WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 9 grudnia 2010 r.*

W sprawie C-31/10

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy) postanowieniem z dnia 10 grudnia 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 stycznia 2010 r., w postępowaniu

Minerva Kulturreisen GmbH

przeciwko

Finanzamt Freital,

* Język postępowania: niemiecki.

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, prezes izby, A. Borg Barthet (sprawozdawca), M. Ilešič, E. Levits i M. Safjan, sędziowie,

rzecznik generalny: P. Mengozzi,
sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

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

— w imieniu Finanzamt Freital przez V. Rummera,

— w imieniu rządu niemieckiego przez J. Möllera oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu greckiego przez K. Georgiadisa i C. Poulakosa oraz M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandesa, działającego w charakterze pełnomocnika,

— w imieniu Komisji Europejskiej przez D. Triantafyllou, działającego w charakterze pełnomocnika,

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

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, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Minerva Kulturreisen GmbH (zwaną dalej „Minerva") i Finanzamt Freital (zwanym dalej „Finanzamt") w przedmiocie stosowania specjalnego systemu dla biur podróży przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy do osobnej sprzedaży biletów do opery przez biuro podróży bez świadczenia dodatkowych usług.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 26 szóstej dyrektywy zatytułowany „Specjalny system dla biur podróży" mający zastosowanie ratione temporis w sporze przed sądem krajowym stanowi w ust. 1 i 2:

„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 [podróżnych] 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 [w celu zapewnienia usług turystycznych] 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".

Uregulowania krajowe

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

„1. Poniższe przepisy mają zastosowanie do świadczonych przez przedsiębiorcę usług turystycznych, które nie są przeznaczone dla przedsiębiorstwa usługobiorcy, o ile przedsiębiorca występuje wobec usługobiorcy we własnym imieniu i korzysta z usług turystycznych osób trzecich. Usługę przedsiębiorcy uważa się za odrębną usługę. […] Usługami turystycznymi osób trzecich są dostawy i inne świadczenia osób trzecich, z których podróżni korzystają bezpośrednio.

2. […]

3. Wartość odrębnej usługi oblicza się na podstawie różnicy pomiędzy kwotą zapłaconą przez usługobiorcę w celu otrzymania usługi a kwotą zapłaconą przez przedsiębiorcę za usługi turystyczne osób trzecich […]. Podatku od wartości dodanej nie wlicza się do podstawy opodatkowania.

[…]".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

5 Minerva prowadzi biuro podróży. Nabywała ona między innymi w latach od 1993 do 1998 bilety do Semperoper (opery saksońskiej w Dreźnie) oraz sprzedawała je we własnym imieniu i na własny rachunek końcowym odbiorcom albo biurom podróży w związku z innymi świadczonymi przez nią samą usługami, takimi jak zakwaterowanie, wycieczki z przewodnikiem, transport, wyżywienie, albo bez takich usług.

6 Minerva uważała, że osobna sprzedaż wspomnianych biletów na przedstawienia również podlegała opodatkowaniu marży zgodnie z art. 25 UStG. W zakresie tej działalności Minerva została opodatkowana bez zastosowania tego systemu podatkowego.

7 Finanzamt [organ administracji podatkowej] oddalił odwołanie Minerva od decyzji ustalających podatek za lata od 1993 do 1997 z dnia 28 września 2000 r. oraz od decyzji ustalających podatek za 1998 r. z dnia 27 marca 2001 r., uzasadniając, że kupując i sprzedając bilety na przedstawienia, Minerva nie „zapewnia usługi turystycznej" i że w konsekwencji jej działalność nie różni się od działalności innych osób prowadzących zawodowo sprzedaż biletów na przedstawienia.

8 W wyroku z dnia 11 lutego 2008 r. Sächsisches Finanzgericht [saksoński sąd finansowy] uwzględnił stanowisko Finanzamt i w konsekwencji oddalił skargę wniesioną przez Minerva na decyzję oddalającą wydaną przez Finanzamt.

9 Minerva wniosła do sądu krajowego rewizję od tego wyroku. Jedyne pytanie, jakie występuje jeszcze w postępowaniu przed tym sądem, dotyczy tego, czy sprzedaż biletów końcowym odbiorcom bez świadczenia dodatkowych usług podlega opodatkowaniu marży zgodnie z § 25 UStG.

10 W uzasadnieniu swej rewizji Minerva podnosi, że sprzedaż biletów na przedstawienia przez biuro podróży należy uważać za „usługę turystyczną" w rozumieniu § 25 UStG, ponieważ sprzedaż wspomnianych biletów stanowi zdaniem Minerva element wachlarza różnych podróży i usług turystycznych.

11 W świetle wyroku Trybunału z dnia 12 grudnia 1992 r. w sprawie C-163/91 Van Ginkel, Rec. s. I-5723, sąd krajowy dąży do ustalenia, czy biuro podróży działające we własnym imieniu może podlegać opodatkowaniu marży w rozumieniu art. 26 szóstej dyrektywy w zakresie zysków, jakie uzyskało ze sprzedaży biletów na przedstawienia, lub też czy po to, by osobna usługa mogła korzystać z tego systemu opodatkowania, konieczne jest, aby składała się ona z jednej z usług podstawowych świadczonych przez podmioty gospodarcze objęte tym przepisem.

