

POSTANOWIENIE

Dnia 26 sierpnia 2021 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Roman Wiatrowski
Sędzia NSA	Hieronim Sęk
Sędzia NSA	Marek Kołaczek
Protokolant	Marek Kleszczyński

po rozpoznaniu w dniu 26 sierpnia 2021 r.

na rozprawie w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu

z dnia 16 listopada 2017 r. sygn. akt I SA/Wr 814/17

w sprawie ze skargi C. sp. z o. o. we W. (obecnie w likwidacji)

na interpretację indywidualną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej

z dnia 27 kwietnia 2017 r. nr [....]

w przedmiocie podatku od towarów i usług

postanawia:

- 1) na podstawie art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana z 2012 r. - Dz. Urz. U.E. z dnia 26 października 2012 r. Nr C 326 s. 1 i nast.) skierować do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej następujące pytanie prejudycjalne:

"Czy art. 306 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1, ze zm.) należy tak interpretować, że może on dotyczyć podatnika, który jest konsolidatorem usług hotelowych i nabywa oraz odsprzedaje usługi noclegowe innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą, gdy transakcjom tym nie towarzyszą żadne inne usługi dodatkowe?",



2) na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, ze zm.) zawiesić postępowanie w sprawie do czasu rozstrzygnięcia przedstawionego wyżej pytania prejudycjalnego.



Na oryginale własnoręczne podpisy
Za zgodność z oryginałem
Karolina Latańska
Starszy inspektor sądowy

UZASADNIENIE

I. Ramy prawne

1. Regulacje unijne.

Przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE seria L z 2006 r. Nr 347/1 ze zm.; dalej dyrektywa 112):

Artykuł 306

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.

Artykuł 307

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.

Artykuł 308

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.

Artykuł 309

Sygn. akt I FSK 329/18

Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innym podatnikom są dokonywane przez takie osoby poza Wspólnotą, 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.

Artykuł 310

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.

1.2 Regulacje krajowe:

Przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685, dalej ustawa o VAT).

Art. 119. [Usługi turystyki]

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).

3a. Podatnicy, o których mowa w ust. 3, są obowiązani prowadzić ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 3, z uwzględnieniem kwot wydatkowanych na nabycie towarów i usług od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, oraz posiadać dokumenty, z których wynikają te kwoty.

4. Podatnikom, o których mowa w ust. 3, nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwoty podatku naliczonego od towarów i usług nabytych dla bezpośredniej korzyści turysty.

5. W przypadku gdy przy świadczeniu usługi turystyki, oprócz usług nabywanych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, podatnik wykonuje we własnym zakresie część świadczeń w ramach tej usługi, zwanych dalej "usługami własnymi", odrębnie ustala się podstawę opodatkowania dla usług własnych i odrębnie w odniesieniu do usług nabytych od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty. W celu określenia podstawy opodatkowania dla usług własnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 29a.

6. W przypadkach, o których mowa w ust. 5, podatnik obowiązany jest do wykazania w prowadzonej ewidencji, jaka część należności za usługę przypada na usługi nabyte od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty, a jaka na usługi własne.

7. Usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0%, jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone poza terytorium Unii Europejskiej.

8. Jeżeli usługi nabywane od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty są świadczone zarówno na terytorium Unii Europejskiej, jak i poza nim, to usługi turystyki podlegają opodatkowaniu stawką podatku w wysokości 0% tylko w części, która dotyczy usług świadczonych poza terytorium Unii Europejskiej.

9. Przepisy ust. 7 i 8 stosuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentów potwierdzających świadczenie tych usług poza terytorium Unii Europejskiej.

II. Stan faktyczny sprawy i postępowanie przed organami podatkowymi i sądami krajowymi.

1. Istota sporu w sprawie zawisłej przed sądem pytającym dotyczy możliwości zastosowania szczególnej procedury "VAT marża" określonej w przepisie art.

119 ustawy o VAT do odsprzedaży przez Skarżącego usług noclegowych, niezupelnionych o świadczenia dodatkowe, nabytych uprzednio we własnym imieniu od innych podatników.

2. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przedstawiono następujący stan faktyczny:

Wnioskodawca będący czynnym podatnikiem podatku VAT, jest tzw. konsolidatorem usług hotelowych. W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka oferuje możliwość dokonywania rezerwacji usług noclegowych w hotelach oraz innych obiektach o podobnej funkcji znajdujących się na terytorium Polski jak i poza granicami kraju. Z uwagi na fakt, że Spółka nie posiada własnej bazy noclegowej, Spółka we własnym imieniu i na własny rachunek nabywa usługi noclegowe od innych podatników, które są następnie odsprzedawane przez Spółkę na rzecz jej klientów. Usługi noclegowe odsprzedawane przez Spółkę mieszczą się w grupowaniu 55 PKWiU 2008. Klientami Spółki są podmioty prowadzące działalność gospodarczą. Spółka nie prowadzi sprzedaży usług noclegowych tzw. klientom detalicznym. W zależności od potrzeb i oczekiwań klientów, Spółka zapewnia również klientom doradztwo w wyborze miejsca noclegowego oraz pomoc w organizacji podróży. Najczęściej jednak, dokonując rezerwacji i odsprzedaży usługi noclegowej, Spółka nie świadczy na rzecz klienta usług dodatkowych w postaci świadczenia usług informacji turystycznej czy też doradztwa turystycznego. W takim przypadku klient zainteresowany jest bowiem nabyciem wyłącznie usługi noclegowej. Cena, po jakiej Spółka dokonuje odsprzedaży pojedynczych usług noclegowych, obejmuje koszt nabycia usługi noclegowej oraz narzut (zarobek) Spółki w postaci opłaty transakcyjnej za dokonanie rezerwacji.

3. Mając na uwadze powyższy opis, Skarżąca zadała następujące pytanie:

Czy odsprzedaż przez Spółkę usług noclegowych, niezupelnionych o świadczenia dodatkowe, nabytych uprzednio we własnym imieniu od innych podatników, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT jako usługa turystyki według szczególnej procedury "VAT marża" na podstawie regulacji art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług.

4. Zdaniem wnioskodawcy odsprzedaż przez Spółkę samodzielnych usług noclegowych, tj. niezupelnionych o świadczenia dodatkowe, nabytych uprzednio we własnym imieniu od innych podatników, podlega opodatkowaniu

jako usługa turystyki zgodnie z art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług, tj. w systemie "VAT marża".

5. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 kwietnia 2017 r. uznał stanowisko Wnioskodawcy za nieprawidłowe.

W uzasadnieniu wskazał, że usługa turystyki to kompleksowa usługa świadczona na rzecz turysty, która obejmuje swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć, wobec tego za usługi turystyki należy zdaniem organu uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzw. kompleksowym programem imprez). Organ zwrócił przy tym uwagę, że katalog usług składających się na usługę turystyczną świadczoną przez organizatora ma charakter otwarty, przy czym konkretna czynność, dla uznania jej za usługę, winna zmierzać do zaspokojenia określonej potrzeby zamawiającego. Zdaniem organu, nabycie tych usług i towarów, które zaspokajają potrzeby i oczekiwania turysty, będzie w przypadku wykonywania usług turystyki stanowić element kalkulacyjny do określenia marży.

W ocenie organu, usługa turystyki, o której mowa w art. 119 ustawy o VAT to świadczenie, na które składa się szereg usług obcych i własnych takich jak np. hotel, wyżywienie, transport, mających na celu zorganizowanie pobytu klientowi poza miejscem jego zamieszkania i które są ze sobą ściśle powiązane, tworząc w aspekcie gospodarczym jedną całość. Zatem za usługi turystyki należy zdaniem organu uznać zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (kompleksowym programem imprez). Organ zacytował końcowo definicję usług turystycznych znajdującą się w u.o.u.t., podając, że zgodnie z tą definicją usługi turystyczne to m.in. usługi hotelarskie. Z powyższego organ wyciągnął następnie wniosek, że aby daną usługę uznać za usługę turystyki, powinna ona być usługą składającą się z więcej niż jednego świadczenia. Natomiast usługa hotelarska obejmująca nocleg, ewentualnie śniadanie, nie stanowi zdaniem organu usługi turystyki, ponieważ nie stanowi ona usługi kompleksowej, na którą składałyby się liczne świadczenia.

