



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (siódma izba)

z dnia 9 września 2021 r.\*

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 – Uprawnienie państw członkowskich do zastosowania obniżonej stawki VAT do niektórych dostaw towarów i świadczeń usług – Załącznik III pkt 7 – Wstęp do wesołych miasteczek, parków rozrywki i na targi – Zasada neutralności podatkowej – Świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej oraz przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej – Porównywalność – Kontekst – Punkt widzenia przeciętnego konsumenta – Opinia biegłego

W sprawie C-406/20

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii, Niemcy) postanowieniem z dnia 25 sierpnia 2020 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 sierpnia 2020 r., w postępowaniu:

**Phantasialand**

przeciwko

**Finanzamt Brühl,**

TRYBUNAŁ (siódma izba),

w składzie: A. Kumin (sprawozdawca), prezes izby, T. von Danwitz i I. Ziemele, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Tanchev,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu Phantasialand – T. Ketteler-Eising i P. Peplowski, doradcy podatkowi,
- w imieniu rządu niemieckiego – R. Kanitz, J. Möller i S. Costanzo, w charakterze pełnomocników,

\* Język postępowania: niemiecki.

– w imieniu Komisji Europejskiej – L. Mantl i V. Uher, w charakterze pełnomocników,  
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. 98 ust. 2 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) w związku z pkt 7 załącznika III do tej dyrektywy.
- 2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu między Phantasialand a Finanzamt Brühl (urzędem skarbowym w Brühl, Niemcy, zwanym dalej „urzędem skarbowym”), dotyczącego stawki podatku od wartości dodanej (VAT) mającej zastosowanie do opłat za wstęp do parku rozrywki prowadzonego przez tę spółkę.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

#### *Dyrektywa VAT*

- 3 Artykuł 96 dyrektywy VAT stanowi:  
„Państwa członkowskie stosują stawkę podstawową VAT, która jest określana przez każde państwo członkowskie jako procent podstawy opodatkowania i która jest jednakowa dla dostaw towarów i świadczenia usług”.
- 4 Artykuł 98 ust. 1 i 2 wspomnianej dyrektywy ma następujące brzmienie:  
„1. Państwa członkowskie mogą stosować jedną lub dwie stawki obniżone.  
2. Stawki obniżone mają zastosowanie wyłącznie do dostaw towarów i świadczenia usług, których kategorie są określone w załączniku III.  
[...].”
- 5 Załącznik III do tej dyrektywy zawiera wykaz dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone VAT, o których mowa w art. 98 tej dyrektywy. Punkt 7 tego załącznika obejmuje następujące usługi:  
„wstęp na przedstawienia, do teatrów, cyrków, na targi, do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na koncerty, do muzeów, ogrodów zoologicznych, kin, na wystawy oraz podobne imprezy i obiekty kulturalne”.

### ***Rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011***

- 6 Zgodnie z art. 32 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112 (Dz.U. 2011, L 77, s. 1):

„1. Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, o których mowa w art. 53 dyrektywy [VAT], obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

2. Ustęp 1 ma zastosowanie w szczególności do:

a) prawa wstępu na spektakle, przedstawienia teatralne, występy cyrkowe, targi, do parków rozrywki, na koncerty, wystawy, jak również inne podobne wydarzenia kulturalne;

[...]”.

### ***Prawo niemieckie***

- 7 Paragraf 12 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku obrotowym) w wersji mającej zastosowanie w postępowaniu głównym (zwanej dalej „UStG”) w ust. 2 stanowi:

„Stawkę podatku obniża się do 7% w przypadku następujących usług:

[...]

7. [...]

d) występy cyrkowe, świadczenia związane z działalnością wesołych miasteczek, a także transakcje bezpośrednio związane z prowadzeniem ogrodów zoologicznych [...]”.

- 8 Zgodnie z § 30 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenia wykonawczego do ustawy o podatku obrotowym) w odniesieniu do § 12 ust. 2 pkt 7 lit. d) UStG za świadczenia związane z działalnością wesołych miasteczek są uważane „pokazy, występy muzyczne, występy i inne formy rozrywki na jarmarkach, festynach ludowych, festiwalach strzeleckich lub podobnych imprezach”.

