Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHALA BOBEKA
przedstawiona w dniu 5 września 2018 r.[1]

**Sprawa C-552/17**

**Alpenchalets Resorts GmbH**
**przeciwko**
**Finanzamt München Abteilung Körperschaften**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Procedura szczególna dla biur podróży – Zakres – Zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych – Pozostałe usługi – Usługi pomocnicze i główne – Obniżona stawka podatku – Możliwość zastosowania do zakwaterowania świadczonego przez biuro podróży

## I. Wprowadzenie

1. Alpenchalets Resorts GmbH najmuje domy od ich właścicieli, a następnie wynajmuje je w celach urlopowych swoim klientom. Po przybyciu gościa właściciele lub ich pełnomocnicy świadczą na rzecz indywidualnych klientów dalsze usługi takie jak sprzątanie kwatery, a także – w niektórych przypadkach – pranie i dostarczanie pieczywa.

2. Czy powyższe świadczenia można uznać za „usługę świadczoną przez biuro podróży" w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE[2] (zwanej dalej „dyrektywą VAT")? Kwestia ta jest obecnie rozpatrywana w ramach sprawy zawisłej przed Bundesfinanzhof (federalnym trybunałem finansowym, Niemcy), który pyta, czy usługę, o której mowa, można uznać za usługę świadczoną przez biuro podróży, a jeśli tak – czy w odniesieniu do podstawy opodatkowania (marży) dotyczącej części świadczonej usługi, jaką jest zakwaterowanie, należy zastosować obniżoną stawkę podatku.

3. W niniejszym odesłaniu prejudycjalnym zwrócono się do Trybunału o udzielenie szczegółowej informacji o tym, co stanowi „usługę świadczoną przez biuro podróży", biorąc pod uwagę, że świadczenie biura podróży składa się zwykle z kilku usług (takich jak zakwaterowanie i przewóz). Skierowany do Trybunału wniosek dotyczy również zbadania wzajemnych zależności między dwoma szczególnymi elementami systemu podatku od wartości dodanej (VAT) – jednym dotyczącym podstawy opodatkowania (marży) oraz drugim odnoszącym się do obniżonej stawki VAT.

1 Język oryginału: angielski.

2 Dyrektywa Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1).

## II. Ramy prawne

### *A. Prawo Unii*

4. Zgodnie z art. 98 ust. 1 dyrektywy VAT, znajdującym się w jej tytule VIII „Stawki", państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone. Na podstawie art. 98 ust. 2 akapit pierwszy stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III do dyrektywy VAT.

5. Punkt 12 załącznika III do dyrektywy VAT brzmi następująco:

„zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych oraz wynajem miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych".

6. Artykuł 306 dyrektywy VAT jest częścią jej tytułu XII „Procedury szczególne", a w ramach tego tytułu – znajduje się w rozdziale 3 „Procedura szczególna dla biur podróży". Artykuł 306 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi:

„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)".

7. Artykuł 307 dyrektywy VAT stanowi:

„Transakcje dokonywane na warunkach przewidzianych w art. 306 przez biura podróży w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty.

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

8. Artykuł 308 dyrektywy VAT stanowi:

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

### *B. Prawo krajowe*

9. Zgodnie z § 12 ust. 2 pkt 11 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym, zwanej dalej „UStG") w przypadku następujących transakcji stawka podatku zostaje obniżona do 7%:

„wynajem pomieszczeń mieszkalnych lub sypialnych przeznaczonych przez przedsiębiorcę na czasowe zakwaterowanie obcych osób, a także czasowy wynajem miejsc na kempingach. Zdanie pierwsze nie odnosi się do świadczeń, które nie są bezpośrednio wykorzystywane do celów wynajmu, nawet jeśli opłata za wynajem zawiera w sobie także wynagrodzenie z tytułu tych świadczeń".

10. W kwestii opodatkowania usług turystycznych § 25 ust. 1 UStG stanowi:

„Poniższe przepisy mają zastosowanie do świadczonych przez przedsiębiorcę usług turystycznych, które nie są przeznaczone dla przedsiębiorstwa usługobiorcy, o ile przedsiębiorca występuje wówczas wobec usługobiorcy we własnym imieniu i korzysta z usług turystycznych osób trzecich. Usługę przedsiębiorcy uważa się za odrębną usługę. Jeżeli w ramach jednej podróży przedsiębiorca świadczy na rzecz usługobiorcy więcej usług tego rodzaju, uważa się je za jednolitą usługę odrębną. Miejsce odrębnej usługi określa się na podstawie § 3a ust. 1. Usługami turystycznymi osób trzecich są dostawy i inne świadczenia osób trzecich, z których podróżni korzystają bezpośrednio".

11. Paragraf 25 ust. 3 UStG stanowi:

„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. Przedsiębiorca ma możliwość określenia podstawy opodatkowania – zamiast dla każdego pojedynczego świadczenia – albo w odniesieniu do grupy świadczeń, albo łącznie dla wszystkich świadczeń wykonanych w okresie podatkowym".

## III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

12. W 2011 r. Alpenchalets Resorts (zwana dalej „skarżącą") najmowała od właścicieli domy w Niemczech, Austrii i Włoszech, a następnie wynajmowała je, we własnym imieniu, indywidualnym klientom w celach urlopowych. Obok udostępnienia kwatery poszczególni właściciele domów lub ich pełnomocnicy świadczyli usługi na rzecz klientów po ich przybyciu do danego obiektu, obejmujące sprzątanie kwatery oraz – w niektórych przypadkach – pranie i dostarczanie pieczywa.

13. Skarżąca obliczała VAT należny zgodnie z tak zwanym opodatkowaniem marży mającym zastosowanie do usług turystycznych w rozumieniu § 25 UStG, i stosowała podstawową stawkę podatku. Pismem z dnia 6 maja 2013 r. skarżąca złożyła wniosek o zmianę wymiaru podatku i o zastosowanie obniżonej stawki podatku. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (urząd skarbowy w Monachium, dział ds. spółek, Niemcy, zwany dalej „pozwanym", będący również pozwanym w postępowaniu rewizyjnym) oddalił ten wniosek.

14. Finanzgericht (sąd ds. finansowych, Niemcy, zwany dalej „sądem pierwszej instancji") oddalił skargę wniesioną przez skarżącą. Orzekł, że „opodatkowanie marży" ma zastosowanie do rozpatrywanych usług turystycznych zgodnie z § 25 UStG interpretowanym w świetle orzecznictwa Trybunału dotyczącego art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG [3] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą") oraz dyrektywy VAT. Uznał także, że zastosowanie obniżonej stawki podatku nie jest możliwe, ponieważ świadczenie usługi turystycznej w rozumieniu § 25 UStG nie jest wymienione w katalogu przypadków obniżenia stawki podatku z § 12 ust. 2 UStG.

15. Skarżąca wniosła rewizję od tego wyroku do Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) – sądu odsyłającego. Sąd ten zauważa, że w wyroku Van Ginkel [4] Trybunał potwierdził możliwość zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży do biura podróży, które świadczy jedynie usługi zakwaterowania. Wiązało się to z faktem, że biuro podróży może również świadczyć swoim klientom inne usługi, takie jak usługi informacyjne czy doradcze. Sąd odsyłający przyznaje, że rozwiązanie to znajduje potwierdzenie w późniejszym orzecznictwie [5], zastanawia się jednak, czy takie podejście nie powinno zostać ponownie rozważone w świetle rozróżnienia między usługami *głównymi* a usługami *pomocniczymi*, odnosząc się w tym względzie konkretnie do wyroku Ludwig [6]. Jeżeli takie rozróżnienie nie jest jednak wymagane, sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy możliwe jest zastosowanie obniżonej stawki VAT w odniesieniu do podstawy opodatkowania (w tym przypadku do marży zgodnie z procedurą szczególną dla biur podróży).

