

Downloaded via the EU tax law app / web

WYROK TRYBUNA?U (ósma izba)

z dnia 13 marca 2014 r. (*)

Podatek VAT – Specjalny system dla biur podró?y – Transakcje dokonane poza Uni? Europejsk?
– Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artyku? 28 ust. 3 – Dyrektywa 2006/112/WE – Artyku? 370 –
Klauzule standstill – Zmiana ustawodawstwa krajowego przed up?ywem terminu transpozycji

W sprawie C?599/12

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie
prejudycjalnym, z?o?ony przez rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgia) postanowieniem z
dnia 24 pa?dziernika 2012 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 20 grudnia 2012 r., w
post?powaniu:

Jetair NV,

BTW?eenheid BTWE Travel4you

przeciwko

FOD Financiën,

TRYBUNA? (ósma izba),

w sk?adzie: C.G. Fernlund (sprawozdawca), prezes izby, C. Toader i E. Jaraši?nas, s?dziowie,
rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzgl?dniaj?c pisemny etap post?powania,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Jetair NV oraz BTW?eenheid BTWE Travel4you przez H. Vandebbergha, advocaat,
- w imieniu rz?du belgijskiego przez M. Jacobs oraz J.C. Halleux, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez W. Roelsa, a tak?e C. Soulay oraz L. Lozano Palacios, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Rady Unii Europejskiej przez A.M. Colaert oraz E. Chatziioakeimidou, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

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 wykładni klauzuli standstill zawartej w art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) oraz art. 370 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 w sprawie VAT”), art. 153 i 309 dyrektywy w sprawie VAT, art. 43 WE i 56 WE, a także w art. 370 dyrektywy w sprawie VAT.

2 Wniosek ów został przedstawiony w ramach dwóch sporów pomiędzy Jetair NV (zwaną dalej „Jetair”) i BTW-ëenheid BTWE Travel4you (zwaną dalej „Travel4you”), stanowiącymi grupę utworzoną przez kilka spółek uznanych za jednego podatnika podatku od wartości dodanej a FOD Financiën (federalnym organem administracji podatkowej) w przedmiocie odmowy uwzględnienia wniosku o zwrot podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) sporządzonego przez skarżycę w zakresie dotyczącym podróży organizowanych poza Unię Europejską.

Ramy prawne

Prawo Unii

Szósta dyrektywa

3 Artykuł 1 szóstej dyrektywy przewiduje:

„Państwa członkowskie zmodyfikują swoje obecne systemy podatku [VAT] zgodnie z przepisami następujących artykułów.

Przyjmą one niezbędne przepisy ustawowe, wykonawcze i administracyjne tak, aby zmodyfikowany system wszedł w życie najszybciej jak to możliwe, najpóźniej do dnia 1 stycznia 1978 r.”.

4 Artykuł 26 ust. 1 i 3 szóstej dyrektywy miały następujące brzmienie:

„1. Państwa członkowskie zastosują podatek [VAT] 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 A ust. 3 lit. c) [...]”.

[...]

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 [pkt] 14 [...]”.

5 Artykuł 28 ust. 3 lit. a) i art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy zawarty w tytule XVI „Przepisy przejściowe” stanowiły, co następuje:

„3. W okresie przejściowym, określonym w ust. 4 państwa członkowskie mogły:

a) utrzymać opodatkowanie transakcji zwolnionych od podatku na podstawie [art. 15] i

wymienionych w załączniku E do niniejszej dyrektywy;

[...]

4. Okres przejściowy trwa początkowo przez pięć lat, począwszy od dnia 1 stycznia 1978 r. [...].

6 Transakcje wskazane w art. 15 pkt 14 szóstej dyrektywy i ujęte w załączniku E do owej dyrektywy obejmują „usługi biur podróży określone w art. 26 oraz biur podróży działających w imieniu i na rachunek podróżnego, dla podróży poza terytorium Wspólnoty”.

Dyrektywa w sprawie VAT

7 Artykuł 153 dyrektywy w sprawie VAT przewiduje, co następuje:

„Państwa członkowskie zwalniają usługi świadczone przez pośredników działających w imieniu i na rzecz osoby trzeciej, jeżeli pośredniczą oni w transakcjach, o których mowa w rozdziałach 6, 7 i 8, lub w transakcjach dokonanych poza terytorium Wspólnoty.

