

WYROK TRYBUNAŹU (szósta izba)

z dnia 25 października 2012 r. (\*)

Podatek VAT – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 306–310 – Procedura szczególna dla biur podróży – Usługi przewozu świadczony przez biuro podróży we własnym zakresie – Pojęcie pojedynczej usługi – Artykuł 98 – Obniżona stawka podatku VAT

W sprawie C-557/11

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 31 sierpnia 2011 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 listopada 2011 r., w postępowaniu:

**Maria Kozak**

przeciwko

**Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie,**

TRYBUNAŁ (szósta izba),

w składzie: A. Rosas, pełniący obowiązki prezesa szóstej izby, U. L hmus i C.G. Fernlund (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu M. Kozak przez A. Bartosiewicza i R. Kamińskiego, doradców podatkowych,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Szpunara i B. Majczyną, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez L. Lozano Palacios i K. Herrmann, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

**Wyrok**

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą o podatku VAT”), w związku z załącznikiem III do tej dyrektywy oraz jej art. 306–310.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między M. Kozak a Dyrektorem Izby Skarbowej w Lublinie w przedmiocie decyzji o ustaleniu wymiaru podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) w odniesieniu do prowadzonej przez M. Kozak działalności biura podróży.

## Ramy prawne

### *Prawo Unii Europejskiej*

3 Artykuł 98 dyrektywy o podatku VAT, znajdujący się w jej tytule VIII rozdział 2 sekcja 2 „Stawki obniżone”, stanowi:

„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.

2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.

[...]”.

4 Załącznik III do dyrektywy o podatku VAT, zatytułowany „Wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98”, przewiduje:

„[...]”

5) przewóz osób oraz ich bagaży;

[...]”.

5 Artykuły 306–310 dyrektywy o podatku VAT, znajdujące się w jej tytule XII rozdział 3 „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 oraz gdy wykorzystują one do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników.

[...]”

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 pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży na rzecz turysty.

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

## Artyku? 308

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

[...]

## Artyku? 310

[Podatek] 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, nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w ?adnym pa?stwie cz?onkowskim”.

## Prawo polskie

6 Artyku? 119 ust. 1, 5 i 6 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. nr 54, poz. 535), w brzmieniu maj?cym zastosowanie do okoliczno?ci faktycznych sprawy przed s?dem krajowym (zwanej dalej „ustaw? o podatku VAT”), stanowi:

„1. Podstaw? opodatkowania przy wykonywaniu us?ug turystyki jest kwota mar?y pomniejszona o kwot? nale?nego podatku, z zastrze?eniem ust. 5.

[...]

5. W przypadku gdy przy ?wiadczeniu us?ugi turystyki podatnik oprócz us?ug nabywanych od innych podatników dla bezpo?redniej korzy?ci turysty cz??? ?wiadcze? w ramach tej us?ugi wykonuje we w?asnym zakresie, zwanych dalej »us?ugami w?asnymi«, odr?bnie ustala si? podstaw? opodatkowania dla us?ug w?asnych i odr?bnie w odniesieniu do us?ug nabytych od innych podatników dla bezpo?redniej korzy?ci turysty. W celu okre?lenia podstawy opodatkowania dla us?ug w?asnych stosuje si? odpowiednio przepisy art. 29.

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5, podatnik obowi?zany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka cz??? nale?no?ci za us?ug? przypada na us?ugi nabyte od innych podatników dla bezpo?redniej korzy?ci turysty, a jaka na us?ugi w?asne.

[...]”.

7 Zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o podatku VAT oraz z pkt 144 za??cznika nr 3 do tej ustawy us?ugi pasażerskiego transportu l?dowego s? opodatkowane obni?on? stawk? podatku VAT w wysoko?ci 7%, podczas gdy stawka podstawowa wynosi 22%.

## Post?powanie przed s?dem krajowym i pytanie prejudycjalne

8 M. Kozak prowadzi biuro podró?y z siedzib? w Polsce. W 2007 r. ?wiadczy?a bezpo?rednio na rzecz podró?nych, za cen? rycza?tow?, us?ugi turystyczne obejmuj?ce zakwaterowanie i wy?ywienie, które nabywa?a od innych us?ugodawców, oraz przewóz, który zapewnia?a z wykorzystaniem w?asnej floty autokarów.

