WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)
z dnia 6 października 2005 r. *

W sprawie C-291/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 30 czerwca 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 4 lipca 2003 r., w postępowaniu:

My Travel plc

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca), J.P. Puissochet, S. von Bahr i U. Lõhmus, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: P. Léger,
sekretarz: M.M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 listopada 2004 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu My Travel plc przez N. Gibbona, solicitor, oraz J. Woolfa, barrister,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez K. Manjiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez N. Painesa, Q C,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 12 maja 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 26 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, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania w sporze pomiędzy spółką My Travel plc (zwaną dalej „My Travel") i Commissioners of Customs & Excise (organem administracji podatkowej) w przedmiocie stosowania względem tej spółki systemu przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy w następstwie wyroku z dnia 22 października 1998 r. w sprawie Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, Rec. str. I-6229).

Ramy prawne

3 Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że podstawą opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT") jest w odniesieniu do większości usług „wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej [...]".

4 Artykuł 26 wspomnianej dyrektywy, który ustanawia specjalny system stosowany do działalności biur podróży i organizatorów wycieczek, stanowi:

„1. Państwa członkowskie zastosują podatek od wartości dodanej do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu, w przypadkach gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystają z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 część A ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważać się będzie również organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługę. Podstawą opodatkowania oraz ceną 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, bez podatku od wartości dodanej, a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te służą bezpośredniej korzyści podróżnego.

3. Jeśli transakcje powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez t[ę] osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku działalność pośrednika w rozumieniu art. 15 ust. 14. Jeśli takie transakcje są zawierane zarówno na terenie Wspólnoty jak i poza nim, tylko ta część usługi biura podróży, która dotyczy transakcji poza terytorium Wspólnoty, może podlegać zwolnieniu.

4. Podatek pobierany od biura podróży przez innego podatnika od transakcji określonych w ust. 2 dokonanych dla bezpośredniej korzyści podróżnego nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w żadnym z państw członkowskich".

5 Artykuł 26 szóstej dyrektywy jest transponowany do prawa krajowego za pomocą art. 53 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1994 r.) oraz Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (rozporządzenia w sprawie podatku od wartości dodanej stosowanego wobec organizatorów wycieczek). Przepisy krajowe zostały doprecyzowane przez Commissioners of Customs & Excise w Notice (okólniku) nr 709/5/88, a następnie w Notice (okólniku) nr 709/5/96 w sprawie systemu marż organizatorów wycieczek (Tour Operators'

Margin Scheme VAT Notice, zwanego dalej „systemem TOMS"). System ten wymaga rozdzielenia całkowitej kwoty uzyskanej przez organizatora wycieczek lub biuro podróży na usługi nabyte od osób trzecich oraz usługi własne przez odniesienie do rzeczywistych kosztów każdych z nich.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

6 My Travel organizuje pakietowe imprezy turystyczne za granicą, za cenę ryczałtową. Spółka ta nabywa regularnie zakwaterowanie u osób trzecich. Ponieważ jednak posiada własną linię lotniczą, zwykle zapewnia podróżnym transport do miejsca odbywania imprezy turystycznej. Spółka My Travel sprzedaje również klientom pojedyncze bilety lotnicze, obejmujące wyłącznie przelot (określane jako „seat only"), na miejsca na pokładzie własnego samolotu lub miejsca zakupione od innych spółek, jak również sprzedaje innym organizatorom wycieczek miejsca zwane „broked seats". Spółka ta złożyła deklarację podatku VAT za lata 1995–1999, stosując system TOMS. W następstwie ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin, spółka My Travel ponownie obliczyła swoje zobowiązanie podatkowe za lata 1995–1997, opierając się na wartości rynkowej miejsc sprzedanych w ramach imprez turystycznych za cenę ryczałtową.

7 W celu otrzymania tej wartości rynkowej spółka My Travel skorzystała z dwóch metod obliczania. Za rok 1995 oraz, jak się wydaje, również za rok 1996 za punkt wyjścia obrała koszt biletów lotniczych sprzedanych w ramach pakietowych imprez turystycznych, do którego doliczyła „wskaźnik przyrostu ceny" równy temu, jaki osiągnęła, jak twierdzi, w tym samym okresie na sprzedaży pojedynczych biletów. W 1995 r. spółka My Travel dokonywała również sprzedaży imprez turystycznych za cenę ryczałtową, obejmujących wycieczki morskie, podróże lotnicze połączone z oddaniem do dyspozycji samochodu oraz zakwaterowanie na kempingu. Jednakże spółka My Travel dokonała ponownego obliczenia swego zobowiązania podatkowego przy zastosowaniu kryterium wartości rynkowej wyłącznie w odniesieniu do podróży lotniczych, stwierdzając brak odpowiedniego odnośnika względem innych usług własnych.