16. Sąd odsyłający wyjaśnia, że w razie udzielenia na pytanie pierwsze odpowiedzi przeczącej, czyli w przypadku uznania, że rozpatrywana usługa nie jest objęta procedurą szczególną dla biur podróży, skarżąca musi opodatkować (w Niemczech) tylko wynajem mieszkań wakacyjnych położonych w Niemczech, ale już nie mieszkań wakacyjnych położonych gdzie indziej. Wynajem mieszkań wakacyjnych położonych w Niemczech podlegałby ponadto opodatkowaniu według obniżonej stawki podatku, a skarżąca miałaby prawo do odliczenia odnośnego podatku naliczonego.

17. W tych okolicznościach Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy świadczenie polegające w zasadniczej mierze na udostępnieniu mieszkania wakacyjnego, w którego przypadku dodatkowe składniki świadczenia należy traktować wyłącznie jako świadczenia pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, zgodnie z wyrokiem Trybunału z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435) podlegają procedurze szczególnej dla biur podróży stosownie do art. 306 dyrektywy [VAT]?

2) W razie udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy to świadczenie obok procedury szczególnej dla biur podróży stosownie do art. 306 dyrektywy [VAT] może także podlegać obniżeniu stawki podatku z tytułu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych w rozumieniu art. 98 ust. 2 dyrektywy [VAT] w związku z pkt 12 załącznika III?".

18. Uwagi na piśmie zostały złożone przez rządy niemiecki i niderlandzki, jak również przez Komisję Europejską. Skarżąca, rząd niemiecki i Komisja przedstawiły swoje stanowiska ustnie na rozprawie, która odbyła się w dniu 11 lipca 2018 r.

3 Dyrektywa 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. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23).

4 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, pkt 21 i nast.); postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 19).

## IV. Ocena

19. Struktura niniejszej opinii jest następująca. W części A, odnosząc się do pierwszego pytania sądu odsyłającego, zbadam, czy świadczenie musi składać się z więcej niż jednej usługi, aby być objęte procedurą szczególną dla biur podróży. W części B, odpowiadając na drugie pytanie sądu odsyłającego, proponuję uznać, że obniżona stawka podatku nie może mieć zastosowania do usługi, jeśli jest ona klasyfikowana jako „usługa świadczona przez biuro podróży".

### *A. Pytanie pierwsze: „usługa świadczona przez biuro podróży"*

20. Po przedstawieniu kilku uwag wstępnych dotyczących procedury szczególnej dla biur podróży (1) zbadam, czy istnieje wymóg wielości usług w ramach pojedynczego świadczenia realizowanego przez biuro podróży. Rozważę dwie alternatywy – pierwszą, na wypadek gdyby wielość była rzeczywiście wymagana (2); oraz drugą, zakładającą alternatywne rozumienie procedury szczególnej dla biur podróży, zgodnie z którym jej zastosowanie wymaga wystąpienia tylko jednego świadczenia nabywanego (od osoby trzeciej), związanego z zakwaterowaniem lub przewozem (3). Rozważenie logicznych konsekwencji (lub ich braku) w odniesieniu do obu podejść prowadzi do zaproponowania, aby uznać, że powinno się preferować podejście zakładające wymóg wystąpienia tylko jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej (4).

#### *1. Wstęp: czym jest biuro podróży?*

21. Artykuł 306 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi, że procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie 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". Jednocześnie w akapicie drugim tego przepisu wyłącza się z tej procedury „biur[a] podróży, które działają wyłącznie w charakterze pośredników […]".

22. Przepisy te wydają się zatem zawierać, prima facie, dwie przesłanki pozytywne: (i) występowanie we własnym imieniu oraz (ii) wykorzystywanie świadczeń osób trzecich, a także jedną przesłankę negatywną – (iii) niedziałanie w charakterze pośrednika. Jednakże przy bliższej analizie trzecia przesłanka wydaje się stanowić powtórzenie pierwszej w ujęciu negatywnym – nie widzę dużej różnicy między „występowaniem we własnym imieniu" a „niedziałaniem w charakterze pośrednika"[7].

23. Wydaje się więc, że w rzeczywistości zastosowanie procedury szczególnej dla biur podróży na podstawie art. 306 dyrektywy VAT zależy od dwóch przesłanek. Pierwsza z nich wymaga, aby przedsiębiorca działał we własnym imieniu, a nie jako pośrednik, druga zaś – aby przedsiębiorca wykorzystywał świadczenia osób trzecich.

24. Jeśli chodzi o *pierwszą* przesłankę, wydaje się panować zgoda co do tego, że skarżąca występuje we własnym imieniu, a nie działa jako pośrednik, jak potwierdzono to również wyraźnie w odesłaniu prejudycjalnym. Przyjmę zatem, że spełnienie tej przesłanki jest pewne.

7 Należy zauważyć jednak, że pojęcie pośrednika w rozumieniu art. 306 dyrektywy VAT i poprzedzających ją aktów prawnych nie było przedmiotem szczegółowych rozważań Trybunału. We wcześniejszych sprawach, które dotyczyły tej kwestii, Trybunał nakazał sądowi krajowemu ustalenie, czy warunek, że przedsiębiorca nie działał w charakterze pośrednika, był spełniony. Wydaje się jednak, że Trybunał w rzeczywistości zrównał „występowanie *we własnym imieniu*" z „*niebyciem pośrednikiem*" w wyroku z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 21): „Artykuł 26 ust. 1 szóstej dyrektywy uzależnia stosowanie tego artykułu od tego, czy biuro podróży *występuje we własnym imieniu wobec nabywców, nie zaś w charakterze pośrednika*" (wyróżnienie moje). Zobacz także wyrok z dnia 13 marca 2014 r., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, pkt 54–55); opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, pkt 35). Zwracam ponadto uwagę, że art. 44, 50, 54, art. 56 ust. 1 lit. l) oraz art. 153 dyrektywy VAT odnoszą się do pośrednika lub pośredników „*działającego/działających w imieniu i na rzecz osoby trzeciej*". To prawda, że nie zostało to powtórzone w art. 306 ust. 1 akapit drugi dyrektywy VAT, ale przeciwne stwierdzenie (występowanie „we własnym imieniu") zostało zawarte w akapicie pierwszym tego samego przepisu jako cecha właściwa biurom podróży.

25. Więcej niejasności istnieje natomiast co do spełnienia *drugiej* przesłanki ze względu na niepewność, czy wystąpienie jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej jest wystarczające, czy też muszą istnieć przynajmniej dwa świadczenia. Przy rozważaniu drugiej opcji pojawia się od razu pytanie o to, jakiego rodzaju musiałyby to być świadczenia. Przejdę teraz do tych kwestii, rozpoczynając od drugiego scenariusza – jeżeli rozumieć przesłankę wielości usług dosłownie, o jakiego rodzaju „wielość" chodzi?

### *2. Wymóg wielości usług*

26. Wielość usług jako przesłanka stosowania procedury szczególnej dla biur podróży, pierwotnie poruszona w wyroku Van Ginkel [8], została ostatnio stwierdzona (powtórzona) w postanowieniu Star Coaches [9] (a). Podejście zastosowane w sprawie Star Coaches, w którym podkreślono wymóg wielości usług, można uznać za oparte na brzmieniu oraz celach przepisów ustanawiających tę procedurę szczególną (b). Jeśli przyjąć taką wykładnię, podniesione przez sąd odsyłający rozróżnienie między usługami głównymi a pomocniczymi rzeczywiście staje się istotne (c). Prawidłowość wykładni przesłanki wielości usług powinno się jednak zbadać również w świetle innego aspektu orzecznictwa Trybunału, który wskazuje na dopuszczalność istnienia usługi objętej procedurą szczególną dla biur podróży w kontekście świadczenia mieszanego, składającego się z tylko jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej i jednej usługi wykonywanej we własnym zakresie (d).