### **Postępowanie główne i pytania prejudycjalne**

- 9 Phantasialand prowadzi park rozrywki w Niemczech. Za opłatą biletu wstępu odwiedzający nabywają prawo do korzystania z urządzeń tego parku.
- 10 We wniosku z dnia 9 listopada 2015 r. o zmianę decyzji w sprawie podatku obrotowego za rok 2014, której była adresatem, Phantasialand stwierdziła, że opłaty za wstęp do jej parku rozrywki powinny być opodatkowane nie według stawki podstawowej VAT, lecz według stawki obniżonej VAT zgodnie z § 12 ust. 2 pkt 7 lit. d) UStG.
- 11 Urząd skarbowy oddalił ten wniosek decyzją z dnia 6 stycznia 2016 r., a następnie odwołanie od tej decyzji decyzją z dnia 4 kwietnia 2017 r.

- 12 Phantasialand wniosła zatem skargę do Finanzgericht Köln (sądu ds. finansowych w Kolonii, Niemcy), będącego sądem odsyłającym.
- 13 Zdaniem Phantasialand z zasadą neutralności podatkowej sprzeczna jest okoliczność, że na podstawie przepisów krajowych stawka obniżona VAT jest stosowana do transakcji dokonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej przy okazji targów sezonowych i tymczasowych, podczas gdy transakcje dokonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki prowadzące działalność niestacjonarną, takie jak to będące przedmiotem postępowania głównego, podlegają stawce podstawowej VAT.
- 14 Urząd skarbowy kwestionuje to stanowisko i opiera się w tym względzie na wyroku Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego, Niemcy) z dnia 2 sierpnia 2018 r., w którym sąd ten orzekł, że odmienne traktowanie z punktu widzenia VAT zastrzeżone dla świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki prowadzące działalność niestacjonarną w stosunku do świadczeń parku rozrywki, porównywalnego z tym, którego dotyczy postępowanie główne, nie narusza zasady neutralności podatkowej.
- 15 Sąd odsyłający ma wątpliwości co do tej wykładni.
- 16 Przede wszystkim w zakresie, w jakim Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) powołał się w tym względzie w szczególności na wyliczenie wyrażeń „targi” oraz „wesołe miasteczka, parki rozrywki” znajdujące się w pkt 7 załącznika III do dyrektywy VAT, sąd odsyłający zauważa, że w przeciwieństwie do innych wersji językowych wyliczenie to nie znajduje odpowiednika w niemieckiej wersji art. 32 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, w którym mowa jest jedynie o wyrażeniu „Freizeitparks” („parki rozrywki”). Ze względu na to, że ten ostatni wyraz oznacza w swoim zwyczajowym znaczeniu parki rozrywki mające charakter stały, sąd ten uważa, że konieczne są wyjaśnienia dotyczące definicji i rozróżnienia pojęć „targów” i „wesołych miasteczek, parków rozrywki”.
- 17 Następnie sąd odsyłający wyjaśnia, że w wyroku z dnia 2 sierpnia 2018 r. Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) uznał, iż świadczenia przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej w postaci parku rozrywki nie są podobne do świadczeń przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki, które prowadzą działalność niestacjonarną na targach, ze względu na odmienny kontekst, w jakim świadczenia te są wykonywane.
- 18 W tym względzie sąd odsyłający wywodzi z orzecznictwa Trybunału, że w kontekście porównywanych świadczeń należy uwzględniać jedynie różnice w ramach regulacyjnych i systemie prawnym regulującym dane świadczenia.
- 19 Tymczasem w niniejszym przypadku kontekst obu świadczeń przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki nie wyróżnia się odrębnymi ramami prawnymi. Przepisy prawa nie wymagają bowiem ani w przypadku przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki takich jak Phantasialand, ani w przypadku takich przedsiębiorstw prowadzących działalność na targach, aby pobierały one opłaty za bilety wstępu umożliwiające korzystanie ze wszystkich atrakcji, czy też przeciwnie – ustalały ceny jednostkowe za korzystanie z każdej atrakcji. Ponadto mechaniczne atrakcje w parkach rozrywki, podobnie jak te na targach lub jarmarkach, podlegają tym samym standardom bezpieczeństwa, a ani w odniesieniu do

przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej, ani w odniesieniu do takich przedsiębiorstw w formie niestacjonarnej przepisy nie określają, o jakiej porze roku mają one świadczyć swoje usługi. Należy zatem ustalić, czy w okolicznościach takich jak rozpatrywane w postępowaniu głównym znajduje zastosowanie orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym różnice związane z kontekstem świadczeń mogą uzasadniać zróżnicowane opodatkowanie.