8 Na podstawie dokumentu wewnętrznego zatytułowanego „Route Profitablity Report" („Sprawozdanie dotyczące rentowności połączeń") spółka My Travel oszacowała za rok 1997 uśredniony dochód uzyskany przez nią za każdy bilet lotniczy sprzedany poza imprezami turystycznymi na 153 GBP. Zdaniem My Travel, kwota ta znajduje zastosowanie do wszystkich sprzedanych biletów.

9 Po ponownym obliczeniu na tej podstawie kosztów biletów lotniczych sprzedanych w ramach imprez turystycznych za cenę ryczałtową My Travel wystąpiła do Commissioners of Customs & Excise z wnioskiem o zwrot kwot w wysokości 212 000 GBP, 2 004 857 GBP i 711 051 GBP, odpowiednio za lata 1995–1997. Wysokość tych kwot wynika w szczególności z tego, że skutkiem zastosowanej przez My Travel metody obliczania jest zwiększenie części ceny ryczałtowej przypadającej na transport, który na podstawie obowiązującego prawa krajowego był obłożony zerową stawką podatku.

10 Commissioners of Customs & Excise oddalili wnioski złożone przez My Travel. Jak zaznaczyli oni przed sądem krajowym, z ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin wynika ich zdaniem, że przy wyodrębnianiu w ramach imprezy turystycznej usług własnych nie można zastosować metody opartej na wartości rynkowej, gdy — jak w przypadku wspomnianej spółki — metoda ta nie jest korzystniejsza ze względu na jej prostotę, prowadzi do sztucznego określenia kwoty marży na usługi nabyte od osób trzecich oraz znacznie zmienia wysokość zobowiązania z tytułu podatku VAT. Ponadto stwierdzili oni, że wspomniany wyrok nie pozwala za stosowanie tego rodzaju metody w sposób selektywny, a kwota 153 GBP nie przedstawia wartości rynkowej miejsc w samolocie sprzedanych w ramach imprez turystycznych.

11 Spółka My Travel wyjaśniła natomiast, że we wspomnianym wyroku Trybunał nie zgodził się z argumentem, jakoby kryterium kosztów rzeczywistych stanowiło bardziej niezawodny wskaźnik wartości poszczególnych usług wchodzących w skład imprezy turystycznej. Spółka My Travel zaznaczyła również, że nie można wymagać, aby dwie metody obliczania prowadziły do ustalenia jednakowego zobowiązania z tytułu podatku VAT, ponieważ zobowiązywałoby to podatników do przeprowadzania obliczeń według każdej z nich. W odniesieniu do uzasadnienia wspomnianego wyroku, według którego metoda oparta na wartości rynkowej jest mniej skomplikowana, spółka My Travel jest zdania, że twierdzenie to stanowiło czynnik uwzględniony w procesie rozstrzygania, nie zaś warunek, od którego uzależnione byłoby stosowanie wspomnianej metody.

12 My Travel uważa, że jest uprawniona do stosowania metody opartej na wartości rynkowej, jeżeli dysponuje wystarczającym odnośnikiem, jak w przypadku przelotów, oraz że art. 26 szóstej dyrektywy nie sprzeciwia się jednoczesnemu stosowaniu wspomnianej metody oraz metody opartej na kosztach rzeczywistych. Kwota 153 GBP odzwierciedla, zdaniem spółki My Travel, średnią wartość biletów lotniczych sprzedanych poza pakietem i może stanowić podstawę wyceny przelotów sprzedanych w ramach imprez turystycznych, ponieważ w ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin Trybunał nie postawił wymogu, aby podatnik określał wartość rynkową usług własnych w odniesieniu do takich samych usług, lecz w odniesieniu do usług podobnych.

