

Sprawa C-406/20**Streszczenie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zgodnie z art. 98 § 1 regulaminu postępowania przed Trybunałem Sprawiedliwości****Data wpływu:**

28 sierpnia 2020 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Finanzgericht Köln (Niemcy)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

25 sierpnia 2020 r.

Strona skarżąca:

Phantasialand

Druga strona postępowania:

Finanzamt Brühl

Przedmiot postępowania głównego

Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 98 ust. 2 w związku z pkt 7 załącznika III – Zgodność różnego opodatkowania targów, wesołych miasteczek i parków rozrywki z prawem Unii – Podobieństwo świadczeń – Postępowanie dowodowe w przedmiocie „punktu widzenia przeciętnego konsumenta”

Przedmiot i podstawa prawna odesłania prejudycjalnego

Wykładnia prawa Unii, art. 267 TFUE

Pytania prejudycjalne

- 1) Czy można powołać się na wymienienie w pkt 7 załącznika III w związku z art. 98 ust. 2 dyrektywy 2006/112/WE 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 działalności w postaci parków rozrywki prowadzonej przez przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki w formie niestacjonarnej i stacjonarnej?
 - 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?

Przywołane przepisy prawa Unii

Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 98 ust. 2 w związku pkt 7 załącznika III

Rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, w szczególności art. 32

Przywołane przepisy prawa krajowego

Umsatzsteuergesetz (ustawa o podatku obrotowym, Niemcy; zwana dalej „UStG”), w szczególności § 12 ust. 2 pkt 7 lit. d)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (rozporządzenie wykonawcze w sprawie podatku obrotowego, Niemcy; zwane dalej „UStDV”), w szczególności § 30

Zwięzłe przedstawienie stanu faktycznego i przebiegu postępowania

- 1 Strona skarżąca należy do najbardziej znanych europejskich parków rozrywki. Osoby odwiedzające ten park rozrywki uzyskują prawo do korzystania z jego urządzeń, nabywając odpłatnie bilet wstępu.
- 2 Strona skarżąca wniosła o opodatkowanie wstępów zgodnie z § 12 ust. 2 pkt 7 lit. d) UStG. W myśl tego przepisu między innymi do świadczeń wykonywanych w ramach działalności wesołych miasteczek i parków rozrywki zastosowanie znajduje obniżona stawka podatku obrotowego wynosząca 7%. Za świadczenia wykonywane w ramach działalności przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki uznaje się zgodnie z § 30 UStDV pokazy,

przedstawienia muzyczne, przedstawienia rozrywkowe lub inne atrakcje na targach, festynach, festynach strzeleckich lub podobnych imprezach. Druga strona postępowania nie uwzględniła wniosku. Do sądu odsyłającego wniesiono skargę na tę decyzję.

Zwięzłe przedstawienie uzasadnienia odesłania

- 3 Sąd odsyłający ma zbadać między innymi to, czy w świetle zasady neutralności podatkowej z punktu widzenia przeciętnego konsumenta opodatkowane zgodnie z przepisami prawa krajowego stawką obniżoną świadczenia wesołych miasteczek i parków rozrywki na targach i podobnych imprezach czasowych są podobne do świadczeń wesołych miasteczek i parków rozrywki działających w formie stacjonarnych parków rozrywki, które są opodatkowane stawką podstawową.
- 4 Niemiecki Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy, Niemcy) orzekł, że różne opodatkowanie podatkiem obrotowym świadczeń przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki na targach oraz świadczeń stacjonarnego parku rozrywki – takiego, jaki prowadzi strona skarżąca – nie narusza zasady neutralności podatkowej.
- 5 W ramach uzasadnienia Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) wyjaśnił, że stacjonarnej i nieograniczonej w czasie działalności przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki nie można uznać za imprezę podobną do festynu. Z punktu widzenia prawa Unii nie ma więc żadnych wątpliwości w tym zakresie. Jeżeli ustawodawca krajowy decyduje się skorzystać z możliwości przewidzianych w poszczególnych punktach załącznika III do dyrektywy 2006/112, nie ma obowiązku wdrażania wskazanych tam poszczególnych punktów w całości. Wobec braku podobieństwa poszczególnych świadczeń nie występuje tu też naruszenie zasady neutralności podatkowej.

