

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 26 września 2013 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członekowskiego – Podatki – Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 306–310 – Procedura szczególna dla biur podróży – Rozbieżności pomiędzy wersjami językowymi – Przepisy krajowe przewidujące zastosowanie tej procedury szczególnej do osób innych niż podróżni – Pojęcia podróznego i klienta – Wyłączenie z tej procedury szczególnej sprzedaży detalicznej – Wykazanie na fakturze kwoty podatku VAT podlegającego odliczeniu niezwiązanego z naliczonym podatkiem należnym lub zapłaconym – Określenie podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu – Niezgodność

W sprawie C-189/11

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członekowskiego, wniesioną w dniu 20 kwietnia 2011 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez L. Lozano Palacios i C. Soulay, działające w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez S. Centeno Huerta, działające w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

popieranemu przez:

Republikę Czeską, reprezentowaną przez M. Smolka, T. Müllera oraz J. Ořkovą, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Francuską, reprezentowaną przez G. de Bergues'a i J.S. Pilczera, działających w charakterze pełnomocników,

Rzeczpospolitą Polską, reprezentowaną przez A. Kraińską, A. Kramarczyk, M. Szpunara oraz B. Majczyną, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Portugalską, reprezentowaną przez L. Ineza Fernandes'a oraz R. Laires'a, działających w charakterze pełnomocników,

Republikę Finlandii, reprezentowaną przez J. Heliskoskiego oraz M. Pere, działających w charakterze pełnomocników,

interwencji,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w skądzie: M. Ileši?, prezes izby, E. Jaraši?nas, A. Ó Caoimh, C. Toader i C.G. Fernlund (sprawozdawca), s?dziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: M. Ferreira, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 6 marca 2013 r.,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 6 czerwca 2013 r.,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 W skardze Komisja Europejska wnosi do Trybuna?u o stwierdzenie, ?e:

- zezwala?c biurom podró?y na zastosowanie procedury szczególnej dla biur podró?y do us?ug turystycznych sprzedawanych osobom innym ni? podró?ni;
- wykluczaj?c zastosowanie owej szczególnej procedury do sprzeda?y detalicznej podró?y organizowanych przez biura podró?y prowadz?ce sprzeda? hurtow?, dokonywanej przez dzia?aj?ce we w?asnym imieniu biura podró?y prowadz?ce sprzeda? detaliczn?;
- zezwala?c biurom podró?y, pod pewnymi warunkami, na wykazywanie na fakturze ogólnej kwoty podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), niezwi?zanego z podatkiem faktycznie przeniesionym na klienta, i zezwala?c temu klientowi – o ile jest on podatnikiem – na odliczenie tej ogólnej kwoty od kwoty nale?nego podatku VAT; oraz
- zezwala?c biurom podró?y – o ile korzystaj? one z tej procedury szczególnej – na okre?lenie podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu podatkowego,

Królestwo Hiszpanii uchybi?o zobowi?zaniom ci???cym na nim na podstawie art. 306–310, 226, 168, 169 i 73 dyrektywy 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, zwanej dalej „dyrektyw? VAT”).

Ramy prawne

Prawo Unii

Procedura szczególna dla biur podró?y

2 Artyku? 26 szóstej dyrektywy 77/388/EWG Rady 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: ujednoczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóst? dyrektyw?”) w hiszpa?skiej wersji j?zykowej (DO L 145, s. 1; EE 09/01, s. 54) stanowi?:

„1. Pa?stwa cz?onkowskie zastosuj? [podatek VAT] do dzia?alno?ci biur podró?y zgodnie z przepisami niniejszego artyku?u, w przypadkach gdy biura te wyst?puj? wzgl?dem klientów [»viajero«] 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

również organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu [»viajero«]. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługi. Podstawę opodatkowania oraz cenę bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotyczącą tej usługi, jest marża biura podróży, to znaczy różnica pomiędzy całkowitą kwotą do zapłaty przez podróżnego [»viajero«], bez [podatku VAT], a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te są ujęte bezpośrednio korzyści podróżnego [»viajero«].

[...]

4. Podatek [VAT] pobierany od biura podróży przez innego podatnika od transakcji określonych w ust. 2 dokonanych dla bezpośrednio korzyści podróżnego [»viajero«] nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w żadnym z państw członkowskich”.

3 Artykuły 306–310 dyrektywy VAT w wersji w języku hiszpańskim, zawarte w rozdziale 3 dyrektywy, zatytułowanym „Procedura szczególna dla biur podróży”, stanowi:

„Artykuł 306

1. Państwa członkowskie stosują procedurę szczególną VAT, zgodnie z niniejszym rozdziałem, do transakcji dokonywanych przez biura podróży, o ile biura te występują we własnym imieniu wobec nabywców [»viajero«] oraz gdy wykorzystują one do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników.

Niniejsza procedura szczególna nie ma zastosowania do biur podróży, które działają wyjątkowo w charakterze pośredników i do których w celu obliczenia podstawy opodatkowania stosuje się art. 79 akapit pierwszy lit. c).

2. Do celów niniejszego rozdziału organizatorzy wycieczek turystycznych są traktowani jak biura podróży.

Artykuł 307

Transakcje dokonywane na warunkach przewidzianych w art. 306 przez biura podróży w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty [»viajero«].

Pojedyncza usługa podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi.

Artykuł 308

W odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez biuro podróży za podstawę opodatkowania i cenę z wyłączeniem VAT w rozumieniu art. 226 pkt 8 uznaje się marżę biura podróży, czyli różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem VAT, do zapłaty przez turystę [»viajero«] a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te są ujęte bezpośrednio korzyści turysty [»viajero«].

Artyku? 309

Je?eli transakcje powierzone przez biuro podró?y innym podatnikom s? dokonywane przez takie osoby poza Wspólnot?, ?wiadczenie us?ug przez biura podró?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 Wspólnoty, jak i poza ni?, tylko ta cz??? us?ugi biura podró?y, która dotyczy transakcji dokonywanych poza Wspólnot?, mo?e by? zwolniona.

Artyku? 310

VAT naliczany biuram podró?y przez innych podatników z tytu?u transakcji, o których mowa w art. 307 i które dokonywane s? dla bezpo?redniej korzy?ci turysty [»viajero«,], nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w ?adnym pa?stwie cz?onkowskim”.

Inne przepisy dyrektywy VAT

4 Artyku? 73 dyrektywy VAT stanowi:

„W odniesieniu do dostaw towarów i ?wiadczenia us?ug innych ni? te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zap?at? otrzyman? lub któr? dostawca lub us?ugodawca otrzyma w zamian za dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug od nabywcy, us?ugobiorcy lub osoby trzeciej, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takiej dostawy lub [takiego] ?wiadczenia”.

5 Artyku? 78 tej dyrektywy stanowi:

„Do podstawy opodatkowania wlicza si? nast?puj?ce elementy:

a) podatki, c?a, op?aty i inne nale?no?ci, z wyj?tkiem samego VAT;

[...]”.

