



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHAŁA BOBEKA
przedstawiona w dniu 5 września 2018 r.¹

Sprawa C-422/17

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej
przeciwko
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Naczelny Sąd Administracyjny (Polska)]

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Zaliczki – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego – Procedura szczególna dla biur podróży – Ustalanie marży – Faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży

I. Wprowadzenie

1. Skarpa Travel sp. z o.o. z siedzibą w Krakowie (zwana dalej „Skarpą”) jest biurem podróży. Skarpa otrzymuje od swoich klientów zaliczki, które mogą obejmować nawet 100% ceny, jaką klienci są zobowiązani zapłacić. Zgodnie z ogólnymi przepisami Unii Europejskiej dotyczącymi podatku od wartości dodanej (VAT) w przypadku wpłaty zaliczki przed wykonaniem usługi VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od jej wysokości.
2. Jednocześnie usługi świadczone przez Skarpę podlegają w zakresie przepisów o VAT procedurze szczególnej dla biur podróży. Zgodnie z tą procedurą Skarpa pobiera VAT od swojej marży. W momencie otrzymywania zaliczek ostateczna marża Skarpy nie jest jednak jeszcze znana – dokładna wysokość kwot, jakie Skarpa będzie wypłacać swoim dostawcom, może nie być jeszcze ustalona lub może podlegać zmianom.
3. Skarpa i krajowe organy skarbowe nie zgadzają się co do dokładnego momentu powstania obowiązku podatkowego w przypadku VAT od usług turystycznych. Skarpa uważa, że VAT staje się wymagalny w momencie, kiedy znana jest ostateczna wysokość marży. Minister Finansów jest natomiast zdania, że podatek VAT jest wymagalny już w momencie wpłaty zaliczki.
4. W tym kontekście Naczelny Sąd Administracyjny (Polska) zwraca się zasadniczo z pytaniem, czy *ogólna* zasada dotycząca wymagalności VAT w wypadku zaliczek stosuje się do usług objętych *szczególną* procedurą VAT marża przewidzianą dla usług turystycznych. Jeżeli tak jest, sąd odsyłający pragnie się dowiedzieć, od jakiej kwoty należy pobrać VAT, jeżeli ostateczna wysokość marży może zostać określona dopiero po wpłacie zaliczki.

¹ Język oryginału: angielski.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

5. Artykuł 63 dyrektywy 2006/112/WE² (zwanej dalej „dyrektywą VAT”) stanowi, że „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”.

6. Artykuł 65 tej dyrektywy stanowi, że „[w] przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usług, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

7. Ponadto – w drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65 – art. 66 dyrektywy VAT daje państwom członkowskim możliwość postanowienia, że VAT staje się wymagalny w jednym z trzech różnych terminów.

8. Artykuły 306–310 dyrektywy VAT zawierają przepisy dotyczące procedury szczególnej dla biur podróży. Artykuły 306–308 brzmią następująco:

„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”.

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

B. Obowiązujące przepisy prawa krajowego

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011, nr 177, poz. 1054, ze zmianami, zwana dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„Artykuł 19a ust. 8

Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, wkład budowlany lub mieszkaniowy przed ustanowieniem spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego lub lokalu o innym przeznaczeniu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty, z zastrzeżeniem ust. 5 pkt 4.

[...]

Artykuł 119

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”.

10. Z treści postanowienia odsyłającego wynika, że Polska skorzystała z art. 66 dyrektywy VAT i stosowała zasadę szczególną do zaliczek za usługi turystyczne³. Na rozprawie rząd polski potwierdził, że z dniem 1 stycznia 2014 r. ustawa zawierająca tę zasadę została uchylona, a odnośne przepisy nie zostały najwyraźniej zastąpione żadnymi innymi przepisami szczególnymi dotyczącymi usług turystycznych⁴.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

11. Skarpa jest biurem podróży. Jej usługi są objęte procedurą szczególną dla biur podróży (zwaną dalej „procedurą szczególną dla biur podróży”) przewidzianą w art. 306–310 dyrektywy VAT oraz art. 119 ustawy o VAT. Nie mając pewności co do momentu, kiedy VAT staje się wymagalny w wypadku zaliczek otrzymywanych przez biura podróży, Skarpa zwróciła się do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w tej kwestii.

12. Zdaniem Skarpy VAT powinien stawać się wymagalny w wypadku świadczonych przez nią usług dopiero wtedy, kiedy spółka może określić ostateczną wysokość marży. Minister Finansów uznał natomiast, że VAT staje się wymagalny w momencie dokonania wpłaty zaliczki, pod warunkiem że płatność dokonywana jest w odniesieniu do konkretnej, jasno określonej usługi. Aby w tym momencie określić marżę/podstawę opodatkowania, Skarpa powinna wziąć pod uwagę przewidywane koszty, a w późniejszym czasie – w razie potrzeby – dokonać odpowiednich korekt.

³ Tak wydaje się wynikać z art. 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 4 kwietnia 2011 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2013, poz. 247).

⁴ Na rozprawie rząd polski wyjaśnił, że zmiana ta była odpowiedzią na wyrok z dnia 16 maja 2013 r., TNT Express Worldwide (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa zaskarżyła interpretację indywidualną wydaną przez Ministra Finansów przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie. Uznając tę interpretację za nieprawidłową i uchylając ją, wspomniany sąd stwierdził, że VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, kiedy marża jest już znana – jakiegokolwiek inne rozwiązanie powodowałoby bowiem niedopuszczalną modyfikację ustawowych zasad ustalania podstawy opodatkowania, ponieważ nie można by wtedy brać pod uwagę „rzeczywistej marży”, a podstawa opodatkowania opierałaby się na szacunkach, których wykorzystanie powinno być ograniczone do ściśle określonych przypadków. Korekty deklaracji podatkowych powinno dokonywać się w sytuacji wyjątkowej, nie może ona stanowić zasady.

14. Minister Finansów odwołał się od tego orzeczenia do Naczelnego Sądu Administracyjnego, tj. sądu odsyłającego. Sąd ten nie ma pewności co do tego, czy zasada szczególna dotycząca podstawy opodatkowania w wypadku usług świadczonych przez biura podróży ma wpływ na moment, w którym VAT od tych usług staje się wymagalny. Chociaż klient kupuje konkretną, dającą się zidentyfikować usługę, koszty, które poniesie biuro podróży, będą znane dopiero na późniejszym etapie. Dlatego też sąd odsyłający uważa, że zasada ogólna z art. 65 dyrektywy VAT nie znajduje tutaj zastosowania. Sąd ten przyznaje jednak również, że takie rozwiązanie nie jest przewidziane w dyrektywie VAT i można by je wywieść jedynie z ogólnych ram dyrektywy.

