



## Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 29 czerwca 2023 r. \*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Procedura szczególna dla biur podróży – Zakres stosowania – Konsolidator usług hotelowych nabywający tego rodzaju usługi na własny rachunek i odsprzedający je innym przedsiębiorcom bez usług dodatkowych

W sprawie C-108/22

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) postanowieniem z dnia 26 sierpnia 2021 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 16 lutego 2022 r., w postępowaniu:

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej**

przeciwko

**C. sp. z o.o.** w likwidacji,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: M. Safjan, prezes izby, N. Jääskinen i M. Gavalec (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: A. Rantos,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi, które przedstawili:

- w imieniu rządu polskiego – B. Majczyna, w charakterze pełnomocnika,
  - w imieniu rządu czeskiego – O. Serdula, M. Smolek i J. Vlácil, w charakterze pełnomocników,
  - w imieniu Komisji Europejskiej – Ł. Habiak i J. Jokubauskaitė, w charakterze pełnomocników,
- podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

\* Język postępowania: polski.

## Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 306 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”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej (Polska) (zwanym dalej „organem podatkowym”) a C. sp. z o.o. w likwidacji w przedmiocie stosowania procedury szczególnej podatku od wartości dodanej (VAT) mającej zastosowanie do biur podróży do odsprzedaży przez C. we własnym imieniu usług noclegowych na rzecz innych podatników bez usług dodatkowych.

### Ramy prawne

#### *Prawo Unii*

- 3 Tytuł XII dyrektywy VAT, poświęcony „Procedurom szczególnym”, zawiera rozdział 3, zatytułowany „Procedura szczególna dla biur podróży”, w którym znajduje się art. 306, który stanowi:

„1. 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).

2. Do celów niniejszego rozdziału, organizatorzy wycieczek turystycznych są traktowani jak biura podróży”.

- 4 Artykuł 307 tej dyrektywy przewiduje:

„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”.

- 5 Zgodnie z art. 308 rzeczony dyrektywy:

„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 bezpośrednio korzyści turysty”.

6 Artykuł 309 tejże dyrektywy stanowi:

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

Jeżeli transakcje, o których mowa w akapicie pierwszym, są dokonywane zarówno na terytorium Wspólnoty, jak i poza nią, tylko ta część usługi biura podróży, która dotyczy transakcji dokonywanych poza Wspólnotą, może być zwolniona”.

7 Artykuł 310 dyrektywy VAT stanowi:

„VAT naliczany biuram podróży przez innych podatników z tytułu transakcji, o których mowa w art. 307, i które dokonywane są dla bezpośredniej korzyści turysty, nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w żadnym państwie członkowskim”.

***Prawo polskie***

8 Artykuł 119 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„1. Podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5.

2. Przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą, którą ma zapłacić nabywca usługi, a faktycznymi kosztami poniesionymi przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty; przez usługi dla bezpośredniej korzyści turysty rozumie się usługi stanowiące składnik świadczonej usługi turystyki, a w szczególności transport, zakwaterowanie, wyżywienie, ubezpieczenie.

3. Przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik:

1) (uchylony)

2) działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek;

3) przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

4) (uchylony)

[...]”.

## Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

- 9 Spółka prawa polskiego C., będąca podatnikiem VAT, prowadzi działalność gospodarczą jako „konsolidator usług hotelowych”. W ramach tej działalności spółka ta oferuje swoim klientom, będącym podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą, możliwość dokonywania rezerwacji usług noclegowych w hotelach oraz innych obiektach o podobnej funkcji, znajdujących się na terytorium Polski oraz poza jej granicami.
- 10 Z uwagi na fakt, że C. nie posiada własnej bazy noclegowej, nabywa ona we własnym imieniu i na własny rachunek usługi noclegowe od innych podatników VAT, które następnie odsprzedaje na rzecz swych klientów.
- 11 W zależności od potrzeb i oczekiwań tych klientów zapewnia ona również doradztwo w wyborze miejsca noclegowego oraz pomoc w organizacji podróży. Sąd odsyłający wskazuje jednak, że C. najczęściej świadczy jedynie usługę noclegową. Cena, po której C. dokonuje odsprzedaży pojedynczych usług noclegowych, obejmuje koszt nabycia usługi noclegowej oraz narzut w postaci ceny rezerwacji w celu pokrycia kosztów transakcji.
- 12 W indywidualnej interpretacji prawa podatkowego wydanej w dniu 27 kwietnia 2017 r. organ podatkowy stwierdził, że odsprzedaż usług noclegowych świadczona przez C. nie wchodzi w zakres pojęcia „usługi turystyki”, o których mowa zasadniczo w art. 119 ustawy o VAT, wbrew temu, co podniosła spółka C. Organ ten uznał bowiem zasadniczo, że aby usługę można było uznać za usługę turystyki, powinna ona, jako kompleksowa usługa obejmująca zespół usług obcych i własnych, składać się z więcej niż jednego świadczenia. Tymczasem usługi świadczone przez C. obejmują wyłącznie noclegi, przez co nie mogą stanowić usługi turystyki, ponieważ nie chodzi o taką usługę kompleksową.
- 13 Spółka C. zaskarżyła tę decyzję do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu (Polska), który w wyroku z dnia 16 listopada 2017 r. uznał skargę za zasadną i orzekł, że usługi świadczone przez C. powinny być opodatkowane jako „usługi turystyki” zgodnie z procedurą szczególną przewidzianą w art. 119 ustawy o VAT. Sąd ten oparł swoje rozumowanie na wykładni literalnej i systemowej tego przepisu, a także na fakcie, że dokonuje on transpozycji art. 306 dyrektywy VAT, w związku z czym należy w konsekwencji zastosować w tym zakresie orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.
- 14 Organ podatkowy wniósł skargę kasacyjną na ten wyrok do Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) będącego sądem odsyłającym. Organ ten zarzuca sądowi pierwszej instancji naruszenie art. 119 ust. 1 ustawy o VAT w zakresie, w jakim uznał on, że rozpatrywana usługa nie musi spełniać wymogu kompleksowości, aby można ją było zakwalifikować jako „usługę turystyki”. Zdaniem organu podatkowego usługa noclegowa, oferowana samodzielnie, nie stanowi usługi turystyki i w związku z tym nie może korzystać z procedury szczególnej dla biur podróży przewidującej opodatkowanie VAT w oparciu o marżę.
- 15 Sąd odsyłający, do którego wniesiono tę skargę kasacyjną, uważa, że w celu ustalenia, czy usługa rozpatrywana w postępowaniu głównym jest objęta procedurą szczególną przewidzianą w art. 119 ustawy o VAT, należy zbadać w szczególności art. 306 dyrektywy VAT. W tym względzie sąd odsyłający powołuje się na orzecznictwo Trybunału, z którego wynika w istocie, że procedura szczególna ustanowiona w art. 306–310 dyrektywy VAT ma zastosowanie również do

usług noclegowych sprzedawanych bez świadczeń dodatkowych. Sąd odsyłający uważa zatem, że takie usługi mogą być objęte tą procedurą szczególną, mimo że nie mają kompleksowego charakteru.

- 16 Wskazał on, że wykładnia ta jest zgodna z zasadą neutralności przewidzianą w dyrektywie VAT. Gdyby bowiem odsprzedaż usług noclegowych świadczonych bez usług dodatkowych, w przeciwieństwie do odsprzedaży takich usług wraz ze świadczeniami dodatkowymi, była opodatkowana na zasadach ogólnych, naruszona zostałaby zasada neutralności.
- 17 Sąd odsyłający uważa jednak, że wykładnia rozpatrywanego przepisu dyrektywy VAT dokonana przez Trybunał pozwoliłaby na rozwianie wątpliwości istniejących w zawisłej przed nim sprawie.
- 18 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 306 dyrektywy [VAT] należy tak interpretować, że może on dotyczyć podatnika, który jest konsolidatorem usług hotelowych i nabywa oraz odsprzedaży usługi noclegowe innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, gdy transakcjom tym nie towarzyszą żadne inne usługi dodatkowe?”.

### **W przedmiocie pytania prejudycjalnego**

- 19 Poprzez pytanie prejudycjalne sąd odsyłający dąży w istocie do ustalenia, czy art. 306 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie podatnika polegające na zakupie usług noclegowych od innych podatników i na ich odsprzedaży innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jest objęte procedurą szczególną VAT mającą zastosowanie do biur podróży, mimo że usługom tym nie towarzyszą usługi dodatkowe.
- 20 Na wstępie należy wskazać, że procedura szczególna VAT mająca zastosowanie do biur podróży ustanowiona w art. 306–310 dyrektywy VAT zawiera przepisy specyficzne dla działalności tych biur, stanowiące odstępstwo od wspólnego systemu VAT. W tym kontekście Trybunał orzekł, że jako wyjątek od wspólnego systemu dyrektywy VAT ta procedura szczególna powinna być stosowana wyłącznie w zakresie niezbędnym dla osiągnięcia jej celu (wyrok z dnia 19 grudnia 2017 r., Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, pkt 24, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 21 W tym względzie głównym celem uregulowań składających się na procedurę szczególną VAT mającą zastosowanie do transakcji biur podróży jest uniknięcie trudności, jakie wynikałyby dla podmiotów gospodarczych ze stosowania ogólnych zasad dyrektywy VAT dotyczących transakcji obejmujących świadczenia nabywane od podmiotów trzecich. Ze względu bowiem na mnogość i lokalizację świadczonych usług zastosowanie przepisów ogólnych dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego wywoływałoby praktyczne trudności dla tych przedsiębiorstw – trudności, które mogłyby stanowić przeszkodę dla wykonywania ich działalności (wyroki: z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 14; z dnia 25 października 2012 r., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 19).
- 22 Dokładniej, zgodnie z art. 306 dyrektywy VAT państwa członkowskie stosują tę procedurę 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.