6 Artyku?y 168 i 169 tej dyrektywy dotycz? prawa do odliczenia. Artyku? 168 przewiduje:

„Je?eli towary i us?ugi wykorzystywane s? na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w pa?stwie cz?onkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia nast?puj?cych kwot od kwoty VAT, któr? jest zobowi?zany zap?aci?:

a) VAT nale?nego lub zap?aconego w tym pa?stwie cz?onkowskim od towarów i us?ug, które zosta?y mu dostarczone lub które maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

7 Artyku? 169 tej dyrektywy okre?la, ?e poza prawem do odliczenia, o którym mowa w omawianym art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia podatku VAT okre?lonego w tym artykule, je?eli towary i us?ugi s? wykorzystywane do celów transakcji wskazanych w tym art. 169.

8 Artyku? 226 dyrektywy VAT, odnosz?cy si? do tre?ci faktur, 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:

[...]

9) zastosowanie stawki VAT;

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

[...]”.

9 Artykuł 318 tytułu XII rozdziału 4 tej dyrektywy, zatytułowanego „Procedury szczególne dotyczące towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków”, przewiduje:

„1. W celu uproszczenia poboru podatku i po konsultacji z Komitetem ds. VAT państwa członkowskie mogą postanowić, że dla niektórych transakcji lub niektórych kategorii podatników przedsiębiorców podstawę opodatkowania w odniesieniu do dostaw towarów podlegających procedurze marży należy ustalić dla każdego okresu rozliczeniowego, za który podmiot przedsiębiorca musi złożyć deklarację VAT, o której mowa w art. 250.

[...]”.

Prawo hiszpańskie

10 Artykuł 141 ust. 1 i 2 ustawy 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., s. 44247) przewiduje:

„1. Procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie do:

1) transakcji dokonywanych przez biura podróży, jeżeli biura te występują wobec podróżnych we własnym imieniu oraz korzystają z towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez inne przedsiębiorstwa lub innych przedsiębiorców w celu wykonania usługi turystycznej.

Dla celów tej procedury szczególnej za usługi turystyczne uważa się usługi zakwaterowania lub przewozu świadczone wyjącznie lub oddzielnie, czy te wraz z innymi usługami pomocniczymi lub uzupełniającymi;

2) transakcji dokonywanych przez organizatorów wycieczek w razie spełnienia warunków określonych w powyższym punkcie.

2. Procedura szczególna dla biur podróży nie ma zastosowania do następujących transakcji:

1) sprzedaży detalicznej podróży organizowanych przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową, dokonywanej przez biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną”.

11 Artykuł 142 ustawy 37/1992 stanowi:

„W wypadku transakcji, do których ma zastosowanie niniejsza procedura szczególna, podatnicy nie są zobowiązani do wykazywania odrębnie na fakturze kwoty przeniesionego podatku, który w takim przypadku należy uznać za zawarty w cenie transakcji.

W wypadku transakcji dokonanych na rzecz innych przedsiębiorstw lub przedsiębiorców, polegających wyłącznie na dostawie towarów lub świadczeniu usług wykonanych na terytorium zastosowania podatku, faktura może wskazywać, na wniosek zainteresowanego i pod nazwą »kwoty podatku VAT zawarte w cenie«, wartość będącą wynikiem przemnożenia całkowitej ceny transakcji przez sześć, a następnie podzielenia przez sto. Kwoty te uważa się za bezpośrednio poniesione przez przedsiębiorstwo lub przedsiębiorcę będącego odbiorcą transakcji”.

12 Artykuł 146 ustawy 37/1992 stanowi:

„1. Podatnicy mogą ustalić podstawę opodatkowania dla danej transakcji lub w sposób ogólny dla danego okresu rozliczeniowego.

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 przeciwnego zgłoszenia – także w latach następnych.

2. Ustalenie podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu rozliczeniowego w odniesieniu do transakcji, do których ma zastosowanie procedura szczególna, odbywa się w następujący sposób:

1) faktyczny ogólny koszt, wraz z podatkami, dostaw towarów lub świadczenia usług dokonanych przez inne przedsiębiorstwa lub innych przedsiębiorców, które zostały nabyte przez biuro w tym okresie rozliczeniowym i są wykorzystywane do wykonania usługi turystycznej dla korzyści podróжного, należy odjąć od całkowitej ceny dla klientów, wraz z podatkiem VAT, w zakresie transakcji, w przypadku których zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego nastąpiło w tym samym okresie rozliczeniowym;

2) ogólną podstawę opodatkowania ustala się, mnożąc wynik przez sto, a następnie dzieląc otrzymaną kwotę przez sumę liczby sto i liczby wyrażonej stawką podstawowej podatku określonej w art. 90 niniejszej ustawy.

3. Podstawa opodatkowania nie może być ujemna.

Jednakże w przypadku gdy podstawa opodatkowania ustalana jest w sposób ogólny, jeżeli kwota odejmowana jest wyższa od kwoty, od której jest odejmowana, różnica może powiększyć kwoty odejmowane w trakcie okresów rozliczeniowych następujących bezpośrednio po danym okresie”.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przez Trybunałem

13 W dniu 23 marca 2007 r. Komisja skierowała do Królestwa Hiszpanii wezwanie do usunięcia uchybienia, zwracając uwagę tego państwa na możliwą niezgodność ustawy hiszpańskiej w sprawie procedury szczególnej biur podróży z art. 306–310 dyrektywy VAT ze względu na stosowanie tej procedury do usług świadczonych na rzecz osób innych niż podróżni. Na to wezwanie owo państwo członkowskie odpowiedziało pismem z dnia 29 maja 2007 r.

14 W dniu 1 lutego 2008 r. Komisja skierowała do Królestwa Hiszpanii uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym zakwestionowała, po pierwsze, przepisy art. 141 ust. 2 pkt 1 ustawy 37/1992, wykluczające zastosowanie procedury szczególnej w przypadku sprzedaży detalicznej podróży organizowanych przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową, dokonywanej przez biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną, po drugie, szczególnie regulację dotyczącą fakturowania i odliczenia przewidzianą w art. 142 tej ustawy, a po trzecie, szczególne przepisy zawarte w art. 146 tej ustawy, odnoszące się do ustalania podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu rozliczeniowego.

15 Królestwo Hiszpanii odpowiedziało na to wezwanie do usunięcia uchybienia pismem z dnia 19 maja 2008 r.

16 Ponieważ odpowiedzi udzielone przez Królestwo Hiszpanii w pismach odnoszących się do wezwania do usunięcia uchybienia nie zadowolili Komisji, w dniu 9 października 2009 r. wydała ona uzasadnioną opinię, na którą państwo to nie odpowiedziało.