13 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal w Manchesterze, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W jakich okolicznościach, jeśli w ogóle, organizator wycieczek, który złożył za rok podatkowy deklarację podatku [VAT], którego wysokość została obliczona według metody kosztów rzeczywistych, jako jedynej metody przewidzianej w przepisach krajowych transponujących [szóstą] dyrektywę, jest uprawniony do ponownego obliczenia swojego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku VAT częściowo według metody wartości rynkowej opisanej w pkt 46 tego wyroku?

a) Czy w szczególności wspomniany organizator wycieczek może zastosować metodę wartości rynkowej w sposób selektywny w odniesieniu do poszczególnych lat podatkowych, a jeżeli tak, to w jakich okolicznościach?

b) Jeżeli organizator wycieczek sprzedaje klientom poza pakietem własne usługi wchodzące w skład oferowanych przez niego imprez turystycznych

(w niniejszym przypadku przeloty), lecz nie sprzedaje klientom poza pakietem innych własnych usług wchodzących w skład jego imprez turystycznych (w niniejszym przypadku wycieczek morskich i kempingów), to czy:

— może on zastosować metodę wartości rynkowej w odniesieniu do imprez turystycznych (stanowiących znaczną większość), jeżeli może określić wartość wszystkich własnych dostaw i usług (w niniejszym przypadku przelotów) w oparciu o ich sprzedaż klientom poza imprezami turystycznymi;

— w przypadku gdy w skład imprezy turystycznej wchodzą własne usługi turystyczne, których organizator wycieczek nie sprzedaje klientom poza pakietem imprez turystycznych (w niniejszym przypadku wycieczki morskie i kempingi), może on zastosować metodę wartości rynkowej w celu określenia wartości własnych dostaw i usług sprzedawanych klientom (w niniejszym przypadku przelotów), jeżeli niemożliwe jest określenie wartości rynkowej pozostałych usług wchodzących w skład imprezy turystycznej?

c) Czy łączne stosowanie tych metod powinno być a) prostsze, b) znacznie prostsze, czy c) nieznacznie bardziej skomplikowane?

d) Czy metoda wartości rynkowej musi prowadzić do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT w tej samej wysokości, czy w wysokości zbliżonej do zobowiązania ustalonego na podstawie metody opartej na kosztach?

2) Czy w niniejszym przypadku można wyodrębnić część usług własnych w postaci przelotów sprzedawanych w ramach imprezy turystycznej bądź to w oparciu

o a) średni koszt jednego miejsca w samolocie powiększony o średnią marżę osiągniętą przez organizatora wycieczek ze sprzedaży samych miejsc w samolotach w danym roku podatkowym, bądź w oparciu o b) średni dochód uzyskany przez organizatora wycieczek ze sprzedaży samych miejsc w samolotach w tym samym roku podatkowym?"

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

14 W pytaniu pierwszym, podzielonym na kilka części, VAT and Duties Tribunal w Manchesterze, zmierza w istocie do ustalenia, czy oraz w jakich okolicznościach taki organizator wycieczek jak spółka My Travel może ponownie obliczyć marżę podlegającą opodatkowaniu w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy według metody wartości rynkowej opisanej w ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin.

W przedmiocie pierwszej części pytania pierwszego

15 Należy rozważyć, czy organizator wycieczek, który złożył deklarację podatku VAT za dany okres podatkowy, stosując metodę obliczania przewidzianą w przepisach krajowych transponujących szóstą dyrektywę, jest uprawniony do ponownego obliczenia swojego zobowiązania podatkowego według metody uznanej w wyroku Trybunału za zgodną ze wspomnianą dyrektywą.

16 W tym względzie należy przypomnieć, że jeżeli Trybunał dokonuje wykładni przepisu prawa wspólnotowego w ramach kompetencji powierzonej mu w art. 234 WE, to wyjaśnia i precyzuje on znaczenie i zakres tego przepisu tak, jak powinien był on być rozumiany i stosowany od momentu jego wejścia w życie (zob. podobnie wyrok Trybunału z dnia 27 marca 1980 r. w sprawie 61/79 Denkavit italiana, Rec. str. 1205, pkt 16, z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 39, oraz z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz, Rec. str. I-837, pkt 21). Inaczej jest jedynie wtedy, gdy w wyroku Trybunał wyjątkowo ogranicza w czasie stosowanie takiej wykładni (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Denkavit italiana, pkt 17, wyrok z dnia 29 listopada 2001 r. w sprawie C-366/99 Griesmar, Rec. str. I-9383, pkt 74, oraz w odniesieniu do niedawnego zastosowania wspomnianych zasad w zakresie podatku VAT wyrok z dnia 17 lutego 2005 r. w sprawach połączonych C-453/02 i C-462/02 Linneweber i Akritidis, Zb.Orz. str. I-1131, pkt 41–45).