12 W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy »specjalny system dla biur podróży« w art. 26 [szóstej dyrektywy] dotyczy także osobnej sprzedaży biletów do opery przez biuro podróży bez świadczenia dodatkowych usług?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

13 Sąd krajowy, zadając pytanie, dąży do ustalenia, czy specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy objęta jest każda usługa świadczona przez biuro podróży lub też czy usługa świadczona przez biuro podróży może być objęta tym systemem jedynie, jeżeli zawiera w sobie usługę turystyczną.

14 Po pierwsze art. 26 ust. 1 szóstej dyrektywy precyzuje, że specjalny system przewidziany w tym przepisie ma zastosowanie do transakcji biur podróży i organizatorów wycieczek, jeżeli podmioty te występują względem podróżnych w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystają z dostaw i usług innych podatników.

15 W konsekwencji z samego brzmienia tego przepisu wynika, iż usługa biura podróży, aby mogła korzystać z określonego tam specjalnego systemu, musi mieć na celu zapewnienie usług turystycznych.

16 Po drugie należy przypomnieć, że art. 26 szóstej dyrektywy ustanawia wyjątek w zakresie podstawy opodatkowania w odniesieniu do pewnych czynności biur podróży i organizatorów wycieczek i jako wyjątek od normalnego systemu przewidzianego w szóstej dyrektywie powinien być stosowany wyłącznie w zakresie koniecznym do osiągnięcia jego celu (wyroki: z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin, Rec. s. I-6229, pkt 5, 34; z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289, pkt 21, 22).

17 Po trzecie celem specjalnego systemu przewidzianego w art. 26 szóstej dyrektywy jest adaptowanie mającego zastosowanie prawa do specyfiki działalności biur podróży i organizatorów wycieczek (ww. wyroki: w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 18; w sprawie First Choice Holidays, pkt 23).

18 W tym zakresie z orzecznictwa wynika, iż działalność ta charakteryzuje się tym, że bardzo często składa się na nią wiele usług, w szczególności w zakresie przewozu i noclegów, które są wykonywane zarówno na, jak i poza terytorium państwa członkowskiego, w którym przedsiębiorstwo zostało założone lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności. Zastosowanie reguł wspólnego prawa dotyczącego miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczeń podatku naliczonego napotkałoby, ze względu na wielość i lokalizację usług, na praktyczne trudności dla tych przedsiębiorstw, co mogłoby utrudniać wykonywanie ich działalności (zob. ww. wyroki: w sprawie Madgett i Baldwin, pkt 18; w sprawie First Choice Holidays, pkt 24).

19 Ponadto należy zaznaczyć, że wbrew twierdzeniom rządu greckiego z ww. wyroku w sprawie Van Ginkel nie można wnioskować, iż każda usługa osobna świadczona przez biuro podróży lub organizatora wycieczek jest objęta specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy.

20 W pkt 23 ww. wyroku w sprawie Van Ginkel Trybunał orzekł bowiem, że wyłączenie z zakresu zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy usług świadczonych przez biuro podróży na tej podstawie, że obejmują jedynie zakwaterowanie, a nie transport podróżnego, prowadziłoby do komplikacji systemu podatkowego, w którym stosowane przepisy w zakresie podatku od wartości dodanej uzależnione byłyby od elementów konstytutywnych usług wyświadczonych na rzecz każdego podróżnego i że taki system byłby sprzeczny z celami rzeczonej dyrektywy.

21 Z wyroku tego wynika, iż Trybunał nie orzekł, że każda usługa świadczona przez biuro podróży bez związku z turystyką objęta jest specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy, lecz że świadczenie przez biuro podróży usługi zakwaterowania objęte jest zakresem stosowania tego przepisu, chociażby obejmowała ona jedynie zakwaterowanie, a nie transport.

22 Z pkt 24 ww. wyroku w sprawie Van Ginkel wynika również, że gdy usłudze nie towarzyszą usługi turystyczne, w szczególności z zakresu transportu i zakwaterowania, to nie mieści się ona w zakresie stosowania art. 26 szóstej dyrektywy.

23 Z powyższych uwag wynika, że sprzedaż biletów do opery przez biuro podróży bez świadczenia usługi turystycznej nie jest objęta specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy.

24 Należy zauważyć zresztą, że stosowanie tego specjalnego systemu do działalności takiej jak ta będąca przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, w ramach której biuro podróży ogranicza się do sprzedaży biletów na przedstawienia bez świadczenia usług turystycznych, powodowałoby zakłócenie konkurencji ze względu na okoliczność, iż taka sama działalność byłaby różnie opodatkowana w zależności od tego, czy podmiotem gospodarczym prowadzącym sprzedaż wspomnianych biletów jest biuro podróży.

25 Na zadane pytanie należy w konsekwencji odpowiedzieć, iż wykładni art. 26 szóstej dyrektywy należy dokonywać w ten sposób, że nie dotyczy on osobnej sprzedaży biletów do opery przez biuro podróży bez świadczenia usługi turystycznej.

W przedmiocie kosztów

26 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 (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

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 należy dokonywać w ten sposób, że nie dotyczy on osobnej sprzedaży biletów do opery przez biuro podróży bez świadczenia usługi turystycznej.

Podpisy