17 Wobec tego Komisja postanowiła wnieść skargę w niniejszej sprawie.

18 Postanowieniem prezesa Trybunału z dnia 14 września 2011 r. Republika Czeska, Republika Francuska, Rzeczpospolita Polska, Republika Portugalska i Republika Finlandii zostały dopuszczone do postępowania w charakterze interwenientów popierających stanowisko Republiki Hiszpanii.

W przedmiocie skargi

W przedmiocie zarzutu pierwszego

Argumentacja stron

19 Komisja uważa, że procedura szczególna dla biur podróży przewidziana w art. 306–310 dyrektywy VAT ma zastosowanie jedynie w przypadku sprzedaży usług turystycznych podróży (co zwane jest dalej „podejściem opartym na »podróżnym«”). Zarzuca ona Królestwu Hiszpanii, że zezwoliło na zastosowanie tej procedury w przypadku sprzedaży usług turystycznych wszelkim klientom (co zwane jest dalej „podejściem opartym na »kliencie«”).

20 Instytucja ta przypomina, że wspomniane przepisy art. 306–310 zasadniczo stanowią powtórzenie przepisów art. 26 ust. 1–4 szóstej dyrektywy.

21 Tymczasem, jak twierdzi Komisja, intencją prawodawcy Unii, gdy przyjmował on szóstą dyrektywę, było ograniczenie zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży do usług świadczonych na rzecz podróżnych jako konsumentów końcowych. Na poparcie tej tezy podnosi ona, że piątą z sześciu pierwotnych wersji językowych w art. 26 tej dyrektywy posługuje się stale słowem „podróżny” w sposób całkowicie jasny i spójny. Wynika z tego, że słowo to nie wymagało podjęcia jakiegokolwiek czynności interpretacyjnej wykraczającej poza jego rozumienie dosłowne, a w konsekwencji – że wykładnia omawianego art. 26 była jednoznaczna.

22 Użycie słowa „klient” („customer”) w wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim jest błędem, który jednakże został popełniony tylko raz, w art. 26 ust. 1 tej dyrektywy. Ponieważ owa wersja w języku angielskim posługuje się jako podstawa późniejszych tłumaczeń szóstej dyrektywy, słowo to było cząsto odtwarzane w tych tłumaczeniach, jak również w licznych wersjach językowych art. 306–310 dyrektywy VAT.

23 Na rozprawie przed Trybunałem Komisja wyznała, że wersja szóstej dyrektywy w języku

francuskim, w której posuwa się wyjątkowo słowem „podróżny”, stanowi tekst, na którym pracowały wszystkie zainteresowane państwa członkowskie i co do którego wszystkie te państwa osiągnęły porozumienie.

24 Komisja podkreśla, że przepisy odnoszące się do procedury szczególnej dla biur podróży należą do jednolitej interpretacji. Współistnienie podejścia opartego na „podróżnym” i podejścia opartego na „kliencie” byłoby źródłem przypadków podwójnego opodatkowania i zakłóceń konkurencji.

25 Odwołując się do art. 26 szóstej dyrektywy, Komisja wyjaśnia powody, dla których nawet jeśli słowo „klient” pojawia się w niektórych wersjach językowych art. 306–310 dyrektywy VAT, to jednak należy przez nie rozumieć „podróżnego”.

26 Na wstępie Komisja wyraża pogląd, że w razie zaakceptowania podejścia opartego na „kliencie” warunek zawarty w art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym biuro działa „we własnym imieniu”, byłby zbędny, gdyż przedsiębiorca działa wobec swego klienta zawsze we własnym imieniu. Według Komisji wynika stąd, że wyrażenia tego nie należy wykluczać w sposób dosłowny i że słowo „klient” należy rozumieć w ten sam sposób co słowo przyjęte w pięciu innych pierwotnych wersjach językowych tej dyrektywy, to znaczy jako „podróżnego”. Komisja twierdzi w tym względzie, że biuro podróży może działać wobec „podróżnego” zarówno we własnym imieniu, jak i na rachunek podmiotów trzecich.

27 Następnie, jeżeli prawodawca unijny miałby zamiar nadać słowu „klient” nieznaczenie „podróżny”, lecz wszelkiego rodzaju „klient”, wynikałoby z tego nielogiczne skutki, ponieważ procedura szczególna dla biur podróży miałaby zastosowanie nawet w przypadkach, gdy biuro działa jako pośrednik, zwłaszcza gdy poszukuje ono klientów na rachunek właściciela hotelu, zgodnie z zawartą z nim umową o pośrednictwo.

28 Komisja uważa, że ta nielogiczność objawia się tym jaśniej, jeśli słowem „podróżny” posuwa się w wersji art. 26 ust. 2 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy w języku angielskim, zgodnie z którą „transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczą podróżnych traktowanych jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu [»traveller«]”. Tymczasem w ocenie Komisji zdanie to byłoby pozbawione sensu, gdyby procedura szczególna dla biur podróży miała zastosowanie bez względu na charakter usługobiorcy. W takim wypadku prawodawca musiałby według tej instytucji posługiwać się systematycznie słowem „klient”.

29 Komisja dodaje, że sześć pierwotnych wersji językowych art. 26 ust. 2 zdanie trzecie szóstej dyrektywy posługuje się słowem „podróżny”. Byłoby zatem niespójne, by wskazywać na „całkowitą kwotę, którą ma zapłacić podróżny”, jeżeli procedura szczególna dla biur podróży mogłaby znajdować zastosowanie niezależnie od charakteru klienta biura podróży. Kiedy bowiem takie biuro podróży dokonuje sprzedaży na rzecz innego biura podróży, zdaniem Komisji należałoby obliczać marżę, o której mowa w art. 26 ust. 2 zdanie trzecie, uwzględniając różnicę między kwotą, którą ma zapłacić podróżny, a kosztami poniesionymi przez pierwsze biuro, co wobec braku wiązki pomiędzy tym biurem a podróżnym nie miałoby sensu.

30 Komisja powołuje wreszcie dwa inne argumenty. Podkreśla ona, po pierwsze, że przepisy art. 26 szóstej dyrektywy pozostawały w mocy przez prawie trzydzieści lat, a do uchylenia tej dyrektywy, i że wersje językowe tego artykułu późniejsze od sześciu wersji pierwotnych w większości przyjmują brzmienie pięciu tożsamyh wersji pierwotnych, posługując się wyjątkowo słowem „podróżny”. Jedynie późniejszych wersji językowych wspomnianego artykułu odwołuje się do wersji w języku angielskim. Po drugie, Komisja przypomina, że wyjątki od ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT należy interpretować ściśle.