15. Gdyby Trybunał miał uznać, że VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty zaliczki, sąd krajowy pyta dodatkowo, czy VAT powinien być obliczony w odniesieniu do otrzymanej kwoty (jeżeli zastosowanie znajduje zasada ogólna z art. 65 dyrektywy o VAT), czy też należy wziąć pod uwagę szczególną metodę określania podstawy opodatkowania przewidzianą w art. 308 dyrektywy VAT. W tej kwestii sąd odsyłający uważa, że podstawę opodatkowania powinna stanowić marża (a nie kwota otrzymanej zaliczki) oraz że marżę powinno się obliczać przy uwzględnieniu kosztów poniesionych przed otrzymaniem zaliczki. Sąd odsyłający nie jest przekonany co do stanowiska Ministra Finansów dotyczącego uwzględniania przewidywanych kosztów. Takie stanowisko, choć uzasadnione i podyktowane względami praktycznymi, nie znajduje bowiem poparcia w treści art. 65 i 308 dyrektywy VAT. Z drugiej strony opodatkowanie biura podróży w odniesieniu do otrzymanej kwoty skutkowałoby naliczeniem podatku od kwoty, która byłaby istotnie wyższa od podstawy opodatkowania, która w końcu zostanie ustalona.

16. W tych okolicznościach sąd odsyłający postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania:

- „1) Czy przepisy [dyrektywy 2006/112] należy interpretować tak, że obowiązek podatkowy z tytułu zaliczek otrzymanych przez podatnika świadczącego usługi turystyki, opodatkowane w procedurze szczególnej przewidzianej dla biur podróży w art. 306–310 [dyrektywy 2006/112], powstaje w momencie określonym w art. 65 [dyrektywy 2006/112]?
- 2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy art. 65 [dyrektywy 2006/112] należy interpretować tak, że dla celów opodatkowania zaliczkę otrzymaną przez podatnika świadczącego usługi turystyki, opodatkowane w procedurze szczególnej przewidzianej dla biur podróży w art. 306–310 [dyrektywy 2006/112], pomniejsza się o koszty, o których mowa w art. 308 [dyrektywy 2006/112], faktycznie poniesione przez podatnika do momentu otrzymania zaliczki?”.

17. Uwagi na piśmie zostały złożone przez Skarpę, rząd polski oraz Komisję Europejską. Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, rządu niemiecki i polski, a także Komisja Europejska przedstawiły swoje stanowiska ustnie na rozprawie, która odbyła się w dniu 7 czerwca 2018 r.

IV. Ocena

18. Struktura niniejszej opinii jest następująca. W części A, w odpowiedzi na pierwsze pytanie sądu odsyłającego, proponuję, aby uznać, że zasada szczególna zawarta w art. 308 dyrektywy VAT nie wyklucza w odniesieniu do *podstawy* opodatkowania jednoczesnego zastosowania zasady ogólnej przewidzianej w art. 65 dyrektywy VAT, która dotyczy *momentu*, kiedy podatek staje się wymagalny w wypadku dokonania wpłaty zaliczki. W części B, w odpowiedzi na drugie pytanie, proponuję, aby uznać, że VAT należy obliczać w odniesieniu do marży ustalonej jako różnica między kwotą otrzymanej zaliczki a odnośnym odsetkiem całkowitych przewidywanych kosztów dla danej transakcji.

A. Pytanie pierwsze: zastosowanie zasady ogólnej przewidzianej w art. 65 dyrektywy VAT do usług biur podróży

19. W pytaniu pierwszym sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy zasada ogólna wyrażona w art. 65 dyrektywy VAT, zgodnie z którą VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty, znajduje zastosowania do zaliczek wpłacanych na poczet usług biura podróży.

20. Skarpa wyjaśniła na rozprawie, że jej klienci zazwyczaj najpierw płacą 30% ceny zarezerwowanej usługi, natomiast pozostała część ceny uiszczana jest przed wyjazdem. Koszty są ponoszone około miesiąca przed wykonaniem usługi, ale dokładna kwota tych kosztów jest znana dopiero na późniejszym etapie. Według Skarpy wynika to głównie z faktu, że: (i) cena opiera się na przewidywanej liczbie podróży, których faktyczna liczba często się różni; (ii) dochodzi do wahań kursów walut; oraz (iii) pojawiają się niespodziewane koszty.

21. Jak w tych okolicznościach VAT może stać się wymagalny, jeżeli nie wiadomo, *jaka kwota* powinna stanowić podstawę jego obliczenia?

22. Według spółki Skarpa zastosowanie zasady dotyczącej momentu powstania obowiązku podatkowego zawartej w art. 65 dyrektywy VAT i naliczenie VAT w momencie otrzymania zaliczki jest po prostu niemożliwe. Skarpa uważa, że podatek VAT staje się wymagalny dopiero po określeniu marży, które stanowi zasadniczy element procedury szczególnej dla biur podróży. Zasada zawarta w art. 308 dyrektywy VAT nie modyfikuje zatem jedynie kwestii tego, *co* stanowi podstawę opodatkowania (marża zamiast otrzymanej kwoty), lecz także odracza *moment*, w którym VAT staje się wymagalny. Innymi słowy, sposób, w jaki nalicza się VAT w tym kontekście, musi zostać dostosowany do specyfiki usług turystycznych.

23. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, rządy niemiecki i polski, a także Komisja są zdania, że art. 65 i 308 dyrektywy VAT mogą (i muszą) znaleźć jednoczesne zastosowanie. Oba przepisy dotyczą różnych aspektów poboru VAT, a zastosowanie zasady ogólnej nie stanowi przeszkody w zastosowaniu zasad szczególnych. Koszty są ponoszone w różnych momentach przed wykonaniem danej usługi, w trakcie jej wykonywania, a nawet po jej wykonaniu. Odroczenie terminu wymagalności VAT w sposób proponowany przez Skarpę wykraczałoby poza cel procedury szczególnej dla biur podróży i prowadziłoby do nieuzasadnionych korzyści.

24. Co do zasady podzielam to drugie stanowisko. Moim zdaniem zastosowanie zasady ogólnej przewidzianej w art. 65 dyrektywy VAT (1) nie wyklucza zastosowania zasady szczególnej zawartej w art. 308 (2), ponieważ w kontekście niniejszej sprawy te dwa przepisy dotyczą po prostu różnych kwestii. Pierwszy z nich dotyczy momentu, *kiedy* VAT staje się wymagalny, podczas gdy drugi określa, *co* stanowi podstawę opodatkowania. Te dwa przepisy nie wykluczają się zatem wzajemnie (3).

1. Zasada ogólna: kiedy VAT staje się wymagalny?

25. Zasady dotyczące wymagalności VAT w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług zawarto w art. 63–66 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 63 podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług⁵. W przypadku wpłaty zaliczek na mocy art. 65 VAT staje się wymagalny „w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

26. Prace przygotowawcze nad art. 65 wskazują, że zdefiniowanie momentu powstania obowiązku podatkowego na szczeblu Unii uznawano za kluczowe dla harmonizacji VAT⁶. Co do powstania obowiązku podatkowego w wypadku wpłaty zaliczki przedstawiono następujące uzasadnienie: „w wypadku otrzymania zaliczek przed zdarzeniem powodującym powstanie obowiązku podatkowego otrzymanie takich kwot powoduje naliczenie podatku, ponieważ strony transakcji wyrażają w ten sposób intencję, zgodnie z którą wszystkie finansowe konsekwencje zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego powinny wystąpić z wyprzedzeniem”⁷.

