

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 23 grudnia 2015 r. (*)

Podatek od wartości dodanej – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego i wymagalność – Transport lotniczy – Kupiony, lecz niewykorzystany bilet – Wykonywanie usług przewozu – Wystawienie biletu – Moment zapłaty podatku

W sprawach połączonych C-250/14 i C-289/14

mających za przedmiot wnioski o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożone przez Conseil d'État (rząd państwa, Francja) postanowieniami z dnia 21 maja 2014 r., które wpłynęły do Trybunału, odpowiednio, w dniach 26 maja i 12 czerwca 2014 r., w postępowaniach:

Air France-KLM, dawniej Air France (C-250/14),

Hop!-Brit Air SAS, dawniej Brit Air (C-289/14)

przeciwko

Ministère des Finances et des Comptes publics,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: A. Tizzano, wiceprezes Trybunału, pełniący obowiązki prezesa pierwszej izby, F. Biltgen, A. Borg Barthet (sprawozdawca), E. Levits i S. Rodin, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Air France-KLM i Hop!-Brit Air SAS przez A. Beetschen, avocate,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, J.S. Pilczera oraz S. Ghiandoni, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez E. Creedon, J. Quaney oraz A. Joyce'a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez A. Keirse, BL,
- w imieniu Republiki Greckiej przez K. Nasopoulou oraz S. Lekkou, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. Ineza Fernandes, R. Camposa Lairesa oraz A. Cunha, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez C. Soulay oraz L. Lozano Palacios, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wnioski o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczą wykładni art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. (Dz.U. L 162, s. 63) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a następnie dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r. (Dz.U. L 15, s. 24) (zwanej dalej „zmienioną szóstą dyrektywą”).

2 Wnioski te zostały złożone w ramach sporów pomiędzy, po pierwsze, Air France-KLM, dawniej Air France, i po drugie, Hop!-Brit Air SAS, dawniej Brit Air, a ministère des Finances et des Comptes publics (ministerstwem finansów i budżetu) w przedmiocie opodatkowania podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) niewykorzystanego biletu i kwot wypłaconych przez przedsiębiorstwo transportu lotniczego takiemu samemu przedsiębiorstwu tytułem świadczenia wzajemnego za sprzedaż niewykorzystanych biletów na przelot.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy:

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 10 szóstej dyrektywy przewiduje:

„1.

a) »Zdarzenie podatkowe« [»Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego«] oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej.

b) podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do ządania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony.

2. Zdarzenie podatkowe [Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego] ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług [...].

Jednakże w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości.

Na zasadzie odstąpienia od powyższych przepisów, państwa członkowskie mogą postanowić, że podatek staje się wymagalny dla niektórych transakcji lub dla niektórych kategorii podatników:

- nie później niż z datą wystawienia faktury lub dokumentu uznawan[ego] za fakturę, lub
- nie później niż w momencie pobrania ceny, lub
- w przypadku, kiedy faktura lub dokument uznawany za fakturę nie jest wystawiony lub jest wystawiony z opóźnieniem, w określonym terminie od daty zdarzenia podatkowego [zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego].

[...]”.

5 W art. 10 ust. 2 akapit trzeci tiret pierwsze i trzecie zmienionej szóstej dyrektywy uchylono odniesienie do dokumentu uznawanego za fakturę. Przepis ten odnosi się zatem już wyłącznie do wystawienia faktury.

6 Artykuł 11 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy, dotyczący podstawy opodatkowania, stanowi:

„A. Na terytorium kraju

1. Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione [w] lit. b), c) i d) poniżej, wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]”.

Prawo francuskie

7 Na podstawie art. 256 pkt I code général des impôts (ogólnego kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”):

„Opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej podlega dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie przez podatnika działającego w takim charakterze”.

8 Zgodnie z art. 269 CGI:

„1. Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce:

a) w momencie wewnątrzwspólnotowego dostarczenia lub nabycia towaru lub wykonania usługi;

[...]