31 Wobec tego, jakkolwiek podejście oparte na „klientach” byłoby bardziej zgodne do osiągnięcia celów procedury szczególnej dla biur podróży, to jednak okoliczności ta nie czyni go poprawnym. Komisja przyznaje, że procedura szczególna jest niedoskonała, podkreśla jednak, że państwa członkowskie nie mogły przyjąć takiego podejścia z własnej inicjatywy, odstępując od przepisów wprost zawartych w szóstej dyrektywie. W tym względzie Komisja odwołuje się w szczególności do pkt 28 wyroku z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-8389. Dodaje, że wspomniana procedura szczególna została wprowadzona jako odpowiedź na sytuację panującą w 1977 r., w czasie gdy usługi turystyczne sprzedawane były zasadniczo przez biura podróży bezpośrednio podróżnym. Rozpatrywany segment rynku obejmuje obecnie większą liczbę podmiotów gospodarczych, jednak zarządzenie niedostatków tej procedury szczególnej należy nie do państw członkowskich, lecz do prawodawcy unijnego.

32 Po przedstawieniu uwag przez państwa członkowskie występujące w charakterze interwenientów Komisja, wciąż utrzymując kategorycznie podejście oparte na „podróżnym”, poddała swoje stanowisko nieznacznym korektom, wskazując, że słowo „podróżny” oznacza nie tylko osobę fizyczną, ale także osobę prawną, która nabywa podróż zorganizowaną na swoje własne potrzeby i która jest tym samym końcowym odbiorcą usługi turystycznej. Według Komisji słowo to obejmuje zatem spółkę nabywającą usługi turystyczne dla swoich pracowników. Słowo „podróżny” nie stosuje się natomiast do osoby fizycznej lub prawnej, która odprzedaje tę usługę innej osobie. Instytucja ta podkreśla, że procedura szczególna dla biur podróży nie znajduje zastosowania do wcześniejszego etapu sprzedaży tej usługi odbiorcy końcowemu.

33 Królestwo Hiszpanii nie zgadza się z przeprowadzoną przez Komisję wykładni procedury szczególnej dla biur podróży zawartej w art. 306–310 dyrektywy VAT.

34 Państwo to przytacza – z własnej inicjatywy lub też zgadzając się z innymi państwami członkowskimi interwenientami – następujące argumenty.

35 Wykładnia dosłowna, za którą opowiedziała się Komisja, nie może się ostać, ponieważ poza wersją art. 306 dyrektywy VAT w języku angielskim liczne inne wersje tego przepisu, to znaczy w językach: bułgarskim, polskim, portugalskim, rumuńskim, słowackim, fińskim i szwedzkim, stosują nie słowo „podróżny”, lecz słowo „klient”.

36 Analiza wyrażonych w przepisach otaczających art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy lub art. 306 dyrektywy VAT nie może służyć jako wskazówka na potrzeby określenia dokładnego znaczenia tych dwóch przepisów. Badanie różnych wersji językowych tych przepisów ujawnia bowiem, że słowo „podróżny” nie jest używane w sposób systematyczny ani w art. 26 ust. 1–4 szóstej dyrektywy, ani w art. 306–310 dyrektywy VAT. Niektóre wersje językowe posługują się systematycznie słowem „klient”, podczas gdy inne czasem posługują się słowem „podróżny”, a czasem słowem „klient”. Rozbieżności te są źródłem niejednoznaczności, której dowodzi także fakt, iż w szczególności Królestwo Hiszpanii, Republika Czeska, Republika Grecka, Republika Francuska i Republika Włoska stosują podejście oparte na „klientach”, chociaż wersje językowe dyrektywy VAT opublikowane w ich językach narodowych posługują się słowem „podróżny”.

37 Królestwo Hiszpanii wywodzi na tej podstawie, że należy odwołać się do wykadni celowościowej rozważanych przepisów, poszukując celów procedury szczególnej dla biur podróży. Celów tych zresztą Komisja nie kwestionuje, a obejmuje one, po pierwsze, uproszczenie zasad opodatkowania podatkiem VAT mających zastosowanie do biur podróży, a po drugie, podział wpływów z podatku VAT pomiędzy państwa członkowskie. Tymczasem jest również oczywiste, że podejście oparte na „kliencie” jest najbardziej zgodne do osiągnięcia tych celów. W konsekwencji podejście to stanowi jedyną właściwą wykadni?

38 Królestwo Hiszpanii podkreśla, że charakter usługobiorcy – czy chodzi o podróżnego, konsumenta końcowego czy o biuro pośredniczące – nie ma znaczenia. Państwo to opiera się, analogicznie, w szczególności na wyroku z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, i twierdzi, że w wyroku tym, pomimo właściwego tej procedurze charakteru odstępstwa, Trybunał opowiedział się za szeroką interpretację art. 26 szóstej dyrektywy, przedkładając cel tej procedury nad dotychczasowe brzmienie tego artykułu.

39 Podejście oparte na „kliencie”, przeciwieństwo do podejścia opartego na „podróżnym”, jest zgodne z zasadą neutralności podatku VAT i odnosi się w ten sam sposób do podmiotów gospodarczych sprzedających zorganizowane podróże bezpośrednio podróżnym oraz sprzedających takie podróże innym podmiotom gospodarczym.

40 Co do ryzyka podwójnego opodatkowania, na jakie powołają się Komisja, Królestwo Hiszpanii twierdzi, że jego przyczyną jest współistnienie dwóch spornych podejść i że ryzyko to ustąpi w razie przyjęcia jednego tylko podejścia.

41 Co do podnoszonych przez Komisję niespójności w pierwszej kolejności w odniesieniu do wyrażenia „we własnym imieniu wobec klientów”, Królestwo Hiszpanii kwestionuje ich istnienie. Komisja pomyliła wyrażenie „względem klientów”, użyte w wersji art. 26 szóstej dyrektywy w języku angielskim, z wyrażeniem „względem »swoich« klientów”. Tylko to drugie wyrażenie może mieć charakter wyrażenia zbędnego.

42 Ponadto sama Komisja posługuje się wyrażeniem „który działa we własnym imieniu wobec klientów” w bardzo wielu wersjach językowych swojego projektu dyrektywy Rady z dnia 8 lutego 2002 r. zmieniającej dyrektywę 77/388 w odniesieniu do specjalnego systemu dla biur podróży [COM(2002) 64 wersja ostateczna].

43 Wyrażonej przez Komisję obawy, by wyrażenie to nie doprowadziło do zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży do pośredników, nie można podzielić z powodu wyrażonej wzmianki zawartej w art. 306 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, która może – i to wyklucza.

44 Co się tyczy w drugiej kolejności wyrażenia „który ma zapłacić podróżny”, Trybunał uznał, że wyrażenia tego nie należy interpretować dotychczas i że obejmuje ono również świadczenie wzajemne, które ma wnieść osoba trzecia.

45 Podejście Komisji rodzi prócz tego problem praktyczny, gdyby procedura szczególna dla biur podróży miałyby znaleźć zastosowanie jedynie do sprzedaży na rzecz podróżnego jako konsumenta końcowego, to mogłyby zaistnieć konieczności weryfikacji w sposób indywidualny dla każdego przypadku, czy nabywca usługi turystycznej jest rzeczywiście osobą, która będzie z niej korzystać, i czy nie dokona odprzedaży tej usługi innej osobie.