W przedmiocie pojęć „targów”, „wesołych miasteczek” i „parków rozrywki”

- 6 Zgodnie z niemieckim brzmieniem pkt 7 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE do usług, do których mogą mieć zastosowanie stawki obniżone zgodnie z art. 98 dyrektywy, należą między innymi wstęp na „targi” („Jahrmärkte”) i do „wesołych miasteczek, parków rozrywki” („Vergnügungsparks”). W wersji angielskiej pojęcia te brzmią odpowiednio „fairs” i „amusement parks”, a w wersji francuskiej – „foires” i „parcs d’attraction”. W art. 32 rozporządzenia wykonawczego nr 282/2011, dotyczącym art. 53 dyrektywy 2006/112/WE, w wersji niemieckiej znalazło się natomiast jedynie pojęcie „Freizeitpark” jako odpowiednik określeń „fairs” i „amusement parks” czy też „foires” i „parcs d’attraction”.
- 7 W języku niemieckim pod pojęciem „Freizeitpark” rozumie się stacjonarną działalność przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki, podczas gdy pojęcie „Vergnügungspark” określa zarówno stałe parki rozrywki,

nazywane wówczas „Freizeitparks”, jak i czasowe parki rozrywki, nazywane „Kirmes” („odpustem”), „Jahrmart” („targiem”) lub „Volksfest” („festywnem”).

- 8 Sąd odsyłający uważa, że wobec przedstawionych komplikacji językowych warto, aby Trybunał wypowiedział się na temat tego, jak należy definiować i odróżniać pojęcia takie jak „targi”, „wesołe miasteczka” i „parki rozrywki” występujące w dyrektywie 2006/112 i rozporządzeniu wykonawczym nr 282/2011.
- 9 Wątpliwe, czy wobec tego, że parki rozrywki mogą być zarówno stacjonarne, jak i niestacjonarne, za przekonujący można uznać argument Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego), zgodnie z którym rozróżnienie między „targami” a „parkami rozrywki” w pkt 7 załącznika III do dyrektywy 2006/112/WE przemawia za dopuszczalnością ich różnego opodatkowania podatkiem obrotowym.

W przedmiocie różnego kontekstu świadczenia

- 10 Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) powołuje się ponadto na to, że świadczenia w ramach stacjonarnej działalności przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki prowadzonej w formie parku rozrywki i świadczenia takich przedsiębiorstw, które prowadzą działalność niestacjonarną na targach, nie mogą być podobne ze względu na ich różny kontekst. Jego zdaniem nie ulega wątpliwości, że kontekst ograniczonego w czasie festynu czy targu, w szczególności również z punktu widzenia świadczeniobiorcy, jest inny niż w przypadku stacjonarnego parku rozrywki.
- 11 Sąd odsyłający wskazuje w tym zakresie, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału (wyrok z dnia 27 lutego 2002 r., Komisja/Francja, C-302/00, EU:C:2002:123, pkt 23) pojęcie podobieństwa świadczenia należy interpretować rozszerzająco.
- 12 Podobnie (wyrok z dnia 10 listopada 2011 r., The Rank Group, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 50) Trybunał orzekł, że uwzględniając specyfikę omawianych sektorów, różnice ram regulacyjnych i systemu prawnego regulującego dostawę towarów lub świadczenie danych usług w określonych wyjątkowych wypadkach jako kontekst świadczeń porównywanych w danej sytuacji mogą stworzyć wykluczające podobieństwo świadczeń rozróżnienie w oczach przeciętnego konsumenta pod względem zaspokojenia jego potrzeb (zob. także wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r., TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, pkt 38, 39, 45 oraz z dnia 27 lutego 2014 r., Pro Med Logistik i Pongratz, C-454/12 i C-455/12, EU:C:2014:111, pkt 52 i nast.).
- 13 Sąd odsyłający ma wątpliwości, czy orzecznictwo to znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie. Kontekst obu świadczeń przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki nie wyróżnia się bowiem – inaczej niż w sprawach rozstrzygniętych przez Trybunał – różnymi prawnymi warunkami ramowymi. Przepisy prawa nie określają bowiem ani w przypadku przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki takiego jak strona skarżąca, ani

w przypadku takich przedsiębiorstw prowadzących działalność na targach, czy mają one pobierać opłaty za bilety wstępu umożliwiające korzystanie ze wszystkich atrakcji, czy też ustalać ceny jednostkowe za korzystanie z każdej atrakcji. Ponadto obowiązuje ta sama norma bezpieczeństwa dotycząca atrakcji zarówno w przypadku parków rozrywki, jak i targów. Co więcej, ani w odniesieniu do przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki prowadzących działalność stacjonarną, ani w odniesieniu do takich przedsiębiorstw prowadzących działalność niestacjonarną przepisy nie określają, o jakiej porze roku mają one świadczyć swoje usługi.