#### *a) Van Ginkel i Star Coaches*

27. W sprawie Star Coaches [10], która wydaje się najnowszą sprawą dotyczącą przesłanki wielości usług, Trybunał stwierdził, że procedura szczególna dla biur podróży nie znajduje zastosowania w przypadku przedsiębiorcy, który świadczył (w zakresie istotnym dla niniejszego postępowania) wyłącznie usługi przewozowe nabywane od osoby trzeciej [11]. Wynika to z faktu, że usługi objęte procedurą szczególną dla biur podróży nie mogą „ograniczać się do jednego świadczenia" [12]. Trybunał wyjaśnił, że „nie można […] wykluczyć, że usługa autokarowego przewozu osób, która […] świadczona jest z wykorzystaniem usług przewozowych świadczonych przez podwykonawców będących podatnikami podatku VAT, podlega szczególnej procedurze określonej w art. 306 dyrektywy o podatku VAT". Aby tak było, usługi takie muszą jednak obejmować, poza przewozem, także inne świadczenia, takie jak udzielanie informacji i porad w przedmiocie możliwości wypoczynku wakacyjnego i rezerwacji podróży autokarowej [13].

28. Trybunał oparł ten wniosek na swoim wcześniejszym orzeczeniu Van Ginkel [14]. Jednakże okoliczności faktyczne i wnioski Trybunału były wtedy inne i dotyczyły konkretnie kontekstu tamtej sprawy. W sprawie Van Ginkel Trybunał orzekł, że okoliczność, iż biuro podróży ogranicza się do dostarczenia zakwaterowania wakacyjnego, nie wyłącza tej usługi z zakresu zastosowania procedury

8 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r. (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r. (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Dokładniej rzecz biorąc, wydaje się, że przedsiębiorca świadczył zarówno przewóz nabywany od osoby trzeciej, jak i przewóz wykonywany we własnym zakresie. Jednak tylko ten pierwszy był istotny dla rozważań dotyczących procedury szczególnej dla biur podróży. Okoliczność, że usługi były świadczone na rzecz biur podróży, a nie bezpośrednio na rzecz klientów, nie była przedmiotem rozważań Trybunału, ponieważ wydawało się to niepotrzebne.

12 Postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, pkt 22–23).

13 Postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, pkt 22–23).

14 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. (C-163/91, EU:C:1992:435). Wyrok z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 18).

szczególnej dla biur podróży [15]. Doszedłszy do tego wniosku, Trybunał dodał, że „usługa świadczona [przez biuro podróży] […] nie musi w takim przypadku ograniczać się do pojedynczej usługi, ponieważ oprócz wynajęcia mieszkania może obejmować usługi takie jak informowanie i doradztwo, poprzez które biuro podróży oferuje szeroki wybór możliwości rezerwacji urlopowych i mieszkaniowych" [16].

29. W wyroku Van Ginkel Trybunał stwierdził więc faktycznie, że zakwaterowanie – jedna usługa – jest wystarczające. O „dodatkowych świadczeniach opcjonalnych" w formie „informacji i doradztwa" wspomniano hipotetycznie. Nie ustalono, że były one elementem stanu faktycznego w tej konkretnej sprawie. Wymieniono je jako możliwość („może") i pominięto w sentencji wyroku.

30. Wydaje się jednak, że w postanowieniu Star Coaches przejęto tę dodatkową uwagę i stworzono z niej element zasady, stwierdzając, że aby procedura szczególna dla biur podróży znalazła zastosowanie, całość świadczenia musi obejmować coś więcej niż tylko zakwaterowanie lub tylko przewóz nabywane od osoby trzeciej. Wydaje się zatem, że w postanowieniu Star Coaches faktycznie sformułowano wymóg istnienia zakwaterowania lub przewozu i „czegoś jeszcze". Świadczenie nie musi obejmować przewozu i zakwaterowania łącznie, ale jedna z usług musi dotyczyć zakwaterowania lub przewozu, ponieważ całość świadczenia musi mieć na celu zapewnienie usług turystycznych [17].

*b) Brzmienie i cele przepisów ustanawiających procedurę szczególną dla biur podróży*

31. Podejście przyjęte w postanowieniu Star Coaches – mimo że jest (prawdopodobnie) surowsze – wydaje się lepiej odzwierciedlać brzmienie art. 306 dyrektywy VAT. Przepis ten odnosi się do „towarów dostarczanych i usług świadczonych przez innych podatników" i wykorzystywanych przez biuro podróży. Ideę wielości świadczeń osób trzecich wyrażono również w art. 307 dyrektywy VAT, który stwarza fikcję prawną, zgodnie z którą transakcje dokonywane przez biura podróży w zakresie realizacji podróży są uznawane za pojedynczą usługę.

32. Przesłankę wielości można znaleźć także w kilku dokumentach legislacyjnych. Przebieg prac przygotowawczych, które doprowadziły do przyjęcia szóstej dyrektywy (po raz pierwszy wprowadzającej procedurę szczególną dla biur podróży), nie dostarczają same w sobie pełnej informacji o powodach ustanowienia procedury szczególnej [18]. Jednakże we wniosku z 2002 r. dotyczącym zmiany, która nie została ostatecznie przyjęta, Komisja stwierdziła, że procedurę szczególną „stworzono ze względu na szczególny charakter działalności" oraz że „usługi świadczone przez biura podróży i organizatorów wycieczek najczęściej składają się z pakietu usług, w szczególności przewozu i zakwaterowania […]. Zastosowanie przepisów ogólnych dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego – ze względu na wielość usług i miejsc ich świadczenia – wywoływałoby dla tych przedsiębiorstw trudności, które mogłyby stanowić przeszkodę w wykonywaniu ich działalności" [19].

15 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. (C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 22–26).

16 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 24), zawierający odniesienie do wyroku z dnia 26 lutego 1992 r., Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), który dotyczył wykładni jurysdykcji wyłącznej w zakresie praw rzeczowych w świetle art. 16 Konwencji z dnia 27 września 1968 r. o jurysdykcji i uznawaniu oraz wykonywaniu orzeczeń sądowych w sprawach cywilnych i handlowych (konwencji brukselskiej) (Dz.U. 1978, L 304, s. 36).

17 Wcześniej stwierdzono to w wyroku z dnia 9 grudnia 2010 r., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). W wyroku tym Trybunał odmówił zastosowania procedury szczególnej dla biur podróży do przedsiębiorcy, którego usługa ograniczała się do sprzedaży biletów do opery.

18 Sprawozdanie sporządzone dla Komisji, zatytułowane *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, wersja ostateczna TAXUD/2016/AO-05, grudzień 2017 r. (dostępne na stronie internetowej Komisji Europejskiej), s. 26, pkt 3.2.

19 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady z dnia 8 lutego 2002 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do procedury szczególnej dla biur podróży, [COM(2002) 64 wersja ostateczna] (Dz.U. 2002, C 126 E, s. 390). Wniosek ten został później wycofany, zob. wycofanie zdezaktualizowanych wniosków Komisji (Dz.U. 2014, C 153, s. 3). Zobacz także dokument międzyinstytucjonalny Rady 2002/0041 (CNS) pt. „VAT – procedura szczególna dla biur podróży" (17567/09).