27. Artykuł 65 dyrektywy VAT jest częścią tytułu VI dyrektywy VAT, zatytułowanego „Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność podatku”. Podstawy opodatkowania dotyczy jednak tytuł VII. W związku z tym wykładnia systemowa i kontekst art. 65 również wyraźnie potwierdzają, że przepis ten skupia się na *czasowym* aspekcie poboru VAT, a jedynie wtórnie i w pewnym (logicznie niewielkim) zakresie na tym, co stanowi podstawę opodatkowania (wpłacana w danym momencie kwota).

2. Zasada szczególna określająca podstawę opodatkowania w wypadku usług biur podróży

28. Wszystkie strony i zainteresowane osoby, z wyjątkiem Skarpy, stwierdziły, że procedura szczególna dla biur podróży nie stanowi niezależnego i wyczerpującego mechanizmu opodatkowania, który regulowałby wszystkie aspekty związane z określeniem VAT od usług biur podróży. Procedura ta stanowi raczej zbiór przepisów przewidujących jedynie ograniczone odstępstwa – takie, jakie są niezbędne, aby osiągnąć konkretny cel tej szczególnej procedury VAT, bez odstępstw od jakichkolwiek innych elementów ogólnej procedury VAT⁸.

29. Zgadzam się z tym stanowiskiem.

30. Cel procedury szczególnej dla biur podróży ma dwojaki charakter. Po pierwsze, Trybunał wielokrotnie wyjaśniał, że celem procedury szczególnej dla biur podróży jest uniknięcie trudności, jakie wynikałyby z „zastosowania zasad ogólnych w odniesieniu do miejsca i podstawy opodatkowania oraz odliczenia podatku naliczonego [...] z powodu wielości i lokalizacji świadczonych [przez biura podróży] usług”⁹.

5 Trybunał przypominał, że „artykuł 63 dyrektywy [VAT] odzwierciedla tę podstawową zasadę, stanowiąc, że zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług”. Wyrok z dnia 16 maja 2013 r., TNT Express Worldwide (C-169/12, EU:C:2013:314, pkt 22).

6 Zobacz wniosek dotyczący szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej: jednolita podstawa wymiaru [COM(73) 950 z dnia 20 czerwca 1973 r.]. Zobacz również uzasadnienie do projektu szóstej dyrektywy, *Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 12.

7 Uzasadnienie do projektu szóstej dyrektywy, *Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 13.

8 Wyrok z dnia 12 listopada 1992 r., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, pkt 15); wyrok z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 5). Zobacz także pkt 34 tego samego wyroku i wyrok z dnia 25 października 2012 r., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 20).

9 Zobacz wyroki: z dnia 19 czerwca 2003 r., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, pkt 24, 22 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); a także z dnia 25 października 2012 r., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 19).

31. Po drugie, celem tej procedury jest również utrzymanie poboru VAT od tych usług w państwach członkowskich, w których świadczona jest usługa, przy jednoczesnym poborze podatku odnoszącego się do usług świadczonych przez biuro podróży w państwie członkowskim, w którym biuro to ma siedzibę¹⁰.

32. W konsekwencji, w ramach procedury szczególnej dla biur podróży, biura podróży nie są uprawnione do odliczenia podatku naliczonego od usług świadczonych przez ich dostawców w różnych państwach członkowskich. W efekcie obciążają tym podatkiem – jako elementem kosztów – swoich klientów¹¹ wraz z ich własnym podatkiem należnym pobieranym od marży i płaconym w państwie członkowskim, w którym mają siedzibę¹². Innymi słowy, cena imprezy turystycznej zawiera cenę usług świadczonych przez dostawców, zawierającą naliczany przez nich VAT, marżę biura podróży (której wysokość na tym etapie nie jest jeszcze ostateczna) oraz VAT od tej marży, który płać biura podróży.

33. Wyżej wymienione elementy wskazują zatem na to, że art. 306–308 dyrektywy VAT przewidują dwojakie odstępstwo – od definicji podstawy (*tego, co podlega opodatkowaniu*) oraz miejsca (*tego, gdzie następuje opodatkowanie*) opodatkowania. Przepisy te nie mówią jednak nic o zdarzeniu powodującym powstanie obowiązku podatkowego ani o wymagalności podatku.

3. Jednoczesne stosowanie art. 65 oraz art. 306–308 dyrektywy VAT

34. Jak wynika już z poprzednich dwóch części opinii, po bliższej analizie dokładnego charakteru obu omawianych przepisów okazuje się, że argument dotyczący „niezgodności” pomiędzy zasadą ogólną wyrażoną w art. 65 dyrektywy VAT z jednej strony a zasadą szczególną zawartą w art. 306–308 tej dyrektywy z drugiej strony staje się raczej wątpliwy. Innymi słowy, zasada szczególna zawarta w art. 306–308 dyrektywy VAT dotyczy „przedmiotu” i „miejsca” opodatkowania. Pierwsza część art. 65 oraz przede wszystkim ogólny sens i cel tytułu VI dotyczą natomiast „momentu” opodatkowania.

35. Należy również zauważyć, że z jednej strony zasada ogólna wyrażona w art. 65 dyrektywy VAT ma zastosowanie niezależnie od danego sektora. Określa, *kiedy* VAT staje się wymagalny. Stanowi, że moment ten następuje, kiedy dokonywana jest wpłata zaliczki. Z drugiej strony zasada zawarta w art. 308 dyrektywy VAT dotyczy tylko biur podróży i definiuje, *co* stanowi podstawę opodatkowania w odniesieniu do świadczonych przez nie usług. Podstawą opodatkowania jest marża, zdefiniowana jako „różnica 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”.

36. Istnieją dwa kontrargumenty wobec takiego rozumienia relacji między tymi dwoma przepisami – na gruncie wykładni językowej oraz celowościowej.

10 Zobacz ilustrację tej kwestii w międzyinstytucjonalnym dokumencie Rady 2002/0041 (CNS) zatytułowanym „VAT – procedura szczególna dla biur podróży” [17567/09]: „2. Pierwszym celem tej procedury było uproszczenie stosowania przepisów o VAT w odniesieniu do tych transakcji, co pozwalało uchronić biura podróży przed koniecznością rejestracji w różnych państwach członkowskich, w których wykonywano usługi. 3. Drugim celem było zapewnienie, aby VAT należny od towarów i usług nabywanych przez biuro podróży był pobierany przez państwo, w którym transakcje te są realizowane, a podatek odnoszący się do usług świadczonych przez biuro podróży był pobierany przez państwo, w którym biuro to ma siedzibę”.