- 20 Wreszcie sąd odsyłający uważa, że przy założeniu, iż kontekst świadczeń przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej na targach lub jarmarkach nie różni się od kontekstu świadczeń przedsiębiorstw w formie stacjonarnej, istotnym kryterium jest ustalenie, jakie potrzeby są zaspokajane z punktu widzenia faktycznego przeciętnego konsumenta, po pierwsze, na targu lub jarmarku, a po drugie, w parku rozrywki. Po ustaleniu tych potrzeb należy ocenić, czy oba świadczenia zaspokajają te same potrzeby i czy ewentualne różnice wpływają na wybór przeciętnego konsumenta.
- 21 W tym względzie sąd odsyłający uważa, że jest w stanie dokonać tej oceny tylko wtedy, gdy odwoła się do empirycznej opinii biegłego. Tymczasem zgodnie z orzecznictwem Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) nie ma potrzeby przeprowadzania postępowania dowodowego w drodze badań empirycznych dotyczących punktu widzenia przeciętnego konsumenta w odniesieniu do obu świadczeń w związku z zasadą neutralności podatkowej, ponieważ chodzi przy tym jedynie o „perspektywę teoretyczną”. Sąd odsyłający uważa zatem, że decydujące znaczenie dla rozstrzygnięcia zawisłego przed nim sporu ma kwestia, czy jest on uprawniony do przeprowadzenia dowodu z punktu widzenia przeciętnego konsumenta, czy też taki punkt widzenia jest jedynie perspektywą teoretyczną, niemożliwą do uchwycenia w drodze gromadzenia dowodów.
- 22 W tych okolicznościach Finanzgericht Köln (sąd ds. finansowych w Kolonii) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
  - „1) Czy można powołać się na wymienienie w pkt 7 załącznika III w związku z art. 98 ust. 2 dyrektywy [VAT] »targów«, »wesołych miasteczek i parków rozrywki«, aby dokonać rozróżnienia dla celów opodatkowania parku rozrywki stawką podstawową, mimo że określenie »park rozrywki« obejmuje przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki prowadzące działalność zarówno stacjonarną, jak i niestacjonarną?
  - 2) Czy orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym kontekst różnych świadczeń może skutkować tym, że nie są one podobne, znajduje zastosowanie do świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej i świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej w postaci parku rozrywki?
  - 3) W przypadku udzielenia na drugie pytanie prejudycjalne odpowiedzi przeczącej:

Czy »punkt widzenia przeciętnego konsumenta«, który w świetle orzecznictwa Trybunału stanowi kluczowy element zasady neutralności podatku obrotowego, stanowi »perspektywę teoretyczną«, która nie może być przedmiotem postępowania dowodowego w postaci opinii biegłego?».