33. Cele realizowane przez tę procedurę szczególną sugerują zatem, że uproszczenie, które chciano osiągnąć, ukształtowano pierwotnie w taki sposób, aby odpowiadało ono *materialnej* i *geograficznej* wielości usług wykonywanych w ramach pojedynczego świadczenia w różnych państwach członkowskich [20].

34. Odnosząc się do zasad, Trybunał przypomina o idei geograficznej i materialnej wielości w każdej sprawie, która dotyczy procedury szczególnej dla biur podróży. Trybunał rzeczywiście uznaje, że usługi świadczone przez biura podróży i organizatorów wycieczek najczęściej składają się z wielu usług, w szczególności z przewozu i zakwaterowania. Stwierdza, że ze względu na wielość i lokalizację świadczonych usług zastosowanie przepisów ogólnych dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego wywoływałoby praktyczne trudności [21].

35. Jednakże, abstrahując od poziomu twierdzeń ogólnych, należy uczciwie przyznać, że nie jest łatwo wyróżnić dokładną treść przesłanek, w szczególności biorąc pod uwagę różnice między wyrokiem Van Ginkel a postanowieniem Star Coaches. Czy wystarczy jedna usługa? Jaka? Jeżeli istnieje wymóg (materialnej) wielości usług, jakie połączenie będzie spełniać tę przesłankę? Wyłącznie zakwaterowanie i przewóz? Czy też zakwaterowanie i coś jeszcze? Lub też przewóz i coś jeszcze? Jak słusznie zauważył na rozprawie rząd niemiecki, wydaje się, że potencjalna analogia do dyrektywy (UE) 2015/2302 w sprawie imprez turystycznych [22], która mogłaby dostarczyć przynajmniej jakichś wskazówek co do definicji [23], została już wykluczona przez Trybunał [24].

*c) Usługi główne i pomocnicze*

36. Jeżeli wymóg wielości usług miano by uznać za konieczną przesłankę stosowania procedury szczególnej dla biur podróży, rozróżnienie między usługami głównymi a pomocniczymi, na które wskazał sąd odsyłający, rzeczywiście staje się istotne.

37. W kontekście pierwszego pytania prejudycjalnego sąd odsyłający powołuje się na rozróżnienie między usługami głównymi a pomocniczymi dokonane w wyroku Ludwig [25]. Sprawa ta dotyczyła kwestii, czy usługa świadczona przez doradcę majątkowego, na którą składają się pośrednictwo kredytowe *oraz* doradztwo, należy uznać za jednolite świadczenie pośrednictwa kredytowego i jako takie zwolnić z VAT na podstawie art. 13 część B lit. d) pkt 1 szóstej dyrektywy.

20 Ponadto zob. moja opinia w sprawie Skarpa Travel (C-422/17, EU:C:2018:667, pkt 30–33).

21 Wyroki: z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 13–14); z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 18); z dnia 19 czerwca 2003 r., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, pkt 23, 24 i przytoczone tam orzecznictwo); z dnia 9 grudnia 2010 r., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, pkt 17, 18 i przytoczone tam orzecznictwo); postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, pkt 19); wyroki: z dnia 25 października 2012 r., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 19); z dnia 26 września 2013 r., Komisja/Hiszpania (C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 58); z dnia 16 stycznia 2014 r., Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, pkt 25). Podobnie zob. wyrok z dnia 8 lutego 2018 r., Komisja/Niemcy (C-380/16, niepublikowany, EU:C:2018:76, pkt 41–42, 48).

22 Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie imprez turystycznych i powiązanych usług turystycznych, zmieniająca rozporządzenie (WE) nr 2006/2004 i dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2011/83/UE oraz uchylająca dyrektywę Rady 90/314/EWG (Dz.U. 2015, L 326, s. 1).

23 W art. 3 pkt 2 dyrektywy 2015/2302 „imprezę turystyczną" co do zasady zdefiniowano jako połączenie co najmniej dwóch różnych rodzajów usług turystycznych na potrzeby tej samej podróży lub tych samych wakacji. „Usługę turystyczną" zdefiniowano natomiast w art. 3 pkt 1 jako „a) przewóz pasażerów; b) zakwaterowanie, które nie jest nieodłącznym elementem przewozu pasażerów oraz w celach innych niż pobytowe; c) wynajem samochodów […]; d) każdą inną usługę świadczoną turystom, która nie jest nieodłączną częścią usługi turystycznej w rozumieniu lit. a), b) lub c)".

24 Zobacz wyroki: z dnia 11 lutego 1999 r., AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69); z dnia 13 października 2005 r., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, pkt 30–33). Zobacz także opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, pkt 33).

25 Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r. (C-453/05, EU:C:2007:369).

38. Trybunał orzekł, że „świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne oraz że czynność złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT, co oznacza, iż należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej czynności celem określenia, czy podatnik zapewnia klientowi, rozpatrywanemu jako przeciętny konsument, kilka odrębnych świadczeń głównych, czy jednolite świadczenie”[26]. Trybunał wyjaśnił ponadto, że „jednolite świadczenie ma miejsce zwłaszcza w przypadku, gdy kilka elementów należy uznać za konstytutywne dla świadczenia *głównego*, podczas gdy odwrotnie, jedno lub więcej świadczeń powinno być postrzegane jako jedno lub więcej świadczeń *pomocniczych* dzielących los prawny świadczenia głównego. Dane świadczenie należy uznać za pomocnicze względem świadczenia głównego, jeżeli nie stanowi dla klientów celu samego w sobie, lecz środek służący jak najlepszemu skorzystaniu ze świadczenia głównego”[27].

39. Chociaż sprawa Ludwig dotyczyła usług finansowych, warto przypomnieć, że rozróżnienie między usługami głównymi a pomocniczymi było już przedmiotem rozważań Trybunału konkretnie w kontekście procedury szczególnej dla biur podróży. W wyroku Madgett i Baldwin[28] dwaj właściciele hotelu oferowali imprezy turystyczne klientom ich hotelu położonego w Anglii. Imprezy obejmowały zakwaterowanie, przewóz autokarem z różnych punktów odbioru, a także jednodniowe wycieczki autokarowe podczas pobytu gości w hotelu. Usługi przewozowe były nabywane od osób trzecich. Pozostałe usługi stanowiły usługi wykonywane we własnym zakresie. Pojawiło się pytanie, czy takie imprezy są objęte procedurą szczególną dla biur podróży. Trybunał orzekł, że tak. Stało się tak dlatego, że usług nabywanych od osób trzecich nie można było uznać jedynie za usługi *pomocnicze* względem usługi głównej. Gdyby tak było, całe świadczenie uznano by za nieobjęte procedurą szczególną dla biur podróży.

40. Trybunał powoływał się na koncepcję usług *pomocniczych* w kontekście procedury szczególnej dla biur podróży również w wydanym po orzeczeniu w sprawie Ludwig wyroku iSt,[29]. Sprawa ta dotyczyła przedsiębiorcy, który oferował programy zatytułowane „High School” i „College”, obejmujące kursy językowe realizowane za granicą. Trybunał zbadał, czy świadczenia „turystyczne” nabywane przez iSt od osób trzecich pozostają czysto pomocnicze w stosunku do własnych świadczeń[30]. Stwierdził, że tak nie jest. Świadczenia turystyczne osób trzecich „nie [mogą] pozostać bez widocznego wpływu na stosowaną cenę ryczałtową, jak transport do kraju docelowego lub pobyt w nim”. Świadczenia osób trzecich nie stanowiły więc jedynie „marginalnej części w porównaniu z kwotą odpowiadającą usłudze związanej z wychowaniem [kształceniem językowym] i edukacją językową”[31].