9 Obliczaj?c wysoko?? podatku VAT w odniesieniu do ?wiadcze? nabywanych od podmiotów

trzecich, M. Kozak stosowa?a szczeg?ln? procedur? dla biur podr?y, przyjmuj?c za podstaw? opodatkowania mar?? biura podr?y zgodnie z art. 308 dyrektywy o podatku VAT i poddaj?c t? mar?? podstawowej stawce podatku VAT w wysoko?ci 22%. W odniesieniu do w?asn?ch us?ug przewozu stosowa?a ogólne zasady podatku VAT, w szczeg?lno?ci w zakresie stawki tego podatku, obejmuj?c owe us?ugi obni?on? stawk? 7% przewidzian? dla us?ug przewozu pasażerów.

10 Organy podatkowe uznaj?, ?e us?ugi przewozu stanowi?y niezb?dn? cz?? ca?ociowych us?ug turystycznych oferowanych przez biuro podr?y, w zwi?zku z czym nale?y je uzna? za nierozdzielnie zwi?zane z owymi ca?ociowymi us?ugami turystycznymi. Z tego wzgl?du zgodnie z przepisami ustawy o podatku VAT M. Kozak nie powinna by?a zdaniem organów podatkowych stosowa? obni?onej stawki podatku VAT do ?wiadczonych przez siebie us?ug przewozu traktowanych jako odr?bna us?uga, lecz powinna podda? je takiej samej stawce jak pozosta?e us?ugi, to jest podstawowej stawce w wysoko?ci 22%. W zwi?zku z tym wydano decyzj? stwierdzaj?c? nieprawid?owe obliczenie przez M. Kozak podatku VAT za maj i czerwiec oraz od pa?dziernika do grudnia 2007 r.

11 M. Kozak zakwestionowa?a tak? wyk?adni? ustawy o podatku VAT i wnios?a skarg? na t? decyzj? do Wojewódzkiego S?du Administracyjnego w Lublinie. S?d ten podtrzyma? jednak stanowisko organów podatkowych. M. Kozak z?o?y?a wobec tego kasacj? do Naczelnego S?du Administracyjnego.

12 S?d ten powzi?? w?tpliwo?? co do prawid?owo?ci rozstrzygni?cia dokonanego przez Wojewódzki S?d Administracyjny w Lublinie, zgodnie z którym nale?y stosowa? stawk? 22% zarówno do w?asn?ch us?ug przewozu, jak do us?ug nabywanych od podmiotów trzecich, nawet je?eli podstaw? opodatkowania w obu tych sytuacjach jest co innego. Stawia on w szczeg?lno?ci pytanie o zasadno?? pos?ugiwania si? poj?ciem „pojedynczej us?ugi”, u?yтым w pkt 45 wyroku z dnia 15 maja 2001 r. w sprawie C-34/99 Primback, Rec. s. I-3833, w którym Trybuna? orzek?, ?e w sytuacji transakcji z?o?onej z wielu elementów sk?adowych stanowi? one pojedyncz? us?ug? w szczeg?lno?ci wtedy, gdy jeden z tych elementów mo?na uzna? za ?wiadczenie g?ówne, pozosta?e za? za ?wiadczenia dodatkowe, traktowane tak samo jak ?wiadczenie g?ówne z punktu widzenia opodatkowania.

13 Maj?c w?tpliwo?ci co do wyk?adni? art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT, jak równie? co do wyk?adni? art. 98 tej dyrektywy w zwi?zku z pkt 5 za??cznika III do niej, Naczeln? S?d Administracyjny postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy w?asna us?uga przewozu wykonana przez biuro podr?y w ramach ceny rycza?towej pobranej od turysty z tytu?u wykonanej na jego rzecz us?ugi turystycznej opodatkowanej na podstawie przepisów art. 306–310 [dyrektywy o podatku VAT] normuj?cych szczeg?ln? procedur? opodatkowania VAT dla biur podr?y, podlega – stanowi?c element konieczny dla jej wykonania – opodatkowaniu podstawow? stawk? podatku w?a?ciw? dla us?ugi turystycznej, czy obni?on? stawk? podatku w?a?ciw? dla us?ugi przewozu osób na podstawie art. 98 w zwi?zku z [pkt] 5 za??cznika III [do] ww. dyrektywy?”.