[...].

8 Artykuł 306 ust. 1 dyrektywy w sprawie VAT, zawarty w dziale 3 tytułu XII, zatytułowanym „Procedura szczególna dla biur podróży”, stanowi, co następuje:

„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.

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

9 Artykuł 309 dyrektywy w sprawie VAT ma następujące brzmienie:

„Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innym podatnikom są dokonywane przez takie osoby poza Wspólnotą, świadczenie usług przez biura podróży jest uznawane za działanie pośrednika zwolnionego zgodnie z art. 153.

[...].

10 Artykuł 370 dyrektywy w sprawie VAT stanowi, co następuje:

„Państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowywały transakcje, których wykaz znajduje się w załączniku X części A, mogą utrzymać opodatkowanie tych transakcji”.

11 Załącznik X do owej dyrektywy, w części A zatytułowanej „Transakcje, które państwa członkowskie mogą nadal opodatkowywać”, stanowi w pkt 4, co następuje:

„usługi biur podróży, o których mowa w art. 306, oraz usługi biur podróży działających w imieniu i na rzecz turysty, przy organizacji podróży poza Wspólnotą”.

Prawo belgijskie

12 Z postanowienia odsyłającego oraz z akt przedstawionych Trybunałowi wynika, że

właściwym prawem belgijskim jest code de la taxe sur la valeur ajoutée (kodeks podatku od wartości dodanej) ustanowiony na mocy ustawy z dnia 3 lipca 1969 r. (*Moniteur belge* z dnia 17 lipca 1969 r., s. 7046) w wersji obowiązującej w okresie istotnym dla okoliczności faktycznych postępowania głównego (zwany dalej „kodeksem VAT”).

13 Jest bezsporne, że przed dniem 1 grudnia 1977 r. usługi świadczone przez biura podróży polegające na organizowaniu podróży poza Unię Europejską były zwolnione z podatku.

14 Kodeks VAT został zmieniony ustawą z dnia 29 listopada 1977 r., która weszła w życie w dniu 1 grudnia 1977 r. Na mocy owej ustawy usługi te zostały opodatkowane podatkiem VAT.

15 Z akt przedstawionych przed Trybunałem wynika również, że kodeks VAT był ponownie zmieniany na mocy rozporządzenia królewskiego z dnia 28 grudnia 1999 r., mającego zastosowanie z dniem 1 stycznia 2000 r. Na podstawie owego rozporządzenia świadczenie usług biur podróży dotyczących podróży dokonywanych poza Unię nie było już zrównane z działalnością pośredników. Jednakże owe transakcje były w dalszym ciągu opodatkowane podatkiem VAT.

Okoliczności postępowania głównego i pytania prejudycjalne

16 Jetair jest spółką prawa belgijskiego będącą podatnikiem podatku VAT w związku z jej działalnością z zakresu biura podróży. W dniu 1 lutego 2009 r. przystąpiła ona do grupy Travel4you, która obejmuje również sześć innych spółek wykonujących tę działalność.

17 Jetair i Travel4you organizują podróże turystyczne, korzystając z usług osób trzecich, w szczególności hoteli i przedsiębiorstw lotniczych.

18 Uznając, że podróże organizowane poza Unię nie są opodatkowane podatkiem VAT, obydwie skarżące złożyły wniosek o zwrot podatku VAT, który został od nich zażądany w związku z owymi podróżami.

19 Pierwszy wniosek dotyczy kwot podatku VAT odnoszących się do podróży organizowanych w okresie obejmującym lata 2001–2006, uwzględnionych w deklaracji VAT za wrzesień 2007. Organ kontroli podatku VAT w Ostendzie nie zgodził się z żądaniem dotyczącym owych kwot, dokonał odliczenia w wysokości około 55 700 000 EUR oraz sporządził protokół w sprawie naruszenia.

20 Drugi wniosek dotyczy kwot podatku VAT odnoszących się do podróży organizowanych w okresie od roku 2007 do stycznia 2010, uwzględnionych w deklaracji VAT za marzec 2010 r. Organ kontroli podatku VAT w Ostendzie nie zgodził się z żądaniem dotyczącym owych kwot, dokonał odliczenia w wysokości około 37 600 000 EUR oraz sporządził protokół w sprawie naruszenia.