11 Ten podatek naliczony odzyskuje się więc pośrednio – zob. opinia rzecznika generalnego A. Tizzana w sprawie First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, pkt 25).

12 Dokładniej rzecz ujmując, art. 307 akapit drugi tej dyrektywy przewiduje, że „pojedyncza usługa [biura podróży] podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży ma siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy usługi”.

37. W świetle wykładni językowej na końcu art. 65 stwierdza się, że VAT naliczany jest „od wysokości otrzymanej wpłaty”¹³. Można by zatem argumentować, że art. 65 przewiduje również podstawę opodatkowania, która – w odniesieniu do zaliczek – musi zawsze odpowiadać wysokości otrzymanej wpłaty.

38. W świetle ogólnych uwag zawartych w poprzednich częściach opinii, ale też pod względem logicznym taka interpretacja wydaje mi się problematyczna. Opodatkowaniu podlega – w odniesieniu do każdej otrzymanej wpłaty – „podstawa opodatkowania”, czy też raczej podlegająca opodatkowaniu część otrzymanej wpłaty. Nie oznacza to oczywiście, że opodatkowaniu podlegają automatycznie wszelkie otrzymywane wpłaty. W celu określenia otrzymywanej wpłaty (podstawy opodatkowania) w wypadku usług świadczonych przez biura podróży należy znów odwołać się do przepisu szczególnego zawartego w art. 308, który rzeczywiście definiuje w tym celu „podstawę opodatkowania”¹⁴.

39. Na gruncie wykładni celowościowej należy zwrócić uwagę, że art. 306–308, czy też raczej cały rozdział 3, objęte są tytułem XII dyrektywy VAT, zatytułowanym „Procedury szczególne” (w odniesieniu do danego sektora lub danej działalności). Można zatem przyjąć, że prawodawca Unii zamierzał ustanowić odrębną „procedurę”, potencjalnie wprowadzając odstępstwo nie tylko od tych elementów, które zostały wyraźnie wspomniane w danym rozdziale poświęconym każdej procedurze szczególnej, ale też od innych przepisów ogólnych, które mogłyby stwarzać trudności w funkcjonowaniu danej procedury szczególnej.

40. Rozumiem szerszą logikę tego argumentu. Wydaje się jednak, że takie podejście jest sprzeczne z utrwalonym orzecznictwem, które kładzie nacisk na ścisłą i wąską interpretację wszelkich odstępstw od ogólnego systemu VAT, zarówno na poziomie ogólnym, jak i konkretnie w odniesieniu do procedury szczególnej dla biur podróży.

41. Na poziomie ogólnym z ugruntowanego orzecznictwa Trybunału wynika, że wszelkie odstępstwa przewidziane w dyrektywie VAT należy interpretować wąsko. Oznacza to, że ich zakres powinien ograniczać się ściśle do brzmienia przepisu i celu, w jakim zostały wprowadzone, nawet jeśli na poziomie wykładni można by wyobrazić sobie szerszy zakres odstępstwa. Ostatnio Trybunał ponownie podkreślił tę zasadę w wyroku *Avon Cosmetics*¹⁵, wyraźnie odrzucając pomysł, zgodnie z którym odstępstwo ustanowione w odniesieniu do obliczania podstawy opodatkowania w modelu sprzedaży bezpośredniej można by interpretować w taki sposób, że pozwalałoby ono również na odliczenie kosztów produktów kupowanych w celach demonstracyjnych na poziomie podatku naliczonego. Przyzwolenie na takie dalsze odstępstwo (które z pewnością można wybronić na poziomie ogólnym) oznaczałoby w efekcie, że odstępstwo przewidziane w odniesieniu do konkretnego elementu mogłoby rozprzestrzenić się w całym systemie VAT, czego skutkiem byłoby powstanie szeregu równoległych mechanizmów „à la carte”, wyraźnie wychodzących poza zakres zastosowania odstępstwa¹⁶.

¹³ „[...] VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

¹⁴ Zobacz pkt 67 niniejszej opinii.

¹⁵ Wyrok z dnia 14 grudnia 2017 r. (C-305/16, EU:C:2017:970, pkt 36–40).

¹⁶ Zobacz także moja opinia w sprawie *Avon Cosmetics* (C-305/16, EU:C:2017:651, w szczególności pkt 39–41, 50, 58–60 i przytoczone tam orzecznictwo).

42. W odniesieniu do procedury szczególnej dla biur podróży Trybunał wielokrotnie przypominał, że „jako wyjątek od normalnego systemu przewidzianego w [...] dyrektywie [VAT] [procedura szczególna dla biur podróży] [powinna] być stosowan[a] wyłącznie w zakresie koniecznym do osiągnięcia [jej] celu”¹⁷. Potwierdził również jednoczesne stosowanie tej procedury z odnośnymi przepisami ogólnymi systemu VAT, przy czym przepisy ogólne stosują się do tych aspektów transakcji, które nie są objęte zakresem odstępstwa przewidzianego dla biur podróży¹⁸.

43. Nie dostrzegam, w jaki sposób stosowanie zasady dotyczącej momentu powstania obowiązku podatkowego przewidzianej w art. 65 dyrektywy VAT mogłoby mieć negatywny wpływ na osiągnięcie celów procedury szczególnej dla biur podróży¹⁹. W przypadku wymagalności VAT w momencie otrzymania zaliczki podatek ten nadal byłby naliczany od usług turystycznych w państwach członkowskich, w których są one wykonywane. VAT ten nie byłby odliczany w tych państwach, lecz byłby przenoszony na klienta przez biuro podróży, które naliczałoby swój podatek należny od marży i płaciło go w państwie członkowskim, w którym ma ono siedzibę.

44. Nie wydaje się, aby argumenty podniesione przez Skarpę w kontekście niniejszej sprawy zmieniały to ogólne ustalenie.

45. Po pierwsze, Skarpa twierdzi, że marża jest kluczowym elementem procedury VAT. Zatem jeśli dokładna wysokość marży nie jest znana, podatek nie staje się wymagalny. Argument ten wydaje się zainspirowany orzecznictwem Trybunału, zgodnie z którym zastosowanie art. 65 dyrektywy VAT wymaga, aby wszelkie elementy transakcji były określone²⁰.

46. To prawda, że zgodnie z orzecznictwem niezbędny jest pewien stopień pewności, aby można było naliczyć VAT od dostaw towarów lub świadczenia usług. Z wyroku BUPA Hospitals i Goldsborough Developments wynika, że taka pewność co do zasady nie występuje w wypadku „przedpłaty [...] dokonanej w kwocie ryczałtowej, na towary wskazane w sposób ogólny w wykazie, który może zostać w każdej chwili zmieniony za porozumieniem nabywcy i sprzedawcy, z którego nabywca może ewentualnie wybrać towary, na podstawie umowy, którą może on w każdej chwili rozwiązać, odzyskując w całości niewykorzystaną przedpłatę”²¹.