46 Ponadto ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, na który powołają się Komisja, jest dla sprawy nieistotny, ponieważ przepisy sporne w sprawie, która doprowadziła do

wydania tego wyroku – przeciwnie niż przepisy sporne w postępowaniu z niniejszej skargi – były jednoznaczne.

Ocena Trybunału

47 Aby dokonać oceny pierwszego zarzutu, należy ustalić, czy zezwalałoby biurom podróży na stosowanie spornej procedury szczególnej do transakcji dokonywanych przez nie tylko z „podróżnymi”, ale także z wszelkiego rodzaju „klientami”, Królestwo Hiszpanii dokonało poprawnej transpozycji art. 306–310 dyrektywy VAT.

48 Wersje w języku hiszpańskim, po pierwsze, powyższych art. 306–310, a po drugie, art. 26 ust. 1–4 szóstej dyrektywy, posługują się w sposób systematyczny słowem „podróżny”. Natomiast inne wersje językowe obu tych dyrektyw posługują się słowami „podróżny” lub „klient” – oboma lub jednym z nich – czasami używając ich zamiennie między jednym przepisem a drugim.

49 Mimo tych znacznych rozbieżności Komisja twierdzi, że możliwa jest wykładnia dosłowna, oparta na pięciu z sześciu pierwotnych wersji językowych, które posługują się słowem „podróżny” w sposób systematyczny, oraz że odwołanie się do słowa „klient” w wersji tej dyrektywy w języku angielskim stanowi błąd.

50 Okoliczności, że jedynie owa wersja w języku angielskim posługuje się słowem „klient”, a nadto i czyni to jednokrotnie, mogłaby uzasadniać przypuszczenie, że doszło w tym przypadku do błędu. Przedstawione przez Komisję na rozprawie wyjaśnienia, według których ródzowy dla szóstej dyrektywy dokument roboczy był zredagowany po francusku, także mogłyby potwierdzać też, że przy tłumaczeniu tej dyrektywy na język angielski został popełniony błąd.

51 Niemniej jednak kilka spostrzeżeń prowadzi do podważenia tej analizy Komisji.

52 Przede wszystkim należy stwierdzić, że jeżeli doszło do błędu, to błąd ten nie został poprawiony w wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim.

53 Następnie z całą pewnością słowo „klient” pojawia się nie tylko jeden raz i nie tylko w granicach jednej szczególnej wersji językowej; posługuje się nim w licznych innych wersjach językowych szóstej dyrektywy i nie zostało ono użyte tylko w art. 26 ust. 1 tej dyrektywy.

54 Ponadto, chociaż ów podnoszony błąd mógł zostać poprawiony, przynajmniej gdy przyjmowana byłaby dyrektywa VAT, tak się nie stało, gdyż słowo „klient” występuje również w licznych wersjach językowych art. 306–310 tej dyrektywy, czasami w sposób niesystematyczny.

55 Wreszcie projekt dyrektywy wspomniany w pkt 42 niniejszego wyroku, który istnieje przepisy miały zastąpić tekstem prawnym zasadniczo przyjmującym podejście oparte na „klientach”, posługuje się słowem „podróżny” w wersji art. 26 ust. 1 w języku francuskim, zaś słowo „klient” używa w wersji tego przepisu w języku angielskim.

56 Wynika z tego, że – przeciwnie niż twierdzi Komisja – nie można przyjąć czysto dosłownej wykładni procedury szczególnej dla biur podróży opartej na brzmieniu jednej lub więcej niż jednej wersji językowych, z wyłączeniem innych wersji. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem należy uznać, że przepisy prawa Unii powinny być interpretowane i stosowane w sposób jednolity w świetle wersji przyjętych we wszystkich językach Unii. W przypadku rozbieżności między różnymi wersjami językowymi tekstu prawnego Unii sporny przepis należy interpretować zgodnie z ogólną systematyką i celem uregulowania, którego dotyczy (wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 31).

57 W niniejszej sprawie inne przepisy, otaczające przepisy posługujące się słowem „klient” użytym w wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim, są zróbnicowane w zależności od wersji językowych dwóch omawianych dyrektyw, tak że z systematyki tych przepisów nie można wyprowadzić żadnego wniosku dotyczącego wykładni procedury szczególnej dla biur podróży.

58 W odniesieniu do celu tej procedury szczególnej Trybuna wielokrotnie wskazywała, iż usługi realizowane przez biura podróży i przez organizatorów wycieczek charakteryzują się tym, że co do zasady składa się na nie wiele świadczeń, w szczególności z zakresu przewozu i zakwaterowania, które są wykonywane zarówno na terytorium państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo ma swój siedzibę lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, jak i poza tym terytorium. Ze względu na mnogość i lokalizację świadczonych usług zastosowanie przepisów prawa wspólnotowego dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego wywołująby praktyczne trudności dla tych przedsiębiorstw – trudności, które mogłyby utrudniać wykonywanie ich działalności. Prawodawca unijny ustanowił w art. 26 ust. 2–4 szóstej dyrektywy procedurę szczególną opodatkowania podatkiem VAT właśnie w celu dostosowania znajdującego zastosowanie przepisów do szczególnego charakteru tej działalności (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, pkt 13–15; ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 18; wyroki: z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 23–25; z dnia 13 października 2005 r. w sprawie C-200/04 Ist, Zb.Orz. s. I-8691, pkt 21; a także wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r. w sprawie C-31/10 Minerva Kulturreisen, Zb.Orz. s. I-12889, pkt 17, 18).

59 W konsekwencji wspomniana procedura szczególna ma na celu uproszczenie zasad opodatkowania podatkiem VAT mających zastosowanie do biur podróży. Ma na celu także zrównoważony podział wpływów pochodzących z poboru tego podatku pomiędzy państwa członkowskie, zapewniający, po pierwsze, przypisanie wpływów z podatku VAT odnoszących się do danej indywidualnej usługi państwu członkowskiemu konsumpcji tej usługi, a po drugie, przypisanie wpływów z podatku od marży biura podróży państwu członkowskiemu, w którym biuro to ma siedzibę.

60 Otóż należy podkreślić, że – co zresztą jest niesporne – podejście oparte na „kliencie” jest najbardziej zdatne do osiągnięcia tych dwóch celów, gdyż zezwala biurom podróży na korzystanie z uproszczonych zasad niezależnie od rodzaju klienta, na rzecz którego wykonują usługi, a tym samym sprzyja zrównoważonemu podziałowi wpływów pomiędzy państwa członkowskie.

61 Okoliczności, że w 1977 r. – w czasie gdy przyjmowana była procedura szczególna dla biur podróży – większość tych biur sprzedawała swoje usługi bezpośrednio konsumentowi końcowemu, nie oznacza, że prawodawca pragnął ograniczyć stosowanie tej procedury do tego typu sprzedaży i wykluczyć z niego sprzedaż na rzecz innych podmiotów gospodarczych.