21 Jetair i członkowie Travel4you złożyli, odpowiednio, w dniach 21 grudnia 2010 r. i 24 października 2011 r. skargi do rechtbank van eerste aanleg te Brugge (sądu pierwszej instancji w Brugii), który połączył obydwie sprawy.

22 Skarżące podniosły przed sądem odsyłającym, że przepis przejściowy zawarty w art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy nie uprawnia ustawodawcy belgijskiego do dokonania sprzecznych z ową dyrektywą zmian w przepisach na krótko przed datą jej wejścia w życie. Podniosły one, że na podstawie art. 26 ust. 3 owej dyrektywy, przejściowego przez art. 309 dyrektywy w sprawie VAT, jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez tę osobę poza terytorium Unii, usługi biura podróży powinny być zwolnione.

23 W związku z tym, że FOD Financiën podniosła wbrew powyższemu stanowisku, że

ustawodawca belgijski mógł? na podstawie art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy opodatkowa? tego rodzaju transakcj?, s?d krajowy ma w?tpliwo?? co do odpowiedzi, której nale?y udzieli? w post?powaniu g?ównym.

24 W powy?szych okoliczno?ciach rechtbank van eerste aanleg te Brugge postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy Belgia mo?e zmieni? swoje ustawodawstwo w ten sposób, ?e opodatkuje zwolnione z podatku us?ugi – w niniejszym przypadku podró?e poza UE – w chwili (1 grudnia 1977 r.) bezpo?rednio poprzedzaj?cej wej?cie w ?ycie szóstej dyrektywy [...] (1 stycznia 1978 r.) i w zwi?zku z tym obej?? klauzul? standstill zawart? w art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy [...] (art. 370 dyrektywy [w sprawie VAT]), która przewiduje, ?e przedmiotowe podró?e mog? pozosta? opodatkowane. tylko je?li by?y one opodatkowane ju? przed wej?ciem w ?ycie szóstej dyrektywy?

2) Czy pocz?wszy od dnia 13 czerwca 1977 r. (daty publikacji dyrektywy) Belgia powinna by?a powstrzyma? si? od opodatkowywania podró?y poza UE?

3) Czy nie traktuj?c, w odniesieniu do us?ug ?wiadczonych poza [Uni?], biur podró?y identycznie z po?rednikami i mimo to w dalszym ci?gu opodatkuj?c te us?ugi, Belgia narusza art. 309 dyrektywy [w sprawie VAT]?

4) Czy art. 309, 153, 370 dyrektywy [w sprawie VAT] oraz za??cznik X do tej dyrektywy, przyznaj?c pa?stwom cz?onkowskim prawo wyboru opodatkowania b?d? nie us?ug zwi?zanych z podró?ami poza [Uni?], naruszaj? ogólne zasady prawa wspólnotowego, zasad? równego traktowania, zasad? proporcjonalno?ci i przepisy dotycz?ce swobodnego przep?ywu osób, towarów i us?ug, m.in. art. [43 WE i 56 WE]?

5) Czy z ogólnymi zasadami prawa wspólnotowego, w szczególno?ci z zasad? równego traktowania, zasad? proporcjonalno?ci i zasad? neutralno?ci podatku od warto?ci dodanej, niezgodne jest, ?e za po?rednictwem rozporz?dzenia królewskiego z dnia 28 listopada 1999 r. Belgia na?o?y?a obowi?zek podatkowy w odniesieniu do podró?y poza UE jedynie na biura podró?y, ale nie na po?redników?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

25 Nale?y na wst?pie przypomnie?, ?e zgodnie z maj?cym zastosowanie w chwili przyjmowania szóstej dyrektywy art. 191 akapit drugi traktatu EWG dyrektywy s? notyfikowane ich adresatom i staj? si? skuteczne wraz z t? notyfikacj?. W zwi?zku z tym chwil? istotn? dla okre?lenia pocz?tku biegu terminu transpozycji szóstej dyrektywy nie jest data jej publikacji, lecz data notyfikacji zainteresowanemu pa?stwu cz?onkowskiemu.