2. Podatek staje się wymagalny:

[...]

c) w odniesieniu do świadczenia usługi – w chwili pobrania zaliczki, ceny, wynagrodzenia”.

Postępowania główne i pytania prejudycjalne

Sprawa C-250/14

9 Air France-KLM, która wstąpiła w prawa Air France w 2004 r., jest spółką z siedzibą we Francji, prowadzi działalność w dziedzinie transportu lotniczego. W ramach tej działalności Air France-KLM świadczy usługi lotniczych przewozów pasażerskich na terytorium Francji. Ponieważ te loty krajowe są opodatkowane podatkiem VAT, bilety lotnicze na nie są sprzedawane po cenach zawierających ów podatek.

10 Od 1999 r. spółka Air France nie wpłacała już do budżetu państwa podatku VAT otrzymanego w cenie wystawionych biletów, które nie zostały wykorzystane przez pasażerów jej lotów krajowych. Chodzi o bilety niepodlegające zwrotowi, które utraciły wartość z tego względu, że pasażerowie nie stawili się do wejścia na pokład, a także o bilety podlegające zwrotowi, które utraciły wartość, a nie zostały wykorzystane w terminie wartości.

11 W wyniku przeprowadzonej kontroli księgowości organ podatkowy uznał, że kwoty dotyczące tych „wystawionych i niewykorzystanych biletów” należą do opodatkowania podatkiem VAT według obniżonej stawki 5,5%, mającej zastosowanie do krajowych usług pasażerskiego przewozu lotniczego. W konsekwencji wystawił on Air France-KLM decyzję w sprawie zaległości w podatku VAT dotyczącej okresu od 1 kwietnia 2000 r. do 31 marca 2003 r. na kwotę 4 066 607 EUR, powiększoną o odsetki za zwłokę w wysokości 1 226 584 EUR.

12 Wyrokiem z dnia 9 czerwca 2011 r. tribunal administratif de Cergy-Pontoise (sąd administracyjny w Cergy-Pontoise) oddalił skargę wniesioną przez Air France-KLM o uchylenie tych decyzji podatkowych. Wyrokiem z dnia 13 listopada 2012 r. cour administrative d'appel de Versailles (apelacyjny sąd administracyjny w Wersalu) utrzymał ów wyrok w mocy i uznał, że zgodnie z przepisami art. 256 i 269 CGI w związku z art. 1234 kodeksu cywilnego kwoty zachowane w wyniku ostatecznego niewykonania usługi przewozu powinny zostać opodatkowane podatkiem VAT. Spółka Air France-KLM wniosła skargę kasacyjną od tego wyroku.

13 Conseil d'État, wyrażając wątpliwości co do opodatkowania podatkiem VAT niewykorzystanego biletu, postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 [szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy] należy interpretować w ten sposób, że wystawienie biletu można utożsamić z rzeczywistym wykonaniem usługi przewozu i że kwoty zachowane przez przewoźnika lotniczego, w sytuacji gdy posiadacz biletu nie wykorzysta go i bilet ten straci wartość, są objęte podatkiem VAT?

2) W razie odpowiedzi twierdzącej na powyższe pytanie: czy pobrany podatek powinien zostać przekazany na rzecz skarbu państwa od chwili pobrania ceny, mimo że podróż może nie odbyć się z przyczyn leżących po stronie klienta?”.

Sprawa C-289/14

14 Z postanowienia odsyłającego w sprawie C-289/14 wynika, że spółka Brit Air, obecnie Hop!-Brit Air SAS, świadczy usługi pasażerskiego przewozu lotniczego w ramach umowy franczyzy zawartej z Air France-KLM. Zadaniem tej ostatniej spółki byłaby sprzedaż i obsługa biletów na polecenie obsługiwane w ramach franczyzy przez Brit Air.

