celem specjalnego systemu przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy jest adaptowanie maj?cego zastosowanie prawa do specyfiki dzia?alno?ci biur podró?y i organizatorów wycieczek (ww. wyroki: w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 18; w sprawie First Choice Holidays, pkt 23).

18 W tym zakresie z orzecznictwa wynika, i? dzia?alno?? ta charakteryzuje si? tym, ?e bardzo cz?sto sk?ada si? na ni? wiele us?ug, w szczególno?ci w zakresie przewozu i noclegów, które s? wykonywane zarówno na, jak i poza terytorium pa?stwa cz?onkowskiego, w którym przedsi?biorstwo zosta?o za?o?one lub ma sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci. Zastosowanie regu? wspólnego prawa dotycz?cego miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odlicze? podatku naliczonego napotka?oby, ze wzgl?du na wielo?? i lokalizacj? us?ug, na praktyczne trudno?ci dla tych przedsi?biorstw, co mog?oby utrudnia? wykonywanie ich dzia?alno?ci (zob. ww. wyroki: w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 18; w sprawie First Choice Holidays, pkt 24).

19 Ponadto nale?y zaznaczy?, ?e wbrew twierdzeniom rz?du greckiego z ww. wyroku w sprawie Van Ginkel nie mo?na wnioskowa?, i? ka?da us?uga osobna ?wiadczona przez biuro podró?y lub organizatora wycieczek jest obj?ta specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy.

20 W pkt 23 ww. wyroku w sprawie Van Ginkel Trybuna? orzek? bowiem, ?e wy??czenie z zakresu zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy us?ug ?wiadczonych przez biuro podró?y na tej podstawie, ?e obejmuj? jedynie zakwaterowanie, a nie transport podró?nego, prowadzi?oby do komplikacji systemu podatkowego, w którym stosowane przepisy w zakresie podatku od warto?ci dodanej uzale?nione by?yby od elementów konstytutywnych us?ug wy?wiadczonych na rzecz ka?dego podró?nego i ?e taki system by?by sprzeczny z celami rzeczonej dyrektywy.

21 Z wyroku tego wynika, i? Trybuna? nie orzek?, ?e ka?da us?uga ?wiadczona przez biuro podró?y bez zwi?zku z turystyk? obj?ta jest specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy, lecz ?e ?wiadczenie przez biuro podró?y us?ugi zakwaterowania obj?te jest zakresem stosowania tego przepisu, chocia?by obejmowa?a ona jedynie zakwaterowanie, a nie transport.

22 Z pkt 24 ww. wyroku w sprawie Van Ginkel wynika równie?, ?e gdy us?udze nie towarzysz? us?ugi turystyczne, w szczególno?ci z zakresu transportu i zakwaterowania, to nie mie?ci si? ona w zakresie stosowania art. 26 szóstej dyrektywy.

23 Z powy?szych uwag wynika, ?e sprzeda? biletów do opery przez biuro podró?y bez

?wiadczenia us?ugi turystycznej nie jest obj?ta specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy.

24 Nale?y zauwa?y? zreszt?, ?e stosowanie tego specjalnego systemu do dzia?alno?ci takiej jak ta b?d?ca przedmiotem post?powania przed s?dem krajowym, w ramach której biuro podró?y ogranicza si? do sprzeda?y biletów na przedstawienia bez ?wiadczenia us?ug turystycznych, powodowa?oby zak?ócenie konkurencji ze wzgl?du na okoliczno??, i? taka sama dzia?alno?? by?aby ró?nie opodatkowana w zale?no?ci od tego, czy podmiotem gospodarczym prowadz?cym sprzeda? wspomnianych biletów jest biuro podró?y.

25 Na zadane pytanie nale?y w konsekwencji odpowiedzie?, i? wyk?adni art. 26 szóstej dyrektywy nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e nie dotyczy on osobnej sprzeda?y biletów do opery przez biuro podró?y bez ?wiadczenia us?ugi turystycznej.

W przedmiocie kosztów

26 Dla stron post?powania przed s?dem krajowym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym s?dem, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? poniesione przez strony post?powania przed s?dem krajowym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pierwsza izba) orzeka, co nast?puje:

Wyk?adni art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku nale?y dokonywa? w ten sposób, ?e nie dotyczy on osobnej sprzeda?y biletów do opery przez biuro podró?y bez ?wiadczenia us?ugi turystycznej.

Podpisy

* J?zyk post?powania: niemiecki.