6. Sąd pierwszej instancji uznał skargę za zasadną. W ocenie Sądu, wbrew twierdzeniom organów podatkowych odsprzedaż usługi noclegowych zalicza

się do szerszej kategorii usług turystyki w związku z czym będzie on podlegał opodatkowaniu według procedury „VAT-marża”.

Sąd wskazał, że sposób opodatkowania usług turystycznych został uregulowany w art. 119 ustawy o VAT. Przepis ten stanowi implementację art. 306 Dyrektywy 112. Przepisy te przewidują obligatoryjne stosowanie procedury VAT marża do usług turystycznych. Stosowanie tej procedury wyłącza możliwość odliczania podatku naliczonego z tytułu wchodzących w skład usługi turystycznej usług nabywanych dla bezpośredniej korzyści turysty. Sąd odwołał się także do orzecznictwa TSUE.

Sąd podniósł jednocześnie, że również w krajowej judykaturze i w doktrynie wyrażono pogląd, że w praktyce za usługi turystyki, mogące podlegać opodatkowaniu marżą, uznaje się usługi hotelowe, nawet w sytuacji, gdy są one świadczone bez usług dodatkowych związanych z organizacją czasu wypoczynku (por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 59/09, CBOSA, A. Bartosiewicz, Komentarz do art. 119 ustawy o podatku od towarów i usług, LEX, 2013, wyd. VII).

W ocenie Sądu, przy interpretacji wyrażenia "usługi turystycznej" zasadne jest także odwołanie się do zasad wykładni językowej, a także, w celu wzmocnienia jej wyniku, sięgnięcie do wykładni systemowej. W tym kontekście wskazał, że Zgodnie z definicją pojęcia turystyki zawarta w Słowniku języka polskiego rozumieć należy zorganizowane zbiorowe lub indywidualne wyjazdy poza miejsce stałego zamieszkania, wędrowniki po obcym terenie, mające cele krajoznawcze lub będące formą czynnego wypoczynku (por. "Słownik języka polskiego" pod red. prof. M. Szymczak, Wydawnictwo PWN, 2005 r.) Skoro zatem celem usługi noclegowej jest zaspokojenie podstawowych potrzeb bytowych osób czasowo pozostających poza miejscem stałego zamieszkania, to świadczenie takiej usługi jest formą świadczenia usług turystycznych.

Z powyższych względów Sąd podzielił pogląd Skarżącej, że w realiach opisanych we wniosku o wydanie interpretacji, sprzedawane przez Spółkę usługi hotelowe, jako samodzielna usługa, będą opodatkowane w systemie VAT-marża.

7. Od powyższego wyroku organ podatkowy złożył skargę kasacyjną, w której zarzucił naruszenie następujących przepisów:

art. 119 ust. 1 u.p.t.u. poprzez błędną wykładnię pojęcia „usługi turystyki”, co doprowadziło do przyjęcia, że do kwalifikacji prawnej danej usługi jako usługi turystyki, nie jest konieczne spełnienie wymogu kompleksowości i w konsekwencji przyjęciu, że usługa noclegowa zalicza się do szerszej kategorii usług turystycznych opodatkowanych szczególną procedurą na zasadach marży, gdy tymczasem w rzeczywistości pojedyncza samodzielnie świadczona usługa noclegowa nie stanowi usługi turystyki (na którą składałyby się liczne świadczenia), a co za tym idzie nie można korzystać z opodatkowania na szczególnych zasadach marży.

III. Powody wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym.

8. Sąd pytający wskazuje, że istota sporu w sprawie przed sądem pytającym dotyczy tego ustalenia, czy do kwalifikacji prawnej danej usługi, jako usługi turystyki, która na podstawie art. 119 ust. 1 ustawy o podatku VAT podlega szczególnej procedurze opodatkowania VAT – marża, konieczne jest spełnienie wymogu kompleksowości i w konsekwencji czy nabyta od innych podatników we własnym imieniu, a następnie odsprzedana usługa noclegowa, nieuzupełniona o świadczenia dodatkowe może stanowić usługę turystyki.