47. Trudno mi odnieść to orzecznictwo do niniejszej sprawy. W odróżnieniu od stanów faktycznych w tych sprawach charakter i treść usługi świadczonej przez biura podróży są zwykle bardzo dobrze znane i zdefiniowane, często z wysoką precyzją, w tym – jak obrazowo opisywano na rozprawie – do tego stopnia, że zapewnia się, by okna rezerwowanego pokoju wychodziły na daną stronę. W tych okolicznościach trudno jest uznać, że marża stanowi kluczowy element „zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego”. Wydaje mi się ona raczej technicznym aspektem poboru podatku, który jest zwykle nieznany klientowi, a tym samym nie mieści się w zestawie elementów transakcji, które muszą być z góry określone.

17 Zobacz na przykład 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 i przytoczone tam orzecznictwo); 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).

18 W kwestii określania podstawy opodatkowania w odniesieniu do usług świadczonych wewnątrz i usług nabywanych z zewnątrz zob. wyrok z dnia 22 października 1998 r., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, pkt 39 i nast.).

19 Określonych i omówionych w pkt 30–33 powyżej.

20 Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, pkt 48); z dnia 16 grudnia 2010 r., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, pkt 31); z dnia 3 maja 2012 r., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, pkt 26); z dnia 19 grudnia 2012 r., Orfey Bulgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 28); z dnia 7 marca 2013 r., Efir (C-19/12, niepublikowany, EU:C:2013:148, pkt 32).

21 Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, pkt 51).

48. Skarpa twierdzi ponadto, że opodatkowanie zaliczek w sytuacji, kiedy marża jest nadal nieznana, spowoduje w praktyce poważne i nieproporcjonalne trudności, ponieważ deklaracje VAT będą musiały być stale korygowane. W opinii Skarpy byłoby to sprzeczne z celami procedury VAT marża. Na rozprawie okazało się również, że w tym stwierdzeniu kryją się tak naprawdę dwa problemy – kwestia posiadania informacji (znanej lub nieznanej wysokości marży) oraz praktyczne trudności związane z korektami.

49. Po drugie, jeśli chodzi o problem nieznanej wysokości marży, Skarpa potwierdziła na rozprawie, że co do zasady cena, jaką biuro podróży pobiera od klientów, wydaje się składać z kilku różnych kwot. VAT, który musi potem zostać obliczony i zapłacony przez biuro podróży, jest już zawarty w „cenie katalogowej”. Ostateczną wysokość marży, jak się wydaje, liczy się zatem „przez wyłączenie” w takim sensie, że po odjęciu od otrzymanej wpłaty faktycznych kosztów pozostałą kwotę dzieli się na marżę i VAT. W ten sposób biuro podróży nie przesyła klientowi faktury korygującej.

50. Dla przykładu – jeżeli założyć, że cena wycieczki to 1000 EUR, a koszty wynoszą 800 EUR, różnicę wynoszącą 200 EUR należy podzielić na marżę i VAT. Przyjmijmy, że stawka VAT wynosi 21%. Kwota 200 EUR stanowi więc 121%, które można podzielić na VAT w kwocie 34,71 EUR oraz marżę wynoszącą 165,29 EUR.

51. Jeśli branża rzeczywiście działa w taki sposób, co, jak rozumiem, Skarpa potwierdziła na rozprawie, tak samo jak to, że cena katalogowa zawiera już VAT, a biura podróży nie naliczają później VAT odrębnie, to z twierdzeń tych mogę wyciągnąć tylko jeden logiczny wniosek – rozsądnie działające biuro podróży musi rzeczywiście dość szczegółowo oszacować przewidywane koszty i spodziewaną marżę, aby móc opublikować taką cenę w katalogu.

52. Zatem, mimo że dokładna wysokość marży może rzeczywiście nie być znana w momencie wpłaty zaliczki czy też w momencie rzeczywistego wykonania usługi, a nawet przez znaczny czas potem (aż do – i pod warunkiem – uregulowania wszystkich płatności na rzecz danego dostawcy i/lub za dany sezon), faktem pozostaje, że każde biuro podróży, które nie chce ponieść strat, prawdopodobnie dysponuje dość szczegółowym oszacowaniem przewidywanych kosztów, zanim stworzy i zareklamuje określoną imprezę turystyczną.

53. Po trzecie, jeżeli chodzi o praktyczne trudności wskazywane przez Skarpę, w szczególności konieczność dokonywania dodatkowych korekt, proponowałbym po prostu uznać, że trudno, aby taki argument – sam w sobie – usprawiedliwiał faktyczne wyłączenie ustawowych przepisów dotyczących VAT²².

54. Ponadto – wbrew temu, co twierdzi Skarpa – wszelkie praktyczne trudności tego rodzaju nie stanowią problemów, dla uniknięcia których stworzono procedurę VAT marża. Jak wyjaśniono powyżej²³, procedura szczególna dla biur podróży została stworzona po to, aby biura podróży nie musiały odliczać VAT w całej Unii. Trudno jednak uznać, że jej celem było uwolnienie biur podróży od obowiązków administracyjnych, które spoczywają na każdym podatniku w podobnych okolicznościach²⁴.

22 Trybunał wielokrotnie wykazywał brak akceptacji dla „trudności praktycznych lub technicznych” jako wystarczającego uzasadnienia dla odstąpienia od zasad prawa Unii; zob. wyroki: z 27 października 1992 r., Komisja/Niemcy (C-74/91, EU:C:1992:409, pkt 12); z dnia 23 maja 1996 r., Komisja/Grecja (C-331/94, EU:C:1996:211, pkt 12).

23 Szczegółowe omówienie w pkt 30–33 powyżej.

24 Zobacz w tym względzie opinia rzecznika generalnego P. Légera w sprawie MyTravel plc (C-291/03, EU:C:2005:283, pkt 79): „Ponadto chociaż celem art. 26 szóstej dyrektywy jest zaadaptowanie zasad dotyczących [...] VAT do specyfiki działalności biura podróży i ograniczenie tym samym praktycznych trudności, które mogłyby utrudniać tę działalność, system ustanowiony tym przepisem nie ma na celu, przeciwnie do systemu ustanowionego dla małych przedsiębiorstw i producentów rolnych, uproszczenia wymogów w zakresie księgowości, które nakłada zwykły system [...] VAT”. Zobacz także wyrok z 19 czerwca 2003 r., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, pkt 25).

55. Wniosek ten wydaje się tym bardziej uzasadniony, że w przeciwnym razie biuro podróży osiągałoby podwójną korzyść finansową – miałoby prawo do zapłaty VAT nawet po wykonaniu usług, w zależności od tego, kiedy znana byłaby wysokość marży, a jednocześnie pobierałoby od klientów zapłatę z wyprzedzeniem. Nie dostrzegam, w jaki sposób taka interpretacja miałaby zapewniać rozsądną równowagę między interesami wszystkich zainteresowanych stron.