62 Jeżeli bowiem podmiot gospodarczy organizuje podróż i sprzedaje ją biurowi podróży, które następnie odprzedaje ją konsumentowi końcowemu, to ten pierwszy podmiot podejmuje się zadania polegającego na powiezianiu kilku usług nabytych od różnych podatników podatku VAT –

osób trzecich. Zważywszy na cel procedury szczególnej dla biur podróży, jest ważne, aby podmiot ten mógł korzystać z uproszczonych zasad w zakresie podatku VAT i aby nie były one zastrzeżone dla biur podróży, które w tym przypadku ograniczają się do odprzedaży konsumentowi końcowemu zorganizowanej podróży, nabytej przez owo biuro od wspomnianego podmiotu gospodarczego.

63 Należy nadto przypomnieć, że Trybunał dokonał już wykładni słowa „podróżny”, nadając mu znaczenie szersze niż obejmujące tylko konsumenta końcowego. Tak oto w pkt 28 ww. wyroku w sprawie *First Choice Holidays* Trybunał orzekł, że wyrażenia „która ma być zapłacona przez podróżnego”, jakim posługują się w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy, nie należy interpretować dosłownie, jako wykluczającego z podstawy opodatkowania podatkiem VAT składnik „świadczymy wzajemnego” otrzymany od osoby trzeciej w rozumieniu art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy.

64 Inne zastrzeżenia zgłoszone przez Komisję w celu odrzucenia podejścia opartego na „kliencie” nie podważają tej analizy.

65 Fakt, iż procedura szczególna dla biur podróży stanowi wyjątek od zasad prawa wspólnotowego, a zatem że jej zastosowanie – jako wyjątku – nie powinno być rozszerzane poza to, co konieczne dla osiągnięcia celów, do których procedura ta zmierza (zob. ww. wyrok w sprawie *First Choice Holidays*, pkt 22), nie oznacza jednak, że należy przyjąć podejście oparte na „podróżnym”, jeżeli podejście to osiąga skuteczność (effet utile) tej procedury szczególnej.

66 Uznaję bowiem, że procedura szczególna dla biur podróży jest niedoskonała, Komisja podkreśla jednak – opierając się na pkt 28 ww. wyroku w sprawie *Komisja przeciwko Hiszpanii* – że to nie do państw członkowskich należy przyjąć z własnej inicjatywy podejścia, które ich zdaniem ulepszą tę procedurę, ponieważ czynią to, zastępowałyby one prawodawcę unijnego. Jednakże wyrok tego nie można w sposób użyteczny powołać w niniejszej sprawie, ponieważ przeciwnie do procedury szczególnej dla biur podróży przepisy sporne w sprawie, w której zapadł ów wyrok, były jednoznaczne.

67 Argument wywiedziony z powoływanych niespójności wynikających z odczytania słowa „klient” nie jako „podróżny”, lecz jako „wszelkiego rodzaju klient”, jest ważny tylko wobec pierwotnej wersji szóstej dyrektywy w języku angielskim i wzorowanych na niej późniejszych wersji językowych, które posługują się tym słowem tylko jednokrotnie. Argument ten jest bezskuteczny w odniesieniu do wersji językowych dyrektywy VAT, które posługują się tym słowem w jej art. 306–310 w sposób systematyczny.

68 Co do ryzyka stosowania tej procedury szczególnej przez biura podróży nawet w przypadkach, gdy działają one jako pośrednicy, do tego wskazał, że ryzyko to nie zachodzi ze względu na wyrażone sformułowanie zawarte w art. 306 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, wykluczające w każdym wypadku taką możliwość.

69 Mając na uwadze całość powyższych rozważań, przepisy art. 306–310 dyrektywy VAT należy interpretować jako zgodne z podejściem opartym na „kliencie”.

70 Co za tym idzie, pierwszy zarzut podniesiony przez Komisję należy oddalić jako bezzasadny.

W przedmiocie zarzutu drugiego

Argumentacja stron

71 Komisja twierdzi, że wyłączenie z zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży dokonywane przez biura prowadzące sprzedaż detaliczną sprzedaż podróży zorganizowanych przez biura prowadzące sprzedaż hurtową, art. 141 ust. 2 pkt 1 ustawy 37/1992 stoi w sprzeczności z art. 306 dyrektywy VAT.

72 Komisja ma wątpliwości co do zasadności wyjaśnienia przedstawionych przez Królestwo Hiszpanii, według których wyłączenie to ma zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy biuro prowadzące sprzedaż detaliczną działa w imieniu osoby trzeciej, to znaczy, ogólnie rzecz ujmując, w imieniu biura prowadzącego sprzedaż hurtową.

73 Zdaniem Komisji interpretacja ta jest nie tylko sprzeczna z istotą art. 141 ust. 2 pkt 1, lecz także w znacznej mierze contra legem i odbiega od oficjalnej wykładni dokonanej przez same organy hiszpańskie oraz przez doktrynę. Ponadto jeżeli wyłączenie to miałooby zastosowanie wyłącznie w przypadkach, gdy biuro działa w imieniu osoby trzeciej, to byłoby trudne do wyobrażenia, by ograniczało się ono do przypadków, w których podróż jest organizowana przez biuro prowadzące sprzedaż hurtową.

74 Komisja twierdzi, że w każdym razie wyrażenie zawarte we wspomnianym art. 141 ust. 2 pkt 1 nie stanowi poprawnej transpozycji art. 306 dyrektywy VAT i jest źródłem wątpliwości.

75 Królestwo Hiszpanii argumentuje, że domniemana oficjalna wykładnia wspomniana przez Komisję jest tylko pozbawioną mocy wiążącej opinii. Twierdzi ono, że art. 141 ust. 2 pkt 1 ustawy 37/1992 ogranicza się do uściślenia, że biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną, które działają w imieniu i na rachunek biur prowadzących sprzedaż hurtową, do dokonywanej przez siebie sprzedaży nie mogą stosować procedury szczególnej dla biur podróży. Uściślenie to jest całkowicie zgodne z dyrektywą VAT, a sporny przepis nie budzi wątpliwości.

76 W duplice Królestwo Hiszpanii podkreśla, że to nie do niego należy dostarczanie dowodów, gdy Komisja uzasadniła omawiany zarzut jedynie za pomocą publikacji nieposiadających charakteru normatywnego i niebindujących wiążącymi przepisami hiszpańskiego porządku prawnego.

Ocena Trybunału

77 Z samego brzmienia art. 141 ust. 2 pkt 1 ustawy 37/1992 wynika, że biura podróży prowadzące sprzedaż detaliczną podróży zorganizowanych przez biura podróży prowadzące sprzedaż hurtową nie mogą stosować procedury szczególnej dla biur podróży.

78 Należy stwierdzić, że art. 306 dyrektywy VAT żadnym miarą nie przewiduje tego rodzaju wyłączenia z zakresu zastosowania tej procedury szczególnej.