## **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

### *Uwagi przedstawione Trybuna?owi*

14 M. Kozak oraz Komisja twierdz?, ?e poj?cie pojedynczej us?ugi biura podr?y obejmuje wy??cznie ?wiadczenia nabywane od podmiotów trzecich, zgodnie z art. 306 dyrektywy o podatku VAT. Nie obejmuje ono natomiast us?ug w?asn?ch biur podr?y. W zwi?zku z powy?szym do

w?asnych us?ug przewozu zastosowanie znajduj? ogólne zasady opodatkowania podatkiem VAT, w tym przepisy dotycz?ce stawki podatku. W sytuacji takiej jak w sprawie przed s?dem krajowym us?uga przewozu powinna zatem podlega? obni?onej stawce podatku VAT przewidzianej w prawie krajowym, zgodnie z art. 98 dyrektywy o podatku VAT w zwi?zku z pkt 5 za??cznika III do tej dyrektywy.

15 Rz?d polski utrzymuje natomiast, ?e w sytuacji gdy w?asna us?uga przewozu jest niezb?dna do wykonania us?ugi turystycznej, nale?y j? uzna? za dodatkowy element tej ostatniej us?ugi, która stanowi g?ówny element pojedynczej us?ugi, obj?tej szczególn? procedur? opodatkowania podatkiem VAT okre?lon? w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT. Us?ug? przewozu nale?y z tego wzgl?du traktowa? z punktu widzenia opodatkowania tak samo jak us?ug? g?ówn? i zastosowa? do niej procedur? szczególn?, uregulowan? w ww. artyku?ach, w zakresie miejsca opodatkowania i stawki podatku, natomiast zasady ogólne – w odniesieniu do podstawy opodatkowania, jako ?e art. 308 dyrektywy nie znajduje zastosowania do us?ug w?asnych.

*Odpowied? Trybuna?u*

16 Nale?y przypomnie?, ?e procedura opodatkowania biur podró?y uregulowana w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT stanowi co do istoty powtórzenie przepisów 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). Procedura ta jest procedur? szczególn?, przewiduj?c? uregulowania specyficzne dla dzia?alno?ci biur podró?y i stanowi?ce odstpstwo od ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT.

17 Zgodnie z art. 306 dyrektywy o podatku VAT pa?stwa cz?onkowskie stosuj? t? procedur? do transakcji dokonywanych przez biura podró?y, o ile biura te wyst?puj? we w?asnym imieniu wobec nabywców oraz gdy wykorzystuj? one do realizacji podró?y towary dostarczane i us?ugi ?wiadczone przez innych podatników.

18 Jak wynika z samego brzmienia wskazanego przepisu, dotyczy on ?wiadcze? nabywanych od innych podatników.

19 G?ównym celem wprowadzenia uregulowa? sk?adaj?cych si? na szczególn? procedur? opodatkowania podatkiem VAT biur podró?y by?o unikni?cie trudno?ci, jakie wynika?yby dla podmiotów gospodarczych ze stosowania ogólnych zasad dyrektywy o podatku VAT do transakcji obejmuj?cych ?wiadczenia nabywane od podmiotów trzecich (zob. podobnie wyrok 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 33). Zastosowanie zasad ogólnych w odniesieniu do miejsca i podstawy opodatkowania oraz odliczenia podatku naliczonego powodowa?oby bowiem praktyczne trudno?ci dla przedsi?biorstw z powodu wielo?ci i lokalizacji ?wiadczonych us?ug, co mog?oby stanowi? dla nich przeszkod? w prowadzeniu dzia?alno?ci (zob. wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, pkt 14).

20 Procedur? uregulowan? w art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT, b?d?c? wyj?tkiem od zasad ogólnych tej dyrektywy, nale?y stosowa? tylko w zakresie niezb?dnym do osi?gni?cia jej celu (ww. wyrok w sprawach po??czonych Madgett i Baldwin, pkt 34).