17 Wyrok wydany w trybie prejudycjalnym ma taki charakter, że wywołuje skutki prawne wobec stosunków prawnych powstałych przed jego wydaniem. Wynika z tego w szczególności, że zasada prawa wspólnotowego, której wykładni dokonano, musi być stosowana przez organ administracji w ramach jego kompetencji nawet w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem wyroku Trybunału w sprawie pytania prejudycjalnego (zob. podobnie ww. wyrok z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie Kühne & Hertz, pkt 22). W braku przepisów wspólnotowych w zakresie żądania zwrotu podatków, do państw członkowskich należy ustanowienie w krajowym porządku prawnym warunków występowania z tymi żądaniami, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności, a zatem nie mogą być mniej korzystne niż podobne żądania oparte na przepisach prawa krajowego i nie mogą być ukształtowane w sposób czyniący praktycznie niemożliwym wykonywanie praw przyznanych przez wspólnotowy porządek prawny (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 1983 r. w sprawie 199/82 San Georgio, Rec. str. 3595, pkt 12, oraz z dnia 2 października 2003 r. w sprawie C-147/01 Weber's Wine World i in., Rec. str. I-11365, pkt 103).

18 W tych okolicznościach na pierwszą część pytania pierwszego należy odpowiedzieć, że biuro podróży lub organizator wycieczek, który złożył deklarację podatku VAT za dany okres podatkowy, stosując metodę obliczania przewidzianą w przepisach krajowych transponujących szóstą dyrektywę, jest uprawniony do ponownego

obliczenia swojego zobowiązania podatkowego, przy zastosowaniu metody uznanej przez Trybunał za zgodną z prawem wspólnotowym, zgodnie z warunkami przewidzianymi w prawie krajowym, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności.

W przedmiocie pozostałych części pytania pierwszego

19 W pierwszej kolejności należy zbadać, czy rozdzielenie ceny ryczałtowej przez podatnika podlegającego art. 26 szóstej dyrektywy przy wykorzystaniu kryterium wartości rynkowej dla usług własnych jest uzależnione od warunku, aby kryterium to było w indywidualnym przypadku tego podatnika rzeczywiście prostsze oraz prowadziło do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT zbliżonego do ustalonego w oparciu o kryterium kosztów rzeczywistych.

20 W odniesieniu, po pierwsze, do kryterium prostego stosowania metody, My Travel zaznacza, że uzależnianie stosowania przez biuro podróży lub organizatora wycieczek wspomnianej metody obliczania wysokości należnego podatku VAT od warunku, aby w indywidualnym przypadku każdego podatnika metoda ta była rzeczywiście prostsza od metody opartej na kosztach rzeczywistych, oznaczałoby uzależnienie określenia podstawy opodatkowania, stanowiącej główny element systemu podatku VAT, od niepewnej i w pewnym stopniu subiektywnej oceny.

21 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa natomiast, że podatnik tego rodzaju jak My Travel nie może korygować deklaracji podatku VAT przy zastosowaniu kryterium wartości rynkowej z tego względu, że mógł ją sporządzić bez szczególnej trudności przy zastosowaniu kryterium kosztów rzeczywistych, a konsekwencją korekty było znaczne zmniejszenie wysokości jego zobowiązań podatkowych.

22 Rzecznik generalny podkreślił w pkt 51 opinii, że z analizy pkt 45 ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin wynika, iż powody, dla których Trybunał uznał, że metoda oparta na wartości rynkowej ma zaletę prostoty, nie są związane ze szczególnymi okolicznościami tej sprawy.

23 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że zastosowanie kryterium wartości rynkowej nie jest uzależnione od warunku, aby było ono prostsze od metody opartej na kosztach rzeczywistych.

24 W odniesieniu do wysokości zobowiązania podatkowego należy zbadać, czy zastosowanie metody opartej na wartości rynkowej jest uzależnione od warunku, aby prowadziła ona do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT jednakowego lub zbliżonego do ustalonego według metody opartej na kosztach rzeczywistych usług.