79 Królestwo Hiszpanii nie kwestionuje, że wyłączenie takie pozostaje w sprzeczności ze wskazanym art. 306, twierdzi jednak, że omawianego art. 141 ust. 2 pkt 1 nie należy rozumieć w znaczeniu dosłownym i że przewidziane w nim wyłączenie ma zastosowanie wyłącznie w przypadkach, gdy biuro podróży prowadzące sprzedaż detaliczną działa jako pośrednik na rzecz biura prowadzącego sprzedaż hurtową.

80 Argumentacji tej nie można jednak przecieć uznać, zważywszy na wyrażone brzmienie spornego przepisu, na opinie wydane przez administrację oraz interpretację, jaką przepisowi temu nadała doktryna.

81 O ile w świetle art. 258 TFUE to na Komisji ciąży obowiązek ustalenia zaistnienia domniemanego uchybienia, o tyle państwa członkowskie są zobowiązane, na podstawie art. 4

ust. 3 TUE, do tego, by u?atwi? Komisji wype?nianie jej zadania polegaj?cego na czuwaniu nad stosowaniem traktat?w i prawa wt?rnego. Wynika z tego w szczeg?lno?ci, ?e gdy Komisja dowiod?a w spos?b dostateczny pewnych zaistnia?ych na terytorium pozwanego pa?stwa cz?onkowskiego okoliczno?ci, na pa?stwie tym spoczywa obowi?zek podwa?enia, co do zasady i w szczeg?lach, przedstawionych w ten spos?b danych (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 1999 r. w sprawie C?365/97 Komisja przeciwko W?ochom, zwany „wyrokiem w sprawie San Rocco”, Rec. s. I?7773, pkt 84–86).

82 Tymczasem w niniejszej sprawie Kr?lestwo Hiszpanii – na dow?d tego, ?e art. 141 ust. 2 pkt 1 ustawy 37/1992 jest stosowany inaczej ni? w spos?b zgodny z jego brzmieniem – nie przedstawi?o ?adnej wydanej ostatnio decyzji swojej administracji ani ?adnego orzeczenia.

83 W konsekwencji nale?y uzna?, ?e wskazany art. 141 ust. 2 pkt 1 jest sprzeczny z art. 306 dyrektywy VAT.

84 Co za tym idzie, drugi zarzut Komisji jest zasadny.

W przedmiocie zarzutu trzeciego

Argumentacja stron

85 Komisja twierdzi, ?e z art. 142 akapit drugi ustawy 37/1992 wynika, i? w przypadku ?wiadczenia na rzecz innego podatnika us?ugi turystycznej, na któr? sk?adaj? si? wy??cznie dostawy dokonane na terytorium Hiszpanii, biuro podr?y mo?e, w porozumieniu z klientem, wykaza? na fakturze, pod nazw? „kwota podatku VAT zawarta w cenie”, ustalon? wyra?on? procentowo cz??? ceny zawieraj?cej podatek VAT, któr? uznaje si? za obci??aj?c? klienta i któr? klient ten ma prawo odliczy?. Hiszpa?ska administracja podatkowa jednoznacznie przyzna?a – w odpowiedzi na liczne zapytania – ?e je?li klient jest podatnikiem korzystaj?cym z prawa do odliczenia, to kwota ta podlega odliczeniu.

86 Komisja uwa?a, ?e przepis ten narusza odnosz?cy si? do tre?ci faktury art. 226 dyrektywy VAT, a tak?e art. 168 i 169 tej dyrektywy, zezwalaj?c na odliczenie kwoty niewykazuj?cej jakiegokolwiek zwi?zku z podatkiem VAT poniesionym przez odbiorc? us?ug wy?wiadczonych przez biuro podr?y. Przepis ten ma ponadto charakter dyskryminacyjny, poniewa? stosuje si? wy??cznie do podr?y obejmuj?cych us?ugi wykonane na terytorium Hiszpanii.

87 Kr?lestwo Hiszpanii podnosi, ?e zaskar?ony przepis obejmuje wy??cznie sytuacj?, w której przedsi?biorstwo nabywa od biura podr?y podr? zorganizowan? dla swoich pracowników. Przepis ten jest niezbdny, poniewa? Komisja zaniedba?a opracowania rozwi?zania problemu, jaki sytuacja taka stwarza. Pa?stwo to podkre?la, ?e nie jest mo?liwe jakiegokolwiek odliczenie, gdy podr?ny, rozumiany jako „osoba fizyczna”, nabywa us?ug? turystyczn? lub gdy biura podr?y ?wiadcz? us?ugi pomi?dzy sob?.

88 Kr?lestwo Hiszpanii kwestionuje te?, ?e sporny przepis ma charakter dyskryminacyjny, argumentuj?c, ?e przepis ten jest zgodny z art. 309 dyrektywy VAT, przewiduj?cym zwolnienie pojedynczej us?ugi wykonanej przez biuro podr?y w cz???ci odpowiadaj?cej dostawom towar?w i us?ug wykonanym poza terytorium Unii Europejskiej. Przepis ten stoi w rezultacie na przeszkodzie temu, by m?g? zosta? odliczony podatek od nabytych us?ug turystycznych korzystaj?cych z tego zwolnienia.

Ocena Trybuna?u

89 Nale?y wskaza?, ?e art. 142 ustawy 37/1992 pozwala podatnikowi na odliczenie pod

pewnymi warunkami kwoty podatku VAT odpowiadającej 6% ogólnej zafakturowanej ceny zawierającej podatek VAT.

90 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że odliczenie to nie jest w żaden sposób przewidziane w ramach procedury szczególnej dla biur podróży.

91 W drugiej kolejności należy przypomnieć, że art. 168 dyrektywy VAT ustanawia zasadę prawa do odliczenia podatku VAT. Zasada ta dotyczy podatku naliczonego przy nabyciu towarów lub usług wykorzystanych przez podatnika na potrzeby jego czynności opodatkowanych (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 21). Jak w pkt 26 opinii wskazała Rzecznik Generalna, aby zapewnić neutralność opodatkowania VAT, kwota odliczonego podatku powinna być odpowiadająca kwocie podatku naliczonego zapłaconego lub pozostającego do zapłaty.

92 Tymczasem art. 142 ustawy 37/1992 odnosi się nie tylko do kwoty podatku VAT obciążającego usługi otrzymane przez podatnika, lecz do kwoty ustalonej na podstawie ogólnej kwoty zapłaconej przez owego podatnika. Obliczenie to nie odpowiada w żaden sposób sposobowi kalkulacji podatku VAT przewidzianemu przez wspólny system VAT, który zgodnie z art. 78 lit. a) dyrektywy VAT wymaga w szczególności, aby podstawa opodatkowania nie zawierała samego podatku VAT.

93 Wynika stąd, że przepis ten nie jest zgodny ani ze sposobem kalkulacji podatku VAT, ani z przewidzianymi w dyrektywie VAT zasadami odnoszącymi się do prawa do odliczenia.