21 Trybuna? orzek? ju? w przesz?o?ci, ?e szczególna procedura opodatkowania biur podró?y znajduje zastosowanie wy??cznie do ?wiadcze? nabywanych od podmiotów trzecich (zob. ww. wyrok w sprawach po??czonych Madgett i Baldwin, pkt 35).

22 Ta sama linia rozumowania doprowadziła Trybuna do orzeczenia, że procedura ta nie dotyczy usług przewozu świadczonych bez pośredników, które podlegają przepisom ogólnym mającym zastosowanie do przedsiębiorstw transportowych (wyrok z dnia 27 października 1992 r. w sprawie C-74/91 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-5437, pkt 26).

23 Trybuna wywiódł stąd, że w sytuacji gdy podmiot gospodarczy podlegający przepisom o szczególnej procedurze opodatkowania biur podróży świadczy za cenę ryczałtową usługi zrealizowane w całości z jego własnych usług, a w całości ze świadczeń innych podatników, procedura szczególna znajduje zastosowanie tylko do świadczeń podmiotów trzecich (zob. podobnie ww. wyrok w sprawach połączonych Madgett i Baldwin, pkt 47).

24 W tym kontekście należy rozpatrywać pojęcie „pojedynczej usługi” zawarte w art. 307 i 308 dyrektywy o podatku VAT. Pojęcie to obejmuje tylko świadczenia nabywane od innych podatników. Natomiast zasada dotycząca pojedynczej usługi przytoczona przez sąd krajowy i wspomniana w pkt 12 niniejszego wyroku znajduje zastosowanie w ramach ogólnych zasad opodatkowania podatkiem VAT i nie wpływa na interpretację tego pojęcia w ramach szczególnej procedury opodatkowania biur podróży.

25 W związku z tym wskazana przez sąd krajowy okoliczność, iż własne usługi przewozu są niezależne do świadczenia podróży innymi świadczeniowymi usługami turystycznymi przez biuro podróży, niczego nie zmienia w powyższych rozważaniach. Niezależnie od tego, czy usługi te są niezależne do świadczenia całościowej usługi turystycznej, nie można ich uznać za element „pojedynczej usługi” w rozumieniu art. 307 i 308 dyrektywy o podatku VAT, ani w konsekwencji traktować ich z punktu widzenia opodatkowania w taki sam sposób.

26 W związku z powyższym własne usługi przewozu świadczone przez biuro podróży, jak usługi własne świadczone przez M. Kozak, nie podlegają szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży ani w zakresie określenia podstawy opodatkowania, ani w odniesieniu do pozostałych zasad obliczania podatku VAT. Jeżeli chodzi o stawkę podatku, zastosowanie znajdują przepisy tytułu VIII dyrektywy o podatku VAT. Zgodnie z art. 98 ust. 2 w związku z pkt 5 załącznika III do tej dyrektywy państwa członkowskie mają prawo wprowadzić stawkę obniżoną dla usług przewozu osób i ich bagażu. Jak wynika z pkt 7 niniejszego wyroku, Rzeczpospolita Polska skorzystała z tego uprawnienia i stosuje do takich usług stawkę w wysokości 7%.

27 Na postawione pytanie trzeba wobec tego odpowiedzieć, iż art. 306–310 dyrektywy o podatku VAT należy interpretować w ten sposób, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonych przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowane zgodnie ze wskazanymi przepisami, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem VAT, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z art. 98 tej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku VAT dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.

### **W przedmiocie kosztów**

28 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (szósta izba) orzeka, co następuje:

**Artykuły 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że własne usługi przewozu stanowiące element składowy usługi turystycznej świadczonych przez biuro podróży za cenę ryczałtową, opodatkowanej zgodnie ze wskazanymi przepisami, podlegają ogólnym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, w szczególności w odniesieniu do stawki podatku, a nie szczególnej procedurze opodatkowania transakcji dokonywanych przez biura podróży. Zgodnie z art. 98 tej dyrektywy, jeżeli państwo członkowskie wprowadziło obniżoną stawkę podatku od wartości dodanej dla usług przewozu, stawka ta znajduje zastosowanie do omawianych usług własnych biura podróży.**

Podpisy

\* Język postępowania: polski.