W rozpoznawanej sprawie zdaniem organu interpretacyjnego, pod tym pojęciem należy rozumieć wyłącznie usługi o charakterze kompleksowym świadczone na rzecz turysty, które obejmują swym zakresem częściowe usługi, bez których dana impreza turystyczna nie mogłaby się odbyć. Organ za usługi turystyki uznał zorganizowane lub indywidualne wyjazdy wypoczynkowe połączone z rekreacją i rozrywką (tzn. kompleksowym programem imprez), stwierdzając tym samym, że aby daną usługę uznać za usługę turystyki, powinna ona być usługą składającą się z więcej niż jednego świadczenia. Zdaniem organu, skoro Skarżący oprócz usług noclegowych nie świadczył żadnych dodatkowych usług, to taka usługa nie stanowi usługi turystyki rozumianej jako kompleksowa.

Natomiast w ocenie Skarżącej, odsprzedaż samodzielnych usług noclegowych, tj. nieuzupełnionych o świadczenia dodatkowe, nabytych uprzednio we własnym imieniu od innych podatników, podlega opodatkowaniu jako usługa turystyki zgodnie z art. 119 ustawy o VAT.

9. Odpowiedź na powyższe pytanie sprowadza się do przesądzenia prawidłowej wykładni przepisów art. 119 ust. 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że podstawą opodatkowania przy wykonywaniu usług turystyki jest kwota marży pomniejszona o kwotę należnego podatku, z zastrzeżeniem ust. 5. W myśl art. 119 ust. 2 tej ustawy, przez marżę, o której mowa w ust. 1, rozumie się różnicę między kwotą należności, którą ma zapłacić nabywca usługi, a ceną nabycia przez podatnika 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. Z kolei, art. 119 ust. 3 stanowi, że przepis ust. 1 stosuje się bez względu na to, kto nabywa usługę turystyki, w przypadku gdy podatnik: - działa na rzecz nabywcy usługi we własnym imieniu i na własny rachunek; - przy świadczeniu usługi nabywa towary i usługi od innych podatników dla bezpośredniej korzyści turysty.

Łączne spełnienie wszystkich wymienionych przesłanek przesądza o obligatoryjności zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marżą usług turystyki. Aby usługa świadczona przez podatnika mogła być opodatkowana na zasadach marży, podatnik świadcząc taką usługę musi działać na rzecz klienta we własnym imieniu i na własny rachunek i dokonywać od podatnika podatku od towarów i usług nabyć towarów lub usług dla bezpośredniej korzyści turysty.

10. Sąd pytający pragnie zaznaczyć, że ustawa o podatku od towarów i usług nie zawiera definicji wyrażenia „usługa turystyki”. W związku z tym, w celu ustalenia zakresu usług opodatkowanych procedurze VAT marża, zasadne jest sięgnięcie do treści przepisów art. 306 Dyrektywy 2006/112/WE (poprzednio - art. 26 Szóstej Dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku; Dz.U.UE.L.77.145.1 z późn. zm.), zawierające regulacje art. 119 ust. 1 i 2 ustawy o VAT dotyczące opodatkowania usług turystyki.

W art. 306 ust. 1 Dyrektywy 112 na państwa członkowskie nałożony został obowiązek stosowania procedury szczególnej VAT 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.

11. Zauważyć należy, że o ile w art. 26 VI Dyrektywy posłużono się pojęciem "usługi turystyczne", o tyle w art. 306 i nn. Dyrektywy 112 pojęcie to już nie występuje. W obu natomiast przepisach mowa jest o usługach świadczonych przez biura turystyczne oraz organizatorów wycieczek turystycznych. VI Dyrektywa określa unormowanie art. 26 jako "specjalny system dla biur podróży", natomiast Dyrektywa 112 Rozdział 3 tytułuje "procedura szczególna dla biur podróży". Obie więc Dyrektywy przypisują system VAT-marża podmiotom świadczącym określone usługi.