94 Wynika stąd również, że wykazanie na fakturze kwoty odpowiadającej 6% ogólnej zafakturowanej ceny nie odpowiada zasadom odnoszącym się do treści faktur ujętym w art. 226 dyrektywy VAT.

95 Co więcej, Komisja słusznie wskazała, że zezwalając na sporne odliczenie tylko w przypadku usług wykonanych w Hiszpanii, art. 142 ustawy 37/1992 wprowadza dyskryminację ze względu na przynależność państwów, tak że niezgodną ze wspólnym systemem VAT. Powołane przez Królestwo Hiszpanii przepisy art. 309 dyrektywy VAT w każdym razie nie mogą stanowić podstawy dla art. 142 tej ustawy, gdyż nie różnicują one w jakikolwiek sposób państw członkowskich, lecz przewidują zwolnienie dla transakcji dokonanych poza Unię.

96 W rezultacie należy uwzględnić trzeci zarzut podniesiony przez Komisję.

W przedmiocie zarzutu czwartego

Argumentacja stron

97 Komisja uważa, że art. 146 ustawy 37/1992, który zezwala biurom podróży na określenie w sposób ogólny podstawy opodatkowania dla danego okresu rozliczeniowego, a tym samym na obliczenie dla tego okresu jednej marży dla wszystkich usług turystycznych podlegających procedurze szczególnej dla biur podróży, nie znajduje podstawy prawnej w dyrektywie VAT.

98 Ani art. 73 dyrektywy VAT, ani jej art. 318 nie mogą stanowić podstawy dla takiego sposobu obliczenia. Sposób, w jaki organy hiszpańskie stosują procedurę szczególną dla biur podróży, może z dniem Komisji spowodować zmniejszenie zasobów w finansach Unii, a Unia jest uprawniona do odzyskania wynikającej stąd kwoty powiększonej o odsetki.

99 Królestwo Hiszpanii uważa, że treść art. 308 dyrektywy VAT jest wystarczająco szeroka, by zezwalała na wprowadzenie systemu określenia podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu rozliczeniowego, takiego jak system przewidziany przez przepisy hiszpańskie.

100 Państwo to argumentuje, że art. 146 ustawy 37/1992 ma na celu uproszczenie wypełniania obowiązków o charakterze podatkowym, którym podlegają podmioty gospodarcze, i że obowiązków tych nie nakłada. Przewidziany w nich sposób kalkulacji nie narusza zasady neutralności, a w konsekwencji nie powoduje jakiegokolwiek pomniejszenia środków w finansach Unii.

Ocena Trybunału

101 Należy stwierdzić, że procedura szczególna dla biur podróży, a zwłaszcza powoływany przez Królestwo Hiszpanii art. 308 dyrektywy VAT, nie przewiduje żadnej możliwości określenia podstawy opodatkowania marży biur podróży w sposób ogólny.

102 Artykuł 318 dyrektywy VAT pozwala na określenie podstawy opodatkowania w sposób ogólny w ramach procedur szczególnych wymienionych w rozdziale 4 tytułu XII tej dyrektywy, to znaczy mających zastosowanie do towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich lub antyków, lecz przepis ten obejmuje wyłącznie tylko pewne dziedziny, spośród których nie znajduje się działalność biur podróży.

103 W konsekwencji w tej działalności podstawy opodatkowania należy określić zgodnie z art. 308 dyrektywy VAT, odnosząc się do każdej z osobna pojedynczej usługi wykonanej przez biuro podróży, a nie – określać ją w sposób ogólny.

104 Co za tym idzie, art. 146 ustawy 37/1992 nie jest zgodny z procedurą szczególną VAT przewidzianą w art. 306–310 dyrektywy VAT.

105 W rezultacie czwarty zarzut powoływany przez Komisję należy uznać.

106 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że Królestwo Hiszpanii:

- wyłączać z zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży sprzedaż detaliczną podróży organizowanych przez biura prowadzące sprzedaż hurtową, dokonywaną przez działające we własnym imieniu biura prowadzące sprzedaż detaliczną;
- zezwalać biurom podróży, pod pewnymi warunkami, na wykazanie na fakturze ogólnej kwoty podatku VAT, niewykazującej jakiegokolwiek związku z podatkiem faktycznie przeniesionym na klienta, i zezwalać temu klientowi – o ile jest on podatnikiem – na odliczenie tej ogólnej kwoty od należnego podatku VAT; oraz
- zezwalać biurom podróży – o ile korzystają one ze wskazanej procedury szczególnej – na określenie podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu rozliczeniowego,

uchybić zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 168, 226 i 306–310 dyrektywy VAT.

W przedmiocie kosztów

107 Zgodnie z art. 138 § 3 regulaminu postępowania przed Trybunałem w razie cząściowego tylko uwzględnienia każda 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, części kosztów poniesionych przez stronę przeciwną. Ponieważ Komisja przegrała sprawę w zakresie jednego z czterech zarzutów, należy obciążyć ją jedną czwartą własnych kosztów, a Królestwo Hiszpanii obciążyć własnymi kosztami oraz trzema czwartymi kosztów Komisji.

108 Na podstawie art. 140 § 1 regulaminu postępowania Republika Czeska, Republika Francuska, Rzeczpospolita Polska, Republika Portugalska i Republika Finlandii pokrywaj? własne koszty.

Z powyższych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) Królestwo Hiszpanii:

– wy?czaj?c z zastosowania procedury szczególnej dla biur podró?y sprzeda? detaliczn? podró?y organizowanych przez biura prowadz?ce sprzeda? hurtow?, dokonywan? przez dzia?aj?ce we własnym imieniu biura prowadz?ce sprzeda? detaliczn?;

– zezwalaj?c biurom podró?y, pod pewnymi warunkami, na wykazanie na fakturze ogólnej kwoty podatku od warto?ci dodanej, niewykazuj?cej jakiegokolwiek zwi?zku z podatkiem faktycznie przeniesionym na klienta, i zezwalaj?c temu klientowi – o ile jest on podatnikiem – na odliczenie tej ogólnej kwoty od nale?nego podatku od towarów i us?ug; oraz

– zezwalaj?c biurom podró?y – o ile korzystaj? one ze wskazanej procedury szczególnej – na okre?lenie podstawy opodatkowania w sposób ogólny dla danego okresu rozliczeniowego,

uchybi?o zobowi?zaniom, które na nim ci??? na mocy art. 168, 226 i 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej.

2) W pozosta?ym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Komisja Europejska pokrywa jedn? czwart? własnych kosztów.

4) Królestwo Hiszpanii pokrywa własne koszty i trzy czwarte kosztów Komisji Europejskiej.

5) Republika Czeska, Republika Francuska, Rzeczpospolita Polska, Republika Portugalska i Republika Finlandii pokrywaj? własne koszty.

Podpisy

* J?zyk postępowania: hiszpa?ski.