41. W związku z tym należy więc stwierdzić, że rozróżnienie między usługą główną a usługą pomocniczą konkretnie w obszarze procedury szczególnej dla biur podróży nie jest bynajmniej nieznane. Wykorzystano je do ustalenia, czy usługa nabywana od osoby trzeciej (połączona z usługą wykonywaną we własnym zakresie) jest objęta procedurą szczególną dla biur podróży. Z wyroków Madgett i Baldwin oraz iSt wynika, że w przypadku, gdy usługa nabywana od osoby trzeciej stanowi małą część imprezy i nie jest dla klienta celem samym w sobie, dzieli ona los podatkowy usługi głównej świadczonej we własnym zakresie.

26 Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 17). Trybunał odniósł się do art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje, podlega opodatkowaniu VAT. Przepis ten jest obecnie odzwierciedlony (w zakresie świadczenia usług) w art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy VAT.

27 Wyrok z dnia 21 czerwca 2007 r., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, pkt 18–19 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Wyrok z dnia 22 października 1998 r. (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Wyrok z dnia 13 października 2005 r. (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Imprezy turystyczne obejmowały przelot tam i z powrotem z Niemiec do Stanów Zjednoczonych, zakwaterowanie u rodziny goszczącej, wyżywienie, ubezpieczenie, naukę w wybranej „high school” lub podobnej instytucji czy też materiały edukacyjne.

31 Wyrok z dnia 13 października 2005 r., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, pkt 26–29).

42. Mimo to bez odpowiedzi pozostaje na razie pytanie o to, czy znaczenie rozróżnienia między usługami głównymi a pomocniczymi powinno dalej ograniczać się do roli „zewnętrznego kwalifikatora" tego, co stanowi usługę biura podróży, jeżeli świadczenie obejmuje kombinację usług wykonywanych we własnym zakresie i usług nabywanych od osób trzecich. A może ma ono też znaczenie jako „wewnętrzny weryfikator" elementów składowych świadczenia, jeżeli takie świadczenie składa się rzekomo z dwóch usług nabywanych od osób trzecich?

43. O ile mi wiadomo, Trybunał nigdy nie miał do czynienia z takim scenariuszem. Jeżeli rzeczywiście miałby istnieć wymóg (materialnej) wielości usług, trudno zrozumieć, dlaczego taki „wewnętrzny test" powinien zostać wykluczony, jeżeli ustalono by, że jedna z usług nabywanych od osoby trzeciej jest właściwie usługą pomocniczą, która nie ma odczuwalnego wpływu na cenę całości świadczenia i stanowi zaledwie środek, który pozwala klientowi lepiej korzystać z usługi głównej. Nie widzę żadnego powodu, aby kategorycznie zakładać, że w obszarze procedury szczególnej dla biur podróży nie mogłoby dojść do sztucznego dzielenia świadczenia, które w rzeczywistości jest jednym świadczeniem [32].

44. Jeżeli taki wywód logiczny przeprowadzić w niniejszej sprawie, można słusznie stwierdzić, że sprzątanie (obiektu zakwaterowania) jest usługą pomocniczą zwykle świadczoną w przypadku oferowania zakwaterowania (wynajmu krótkoterminowego). Być może dostawa pieczywa i pranie nie są zawsze świadczone automatycznie. Trudno jednak uznać, że usługi te stanowią cel podróży sam w sobie – w takim rozumieniu nie są one niezbędne dla podróżnego, aby mógł on cieszyć się zakwaterowaniem. Oczywiście mogą wystąpić wyjątkowe przypadki, w których taka zwykła czy też powszechna percepcja nie miałaby zastosowania, a usługom takim, mającym zwykle charakter pomocniczy, należałoby przypisać inny status i wagę. Przykłady, które przychodzą mi do głowy, mogłyby obejmować wyjątkowe śniadania w bukolicznej scenerii austriackiego Tyrolu, dopasowane do potrzeb romantyków, czy też różnego rodzaju uczty kulinarne. Lub też zakwaterowanie w średniowiecznym zamku ze specjalną ofertą „zrób własne pranie" w zabytkowych pralniach przy zastosowaniu tradycyjnych metod i obietnicy „autentycznego doświadczenia życia piętnastowiecznej praczki". W każdym z tych scenariuszy taka usługa prawdopodobnie nie byłaby jedynie usługą pomocniczą wobec usługi głównej, którą stanowi zakwaterowanie.

45. W niniejszej sprawie wydaje się jednak, że klientom skarżącej świadczono na miejscu jedną główną usługę, a mianowicie zakwaterowanie. Sprzątanie, dostawy pieczywa i pranie stanowiły w rzeczywistości jedynie usługi pomocnicze, które z perspektywy klienta nie były celem samym w sobie.

46. Zasugerowano ponadto, że skarżąca świadczyła na rzecz klientów „usługi informacyjne i doradcze" (poprzez udostępnianie informacji na stronie internetowej skarżącej). Na rozprawie strony nie zgadzały się jednak co do konsekwencji tej sugestii, a mianowicie kwestii, czy świadczenie „usług informacyjnych i doradczych" było niezbędne, aby całość świadczenia została objęta procedurą szczególną dla biur podróży.

32 Zobacz także wyrok z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 41–45), który dotyczył między innymi wykładni pojęcia „świadczenia usług" i konieczności uwzględnienia – w pewnych okolicznościach – nie tylko warunków umownych, lecz także rzeczywistych zdarzeń gospodarczych i handlowych transakcji, aby stwierdzić, w jaki sposób powinno się sklasyfikować transakcję oraz czy jest ona całkowicie sztuczną konstrukcją lub praktyką stanowiącą nadużycie.

47. Nawet jeśli uznać, że usługi informacyjne i doradcze były istotne dla tego rozstrzygnięcia (z czym się nie zgadzam [33]), prawdopodobnie wykonywano je we własnym zakresie. To prowadzi mnie z kolei do ostatniej kwestii, którą należy omówić i która nasuwa się w przypadku uznania przesłanki wielości usług – w wielu przypadkach, w których Trybunał rozważał zastosowanie procedury szczególnej dla biur podróży w kontekście świadczenia mieszanego, tylko *jeden* z jego elementów stanowił usługę nabywaną od osoby trzeciej, podczas gdy drugi był wykonywany we własnym zakresie [34]. Przejdę teraz do takich „sytuacji mieszanych".

*d) Świadczenia mieszane*

48. To w kontekście świadczeń „mieszanych" Trybunał wielokrotnie podkreślał konieczność, aby przedsiębiorca rozróżniał między usługami nabywanymi od osób trzecich a usługami wykonywanymi we własnym zakresie [35], stwierdzając, że tylko ta część usług, która jest nabywana od osób trzecich, może podlegać procedurze opodatkowania marży na podstawie art. 306 dyrektywy VAT.

49. Trybunał stwierdził ten wymóg po raz pierwszy w omówionej wyżej sprawie Madgett i Baldwin [36], a następnie przypomniał o nim w sprawach Kozak i MyTravel. Sprawa Kozak dotyczyła biura podróży sprzedającego usługi turystyczne za cenę ryczałtową, obejmujące zakwaterowanie i wyżywienie, które M. Kozak zapewniała, korzystając z usług innych dostawców i z własnych środków transportu. Trybunał odrzucił sugestię krajowego organu podatkowego, zgodnie z którą własna usługa przewozu jest niezbędną częścią całościowej usługi turystycznej i stanowi – wraz z usługą nabywaną od osoby trzeciej – „pojedynczą usługę" w rozumieniu art. 307 i 308 dyrektywy VAT (a zatem podlegającą takiemu samemu opodatkowaniu). Trybunał przypomniał, że jedynie usługa nabywana od osoby trzeciej może być objęta zakresem zastosowania art. 306 dyrektywy VAT, i orzekł, że przepisowi temu nie może podlegać część usługi wykonywana we własnym zakresie [37]. Podobnie sprawa MyTravel dotyczyła przedsiębiorcy sprzedającego imprezy turystyczne, które obejmowały zarówno zakwaterowanie nabywane od osoby trzeciej, jak i własne usługi przewozowe. Trybunał określił metodę podziału usług na usługi wykonywane we własnym zakresie i usługi nabywane od osób trzecich do celów podatkowych [38].