## W przedmiocie pytań prejudycjalnych

- 23 Poprzez pytania prejudycjalne, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 7 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których, po pierwsze, świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej i po drugie, świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej w postaci parku rozrywki podlegają dwóm odrębnym stawkom VAT, obniżonej i podstawowej.
- 24 Zgodnie z art. 96 dyrektywy VAT jednakowa stawka VAT, mianowicie stawka podstawowa określana przez każde państwo członkowskie, ma zastosowanie do dostaw towarów i świadczenia usług. W drodze odstępstwa od tej zasady, na podstawie art. 98 owej dyrektywy, została przewidziana możliwość zastosowania obniżonych stawek VAT. Załącznik III do rzeczonyj dyrektywy wymienia kategorie dostaw towarów i świadczenia usług, do których można zastosować stawki obniżone, o których mowa w art. 98 (wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 25 W odniesieniu do stosowania stawek obniżonych VAT, z zastrzeżeniem poszanowania zasady neutralności podatkowej, na której opiera się wspólny system VAT, do państw członkowskich należy dokładniejsze określenie wśród dostaw towarów i świadczenia usług objętych kategoriami załącznika III do dyrektywy VAT tych, do których ma zastosowanie stawka obniżona (wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 26 W szczególności pkt 7 załącznika III do dyrektywy VAT umożliwia państwom członkowskim stosowanie stawki obniżonej VAT do „wstępu na przedstawienia, do teatrów, cyrków, na targi, do wesołych miasteczek, parków rozrywki, na koncerty, do muzeów, ogrodów zoologicznych, kin, na wystawy oraz podobne imprezy i obiekty kulturalne”.
- 27 Sąd odsyłający zastanawia się w tym względzie nad kwestią, czy wzmiankowanie zarówno „targów”, jak i „wesołych miasteczek i parków rozrywki” w pkt 7 załącznika III może być przywoływane w celu zastosowania różnych stawek VAT, po pierwsze, do świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej, takie jak Phantasialand, a po drugie, do świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej, nawet jeśli zdaniem tego sądu pojęcie „wesołych miasteczek i parków rozrywki” obejmuje obie kategorie przedsiębiorstw.
- 28 Dyrektywa VAT nie zawiera definicji pojęcia „targów” ani pojęcia „wesołych miasteczek i parków rozrywki” w rozumieniu pkt 7 załącznika III, również rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 nie przewiduje żadnej definicji tych pojęć. Ponadto ani dyrektywa VAT, ani rozporządzenie wykonawcze nr 282/2011 nie zawierają odesłania do prawa państw członkowskich w tym względzie, tak że pojęcia te stanowią autonomiczne pojęcia prawa Unii, które należy interpretować w sposób jednolity na jej terytorium (zob. podobnie wyrok z dnia 20 stycznia 2021 r., Finanzamt Saarbrücken, C-288/19, EU:C:2021:32, pkt 39 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 29 W związku z tym, po pierwsze, pojęcia te należy interpretować zgodnie z ich zwyczajowym znaczeniem w języku potocznym, a po drugie, należy dokonać ścisłej wykładni, ponieważ możliwość stosowania stawki obniżonej VAT stanowi odstępstwo od zasady stosowania stawki podstawowej (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Jeśli chodzi o zwyczajowe znaczenie w języku potocznym wyrażeń „wesołego miasteczka, parku rozrywki” i „targu”, jak w istocie zauważyła Komisja w uwagach na piśmie, wyrażenie „wesołe miasteczko i park rozrywki” oznacza zagospodarowany teren z różnymi urządzeniami służącymi do wypoczynku i rozrywki, podczas gdy „targ”, choć zasadniczo również wyposażony w takie urządzenia, charakteryzuje się tym, że odbywa się, choć z pewną regularnością, przez pewien okres.
- 31 Należy również zauważyć, że pkt 7 załącznika III do dyrektywy VAT wyraźnie wymienia zarówno „targi”, jak i „wesołe miasteczka i parki rozrywki”, w związku z czym należy dokonać rozróżnienia pomiędzy tymi dwoma pojęciami.
- 32 Pojęcie „targów” zawiera w sobie zatem usługi świadczone przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki, które prowadzą działalność tymczasowo za pomocą urządzeń niestacjonarnych, podczas gdy pojęcie „wesołych miasteczek i parków rozrywki” obejmuje działalność prowadzoną przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej, która ma trwały charakter.
- 33 Natomiast pojęcia „wesołych miasteczek i parków rozrywki” nie można interpretować w ten sposób, że obejmuje ono świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej, ponieważ pojęcie „targów” nie miałyby już w tym przypadku własnego zakresu zastosowania.
- 34 W tym względzie nie ma znaczenia wskazanie poczynione przez sąd odsyłający na art. 32 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, w którym wyrażenia „targi” i „parki rozrywki” mają w niemieckiej wersji językowej tego przepisu jedynie termin „Freizeitparks” („parki rozrywki”). W rzeczywistości, pomijając okoliczność, że przepis ten wpisuje się w kontekst inny niż stosowanie stawek obniżonych VAT, świadczenie usług, o których mowa w tym art. 32, podlega z konieczności tym samym przepisom, tak że okoliczność, iż w wersji niemieckiej nie dokonano rozróżnienia między targami a parkami rozrywki, jest bez znaczenia.
- 35 Wynika z tego, że zgodnie z art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 7 załącznika III do tej dyrektywy państwo członkowskie może co do zasady stosować stawkę obniżoną VAT do świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej, stosując przy tym stawkę podstawową do świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej w postaci parków rozrywki.
- 36 Niemniej jednak, jak przypomniano w pkt 25 niniejszego wyroku, jeżeli państwo członkowskie zdecyduje się na selektywne stosowanie stawki obniżonej VAT do niektórych szczególnych dostaw towarów lub świadczenia usług znajdujących się w załączniku III do dyrektywy VAT, to będzie ono zobowiązane do przestrzegania zasady neutralności podatkowej (wyrok z dnia 27 czerwca 2019 r., *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in.*, C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 46 i przytoczone tam orzecznictwo).