12. Sąd pytający wskazuje, że w celu określenia, czy jedna transakcja złożona, powinna zostać zakwalifikowana, jako dostawa towarów, czy jako świadczenie usług, należy zidentyfikować jej elementy dominujące.

Stanowisko to znajduje potwierdzenie w wyrokach TSUE z dnia 22 października 1998 r. w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin oraz wyroku z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays (zapadłych na tle poprzednio obowiązującej dyrektywy),, z których wynika, iż w przypadku usług kompleksowych składających się z kilku czynności wszystkie te czynności czy świadczenia stanowią jednolite świadczenie dla celów VAT, pod warunkiem że czynności te w aspekcie gospodarczym tworzą jedną całość i rozdzielenie ich miałyby sztuczny charakter.

Z powyższych orzeczeń Trybunału wynika, że w każdym przypadku, w którym zachodzą wątpliwości, czy określoną transakcję składającą się z zespołu świadczeń i czynności należy traktować jako dostawę, czy jako usługę, należy rozpatrywać indywidualnie, badając konkretne okoliczności spornego przypadku.

13. W wyroku w sprawach połączonych C-308/96 i C-94/97 Trybunał zwrócił również uwagę, że podmiotu prowadzącego hotel nie można niejako "z urzędu" uznawać za świadczącego usługi turystyczne, jeżeli oferuje wyłącznie usługę hotelową, a nie usługę kompleksową, której jednym z elementów jest nocleg. Trybunał orzekł także, że art. 26 VI Dyrektywy ma zastosowanie

również do tych podmiotów, które nie są formalnie biurami podróży, ale oferują zorganizowany wypoczynek we własnym imieniu i w tym celu nabywają usługi od innych podatników. Zdaniem Trybunału, powyższy przepis ma zastosowanie do podatnika będącego właścicielem hotelu, który w zamian za cenę obejmującą pakiet usług w sposób ciągły oferuje swoim klientom, poza zakwaterowaniem, również np. transport oraz wycieczki autokarowe, gdy usługi transportowe nabywane są od innego podatnika.

14. Zwrócić należy uwagę, że przy rozstrzygnięciu o zasadach opodatkowania kiedy w warunkach opisanych w art. 119 ustawy o VAT umożliwia turystom nabywanie usługi hotelowej niepołączonej z innymi usługami, istotne znaczenie ma wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 26 września 2013 r. w sprawie C-193/11 Komisja przeciwko Polsce Trybunał wyjaśnił w nim, że procedura marży służy równoważonemu podziałowi wpływów pochodzących z poboru tego podatku pomiędzy państwa członkowskie. Wskazując na art. 307 dyrektywy 2006/112/WE Trybunał podkreślił, że 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 stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi. W efekcie państwo członkowskie, w którym następuje konsumpcja danej usługi (np. świadczona przez prowadzącego hotel) uzyskuje wpływy z VAT z tego tytułu, a wpływy z marży biura podróży, które taką usługę sprzedaje turyście – uzyskuje państwo siedziby biura podróży.

15. Wskazany problem powinien zostać również oceniony w świetle wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-552/17 Alpenchalets Resorts GmbH, z którego wynika konieczność opodatkowania usług turystycznych w ramach systemu VAT-marża (nawet, jeśli polegałyby jedynie na zakwaterowaniu gości w apartamentach i domach wakacyjnych).

Jak bowiem orzekł Trybunał w pkt 1 sentencji: "Artykuły 306-310 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 samo tylko udostępnienie przez biuro podróży obiektu wypoczynkowego najmowanego 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".