15 Spółka Air France-KLM pobierała opłaty za bilety i przekazywała je następnie Brit Air za

ka?dego przewiezionego pasa?era. Z tytu?u biletów sprzedanych, lecz niewykorzystanych – z racji nieobecno?ci pasa?era w chwili przyjmowania na pok?ad lub up?ywu okresu wa?no?ci biletu – spółka Air France?KLM wp?aca?a na rzecz Brit Air ustalone w skali roku zrycza?towane odszkodowanie w wysoko?ci okre?lonej w procentach (2%) rocznego obrotu (z uwzgl?dnieniem podatku VAT) uzyskanego z po??cze? obs?ugiwanych w ramach franczyzy. Spółka Brit Air nie odprowadza?a od tej kwoty podatku VAT.

16 W wyniku przeprowadzonej kontroli ksi?gowo?ci Brit Air organ podatkowy skierowa? do tej spółki decyzje w sprawie zaleg?o?ci w podatku VAT obejmuj?cym kwoty otrzymane od Air France, odpowiadaj?ce niewykorzystanym biletom, za okres od 1 kwietnia 2001 r. do 31 sierpnia 2005 r.

17 Wyrokiem z dnia 24 czerwca 2010 r. tribunal administratif de Montreuil (s?d administracyjny w Montreuil) oddali? skarg? Brit Air o uchylenie tych decyzji podatkowych. Spółka Brit Air wnios?a apelacj? od tego wyroku do cour administrative d'appel de Versailles. Poniewa? wyrok wydany przez ten s?d w dniu 13 listopada 2012 r. utrzyma? w mocy zaskar?ony wyrok, spółka Brit Air wnios?a skarg? kasacyjn? do Conseil d'État.

18 Conseil d'État, wyra?aj?c w?tpliwo?ci co do opodatkowania podatkiem VAT kwot zap?aconych przez przedsi?biorstwo transportu lotniczego przedsi?biorstwu o tym samym charakterze tytu?em ?wiadczenia wzajemnego za sprzeda? niewykorzystanych biletów lotniczych, postanowi?a zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 [szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy] nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e zrycza?towana kwota obliczana jako procent rocznego obrotu uzyskanego z po??cze? obs?ugiwanych w ramach franczyzy i przekazywana przez przewo?nika lotniczego, który wystawi? za innego przewo?nika lotniczego bilety, które nast?pnie utraci?y wa?no??, stanowi wyp?acane tej ostatniej spółce ?wiadczenie niepodlegaj?ce opodatkowaniu, s?u??ce naprawieniu szkody poniesionej ze wzgl?du na daremn? mobilizacj? przez ni? ?rodków transportu, czy te? kwot? odpowiadaj?c? cenie biletów wystawionych, które utraci?y wa?no???

2) Na wypadek gdyby kwota ta zosta?a uznana za odpowiadaj?c? cenie biletów, które zosta?y wystawione, lecz które utraci?y wa?no??: czy powy?sze przepisy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e wystawienie biletu mo?na uto?sami? z rzeczywistym wykonaniem us?ugi przewozu i ?e kwoty zachowane przez przewo?nika lotniczego, w sytuacji gdy posiadacz biletu nie wykorzysta? go i bilet ten straci? wa?no??, s? obj?te podatkiem [VAT]?

3) W razie odpowiedzi twierd?cej na powy?sze pytanie: czy pobrany podatek powinien zosta? przekazany przez Air France lub Brit Air na rzecz skarbu pa?stwa od chwili pobrania ceny, mimo ?e podró? mo?e nie odby? si? z przyczyn le??cych po stronie klienta?”.

19 Postanowieniem prezesa Trybuna?u z dnia 10 lipca 2014 r. sprawy C?250/14 i C?289/14 zosta?y po??czone do celów pisemnego i ustnego etapu post?powania i wydania wyroku.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C?250/14 oraz pytania drugiego w sprawie C?289/14

20 Poprzez pytanie pierwsze zadane w sprawie C?250/14 i pytanie drugie zadane w sprawie C?289/14 s?d odsy?aj?cy d??y do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy i

zmienionej szóstej dyrektywy naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe wystawienie biletów przez przewoŹnika lotniczego jest opodatkowane podatkiem VAT, jeŹeli bilety te nie zostaŹy wykorzystane przez pasaŹerów, a ci ostatni nie mogŹ otrzymać za nie zwrotu.