25 Rząd Zjednoczonego Królestwa utrzymuje, że w pkt 45 i 46 ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin na decyzję Trybunału o dopuszczeniu stosowania metody opartej na wartości rynkowej wpłynęło założenie, że metoda ta prowadzi do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT porównywalnego z obliczonym według metody opartej na kosztach rzeczywistych.

26 Należy stwierdzić, że okoliczność ustalenia zbliżonego zobowiązania podatkowego przy zastosowaniu obu wspomnianych metod wydaje się nie mieć znaczenia, ponieważ wzmianka o niej w pkt 46 ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin jest ona oddzielona myślnikami.

27 Ponadto konsekwencją odmiennej interpretacji, przedstawionej przez rząd Zjednoczonego Królestwa, byłoby zobowiązanie podatników, po sporządzeniu przez nich deklaracji podatkowej zgodnie z metodą opartą na wartości rynkowej, do przeprowadzenia w każdym razie obliczeń koniecznych do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT według metody opartej na kosztach rzeczywistych, ograniczając w ten sposób skuteczność metody opartej na wartości rynkowej.

28 W tych okolicznościach należy stwierdzić, że zastosowanie przez podatnika objętego art. 26 szóstej dyrektywy, który w zamian za zapłatę ceny ryczałtowej świadczy podróżnym usługi własne oraz usługi nabyte od osób trzecich, kryterium wartości rynkowej w celu rozdzielenia ceny imprezy turystycznej nie jest więc uzależnione od warunku, aby prowadziło ono do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT takiego samego jak ustalony przy zastosowaniu kryterium kosztów rzeczywistych.

29 Trzeba zbadać, czy podatnikowi należy pozostawić swobodę uznania w zakresie stosowania kryterium wartości rynkowej, w sytuacji gdy wartości tej nie można określić.

30 Należy przypomnieć, że podstawowa zasada, na której opiera się podatek VAT, polega na tym, że system tego podatku, jako podatku od konsumpcji, obciąża wyłącznie konsumenta końcowego. Podatek VAT jest wprost proporcjonalny do ceny towarów i usług i jest płacony przez podatników na każdym etapie procesu produkcji lub dystrybucji na rzecz organów podatkowych, którym obowiązani są oni pobrane kwoty przekazać. Zgodnie z podstawową zasadą tego systemu i warunkami jego funkcjonowania podatek VAT, jaki ma być pobrany przez organy podatkowe, musi być równy podatkowi rzeczywiście pobranemu od konsumenta końcowego (zob. podobnie wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. str. I-5339, pkt 18–24). Warunki stosowania specjalnego systemu ustanowionego w art. 26 szóstej dyrektywy na rzecz biur podróży i organizatorów wycieczek, w sytuacji gdy podatnik w zamian za zapłatę ceny ryczałtowej świadczy podróżnym jednocześnie usługi nabyte od osób trzecich, jak i usługi własne, nie mogą podważać tej podstawowej zasady systemu podatku VAT.

31 Z ww. wyroku w sprawie Madgett i Baldwin wynika, że metodę opartą na wartości rynkowej można zastosować w przypadku, gdy możliwe jest wyodrębnienie w ramach ceny ryczałtowej części przypadającej na usługi własne na podstawie wartości rynkowej usług zbliżonych do tych, które wchodzą w skład ryczałtu. Jednak nie może to doprowadzić do przyznania płatnikowi swobodnego uznania w zakresie stosowania tej pierwszej metody, w zależności od tego czy przyniesie ona w konsekwencji zmniejszenie wysokości zobowiązania podatkowego tego podatnika w porównaniu z ustalonym według metody opartej na kosztach rzeczywistych.

32 Przyznanie podatnikom tego rodzaju uprawnienia mogłoby skutkować umożliwieniem im zwiększania w sposób sztuczny podstawy opodatkowania najniższym podatkiem i stworzeniem w ten sposób nierówności w konkurencji między przedsiębiorcami na korzyść tych, którzy założyli przedsiębiorstwo lub mają stałe miejsce prowadzenia działalności w państwach członkowskich, w których pewne rodzaje działalności są opodatkowane obniżonymi stawkami lub stawką zerową, jak w przypadku Zjednoczonego Królestwa, w odniesieniu do przewozu osobowego. Interpretacja taka mogłaby więc w konsekwencji być sprzeczna z zasadą neutralności podatku VAT.