26 Nale?y równie? wskaza?, ?e rozpatrywana w post?powaniu g?ównym zmiana ustawy, przyj?ta w dniu 1 grudnia 1977 r. mia?a miejsce pomi?dzy dniem notyfikacji szóstej dyrektywy Królestwu Belgii, a mianowicie 23 maja 1977 r. a dniem, w którym owa dyrektywa powinna by?a zosta? transponowana w owym pa?stwie cz?onkowskim zgodnie z art. 1 owej dyrektywy, czyli w dniu 1 stycznia 1978 r. W konsekwencji owa zmiana mia?a miejsce w trakcie biegu terminu transpozycji szóstej dyrektywy w zainteresowanym pa?stwie cz?onkowskim.

27 W zwi?zku z powy?szym, w swych dwóch pierwszych pytaniami, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy i art. 370 dyrektywy w sprawie VAT sprzeciwiaj? si? wprowadzeniu przez pa?stwo cz?onkowskie

przed dniem 1 stycznia 1978 r., w trakcie biegu terminu transpozycji szóstej dyrektywy przepisu, który zmienia jego istniejące regulacje poprzez opodatkowanie podatkiem VAT transakcji biur podróży związanych z podróami dokonywanymi poza Uni.

28 Jest bezsporne, że zgodnie z przepisami rozpatrywanymi w postpowaniu głównym wiadczenia usług biur podróży związane z podróami dokonywanymi poza Uni były do dnia 1 grudnia 1977 r. zwolnione z podatku i zostały opodatkowane w owej dacie, pomimo że ustanowiona w szóstej dyrektywie procedura szczególna dla biur podróży przewiduje w ramach art. 26 ust. 3, że owe usługi są zwolnione z podatku.

29 Jednakże art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy wprowadził klauzulę standstill, wedle której państwa członkowskie mogły w okresie wskazanym w art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy utrzymać opodatkowanie transakcji zwolnionych od podatku na podstawie art. 15 i wymienionych w załączniku E do owej dyrektywy.

30 Ów okres przejściowy, początkowo określony na pięć lat, począwszy od dnia 1 stycznia 1978 r. trwa w rzeczywistości dłużej ze względu na brak działań ze strony Rady Unii Europejskiej.

31 Z brzmienia art. 28 ust. 3 i 4 szóstej dyrektywy w związku z art. 15 załącznika E do owej dyrektywy wynika, że prawodawca Unii przyznał możliwość odstąpienia od obowiązku zwolnienia z podatku usług wskazanych w art. 26 ust. 3 owej dyrektywy państwom członkowskim, których przepisy przewidywały opodatkowanie owych usług przed dniem 1 stycznia 1978 r.

32 Owa interpretacja potwierdza art. 370 dyrektywy w sprawie VAT, który zasadniczo przejściwie brzmienie art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy, przewidując, że państwa członkowskie, które w dniu 1 stycznia 1978 r. opodatkowały transakcje, których wykaz znajduje się w załączniku A do dyrektywy w sprawie VAT, mogły utrzymać opodatkowanie tych transakcji. Punkt 4 owej załącznika A wskazuje usługi biur podróży działających w imieniu i na rzecz turysty, przy organizacji podróży poza Uni.

33 Zdaniem skarżących państwa członkowskie mogły utrzymać opodatkowanie spornych transakcji, ponieważ zgodnie z przepisami krajowymi owe transakcje były już opodatkowane podatkiem VAT przed dniem 1 stycznia 1978 r. Opierając się natomiast na wyroku z dnia 18 grudnia 1997 r. w sprawie C-129/96 Inter-Environnement Wallonie, Rec. s. I-7411, pkt 45 skarżące uważają, że owo uprawnienie nie daje owym państwom członkowskim możliwości dokonania zmiany ich przepisów poprzez ustanowienie opodatkowania owych transakcji w trakcie biegu terminu transpozycji szóstej dyrektywy.

34 Zdaniem Komisji sporna zmiana przepisów nie jest sprzeczna z szóstą dyrektywą interpretowaną w świetle ww. wyroku w sprawie Inter-Environnement Wallonie, mając na uwadze wyrażone sformułowane przepisy owej dyrektywy. Komisja wskazała w tym względzie, że odstąpienie dotyczące biur podróży zostało ustanowione przez prawodawcę Unii w żadnym celu uwzględnienia obaw podniesionych przez Królestwo Belgii.