50. Orzeczenia w tych sprawach sugerują, że Trybunał nie wymagał w rzeczywistości *wielości usług nabywanych od osób trzecich* jako przesłanki stosowania procedury szczególnej dla biur podróży. Jednocześnie trudno wywnioskować z tych orzeczeń, że wymóg ten był spełniony w wyniku połączenia jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej z jedną usługą wykonywaną we własnym zakresie. Ta druga wykładnia wydaje się problematyczna, ponieważ Trybunał wyraźnie wyłącza usługę wykonywaną we własnym zakresie z zasięgu stosowania procedury szczególnej dla biur podróży. Taka wykładnia byłaby również niezgodna z zasadą wyrażoną w art. 307 dyrektywy VAT, zgodnie z którą świadczenie biura podróży stanowi pojedynczą usługę.

33 Wyjaśnię tę konkretną kwestię później. Zobacz pkt 55–56 niniejszej opinii.

34 Było tak w przypadku wyroków: z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, – zakwaterowanie świadczone we własnym zakresie i przewóz nabywany od osoby trzeciej); z dnia 6 października 2005 r., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591 – zakwaterowanie nabywane od osoby trzeciej i przewóz świadczony we własnym zakresie); z dnia 25 października 2012 r., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672 – zakwaterowanie nabywane od osoby trzeciej i przewóz świadczony we własnym zakresie). Trybunał odmówił zastosowania procedury szczególnej w sprawie Minerva, w której występowało tylko jedno świadczenie uznane za niezwiązane z podróżą, a mianowicie sprzedaż biletów do opery (wyrok z dnia 9 grudnia 2010 r., Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). Podobnie Trybunał odmówił zastosowania procedury szczególnej w postanowieniu z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120 – w której to sprawie świadczono jedynie przewóz).

35 Z wyjątkiem sytuacji, w których usługa nabywana od osoby trzeciej miała jedynie pomocniczy charakter wobec usługi świadczonej we własnym zakresie, jak stwierdzono w wyrokach: z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496); z dnia 13 października 2005 r., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Zobacz pkt 39 niniejszej opinii. W tym samym orzeczeniu Trybunał udzielił również wskazówek w zakresie metody obliczeń, z której należy korzystać w tym kontekście.

37 Wyrok z dnia 25 października 2012 r. (C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 23, 25–26).

38 Wyrok z dnia 6 października 2005 r. (C-291/03, EU:C:2005:591, pkt 41).

51. Innymi słowy, przyznanie, że połączenie usługi wykonywanej we własnym zakresie z usługą nabywaną od osoby trzeciej *jako całościowe świadczenie* spełnia wymóg wielości usług, przy jednoczesnej *konieczności wyodrębnienia* usługi wykonywanej we własnym zakresie do celów obliczenia VAT oznaczałoby w rzeczywistości, że ustalając przesłanki stosowania procedury szczególnej dla biur podróży, wykorzystywano by element definicji (usługę wykonywaną we własnym zakresie), który nie mógłby jednak ostatecznie podlegać tej procedurze szczególnej.

52. Na tym etapie nie da się ukryć, że jeżeli ostatnie wypowiedzi Trybunału zawarte w postanowieniu Star Coaches, zgodnie z którymi konieczne jest stwierdzenie wielości usług, miano by traktować dosłownie, poziom złożoności rozstrzygnięcia co do tego, co stanowi usługę świadczoną przez biuro podróży, podlegającą procedurze szczególnej, byłby co najmniej znaczny (z wyjątkiem raczej jasnej sytuacji, kiedy biuro podróży łączy nabywane od osoby trzeciej zakwaterowanie z nabywanym od osoby trzeciej przewozem). Ponadto konieczne byłoby wyjaśnienie – dotychczas jedynie nakreślonych w postaci opcji – elementów definicji wymaganej w danym przypadku kompozycji usług(i) (zakwaterowanie i przewóz; zakwaterowanie lub przewóz i coś jeszcze), a także ich dokładnej relacji (usługi główne i pomocnicze) oraz dokładnego „zestawienia" w zależności od pochodzenia (usługi nabywane od osoby trzeciej i usługi wykonywane we własnym zakresie).

### *3. Czy (nadal) wystarczy jedna usługa nabywana od osoby trzeciej?*

53. Istnieje jednak podejście alternatywne. Wymagałoby ono, aby Trybunał dokonał dwóch stwierdzeń – jednego zawierającego wyjaśnienie i jednego dotyczącego aktualizacji linii orzeczniczej. Wymagałoby to najpierw (ponownego) potwierdzenia, że główne ustalenie w sprawie Van Ginkel [39] nie zostało i nie powinno było być zakwestionowane w postanowieniu Star Coaches [40]. Tak więc zasada określona w wyroku Van Ginkel nadal obowiązuje: świadczenie jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej jest wystarczające, aby przedsiębiorca był objęty procedurą szczególną dla biur podróży. Po drugie, jeśli rzeczywiście jedna usługa nabywana od osoby trzeciej obejmująca zakwaterowanie lub przewóz jest wystarczająca, należałoby być może również wyjaśnić, że poboczna uwaga o charakterze hipotetycznym, jaką Trybunał poczynił w wyroku Van Ginkel w odniesieniu do usług informacyjnych i doradczych świadczonych przez biura podróży, nie stanowi tak naprawdę przesłanki, a na pewno nie w realiach rynku turystycznego w 2018 r. [41].

54. Po pierwsze, jeśli chodzi o wyjaśnienie skutków faktycznych, takie podejście jest zgodne z poprzednim orzecznictwem – w w sprawach Madgett i Baldwin, Kozak oraz MyTravel potwierdzono sugestię, że „jedna usługa nabywana od osoby trzeciej" jest wystarczająca, pod warunkiem że ma na celu zapewnienie usług turystycznych, jak stwierdzono w wyroku Minerva [42]. Oznacza to, że procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie do świadczenia usługi, która składa się z jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej, pod warunkiem że *usługa nabywana od osoby trzeciej to zakwaterowanie lub przewóz*. W tej sytuacji nie ma znaczenia, czy oprócz tego świadczone są jeszcze jakieś inne usługi (nabywane od osób trzecich lub wykonywane we własnym zakresie). Ponadto, jeśli rzeczywiście tak jest, wówczas rozróżnienie między usługami głównymi a pomocniczymi również przestaje mieć znaczenie.

39 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r. (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r. (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „Usługa świadczona [przez biuro podróży] […] nie musi się w takim przypadku ograniczać do pojedynczej usługi, ponieważ […] może obejmować usługi takie jak informowanie i doradztwo, poprzez które biuro podróży oferuje szeroki wybór możliwości rezerwacji urlopowych i mieszkaniowych". Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 24) zawierający odniesienie do wyroku z dnia 26 lutego 1992 r., Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), który dotyczył jednak wykładni jurysdykcji wyłącznej w zakresie praw rzeczowych w świetle art. 16 konwencji brukselskiej.

42 Powtórzę, że jedynym orzeczeniem niezgodnym z tą linią orzeczniczą wydaje się postanowienie Star Coaches, w którym Trybunał postawił wymóg świadczenia składającego się przynajmniej z dwóch elementów.