56. Wreszcie, problem tymczasowego charakteru wysokości marży w momencie otrzymania wpłaty zaliczki nie wydaje się ograniczać jedynie do zaliczek. Z opisu sprawy przedstawionego na rozprawie zrozumiałem, że wysokość marży może w rzeczywistości wciąż nie być znana nawet już *po wykonaniu usług turystycznych*, jeżeli dostawcy biura podróży dokonują korekty rozliczeń.

57. Fakt ten podkreśla jedynie ogólny problem tkwiący w argumentacji Skarpy w tym zakresie. Argumentacja Skarpy prowadzi w sposób logiczny do tego, że spółka ta w rzeczywistości wnosi o odstąpienie nie tylko od art. 65 dyrektywy VAT, ponieważ tą samą argumentacją można objąć również wyłączenie stosowania art. 63²⁵. Skoro w momencie wykonania usług dokładna wysokość marży może nie być znana, moment, kiedy VAT stanie się wymagalny, zależałby w istocie wyłącznie od deklaracji samego biura podróży co do tego, kiedy uznaje ono, że zna już dokładną wysokość marży. Prawdopodobnie miałoby to miejsce nie w chwili wykonania danej usługi, ale kilka tygodni czy miesięcy później, a może nawet dopiero na koniec sezonu, kiedy będą już prawdopodobnie dostępne pełne zestawienia wszystkich faktycznych kosztów dla każdego z poszczególnych komponentów usług. Nie trzeba dodawać, że w tym czasie odnośne środki nie byłyby do dyspozycji państwa²⁶.

58. W związku z powyższym, tytułem wniosku wstępnego, uważam, że dyrektywę VAT należy interpretować w ten sposób, że podatek od zaliczek otrzymywanych przez podatnika świadczącego usługi turystyczne opodatkowane w ramach procedury szczególnej dla biur podróży przewidzianej w art. 306–310 dyrektywy VAT staje się wymagalny w momencie określonym w art. 65 dyrektywy VAT, tzn. w chwili otrzymania danej zaliczki.

B. Pytanie drugie: jak określić kwotę VAT, jeżeli podstawa opodatkowania jest nieznana?

59. W drugim pytaniu sąd odsyłający zmierza do ustalenia, w jaki sposób, jeżeli podatek rzeczywiście jest wymagalny w momencie otrzymania zaliczki, powinno się ustalić jego wysokość, jeżeli dokładna kwota marży, a więc podstawa opodatkowania, nie jest jeszcze znana.

60. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, rządu polski i niemiecki, a także Komisja zgadzają się, że podatek VAT nie powinien być naliczany od *otrzymanej kwoty*, lecz od *marży*²⁷. Przedstawiono jednak różne sugestie co do tego, jak ustalić wysokość tej marży w momencie otrzymania zaliczki.

61. Szef Krajowej Administracji Skarbowej podnosi, że wysokość marży powinna być określona w momencie otrzymania zaliczki w oparciu o *przewidywane* koszty. W późniejszym czasie należy dokonać niezbędnych korekt – w deklaracji podatkowej za odnośny okres rozliczeniowy, w którym wykonano usługę. Podobnie polski rząd argumentuje, że w celu ustalenia wysokości marży w momencie otrzymania zaliczki Skarpa powinna przyjąć „podejście funkcjonalne” i oprzeć się na *przewidywanych* kosztach.

25 W przypadku braku przepisów krajowych przyjętych na podstawie art. 66 lit. a)–c) dyrektywy VAT.

26 Trybunał orzekł, że „[...] w obszarze VAT podatnicy działają jako poborcy podatkowi państwa”, i uznał za uzasadnione przepisy szóstej dyrektywy mające na celu zapobieganie „gromadzeniu się w ich rękach dużych sum środków publicznych w danym okresie rozliczeniowym”. Wyrok z dnia 20 października 1993 r., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, pkt 25).

27 Jest to również (alternatywne) stanowisko Skarpy, z wyraźnym zastrzeżeniem wynikającym z proponowanej przez nią odpowiedzi na pytanie pierwsze, zgodnie z którą art. 65 dyrektywy VAT nie może mieć zastosowania, a VAT staje się wymagalny dopiero w momencie, kiedy wysokość marży jest znana.

62. Na rozprawie rząd niemiecki przedstawił (częściowo) podobne stanowisko. Stwierdził, że przy ustalaniu wysokości marży należy wziąć pod uwagę poniesione i przewidywane koszty. Zdaniem tego rządu w ten sposób należy rozumieć sformułowanie „faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży” z art. 308 dyrektywy VAT.

63. Komisja uważa, że uwzględnianie przewidywanych kosztów w celu ustalenia wysokości marży w momencie otrzymania zaliczki byłoby niezgodne z brzmieniem art. 308 dyrektywy VAT. Przepis ten odnosi się bowiem do „faktycznych kosztów” poniesionych przez biuro podróży²⁸. W związku z powyższym tylko koszty faktycznie poniesione przed wpłatą zaliczki mogą zostać uwzględnione przy określaniu wysokości marży w momencie otrzymania zaliczki. Stanowisko Komisji jest również zgodne z sugestią sądu odsyłającego.

64. Jak to omawiano w dalszej części rozprawy, w teorii istnieje zasadniczo pięć różnych sposobów obliczenia wysokości marży i uwzględnienia kosztów w takich okolicznościach.

- (i) Artykuł 65 dyrektywy VAT nie znajduje zastosowania. Nie nalicza się VAT w przypadku otrzymania zaliczki, a VAT oblicza się na podstawie marży, kiedy jest ona już ostatecznie znana (stanowisko Skarpy).
- (ii) VAT należy naliczyć od wysokości otrzymanej zaliczki (a nie marży). Taki wniosek wypływa z dosłownego brzmienia art. 65 dyrektywy VAT.
- (iii) VAT należy naliczyć od marży, obliczonej poprzez odjęcie *proporcjonalnej części przewidywanych kosztów* dla danej transakcji od otrzymanej zaliczki. Proporcja ta odpowiadałaby proporcji, jaką otrzymana kwota stanowi wobec całkowitej ceny usługi (stanowisko Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz polskiego rządu).
- (iv) VAT powinno się naliczać od marży, ale wysokość tej marży powinno się ustalać w momencie otrzymania zaliczki poprzez odjęcie faktycznych kosztów rozumianych jako koszty rzeczywiście poniesione przez biuro podróży do momentu otrzymania zaliczki (stanowisko Komisji, zaproponowane również przez sąd odsyłający).
- (v) VAT byłby naliczany od marży, również ustalonej w momencie otrzymania zaliczki, ale w oparciu o koszty poniesione przez biuro podróży do momentu otrzymania zaliczki *oraz* koszty przewidywane, pod warunkiem że nie poniesiono jeszcze wszystkich przewidywanych kosztów (stanowisko rządu niemieckiego).

65. Już samo wyliczenie tych wszystkich (przynajmniej teoretycznie wyobrażalnych) opcji wyraźnie pokazuje, że odpowiedź, której należy udzielić, bynajmniej nie jest jasna. Jednakże niektóre warianty są bardziej problematyczne od innych.