33 W tym względzie należy przypomnieć, że zamierzeniem ustawodawcy wspólnotowego było, jak wynika z dziewiątego motywu szóstej dyrektywy, iżby podstawa opodatkowania była przedmiotem harmonizacji, tak „aby zastosowanie stawki wspólnotowej do transakcji podlegających opodatkowaniu doprowadziło do porównywalnych rezultatów we wszystkich państwach członkowskich". Celem tej harmonizacji jest więc zapewnienie, aby sytuacje podobne z punktu widzenia gospodarczego lub handlowego były traktowane w jednakowy sposób pod względem stosowania systemu podatku VAT. Wspomniana harmonizacja przyczynia się w ten sposób do zagwarantowania neutralności tego systemu.

34 Jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 68 opinii, uzasadnione jest stanowisko Komisji Wspólnot Europejskich, zgodnie z którym rozdzielenie ceny imprezy turystycznej między usługi nabyte od osób trzecich a usługi własne powinno być dokonane na podstawie wartości rynkowej tych ostatnich zawsze wtedy, gdy wartość tę można określić. Natomiast, jak również zaznaczył rzecznik generalny w pkt 69

opinii, trudno jest wykluczyć w zupełności możliwość odstąpienia od tego rozwiązania. Dopuszczalne jest zatem, by biura podróży lub organizatorzy wycieczek, mogący wykazać, że metoda oparta na kosztach rzeczywistych dokładnie odzwierciedla rzeczywistą strukturę ceny imprezy turystycznej, dokonywali rozdziału ceny ryczałtowych przy zastosowaniu wspomnianej metody w miejsce metody opartej na wartości rynkowej.

35 W tych okolicznościach należy stwierdzić, iż biuro podróży lub organizator wycieczek, który w zamian za zapłatę ceny ryczałtowej świadczy podróżnym usługi nabyte od osób trzecich i usługi własne, powinien w zasadzie wyodrębnić część ryczałtu przypadającą na usługi własne na podstawie ich wartości rynkowej, o ile wartość ta może zostać określona, z wyjątkiem sytuacji, w której może on wykazać, że w danym okresie podatkowym metoda oparta na kryterium kosztów rzeczywistych dokładnie odzwierciedla rzeczywistą strukturę ceny ryczałtowej.

36 Ponadto to do krajowych organów podatkowych lub, w odpowiednich przypadach, do sądu krajowego należy dokonanie oceny, czy możliwe jest wyodrębnienie części ceny ryczałtowej przypadającą na usługi własne na podstawie ich wartości rynkowej i określenie w tym kontekście najbardziej odpowiedniego rynku.

37 Wreszcie sąd krajowy zmierza do ustalenia sposobu dokonywania rozdziału ceny ryczałtowej, w przypadku gdy podatnik nie jest w stanie określić wartości rynkowej niektórych usług własnych, z tego powodu że nie sprzedaje zbliżonych usług poza imprezami turystycznymi. Sąd krajowy zastanawia się więc, czy w takich okolicznościach wspomniane kryterium znajduje jednak zastosowanie do usług własnych, których wartość rynkową można określić.

38 W tym względzie, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 77 opinii, okoliczność, że nie można określić wartości rynkowej wszystkich usług własnych świadczonych

przez podatnika, nie uzasadnia odstąpienia od stosowania tego kryterium w celu wyceny usług, których wartość rynkową można określić. W takim przypadku podatnik rzeczywiście jest zmuszony do dokonania rozdziału ceny ryczałtowej przy wykorzystaniu dwóch metod obliczania w odniesieniu do usług własnych. Jednak stosowanie dwóch połączonych metod nie powinno napotykać na niemożliwe do pokonania trudności praktyczne.

39 Ponadto, jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 79 opinii, chociaż celem art. 26 szóstej dyrektywy jest przystosowanie reguł stosowanych w zakresie podatku VAT do specyfiki działalności biura podróży oraz zmniejszenie w ten sposób trudności praktycznych mogących stanowić przeszkodę w prowadzeniu tej działalności, to celem systemu ustanowionego w tym artykule nie jest, w przeciwieństwie do systemu ustanowionego na rzecz małych przedsiębiorstw oraz rolników, uproszczenie wymogów księgowości związanych ze zwyczajnym systemem podatku VAT. Wspomniany artykuł stanowi w ust. 3, że jeżeli czynności powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane zarówno na terytorium Wspólnoty, jak i poza nim, od podatku jest zwolniona tylko ta część ceny ryczałtowej, która dotyczy transakcji przeprowadzonej poza terytorium Wspólnoty. Stosowanie tego przepisu również może zobowiązywać biura podróży do dokonywania względnie technicznego rozdziału cen imprez turystycznych.