- 37 Zasada ta sprzeciwia się temu, aby towary lub usługi podobne, które są konkurencyjne wobec siebie, były traktowane odmiennie z punktu widzenia VAT (wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 52; a także z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 47 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem w celu ustalenia, czy towary lub usługi są podobne, należy przede wszystkim uwzględnić punkt widzenia przeciętnego konsumenta. Towary lub usługi są podobne, gdy wykazują analogiczne właściwości i zaspokajają te same potrzeby konsumenta, według kryterium porównywalności w użytkowaniu, i gdy istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego towaru bądź usługi (wyroki: z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 53, 54; a także z dnia 27 czerwca 2019 r., Belgisch Syndicaat van Chiropraxie i in., C-597/17, EU:C:2019:544, pkt 48 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 39 Innymi słowy, chodzi o zbadanie, czy dane towary lub usługi są wzajemnie zastępowalne z punktu widzenia przeciętnego konsumenta. W takim bowiem przypadku stosowanie różnych stawek VAT może wpłynąć na wybór konsumenta, co w konsekwencji wskazuje na naruszenie zasady neutralności podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., AZ, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 33, 34).
- 40 W niniejszej sprawie wydaje się, że spełniona jest pierwsza przesłanka wynikająca z orzecznictwa przedstawionego w pkt 38 niniejszego wyroku, zgodnie z którą towary lub usługi, aby można było uznać je za podobne, muszą mieć podobne właściwości i zaspokajać te same potrzeby konsumenta, na podstawie kryterium porównywalności w użytkowaniu. Sąd odsyłający zauważa bowiem, że usługi świadczone z jednej strony w ramach targu, a z drugiej strony w ramach parku rozrywki mają podobne właściwości, ponieważ w każdym z tych dwóch przypadków konsument korzysta z usług przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki. Ponadto, jeśli chodzi o zaspokajane potrzeby, można założyć wysoki stopień zbieżności, ponieważ sąd ten powołuje się w szczególności, z zastrzeżeniem szerszych informacji, na rozrywkę i rekreację, a także na indywidualne szczęście, poszukiwanie przygód i możliwości nawiązywania kontaktów.
- 41 W odniesieniu do analizy drugiej przesłanki, zgodnie z którą istniejące różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o skorzystaniu z jednego lub drugiego z tych towarów lub świadczenia usług, należy uwzględnić, po pierwsze, różnice dotyczące właściwości danych towarów lub świadczenia usług, jak również ich wykorzystanie, które są w związku z tym nierozdzielnie związane z tymi towarami lub usługami. Ponieważ Trybunał orzekł, że nie należy ograniczać się do uwzględniania pojedynczych usług, należy również wziąć pod uwagę różnice związane z kontekstem, w jakim usługi te są świadczone (zob. podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 55 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 42 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że istotne mogą być, jako kontekst porównywanych świadczeń, różnice związane z ramami prawnymi i systemem prawnym regulującym dane świadczenia (zob. podobnie wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r., TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, pkt 39, 45; a także z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 57–59). Jednakże z orzecznictwa tego nie można wywieść, że różnice inne niż te związane z kontekstem prawnym nie mają znaczenia. Przeciwnie, należy wziąć pod uwagę inne różnice kontekstowe, o ile mogą one wprowadzać rozróżnienie w oczach przeciętnego konsumenta pod względem zaspokojenia jego potrzeb (zob.



podobnie wyrok z dnia 27 lutego 2014 r., *Pro Med Logistik i Pongratz*, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 56 i przytoczone tam orzecznictwo), a zatem mogą wpłynąć na wybór tego konsumenta.