55. Po drugie, jeśli chodzi konkretnie o „usługi informacyjne i doradcze" jako potencjalne usługi odrębne, zauważyłem już, że takie „usługi" prawdopodobnie stanowią usługi wykonywane we własnym zakresie. Jeżeli zastosowanie zasady, zgodnie z którą wystarczy wystąpienie tylko jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej, miałoby zależeć od tego, czy świadczy się taką „usługę", konieczne staje się również wyodrębnienie tej części usług wykonywanej we własnym zakresie do celów zastosowania podstawowej stawki podatku [43]. Nie jest dla mnie całkowicie jasne, jak należy ocenić takie „usługi informacyjne i doradcze" (czy na podstawie metody opartej na kosztach rzeczywistych, czy na podstawie metody opartej na wartości rynkowej) [44].

56. Przede wszystkim trudno mi jednak zrozumieć, dlaczego wystąpienie (lub brak) jakichkolwiek hipotetycznych usług doradczych tego rodzaju – czy to wykonywanych we własnym zakresie, czy też nabywanych od osób trzecich – powinno mieć dzisiaj jakiekolwiek znaczenie. W 1992 r., kiedy wydano wyrok Van Ginkel, sytuacja była zgoła odmienna. Nie bez odrobiny nostalgii przyznaję, że wybranie i zarezerwowanie wakacji w biurze podróży mogło w tamtym czasie wymagać, aby turysta rzeczywiście odwiedził biuro podróży, stanął w kolejce, z pewnością w okresie przedwakacyjnym, otrzymał papierowy katalog, przejrzał go, omówił z biurem podróży opcje wyjazdu i dopytał o dalsze szczegóły, a później być może odwiedził biuro podróży jeszcze kilkakrotnie (aby wpłacić zaliczkę, wypełnić odpowiednie formularze, odebrać bilety samolotowe lub vouchery itd.), zanim w końcu wyruszy. Na wszystkich tych etapach zaangażowanie czy też doradztwo ze strony biura podróży były kluczowe. Dziś wszystko to można zastąpić kilkoma kliknięciami na smartfonie.

57. Podsumowując, gdyby Trybunał uznał, że należy zastosować zasadę, zgodnie z którą wystarczy świadczenie jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej, proponuję, aby zastosowanie procedury szczególnej dla biur podróży zależało wyłącznie od tego, czy świadczy się zakwaterowanie *lub* przewóz nabywane od osób trzecich, bez dodatkowych przesłanek dotyczących tego, co przedsiębiorca może hipotetycznie oferować dodatkowo w zakresie doradztwa. O ile w 1992 r. „usługi informacyjne i doradcze" były (nigdy nieustaloną ani niepotwierdzoną) hipotezą, o tyle w 2018 r. hipoteza ta jest po prostu nierealistyczna.

### *4. Propozycja ponownego potwierdzenia obowiązywania zasady, zgodnie z którą wystąpienie jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej jest wystarczające*

58. Istnieją dobre argumenty oparte na wykładni językowej i systemowej na poparcie tezy, że przesłanką stosowania procedury szczególnej na mocy art. 306 dyrektywy VAT powinna być wielość usług. Biura podróży musiałyby zatem realizować przynajmniej dwa świadczenia nabywane od osób trzecich.

59. Na poziomie wykładni językowej taka interpretacja najlepiej odzwierciedla brzmienie przepisów ustanawiających procedurę szczególną dla biur podróży [45]. Odzwierciedla ona również jej konkretne cele [46]. Ponadto procedura ta stanowi wyjątek od zasady ogólnej, a Trybunał wielokrotnie stwierdzał, że wyjątek ten powinien być „stosowany wyłącznie w zakresie koniecznym do osiągnięcia jego celu" [47].

60. Jest więc prawdą, że w sytuacji gdy przedsiębiorca świadczy tylko jedną usługę nabywaną od osoby trzeciej, cel uproszczenia, jakie ma zapewnić omawiana procedura szczególna, nie będzie w pełni zrealizowany.

43 Zgodnie wymogiem stawianym w omówionym wyżej orzecznictwie Trybunału, zob. pkt 48–51 niniejszej opinii.

44 Zobacz wyroki: z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 39–47; z dnia 6 października 2005 r., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, pkt 22–41).

45 Zobacz pkt 6–8 niniejszej opinii. Artykuł 306 odnosi się wyraźnie do „towarów dostarczanych i usług świadczonych", w liczbie mnogiej.

46 Zobacz pkt 31–35 niniejszej opinii.

47 Zobacz wyroki: z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 5, 34); z dnia 19 czerwca 2003 r., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, pkt 22); z dnia 9 grudnia 2010 r., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, pkt 16); z dnia 25 października 2012 r., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

61. Istnieją jednak również poważne argumenty przemawiające za tym, że jedna usługa nabywana od osoby trzeciej, pod warunkiem że jest związana z zakwaterowaniem lub przewozem i oczywiście pod warunkiem że biuro podróży występuje we własnym imieniu, a nie działa jedynie w charakterze pośrednika [48], powinna być wystarczająca, aby objąć świadczenie procedurą szczególną dla biur podróży.

62. Po pierwsze, analiza orzecznictwa skłania do wniosku, że z wyjątkiem postanowienia Star Coaches [49] Trybunał nigdy tak naprawdę nie interpretował ani nie stosował procedury szczególnej jako procedury ograniczonej do świadczeń składających się przynajmniej z dwóch świadczeń nabywanych od osób trzecich. Przeciwnie, Trybunał przyjmował raczej przychylne podejście, to jest dokonywał szerokiej wykładni tej procedury. Dotyczy to nie tylko *materialnej* wielości (usług), ale także wielości *geograficznej*. W tym względzie Trybunał orzekł, że wielość geograficzna (a więc fakt, że biuro podróży nabywa świadczenia w różnych państwach członkowskich) nie stanowi obligatoryjnej przesłanki stosowania procedury szczególnej oraz że procedura ta znajduje zastosowanie również do usług świadczonych na terytorium jednego państwa członkowskiego [50]. Tego drugiego stwierdzenia Trybunał dokonał, mimo że uznał co do zasady, iż wielość geograficzna była główną racją bytu omawianej procedury.

63. Po drugie, z uwagi na różnorodność usług w branży turystycznej wymóg wystąpienia przynajmniej dwóch świadczeń nabywanych od osób trzecich jako przesłanka stosowania procedury szczególnej prawdopodobnie wykluczałby z zakresu stosowania tej procedury przedsiębiorców, którzy rozwinęli działalność turystyczną w oparciu o świadczenia o charakterze „mieszanym" (składające się ze świadczeń nabywanych od osób trzecich i świadczeń wykonywanych we własnym zakresie). Ponadto, w szczególności w powiązaniu z zastosowaniem przy ocenie spełnienia przesłanek rozumowania opartego na podziale usług na pomocnicze i główne, którego nie dałoby się tak naprawdę wykluczyć w wypadku przyjęcia wymogu wielości usług, istniałoby ryzyko, że definicja świadczeń objętych zakresem stosowania procedury szczególnej dla biur podróży byłaby nadmiernie wąska.

64. Kontrargumentem wobec tego drugiego argumentu jest ryzyko zbyt dużego zakresu zastosowania tej procedury. W przypadku przyjęcia wąskiej definicji istnieje ryzyko, że szereg usług świadczonych przez podmioty, które są „biurami podróży" zgodnie z potocznym rozumieniem tego pojęcia, nie będzie objętych zakresem stosowania procedury. Z drugiej strony przyjęcie szerszej definicji wiąże się z ryzykiem nadmiernego zasięgu obowiązywania omawianej normy. Przedsiębiorcy, którzy świadczą tylko jedną usługę mającą na celu zapewnienie usług turystycznych (tak jak skarżąca), będą objęci tą procedurą, chociaż nie byliby nią objęci w świetle postanowienia Star Coaches.