66. Z powodów, które zostały już szczegółowo omówione w odpowiedzi na pytanie pierwsze²⁹, pierwszego stanowiska bronionego przez Skarpę po prostu nie da się przyjąć bez dalszego zakłócania całego systemu poboru VAT. Ponadto, jeśli takie podejście miałyby zostać przyjęte, dlaczego miano by się zatrzymać na art. 65 i 63? Mogłyby istnieć również inne przepisy (ogólne) dyrektywy VAT, które można by „w idealnym przypadku” dalej dostosowywać, aby sprostać (obiektywnie bez wątpienia całkowicie uzasadnionym) specyficznym potrzebom określonej branży. Jest to jednak grząski grunt, którego Trybunał stara się uniknąć.

²⁸ W niektórych innych wersjach językowych określenie to oddano jako: „coût effectif supporté par l'agence de voyages” (francuski); „tatsächliche(n) Kosten, die dem Reisebüro entstehen” (niemiecki); „faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży” (polski); „skutečné náklady cestovní kanceláře” (czeski); „coste efectivo soportado por la agencia de viaje” (hiszpański).

²⁹ Zobacz pkt 39–57 niniejszej opinii.

67. Z powodów, o których również już wspomniano powyżej³⁰, nie można też przyjąć drugiego podejścia. Prawdą jest, że art. 65 dyrektywy VAT stanowi, iż „VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i *naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty*”³¹. Niemniej jednak przyjęcie takiego stanowiska również z definicji prowadziłoby zawsze do (przypuszczalnie tymczasowo) nieproporcjonalnego rezultatu, ponieważ taka początkowa podstawa opodatkowania byłaby z definicji wyższa niż podstawa opodatkowania, która zostanie ustalona w późniejszym czasie. Również z tego względu uważam, że odniesienie w art. 65 do „wysokości otrzymanej wpłaty” należy rozumieć jako przypomnienie ogólnej zasady, zgodnie z którą podatek jest naliczany od „wszystkiego, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma [...]”. Wynika to z art. 73 dyrektywy VAT³². Odwołując się konkretniej do kontekstu niniejszej sprawy, uważam, że określenie „wysokość otrzymanej wpłaty” pojawiające się w art. 65 dyrektywy VAT powinno być rozumiane jako odniesienie do *otrzymanej podstawy opodatkowania*. Tą podstawą opodatkowania jest zaś, na mocy zasady szczególnej zawartej w art. 308 dyrektywy VAT, marża. Tę szczególną zasadę należy więc uwzględnić w ramach logiki art. 65 dyrektywy VAT w miejscu, w którym artykuł ten odnosi się do „wysokości otrzymanej wpłaty”.

68. Chętnie przyznam, że opcje czwarta i piąta byłyby bliższe brzmieniu art. 308 dyrektywy VAT. Boję się jednak, że właśnie z tego względu przekraczałyby również granicę, za którą rachunkowość i deklaracje VAT z dość skomplikowanego zadania stają się „zadaniem niewykonalnym”. W rzeczywistości, przyjmując te opcje, *pojedyncze* zestawienie wszystkich *faktycznie* poniesionych kosztów musiałoby być sporządzane *wciąż na nowo* i *w odmienny sposób* dla każdej otrzymanej wpłaty zaliczki.

69. Istotnie, wydaje się to po prostu niemożliwe – z licznych powodów. Po pierwsze, niektóre usługi nabywa się w dużych ilościach (zakwaterowanie i transport), podczas gdy poszczególne usługi z tego zakresu są sprzedawane pojedynczo. Jeżeli rzeczywiście tak jest, wówczas proporcja całkowitych kosztów w odniesieniu do każdej transakcji (każdej usługi) prawdopodobnie nie jest znana w momencie otrzymania zaliczki, w szczególności biorąc pod uwagę, że liczba sprzedawanych pojedynczych usług prawdopodobnie będzie ulegać istotnym zmianom na przestrzeni czasu. Po drugie, nie jest dla mnie jasne, w jaki sposób takie faktyczne koszty usług zamawianych w dużych ilościach miano by zestawić z pojedynczymi świadczonymi usługami. Po trzecie, wszystko to staje się jeszcze bardziej skomplikowane w sytuacji, kiedy zaliczki nie wynoszą po prostu 100% ceny, lecz stanowią jedynie jej ułamek, np. 10%, 30% czy 50%.

70. Ponadto we wszystkich tych przypadkach, zanim będzie znany stan ostateczny, odjęcie wszystkich faktycznie poniesionych kosztów, w momencie kiedy dokonywana jest jedynie część płatności (tylko za niektóre miejsca na większej imprezie turystycznej) i/lub uiszczana jedynie część ceny (30% lub 50%), prawdopodobnie da wynik ujemny. Innymi słowy, w określonym momencie faktyczne koszty, rozumiane jako koszty, które zostały efektywnie poniesione, mogą stanowić 100% wszystkich kosztów, podczas gdy zaliczka może odpowiadać jedynie 10% ceny usługi. Nie jest dla mnie jasne, jak dokładnie miałyby to zostać później skorygowane i czy takie „tymczasowe straty” powinno się na przykład jako takie wykazywać.

30 Punkty 37 i 38 powyżej.

31 Wyróżnienie własne.

32 „W odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia”. Zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem ostateczną podstawę opodatkowania na zasadach ogólnych stanowi faktycznie otrzymana zapłata, zob. na przykład (w odniesieniu do dostaw towarów) wyrok z dnia 29 maja 2001 r., *Freemans* (C-86/99, EU:C:2001:291, pkt 27 i przytoczone tam orzecnictwo).

71. W związku z powyższym, ze względów praktycznych, wydaje mi się, że ostatecznie, biorąc pod uwagę tak wysoki poziom skomplikowania, realistycznie można by w najlepszym razie dokonywać kolejnego oszacowania (w oparciu o dostępne informacje), na jakim poziomie mogłyby znajdować się faktyczne koszty. Jedyna różnica polegałaby na tym, że biuro podróży musiałyby dokonywać takiej oceny wciąż na nowo, w syzyfowym trudzie, za każdym razem, kiedy otrzymywałoby zaliczkę.

72. Jednocześnie, jak już wyjaśniono powyżej i potwierdzono na rozprawie, poinformowane biuro podróży ma dość szczegółowe wyobrażenie o kosztach, jakie poniesie, oraz marży, jaką uzyska w odniesieniu do danej transakcji.

73. Wszystkie te rozważania prowadzą mnie do wniosku, że istotnie to trzecia opcja, proponowana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz rząd polski, wydaje się najbardziej rozsądna i najmniej uciążliwa. Mam wrażenie, że stanowisko to zachowuje rozsądną równowagę między odnośnymi interesami krajowych organów podatkowych oraz podatnika, pozostając jednocześnie w granicach tego, co możliwe w praktyce. Podejście to nie daje żadnej ze stron nadmiernej przewagi nad drugą. Dzieje się tak dlatego, że żadna z nich nie wydaje się dysponować w żadnym momencie „zbyt dużą ilością środków” w stosunku do kwoty, jaka będzie jej finalnie przysługiwać.