W przedmiocie „punktu widzenia przeciętnego konsumenta” i postępowania dowodowego w tym zakresie

- 14 Bundesfinanzhof (federalny trybunał finansowy) powołuje się ponadto na to, że stopień, w jakim istniejące jego zdaniem różnice między świadczeniami przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki prowadzących działalność stacjonarną w postaci parków rozrywki a świadczeniami takich przedsiębiorstw prowadzących działalność na targach wpływają na decyzję przeciętnego konsumenta o wyborze któregoś z tych świadczeń, nie jest nieznaczny. Z jego wyroku można by wywnioskować, że główna różnica miałaby polegać nie tylko na stacjonarnym charakterze takich świadczeń, lecz również na tym, że stacjonarna i nieograniczona w czasie działalność przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki – w przeciwieństwie do takich przedsiębiorstw jeżdżących od targu do targu – nie służy powszechnej rozrywce ludzi na festynach, a tym samym nie można jej uznać za imprezę podobną do festynu.
- 15 Należy wziąć pod uwagę, że przeciętny konsument również w ocenie Bundesfinanzhof (federalnego trybunału finansowego) w obu przypadkach – zarówno na targach, jak i w parkach rozrywki – korzysta ze świadczeń przedsiębiorstwa z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki. W przypadku odwiedzin w parku rozrywki przeciętny konsument ma, co prawda, do czynienia wyłącznie z jednym przedsiębiorstwem z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki, podczas gdy na targach będzie to wiele takich przedsiębiorstw – występują więc wyraźne różnice, jeśli chodzi o dostępność geograficzną i czasową, a także otoczenie. Z orzecznictwa Trybunału (wyroki: z dnia 10 listopada 2011 r., *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 47 i z dnia 17 lutego 2005 r., *Linneweber i Akritidis*, C-453/02 i C-462/02, EU:C:2005:92, pkt 29, 30) wynika jednak, że aspekty te, które należy odróżnić od kontekstu prawnego świadczenia, nie powinny wykazywać znaczenia dla porównywalnego charakteru świadczeń.
- 16 Zakładając, że kontekst świadczeń w ramach niestacjonarnej działalności przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki na targach i stacjonarnej działalności takich przedsiębiorstw, do której zalicza się park rozrywki strony skarżącej, nie wykazuje różnic, w ocenie sądu odsyłającego istotne jest to, jakie potrzeby zaspokajają się z punktu widzenia dzisiejszego

przeciętnego konsumenta z jednej strony na targu, a z drugiej w parku rozrywki lub też w równym stopniu na targu i w parku rozrywki.

- 17 Po wyjaśnieniu tych potrzeb należałoby ustalić, czy świadczenia przedsiębiorstw z branży wesołych miasteczek i parków rozrywki na targach i w parkach rozrywki spełniają te same potrzeby przeciętnego konsumenta, w świetle kryterium podobieństwa i porównywalności w użytkowaniu, oraz czy istniejące ewentualnie różnice nie wpływają w znaczący sposób na decyzję przeciętnego konsumenta o tym, czy wybierze świadczenia na targu, czy w parku rozrywki (wyroki: z dnia 10 listopada 2011 r., *The Rank Group*, C-259/10 i C-260/10, EU:C:2011:719, pkt 44, z dnia 11 września 2014 r., *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, pkt 25 i z dnia 9 listopada 2017 r., *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, pkt 31).
- 18 Sąd odsyłający uważa, że jest w stanie to zrobić tylko na podstawie opinii biegłego, ponieważ jego własna znajomość przedmiotu nie jest wystarczająca, aby znać potrzeby przeciętnej osoby odwiedzającej targ i park rozrywki w takim zakresie, w jakim jest to konieczne.
- 19 Wątpliwości budzi jednak to, czy sąd odsyłający jest uprawniony, aby przeprowadzić w tym zakresie postępowanie dowodowe. *Bundesfinanzhof* (federalny trybunał finansowy) – inaczej niż *Bundesverwaltungsgericht* (federalny sąd administracyjny) zgodnie z Trybunałem (wyrok z dnia 16 lipca 1998 r., *Gut Springenheide i Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, pkt 14, 15, 35) – orzekł bowiem, że nie ma potrzeby przeprowadzania postępowania dowodowego w drodze badań empirycznych dotyczących „punktu widzenia przeciętnego konsumenta” w odniesieniu do dwóch świadczeń w związku z zasadą neutralności podatku obrotowego, ponieważ chodzi przy tym jedynie o „perspektywę teoretyczną”.
- 20 Pojęcie „perspektywy teoretycznej” nie jest jednak zrozumiałe dla izby wydającej niniejsze postanowienie. Jeżeli ma ono oznaczać, że „punkt widzenia przeciętnego konsumenta” jest zobiektywizowanym pojęciem konsumenta podlegającym wyłącznie wykładni prawnej, nie da się wyjaśnić, dlaczego wydaje się, że ostatecznie „punktem widzenia przeciętnego konsumenta” – kiedy trzeba go określić w ramach badania zasady neutralności podatku obrotowego w danej sprawie – staje się punkt widzenia sądów ds. finansowych czy też *Bundesfinanzhof* (federalnego trybunału finansowego) (zob. w tej kwestii wyrok z dnia 19 grudnia 2019 r., *Segler-Vereinigung Cuxhaven*, C-715/18, EU:C:2019:1138, pkt 37).