- 23 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że C. jest konsolidatorem usług hotelowych i kupuje usługi noclegowe we własnym imieniu od innych podatników, aby następnie odsprzedać je swoim klientom, będącym podmiotami prowadzącymi działalność gospodarczą. Wynika z tego, że spółka taka jak C. spełnia materialne przesłanki przewidziane w art. 306 dyrektywy VAT, aby móc co do zasady skorzystać ze szczególnej procedury opodatkowania przewidzianej w tym artykule.
- 24 Ponadto należy zauważyć, że w ramach swojej działalności C. dokonuje transakcji identycznych lub co najmniej porównywalnych z transakcjami biura podróży lub organizatora wycieczek turystycznych. Sąd odsyłający wskazał zatem, że w zależności od potrzeb i oczekiwań klientów spółka ta świadczy również okazjonalnie doradztwo w wyborze miejsca noclegowego oraz pomoc w organizacji podróży.
- 25 Należy jednak ocenić, czy świadczenie usług noclegowych jest objęte procedurą szczególną dla biur podróży, jeżeli nie towarzyszą mu usługi dodatkowe.
- 26 W tym względzie z orzecznictwa Trybunału wynika, że wyłączenie z zakresu zastosowania art. 306 dyrektywy VAT usług świadczonych przez biuro podróży na tej tylko podstawie, że obejmują one jedynie zakwaterowanie, prowadziłyby do skomplikowanej procedury podatkowej, w której przepisy stosowane w zakresie VAT uzależnione byłyby od elementów konstytutywnych usług oferowanych na rzecz każdego podróżnego. Taka procedura podatkowa byłaby sprzeczna z celami tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, pkt 25–28 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 27 Wynika z tego, że świadczenie przez biuro podróży zakwaterowania wakacyjnego podlega owej szczególnej procedurze opodatkowania, nawet jeśli usługa ta obejmuje jedynie zakwaterowanie. W tym względzie należy wskazać, że ponieważ samo tylko zapewnienie zakwaterowania wakacyjnego przez biuro podróży wystarcza do tego, aby zastosowanie miała procedura szczególna przewidziana w art. 306–310 dyrektywy VAT, znaczenie innych dostaw lub świadczenia usług, które ewentualnie towarzyszą owej usłudze zakwaterowania, nie może mieć wpływu na kwalifikację prawną omawianej sytuacji, to znaczy na to, że objęta jest ona procedurą szczególną dla biur podróży (zob. podobnie wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, pkt 29–33).
- 28 W konsekwencji Trybunał orzekł, że art. 306–310 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że samo tylko udostępnienie przez biuro podróży obiektu wypoczynkowego wynajmowanego od innych podatników lub też udostępnienie obiektu wypoczynkowego, któremu to udostępnieniu towarzyszą dodatkowe usługi, niezależnie od znaczenia tych usług dodatkowych, stanowią, każde z nich, pojedynczą usługę objętą procedurą szczególną dla biur podróży (wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r., Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, pkt 35).
- 29 W niniejszej sprawie z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że C. sprzedaje usługi noclegowe w hotelach oraz innych obiektach o podobnej funkcji zarówno w Polsce, jak i za granicą. Tymczasem orzecznictwo Trybunału wydane w kontekście świadczenia przez biuro podróży zakwaterowania wakacyjnego, jak wskazano w pkt 26–28 niniejszego wyroku, ma na celu uregulowanie również sytuacji sprzedaży usług zakwaterowania w hotelach i innych obiektach. W tym względzie należy w szczególności sprecyzować, że geograficzne zróżnicowanie

położenia hoteli i obiektów będących przedmiotem tych usług może samo w sobie powodować praktyczne trudności, których uniknięcie ma na celu ta szczególna procedura opodatkowania, zgodnie z orzecznictwem przytoczonym w pkt 21 niniejszego wyroku.

- 30 W świetle powyższych rozważań na zadane pytanie należy odpowiedzieć, iż art. 306 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że świadczenie podatnika polegające na zakupie usług noclegowych od innych podatników i na ich odsprzedaży innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jest objęte procedurą szczególną VAT mającą zastosowanie do biur podróży, mimo że usługom tym nie towarzyszą usługi dodatkowe.

### **W przedmiocie kosztów**

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

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

**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:**

**świadczenie podatnika polegające na zakupie usług noclegowych od innych podatników i na ich odsprzedaży innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą jest objęte procedurą szczególną podatku od wartości dodanej mającą zastosowanie do biur podróży, mimo że usługom tym nie towarzyszą usługi dodatkowe.**

Safjan

Jääskinen

Gavalec

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 29 czerwca 2023 r.

Sekretarz  
A. Calot Escobar

Prezes izby  
M. Safjan