- 43 Ponieważ ocena podobieństwa świadczeń wykonywanych przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki oferowanych w ramach, po pierwsze, parku rozrywki, a po drugie, w ramach targu, ostatecznie należy do sądu krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 31), należy uznać, że dla tej oceny może mieć znaczenie okoliczność, iż w niniejszym przypadku jedno ze świadczeń jest co do zasady stale dostępne, podczas gdy drugie jest dostępne tylko przez kilka dni lub tygodni w ciągu roku. Dla konsumenta, który ma wybór pomiędzy wizytą w parku rozrywki lub na targu, okoliczność, że ten ostatni odbywa się tylko przez ograniczony czas, może być ważny, a nawet decydujący.
- 44 Ponadto, jak podnosi rząd niemiecki, targi lub jarmarki często opierają się na zwyczajach w regionie, a wachlarz oferowanych świadczeń jest bardzo zróżnicowany i ma charakter kulturowy. Jako element dziedzictwa kulturowego mogą one mieć istotną wartość w życiu społecznym. Takie czynniki mogłyby również wpływać na wybór przeciętnego konsumenta, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.
- 45 Ponadto, o ile sąd odsyłający zauważa, że w Niemczech kontekst świadczeń wykonywanych, po pierwsze, w ramach parku rozrywki, a po drugie, w ramach targu, nie charakteryzuje się odrębnymi ramami prawnymi, o tyle z uwag na piśmie rządu niemieckiego wynika, że przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej i przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej nie podlegają tym samym krajowym przepisom prawnym, ponieważ zezwolenie na prowadzenie targu wiąże się z różnymi „przywilejami rynkowymi”, co prowadzi do zwolnienia na czas określony z niektórych normalnie obowiązujących wymogów prawnych, takich jak w szczególności przepisy dotyczące godzin otwarcia. W tym względzie również do sądu odsyłającego należy ustalenie, czy takie różnice – o ile zostaną wykazane – mają wpływ na wybór przeciętnego konsumenta.
- 46 Ponadto w odniesieniu do kwestii, czy w tym kontekście sąd krajowy ma prawo skorzystać z empirycznej opinii biegłego z punktu widzenia przeciętnego konsumenta, czy też ten punkt widzenia stanowi jedynie „perspektywę teoretyczną”, niemożliwą do uchwycenia w drodze gromadzenia dowodów, należy zauważyć, że sąd jest co do zasady w stanie poznać punkt widzenia przeciętnego konsumenta dzięki własnej wiedzy (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r., *Gut Springenheide i Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, pkt 31, 32; a także z dnia 28 stycznia 1999 r., *Sektkellerei Kessler*, C-303/97, EU:C:1999:35, pkt 36).
- 47 Prawo Unii nie stoi jednak na przeszkodzie temu, by sąd krajowy, który doświadczał szczególnych trudności przy dokonywaniu tej oceny, zwrócił się, na warunkach przewidzianych w prawie krajowym, o sporządzenie opinii w celu wyjaśnienia jego wyroku (zob. podobnie wyroki: z dnia 16 lipca 1998 r., *Gut Springenheide i Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, pkt 35, 36; a także z dnia 28 stycznia 1999 r., *Sektkellerei Kessler*, C-303/97, EU:C:1999:35, pkt 37).
- 48 W świetle całości powyższych rozważań na przedstawione pytania należy odpowiedzieć, że art. 98 dyrektywy VAT w związku z pkt 7 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których, po pierwsze, świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej i po drugie, świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej w postaci parku rozrywki

podlegają dwóm odrębnym stawkom VAT, obniżonej i podstawowej, pod warunkiem przestrzegania zasady neutralności podatkowej. Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by sąd odsyłający, w sytuacji gdy napotka szczególne trudności przy weryfikacji przestrzegania zasady neutralności podatkowej, zwrócił się, na warunkach przewidzianych w prawie krajowym, o sporządzenie opinii w celu wyjaśnienia jego wyroku.

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

**Artykuł 98 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej w związku z pkt 7 załącznika III do tej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że nie stoi on na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których, po pierwsze, świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej i po drugie, świadczenia wykonywane przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie stacjonarnej w postaci parku rozrywki podlegają dwóm odrębnym stawkom podatku od wartości dodanej, obniżonej i podstawowej, pod warunkiem przestrzegania zasady neutralności podatkowej. Prawo Unii nie stoi na przeszkodzie temu, by sąd odsyłający, w sytuacji gdy napotka szczególne trudności przy weryfikacji przestrzegania zasady neutralności podatkowej, zwrócił się, na warunkach przewidzianych w prawie krajowym, o sporządzenie opinii w celu wyjaśnienia jego wyroku.**

Podpisy