35 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w okresie przewidzianym na dokonanie transpozycji dyrektywy państwa członkowskie będące jej adresatami są zobowiązane do powstrzymania się od przyjmowania przepisów, które mogłyby poważnie zagrozić osiągnięciu celu wyznaczonego w tej dyrektywie (zob. w szczególności ww. wyrok w sprawie Inter-Environnement Wallonie, pkt 45; wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 121).

36 W zakresie dotyczącym szóstej dyrektywy należy w konsekwencji zbadać, czy rodek

przyj?ty przez pa?stwo cz?onkowskie w trakcie biegu terminu jej transpozycji, polegaj?cy na zmianie przepisów krajowych poprzez ustanowienie opodatkowania spornych transakcji móg? powa?nie zagrozi? osi?gni?ciu celu wyznaczonego w tej dyrektywie.

37 W tym wzgl?dzie, jak ju? zosta?o stwierdzone w pkt 31 niniejszego wyroku, je?eli pa?stwa cz?onkowskie opodatkowywa?y sporne transakcje w dniu 1 stycznia 1978 r., to mog?y one utrzyma? to opodatkowanie po tej dacie. W zwi?zku z tym, ?e sz?sta dyrektywa w sposób wyra?ny okre?li?a dzie? 1 stycznia 1978 r. jako dat? pocz?tkow? ewentualnego utrzymania opodatkowania, nie mo?na uzna?, ?e ustawa przewiduj?ca opodatkowanie spornych transakcji, przyj?ta przed t? dat? w trakcie biegu terminu transpozycji owej dyrektywy mog?a powa?nie zagrozi? osi?gni?ciu celu wyznaczonego w tej dyrektywie.

38 Na pierwsze dwa pytania nale?y zatem udzieli? odpowiedzi, ?e art. 28 ust. 3 sz?stej dyrektywy i art. 370 dyrektywy w sprawie VAT nie sprzeciwiaj? si? wprowadzeniu przez pa?stwo cz?onkowskie przed dniem 1 stycznia 1978 r., w trakcie biegu terminu transpozycji sz?stej dyrektywy przepisu, który zmienia jego istniej?ce regulacje poprzez opodatkowanie podatkiem VAT transakcji biur podró?y zwi?zanych z podró?ami organizowanymi poza Uni?.

W przedmiocie pytania trzeciego

39 Poprzez pytanie trzecie s?d krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy pa?stwo cz?onkowskie narusza art. 309 dyrektywy w sprawie VAT poprzez brak zrównania us?ug ?wiadczonych przez biura podró?y ze zwolnion? z podatku dzia?alno?ci? po?redników, gdy owe us?ugi odnosz? si? do podró?y organizowanych poza Uni? i poprzez opodatkowanie owych us?ug podatkiem VAT.

40 Artyku? 309 dyrektywy w sprawie VAT, zawarty w dziale po?wi?conym procedurze szczególnej dla biur podró?y okre?lonej w art. 306–310 owej dyrektywy, o zakresie zastosowania zdefiniowanym w art. 306, przewiduje zwolnienie niektórych us?ug biur podró?y, a mianowicie us?ug ?wiadczonych w odniesieniu do podró?y organizowanych poza Uni?, które s? zrównane ze zwolnion? z podatku dzia?alno?ci? po?redników na podstawie art. 153 wskazanej dyrektywy.

41 W zwi?zku z tym, jak wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, art. 370 dyrektywy w sprawie VAT daje jednak mo?liwo?? odst?pienia od owych przepisów poprzez udzielenie pa?stwom cz?onkowskim uprawnienia do opodatkowania spornych transakcji, je?li by?y one opodatkowane w dniu 1 stycznia 1978 r.

42 Z powy?szego wynika, ?e je?li pa?stwo cz?onkowskie spe?nia ow? przes?ank?, to nie jest ono zobowi?zane do stosowania art. 309 dyrektywy w sprawie VAT.

43 Na pytanie trzecie nale?y zatem udzieli? odpowiedzi, ?e pa?stwo cz?onkowskie nie narusza art. 309 dyrektywy w sprawie VAT poprzez brak zrównania us?ug ?wiadczonych przez biura podró?y ze zwolnion? z podatku dzia?alno?ci? po?redników, gdy owe us?ugi odnosz? si? do podró?y organizowanych poza Uni? i poprzez opodatkowanie owych us?ug podatkiem VAT, je?eli opodatkowywa?o ono owe us?ugi w dniu 1 stycznia 1978 r.