40 W związku z powyższym, w takim przypadku, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, nie ma wystarczającego uzasadnienia dla odrzucenia stosowania kryterium wartości rynkowej. Podatnik w tym samym okresie podatkowym może więc zastosować kryterium wartości rynkowej wobec niektórych usług, a nie stosować go wobec innych, których wartości rynkowej nie może określić.

41 Na pozostałe części pytania pierwszego należy więc odpowiedzieć, że art. 26 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż biuro podróży lub organizator wycieczek, który w zamian za zapłatę ceny ryczałtowej świadczy podróżnym usługi nabywane od osób trzecich oraz usługi własne, jest w zasadzie zobowiązany do

wyodrębnienia części ceny ryczałtowej przypadającej na usługi własne na podstawie ich wartości rynkowej, o ile wartość ta może zostać określona. W takim przypadku podatnik może zastosować kryterium kosztów rzeczywistych, wyłącznie jeżeli wykaże, że kryterium to dokładnie odzwierciedla rzeczywistą strukturę ceny ryczałtowej. Stosowanie kryterium wartości rynkowej nie jest uzależnione ani od warunku, aby było ono prostsze od metody opartej na kosztach rzeczywistych, ani od tego, aby metoda ta prowadziła do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT jednakowego lub zbliżonego do ustalonego według metody kosztów rzeczywistych. Z tego w zględu:

— biuro podróży lub organizator wycieczek nie może stosować metody opartej na wartości rynkowej wedle swobodnego uznania oraz

— ostatnia z wymienionych metod znajduje zastosowanie do usług własnych, których wartość rynkową można określić nawet wtedy, gdy w tym samym okresie podatkowym wartość niektórych usług własnych wchodzących w skład imprezy turystycznej nie może zostać określona, ponieważ podatnik nie sprzedaje podobnych usług poza imprezami turystycznymi.

W przedmiocie pytania drugiego

42 W pytaniu drugim sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy w okolicznościach tego rodzaju, jak w postępowaniu przed sądem krajowym, możliwe jest wyodrębnienie części usług własnych w postaci przelotów sprzedawanych w ramach imprezy turystycznej albo w oparciu o średni koszt jednego miejsca w samolocie powiększony o średnią marżę osiągniętą przez organizatora wycieczek ze sprzedaży samych miejsc w samolotach poza imprezami turystycznymi w danym roku finansowym, albo też w oparciu o średni dochód uzyskany przez organizatora wycieczek ze sprzedaży samych miejsc w samolotach poza imprezami turystycznymi w tym samym roku finansowym.

43 Należy przypomnieć, że w ramach art. 234 WE Trybunał nie jest uprawniony do stosowania przepisów wspólnotowych do określonego przypadku, lecz wyłącznie do orzekania w kwestii wykładni traktatu WE oraz aktów przyjętych przez instytucje Wspólnoty (zob. w szczególności wyrok z dnia 15 lipca 1964 r. w sprawie 100/63 Van der Veen, Rec. str. 1105, 1121, z dnia 2 grudnia 1964 r. w sprawie 24/64 Dingemans, Rec. str. 1259, 1273, z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-9/97 i C-118/97 Jokela i Pitkäranta, Rec. str. I-6267, pkt 30, z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-86/97 Trans-Ex-Import, Rec. str. I-1041, pkt 15, z dnia 7 września 1999 r. w sprawie C-61/98 De Haan, Rec. str. I-5003, pkt 29, oraz z dnia 10 maja 2001 r. w sprawie C-203/99 Veedfald, Rec. str. I-3569, pkt 31). Jednakże w ramach interpretacji art. 26 szóstej dyrektywy oraz przy uwzględnieniu podanych już do wiadomości informacji dotyczących sposobu dokonywania rozdziału ceny ryczałtowej, w przypadku gdy podatnik zapewnia usługi nabyte od osób trzecich oraz usługi własne, na pytanie drugie należy udzielić odpowiedzi w zakresie, w jakim jego celem jest ustalenie, czy w celu określenia wartości rynkowej można oprzeć się na średniej wartości.