65. Rozwiązanie to mogłoby być prawidłowe. Jednakże w tak złożonym kontekście prawnym wydaje się wskazane, aby potwierdzić i wyjaśnić rozwiązanie, które istnieje od dziesięcioleci, pozostawiając oczywiście prawodawcy możliwość wyboru innego rozwiązania, jeśli miałoby się to okazać konieczne. Podsumowując, być może trzeba uczciwie przyznać, że mimo zapowiadanego celu polegającego na uproszczeniu wdrożenie tego ideału w konkretnym kontekście procedury szczególnej dla biur podróży pozostaje raczej dalekie od idealistycznych deklaracji. Ta procedura szczególna stała się jednym z najbardziej skomplikowanych zagadnień w obszarze VAT [51].

48 Punkty 21–23 niniejszej opinii.

49 Postanowienie Trybunału z dnia 1 marca 2012 r., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Wyrok z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 19).

51 Zobacz sprawozdanie sporządzone dla Komisji zatytułowane *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, wersja ostateczna TAXUD/2016/AO-05, grudzień 2017 r. (dostępne na stronie internetowej Komisji Europejskiej), s. 11.

66. W świetle powyższego w zakresie pierwszego pytania przedstawionego w niniejszej sprawie dochodzę do wniosku, że art. 306 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie do świadczenia usługi polegającego na świadczeniu jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej, pod warunkiem że ta usługa nabywana od osoby trzeciej to zakwaterowanie lub przewóz.

### *B. Pytanie drugie: jednoczesne stosowanie procedury marży i obniżonej stawki podatku?*

67. Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający dąży do ustalenia, czy świadczenie skarżącej – jeżeli przyjąć, że jest ono objęte procedurą szczególną dla biur podróży – może podlegać obniżonej stawce podatku na podstawie art. 98 w związku z załącznikiem III do dyrektywy VAT. Pytanie to zadano konkretnie w odniesieniu do części świadczenia skarżącej, która dotyczy zakwaterowania.

68. Skarżąca proponuje udzielenie na to pytanie odpowiedzi twierdzącej. Rządy niemiecki i niderlandzki, jak również Komisja są przeciwnego zdania. Twierdzą one, że stosowanie stawki obniżonej do rozpatrywanej usługi jest wykluczone ze względu na fakt, że usługa turystyczna nie jest wymieniona w załączniku III do dyrektywy VAT, a zastosowanie stawki obniżonej byłoby niezgodne z logiką uproszczenia omawianej procedury szczególnej. Rząd niemiecki przypomina także, odwołując się do utrwalonego orzecznictwa[52], że zakres stosowania stawek obniżonych należy interpretować ściśle.

69. Podzielam to drugie stanowisko. Po dokonaniu ustalenia, że omawiana usługa stanowi usługę turystyczną, nie można zastosować do niej obniżonej stawki podatku.

70. Jak już wspomniałem w poprzedniej części opinii, zgodnie z art. 307 dyrektywy VAT usługa świadczona przez biuro podróży stanowi pojedynczą usługę[53]. Logiczną konsekwencją tej fikcji prawnej jest to, że taka usługa różni się od jej poszczególnych składników.

71. W przypadku uzgodnienia, że procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie do jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej, która ma na celu zapewnienie usług turystycznych (zakwaterowania lub przewozu), wykonanie tej usługi oznacza, że świadczenie to jest objęte art. 306 dyrektywy VAT, a tym samym należy je sklasyfikować jako „usługę turystyczną". Innymi słowy, po zastosowaniu tej zasady do celów stwierdzenia, że dana usługa jest usługą turystyczną, nie można od razu abstrahować od tego określenia do celów zastosowania odpowiedniej stawki podatku, podtrzymując je jednocześnie do celów wyznaczenia podstawy opodatkowania.

72. Na poziomie wykładni systemowej usługi turystyczne nie są wymienione w załączniku III do dyrektywy VAT (o którym mowa w art. 98 tej dyrektywy), który zawiera wykaz usług podlegających opodatkowaniu według stawki obniżonej, gdzie w pkt 12 wymienia się „zakwaterowanie w hotelach i podobnych obiektach, w tym zakwaterowanie w obiektach wypoczynkowych oraz wynajem miejsc kempingowych lub miejsc do parkowania dla przyczep kempingowych".

73. W związku z powyższym, jak zauważa sąd odsyłający, zastosowanie obniżonej stawki podatku do biur podróży w odniesieniu do świadczenia zakwaterowania byłoby niezgodne z załącznikiem III do dyrektywy VAT oraz naruszałoby cel uproszczenia realizowany przez procedurę szczególną dla biur podróży.

74. Sąd odsyłający zauważa również, że odmowa zastosowania obniżonej stawki podatku do części omawianego świadczenia dotyczącej zakwaterowania może prowadzić do nierównego traktowania.

52 Wyrok z dnia 9 marca 2017 r., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

53 Zobacz pkt 50 powyżej. Zobacz także wyrok z dnia 27 października 1992 r., Komisja/Niemcy (C-74/91, EU:C:1992:409, pkt 16).

75. Przyznaję, że świadczenie w postaci usługi zakwaterowania – ze względu na przesłankę tylko jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej – może być opodatkowane odmiennie w zależności od sposobu, w jaki się je wykonuje (w zależności od tego, czy świadczenie wykonuje biuro podróży objęte zakresem stosowania procedury szczególnej).

76. Takie rozumowanie ma jednak wyraźne granice, w szczególności w kontekście VAT i procedur szczególnych. Gdyby chciano osiągnąć idealną równość i neutralność we wszystkich aspektach, nie byłoby prawie w ogóle procedur szczególnych. Nie chcąc popadać w nadmierny formalizm, stwierdzę jedynie, że formalny status usługodawcy w istocie ma znaczenie w takich sytuacjach, nawet jeśli charakter ekonomiczny usługi jest taki sam. W związku z powyższym należy uznać, że w przepisach o VAT po prostu w różny sposób traktuje się te same usługi w zależności od tego, czy są one świadczone – z jednej strony – przez właściciela (z pomocą pośrednika lub bez niej), czy też – z drugiej strony – przez biuro podróży występujące we własnym imieniu [54].

77. W świetle powyższego w zakresie drugiego pytania prejudycjalnego dochodzę do wniosku, że art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usług, które podlega procedurze szczególnej dla biur podróży stosownie do art. 306 i nast. tej samej dyrektywy, nie może podlegać obniżeniu stawki podatku z tytułu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych.

## V. Wnioski

78. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił następujących odpowiedzi na pytania Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy):

1) Artykuł 306 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 procedura szczególna dla biur podróży ma zastosowanie do świadczenia usługi polegającego na świadczeniu jednej usługi nabywanej od osoby trzeciej, pod warunkiem że ta usługa nabywana od osoby trzeciej to zakwaterowanie lub przewóz.

2) Artykuł 98 dyrektywy 2006/112 w związku z pkt 12 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że świadczenie usługi, która podlega procedurze szczególnej dla biur podróży stosownie do art. 306 i nast. tej samej dyrektywy, nie może podlegać obniżeniu stawki podatku z tytułu zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych.

54 Można per analogiam przypomnieć, że Trybunał uznał, iż ewentualne zakłócenia konkurencji wynikające z zastosowania przepisów przejściowych dotyczących procedury szczególnej dla biur podróży nie uprawniają państw członkowskich do jej nieprawidłowego wdrożenia. Zobacz wyrok z dnia 27 października 1992 r., Komisja/Niemcy (C-74/91, EU:C:1992:409, pkt 16, 26).