W przedmiocie pytania czwartego

- 44 Poprzez pytanie czwarte sęd ody?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 370 w zwi?zku z pkt 4 cz??ci A za??cznika X do dyrektywy w sprawie VAT narusza prawo Unii, w szczególno?ci ogólne zasady prawa, zasady równego traktowania i proporcjonalno?ci oraz przepisy dotycz?ce swobód podstawowych, poprzez pozostawienie pa?stwom cz?onkowskim wyboru w kwestii opodatkowania us?ug zwi?zanych z podró?ami organizowanymi poza Uni?.
- 45 Jak wynika z odpowiedzi udzielonej na pytanie trzecie, wskazany art. 370 w zwi?zku z pkt 4 cz??ci A za??cznika X do dyrektywy w sprawie VAT daje pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?? wyboru w kwestii opodatkowania us?ug biur podró?y odnosz?cych si? do transakcji dokonywanych poza Uni?, je?li opodatkowuy?y one owe us?ugi przed dniem 1 stycznia 1978 r.
- 46 Prawd? jest, ?e przyznaj?c pa?stwom cz?onkowskim tego rodzaju uprawnienie, art. 370 dyrektywy w sprawie VAT ustanawia re?im wprowadzaj?cy rozró?nienie pomi?dzy pa?stwami cz?onkowskimi, które korzystaj? z niego, opodatkuj?c sporne us?ugi, i pa?stwami cz?onkowskimi, które stosuj? przepisy ustanowione w art. 309 dyrektywy w sprawie VAT, zwalniaj?c owe us?ugi z podatku.
- 47 Chodzi jednak?e o uprawnienie przyznane tytu?em odst?pstwa, z zastrze?eniem spe?nienia przes?anek przewidzianych w owym artykule.
- 48 Jak orzek? Trybuna?, utrzymanie owego systemu odst?pstw odzwierciedla post?puj?cy i wci?? cz??ciowy charakter harmonizacji przepisów krajowych w dziedzinie podatku VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C?240/05 Eurodental, Zb.Orz. s. I?11479, pkt 50). Zamierzona harmonizacja nie zosta?a do tej pory zrealizowana, poniewa? art. 28 ust. 3 lit. a) oraz art. 370 dyrektywy w sprawie VAT upowa?ni?y pa?stwa cz?onkowskie do dalszego utrzymania okre?lonych przepisów ich ustawodawstwa krajowego istniej?cych w dniu 1 stycznia 1978 r., które bez takiego upowa?nienia by?yby z ni? sprzeczne (zob. podobnie w zakresie dotycz?cym szóstej dyrektywy ww. wyrok w sprawie Eurodental, pkt 51).
- 49 Zadaniem prawodawcy Unii jest ustanowienie ostatecznego systemu zwolnie? z podatku VAT i dokonanie w ten sposób stopniowej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT (zob. wyrok z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C?36/99 Idéal tourisme, Rec. s. I?6049, pkt 39).
- 50 Dopóki prawodawca Unii nie ustanowi owego ostatecznego systemu i pa?stwa cz?onkowskie mog? utrzymywa? swe istniej?ce przepisy, nale?y przyzna?, ?e mog? powsta? ró?nice pomi?dzy pa?stwami, które nie b?d? sprzeczne z prawem Unii.
- 51 W konsekwencji na pytanie czwarte nale?y udzieli? odpowiedzi, ?e art. 370 w zwi?zku z pkt 4 cz??ci A za??cznika X do dyrektywy w sprawie VAT nie narusza prawa Unii poprzez udzielenie pa?stwom cz?onkowskim uprawnienia do utrzymania opodatkowania us?ug biur podró?y zwi?zanych z podró?ami organizowanymi poza Uni?.

W przedmiocie pytania pi?tego

52 W pytaniu piątym sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy państwo członekowskie narusza prawo Unii, a w szczególności zasady równego traktowania, proporcjonalności i neutralności podatkowej, traktując biura podróży w rozumieniu art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy i art. 306 dyrektywy w sprawie VAT odmiennie od pośredników i przewidując, jak uczyniło to rozporządzenie królewskie z dnia 28 listopada 1999 r., zasadą, wedle której jedynie usługi owych biur podróży, a nie pośredników są opodatkowane, gdy są związane z podróżami organizowanymi poza Unią.