44 W tym względzie, jak podkreślił rzecznik generalny w pkt 86 opinii, nic nie sprzeciwia się tego rodzaju praktyce. Wartość średnia może okazać się bardziej reprezentatywna, jeżeli, jak w niniejszym przypadku, ceny usług podobnych sprzedawanych poza imprezami turystycznymi przedstawiają znaczne zróżnicowanie. Do sądu krajowego należy określenie w każdym przypadku wartości najlepiej odpowiadającej wymowie szóstej dyrektywy, a zatem sąd krajowy może w uprawniony sposób określić wartość rynkową przelotów sprzedanych przez My Travel w ramach imprez turystycznych na podstawie średniej ceny biletów lotniczych sprzedanych przez tego podatnika do tego samego lub porównywalnego miejsca podróży. Do sądu krajowego należało będzie poczynienie korekt niezbędnych dla uwzględnienia przykładowo okoliczności, że w ramach imprez turystycznych miejsca w samolocie oferowane są dzieciom podróżnych nieodpłatnie lub po obniżonych cenach.

45 Uwzględniając powyższe rozważania, na pytanie drugie należy odpowiedzieć, że do sądu krajowego należy określenie, w świetle okoliczności zawisłego przed nim sporu, wartości rynkowej przelotów zapewnionych w tym przypadku w ramach imprez turystycznych za cenę ryczałtową. Sąd krajowy może określić wspomnianą wartość rynkową na podstawie średnich wartości. W tym kontekście rynkiem najbardziej

odpowiednim może być rynek bazujący na miejscach sprzedanych innym organizatorom wycieczek.

W przedmiocie kosztów

46 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Biuro podróży lub organizator wycieczek, który złożył deklarację podatku VAT za dany okres podatkowy, stosując metodę obliczania przewidzianą w przepisach krajowych transponujących szóstą dyrektywę 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 — jest uprawniony do ponownego obliczenia swojego zobowiązania podatkowego, przy zastosowaniu metody uznanej przez Trybunał za zgodną z prawem wspólnotowym, zgodnie z warunkami przewidzianymi w prawie krajowym, które muszą być zgodne z zasadami równoważności oraz skuteczności.**

2) **Artykuł 26 szóstej dyrektywy 77/388 należy interpretować w ten sposób, iż biuro podróży lub organizator wycieczek, który w zamian za zapłate ceny**

ryczałtowej świadczy podróżnym usługi nabywane od osób trzecich oraz usługi własne, jest w zasadzie zobowiązany do wyodrębnienia części ceny ryczałtowej przypadającej na usługi własne na podstawie ich wartości rynkowej, o ile wartość ta może zostać określona. W takim przypadku podatnik może zastosować kryterium kosztów rzeczywistych, wyłącznie jeżeli wykaże, że kryterium to dokładnie odzwierciedla rzeczywistą strukturę ceny ryczałtowej. Stosowanie kryterium wartości rynkowej nie jest uzależnione ani od warunku, aby było ono prostsze od metody opartej na kosztach rzeczywistych, ani od tego, aby metoda ta prowadziła do ustalenia zobowiązania z tytułu podatku VAT jednakowego lub zbliżonego do ustalonego według metody kosztów rzeczywistych. Z tego w zględu:

— **biuro podróży lub organizator wycieczek nie może stosować metody opartej na wartości rynkowej wedle swobodnego uznania oraz**

— **ostatnia z wymienionych metod znajduje zastosowanie do usług własnych, których wartość rynkową można określić nawet wtedy, gdy w tym samym okresie podatkowym wartość niektórych usług własnych wchodzących w skład imprezy turystycznej nie może zostać określona, ponieważ podatnik nie sprzedaje podobnych usług poza imprezami turystycznymi.**

3) **Do sądu krajowego należy określenie, w świetle okoliczności zawisłego przed nim sporu, wartości rynkowej przelotów zapewnionych w tym przypadku w ramach imprez turystycznych za cenę ryczałtową. Sąd krajowy może określić wspomnianą wartość rynkową na podstawie średnich wartości. W tym kontekście rynkiem najbardziej odpowiednim może być rynek bazujący na miejscach sprzedanych innym organizatorom wycieczek.**

Podpisy