74. Logikę tę dobrze oddaje przykład podany na rozprawie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Jeżeli cena usługi wynosi na przykład 1000 złotych (PLN), przewidywana marża ma stanowić 20% tej ceny (200 PLN), a klient uiszcza zaliczkę w kwocie 500 PLN, to marża, jaką należy wziąć pod uwagę w momencie otrzymania zaliczki, powinna równać się 100 PLN. To właśnie od kwoty 100 PLN należy naliczyć VAT i powinien być on wymagalny na tym etapie, podczas gdy późniejsze i ostateczne korekty – o ile będą potrzebne – zostaną dokonane, kiedy będzie już znana ostateczna wysokość marży.

75. Ponadto zapewnia to rozsądną równowagę, pozwalając uniknąć zarówno znacznych nadpłat, jak i zaległości w podatku należnym, i umożliwiając zarządzanie procesem rachunkowym, a przy tym pozostaje zgodne z wcześniejszym stanowiskiem Trybunału (zawartym w wyrokach Komisja/Hiszpania³³ i Komisja/Niemcy³⁴), zgodnie z którym marża musi być określona w odniesieniu do każdej transakcji, a nie „w sposób ogólny” dla danego okresu. Jednak całą operację dotyczącą obliczania kosztów dla każdej pojedynczej transakcji (rozumianej jako każda usługa świadczona przez biuro podróży) trzeba by przeprowadzić tylko dwa razy. Najpierw w momencie decydowania o pierwotnych szacunkach i kalkulacji przewidywanych kosztów przed ustaleniem ceny i zareklamowaniem usługi, a następnie na sam koniec, kiedy znane są już wszystkie koszty i dokładna wysokość marży.

76. W świetle powyższego stwierdzam zatem, że VAT powinien być naliczany od marży, ustalonej jako różnica między sumą otrzymywaną jako zaliczka a odnośnym odsetkiem całkowitych przewidywanych kosztów dla danej transakcji.

77. Czas na uwagi podsumowujące. Chętnie przyznam, że rozwiązanie, które właśnie zaproponowałem, nie jest idealne. W świetle przedstawionego procesu eliminacji skrajności wydaje się jednak najmniej uciążliwe i kłopotliwe dla wszystkich zainteresowanych stron, a jednocześnie pozostaje w obrębie opcji, które można racjonalnie uznać za mieszczące się w zakresie sądowej wykładni istniejących przepisów.

³³ Zobacz wyrok z dnia 26 września 2013 r. (C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 101–104).

³⁴ Wyrok z dnia 8 lutego 2018 r. (C-380/16, niepublikowany, EU:C:2018:76, pkt 87–92).

78. Określenie zobowiązań biur podróży związanych z VAT napotyka na trudności, które wynikają z rozbieżności w czasie między z jednej strony otrzymywaniem kwoty (kwot) stanowiącej (stanowiących) cenę a z drugiej strony ponoszeniem kosztów. Jak pokazuje doświadczenie państw członkowskich, kalkulacja marży jest w takich okolicznościach dość skomplikowanym zadaniem. Trudności te w niektórych państwach członkowskich zostały rozwiązane poprzez ustanowienie ryczałtowej marży dla danego okresu³⁵. Ponadto w 2002 r. przedstawiono wniosek, którego celem było wprowadzenie ogólnej stawki służącej do obliczania marży biur podróży³⁶. Propozycję tę porzucono jednak w 2014 r. Ponadto po ogłoszeniu wyroków Trybunału w sprawach Komisja/Hiszpania³⁷ i Komisja/Niemcy³⁸ podejście to wydaje się problematyczne.

79. W i tak (już) złożonych okolicznościach zgadzam się z ogólnym stwierdzeniem rządu niemieckiego, że należy dążyć do rozwiązania, które ogranicza trudności, a nie stwarza kolejne. Nie brakuje również pewnej dawki ironii w tym, że – jak sugerowały niemal wszystkie strony i osoby zainteresowane na rozprawie – procedury szczególne wprowadzono w celu uproszczenia działania systemu, a tymczasem opinie co do znaczenia takiego uproszczenia w konkretnym kontekście procedury szczególnej dla biur podróży są skrajnie różne. Ponadto z uwagi na tak znaczną *różnorodność w zakresie stosowania tego uproszczenia* uważam, że należy pozostawić dalsze kroki zmierzające do uproszczenia w tym względzie prawodawcy Unii i/lub – w granicach przewidzianych przez prawo Unii – prawodawcom krajowym.

V. Wniosek

80. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał udzielił Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu następujących odpowiedzi:

- 1) Przepisy dyrektywy Rady 2006/112/WE z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że obowiązek podatkowy z tytułu zaliczek otrzymanych przez podatnika świadczącego usługi turystyki, opodatkowane w procedurze szczególnej przewidzianej dla biur podróży w art. 306–310 dyrektywy 2006/112, powstaje w momencie określonym w art. 65 tej dyrektywy, tzn. w chwili otrzymania odnośnej zaliczki.
- 2) W tym momencie VAT należy naliczyć od marży określonej jako różnica między sumą otrzymanej zaliczki a odnośnym odsetkiem całkowitych przewidywanych kosztów dla danej transakcji.

35 Jak Skarpa trafnie zauważyła na rozprawie, różne rozwiązania krajowe opisano w raporcie przygotowanym dla Komisji, zatytułowanym „Badanie nad przeglądem procedury szczególnej dla biur podróży w VAT oraz opcjami reformy”, raport końcowy TAXUD/2016/AO-05, grudzień 2017 r. (dostępny online na stronie internetowej Komisji Europejskiej). W raporcie tym stwierdza się, że około 14 państw członkowskich wprowadziło taką alternatywę.

36 Wniosek dotyczący dyrektywy Rady z dnia 8 lutego 2002 r. zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do procedury szczególnej VAT dla biur podróży, COM(2002)64 wersja ostateczna (Dz.U. 2002, C 126E, s. 390). Podobnie Komitet ds. VAT uznał, że dopuszczalne jest zastosowanie kalkulacji ogólnej: „Komitet uznał również, że zasada mająca zastosowanie do biur podróży i dotycząca opodatkowania marży nie wyklucza ustalenia wysokości marży dla wszystkich transakcji na podstawie tego samego wzoru w danym okresie”. (Wytyczne wynikające z 17. posiedzenia odbywającego się w dniach 4–5 lipca 1984 r., XV/243/84). Zobacz Wytyczne wynikające z posiedzeń Komitetu ds. VAT (do 2 lipca 2018 r.), dostępny pod adresem: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Zobacz wyrok z dnia 26 września 2013 r. (C-189/11, EU:C:2013:587, pkt 101–104).

38 Wyrok z dnia 8 lutego 2018 r. (C-380/16, niepublikowany, EU:C:2018:76, pkt 87–92).