53 Z utrwalonego orzecznictwa wynika, że zasada równego traktowania, której wyrazem w dziedzinie podatku VAT jest zasada neutralności podatkowej, wymaga, aby sytuacje porównywalne nie były traktowane w różny sposób, chyba że takie zróżnicowanie jest obiektywnie uzasadnione (zob. w szczególności wyroki: z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 49, 51; z dnia 7 marca 2013 r. w sprawie C-19/12 Efir, pkt 35).

54 Należy w tym względzie stwierdzić, że biura podróży, których dotyczy szczególna procedura w zakresie podatku VAT, zostały zdefiniowane w art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz w art. 306 dyrektywy w sprawie VAT jako tego rodzaju biura, które występują we własnym imieniu wobec nabywców, oraz które wykorzystują do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników. Przepisy te wykluczają w sposób wyraźny z zakresu procedury szczególnej biura podróży działające wyjątkowo jako pośrednicy.

55 Ze wskazanych powyżej przepisów wynika, że prawodawca Unii uznał, że owe dwie kategorie biur podróży nie znajdują się w porównywalnej sytuacji. Trybunał podkreślił zatem, że cecha charakterystyczna działalnością biur podróży objętych szóstą dyrektywą jest okoliczność, że stanowią one podmioty gospodarcze, które organizują we własnym imieniu podróże lub wycieczki turystyczne, oraz które dla celów świadczenia usług ogólnie związanych z tego typu działalnością korzystają z osób trzecich będących podatnikami (zob. wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 23).

56 Z powyższego wynika, że prawodawca krajowy nie naruszył prawa Unii, a w szczególności zasady równego traktowania lub zasady neutralności, traktując w sposób odmienny owe dwie kategorie podmiotów.

57 Co się tyczy zasady proporcjonalności, wystarczy stwierdzić, że nie został przedstawiony żaden dowód na okoliczność naruszenia owej zasady.

58 W konsekwencji na pytanie piąte należy udzielić odpowiedzi, że państwo członkowskie nie narusza prawa Unii, a w szczególności zasad równego traktowania, proporcjonalności i neutralności podatkowej, traktując biura podróży w rozumieniu art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy i art. 306 dyrektywy w sprawie VAT odmiennie od pośredników i przewidując, jak uczyniło to rozporządzenie królewskie z dnia 28 listopada 1999 r., zasadą, wedle której jedynie usługi owych biur podróży, a nie pośredników są opodatkowane, gdy są związane z podróżami organizowanymi poza Unią.

W przedmiocie kosztów

59 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) **Artykuł 28 ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku i art. 370 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej nie sprzeciwiają się wprowadzeniu przez państwo członkowskie przed dniem 1 stycznia 1978 r., w trakcie biegu terminu transpozycji szóstej dyrektywy 77/388, przepisu, który zmienia jego istniejące regulacje poprzez opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej transakcji biur podróży związanych z podróżami organizowanymi poza Unią Europejską.**
- 2) **Państwo członkowskie nie narusza art. 309 dyrektywy 2006/112 poprzez brak zrównania usług świadczonych przez biura podróży ze zwolnionych z podatku działalności pośredników, gdy owe usługi odnoszą się do podróży organizowanych poza Unią Europejską i poprzez opodatkowanie owych usług podatkiem od wartości dodanej, jeżeli opodatkowywało ono owe usługi w dniu 1 stycznia 1978 r.**
- 3) **Artykuł 370 w związku z pkt 4 części A załącznika X do dyrektywy 2006/112 nie narusza prawa Unii poprzez udzielenie państwom członkowskim uprawnienia do utrzymania opodatkowania usług biur podróży związanych z podróżami organizowanymi poza Unią Europejską.**
- 4) **Państwo członkowskie nie narusza prawa Unii, a w szczególności zasad równego traktowania, proporcjonalności i neutralności podatkowej, traktując biura podróży w rozumieniu art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 i art. 306 dyrektywy 2006/112 odmiennie od pośredników i przewidując, jak uczyniło to rozporządzenie królewskie z dnia 28 listopada 1999 r., zasadę, wedle której jedynie usługi owych biur podróży, a nie pośredników są opodatkowane, gdy są związane z podróżami organizowanymi poza Unią Europejską.**

Podpisy

* Język postępowania: niderlandzki.