W pkt 25 wyroku Trybunał, nawiązując do pkt 23 i 24 wyroku z 12 listopada 1992 r., w sprawie C-163/91 *Beheermaatschappij Van Ginkel Waddinxveen BV & others v. Inspecteur der Omzetbelasting*, argumentował, że "(...) samo tylko świadczenie usługi zakwaterowania przez biuro podróży może być objęte procedurą szczególną. W rzeczywistości bowiem w odpowiedzi na potrzeby klientów biura podróży oferują formuły wakacyjne i bardzo zróżnicowane podróże umożliwiające podróżnym połączenie na określonych przez niego warunkach usług transportowych, zakwaterowania i wszelkich innych usług, jakie mogą świadczyć owi przedsiębiorcy. Wyłączenie z zakresu zastosowania art. 306 szóstej dyrektywy usług świadczonych przez biuro podróży na tej tylko podstawie, że obejmują one jedynie zakwaterowanie, prowadziłoby do skomplikowanego systemu podatkowego, w którym stosowane przepisy w zakresie VAT uzależnione byłyby od elementów konstytutywnych usług świadczonych na rzecz każdego podróżnego. Taki system podatkowy byłby sprzeczny z celami tej dyrektywy".

W pkt 33 wyroku podniesiono natomiast, że "Ponieważ samo tylko zapewnianie zakwaterowania w obiekcie wypoczynkowym przez biuro podróży wystarcza do tego, aby zastosowanie miała procedura szczególna przewidziana w art. 306–310 dyrektywy, 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".

16. Jednocześnie w orzecznictwie krajowym zauważa się, iż odsprzedaż samodzielnej usługi noclegowej (hotelowej) podlega opodatkowaniu według szczególnej procedury VAT marża (np. wyrok WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 28 kwietnia 2009 r. sygn. akt I SA/Gd 59/09, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 26/15).

17. Przedstawione poglądy potwierdzają, że usługa turystyki w rozumieniu art. 119 ustawy o VAT nie musi mieć charakteru kompleksowego, tj. łączyć się z inną usługą. Pogląd ten znajduje bowiem uzasadnienia w przepisach prawa, w tym art. 307 Dyrektywy 112. Regulacja tego przepisu nie służy identyfikacji usługi świadczonej przez biuro podróży na rzecz turysty jako świadczenia kompleksowego, lecz odnosi się do sposobu traktowania, na potrzeby opodatkowania, tych usług jako pojedynczej usługi (bez względu na ich skład) opodatkowanej w systemie marży.
18. Sąd występujący z pytaniem prejudycjalnym wskazuje, że w ramach fundamentalnej zasady systemu VAT wyrażonej w art. 168 dyrektywy VAT jaką jest zasada neutralności, niedopuszczalna jest sytuacja, w której pewne usługi opodatkowane są na zasadach ogólnych podczas gdy konkurencyjne do nich usługi opodatkowane są z zastosowaniem uproszczonej metody VAT marża. Mogłoby zatem dojść do naruszenia zasady neutralności, w której odsprzedaż usług noclegowych bez żadnych dodatkowych usług byłaby opodatkowana na zasadach ogólnych, natomiast odsprzedaż tej samej usługi noclegowej uzupełnionej o świadczenie dodatkowe korzystałaby z zastosowania uproszczonej metody VAT marża.
19. Uzyskanie stanowiska TSUE w zakresie stosowania art. 306 Dyrektywy 2006/112/WE, w zakresie objętym sformułowanym pytaniem, pozwoli na rozstrzygnięcie wątpliwości związanych ze stosowaniem procedury szczególnej VAT marża dla usług hotelowych, którym to transakcjom nie towarzyszą inne dodatkowe świadczenia. Ocena zasadności zarzutów przedmiotowej skargi kasacyjnej wiąże się bowiem z koniecznością dokonania wykładni ww. przepisu Dyrektywy.
20. Powyższe wątpliwości, związane z interpretacją art. 306 dyrektywy 2006/112/WE uzasadniają zwrócenie się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z przedstawionym na wstępie pytaniem prejudycjalnym.
21. Z tych względów Sąd krajowy, na podstawie art. 267 TFUE, orzekł jak w pkt 1 sentencji niniejszego postanowienia.
22. W związku z przedstawionymi pytaniem prejudycjalnym Naczelny Sąd Administracyjny zawiesił postępowanie kasacyjne na podstawie art. 124 § 1 pkt 5 p.p.s.a.