21 NaleŹy przypomnieŹ Źe na podstawie art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „Źwiadczenie usŹug dokonywane odpŹatnie na terytorium kraju przez podatnika dziaŹajŹcego w takim charakterze”.

22 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Źwiadczenie usŹug nastŹpuje „odpŹatnie” w rozumieniu tego przepisu, wyŹŹcznie jeŹeli pomiŹdzy usŹugodawcŹ a usŹugobiorcŹ istnieje stosunek prawny, w ramach którego nastŹpuje wymiana ŹwiadczeŹ wzajemnych, gdyŹ Źwiadczenie otrzymywane przez usŹugodawcŹ stanowi rzeczywiste odzwierciedlenie wartoŹci usŹugi Źwiadczonej usŹugobiorcy (wyrok Tolsma, CŹ16/93, EU:C:1994:80, pkt 14).

23 Ma to miejsce, gdy istnieje bezpoŹredni zwiŹzek pomiŹdzy ŹwiadczonŹ usŹugŹ a otrzymanym Źwiadczeniem wzajemnym, w ten sposób, Źe zapŹacone kwoty stanowiŹ rzeczywiste wynagrodzenie za wyodrŹbnionŹ usŹugŹ ŹwiadczonŹ w ramach takiego stosunku prawnego (wyrok Société thermale d'EugénieŹlesŹBains, CŹ277/05, EU:C:2007:440, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

24 Ponadto z art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy wynika, Źe przewidziane w art. 2 pkt 1 tych dyrektyw zdarzenie powodujŹce powstanie obowiŹzku podatkowego ma miejsce dopiero w momencie wykonania usŹug.

25 Z tych okolicznoŹci wynika, Źe Źwiadczenie usŹug takich jak lotnicze przewozy pasaŹerskie podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jeŹeli, po pierwsze, kwota zapŹacona przez pasaŹera przewoŹnikowi lotniczemu w ramach stosunku prawnego urzeczywistnionego umowŹ przewozu jest bezpoŹrednio zwiŹzana z wyodrŹbnionŹ usŹugŹ, za którŹ stanowi wynagrodzenie, a po drugie, usŹuga ta zostaŹa wykonana.

26 W tym wzglŹdzie TrybunaŹ wyjaŹniŹ, Źe usŹugi, których Źwiadczenie odpowiada wykonaniu zobowiŹzaŹ wynikajŹcych z umowy przewozu lotniczego osób, polegajŹ na: rejestracji i odprawie pasaŹerów, przyŹciu ich na pokŹad samolotu w miejscu odlotu uzgodnionym w umowie przewozu, odlocie samolotu o przewidzianym czasie, przewozie pasaŹerów i ich багаŹy z miejsca odlotu na miejsce przeznaczenia, opiece nad pasaŹerami w czasie lotu i wreszcie na bezpiecznym zapewnieniu opuszczenia przez nich pokŹadu w umówionym miejscu lŹdowania i o umówionym czasie (zob. wyrok Rehder, CŹ204/08, EU:C:2009:439, pkt 40).

27 JednakŹe realizacja tych usŹug jest moŹliwa tylko pod warunkiem, Źe pasaŹer przewoŹnika lotniczego stawi siŹ w przewidzianych dacie i miejscu przyŹcia na pokŹad, poniewaŹ przewoŹnik ten przyznaje mu prawo do skorzystania z nich do godziny przyŹcia na pokŹad w okolicznoŹciach wyszczegŹlnionych przez umowŹ przewozu zawartŹ przy zakupie biletu.

28 Natomiast na Źwiadczenie wzajemne wobec ceny zapŹaconej przy zakupie biletu skŹada siŹ prawo pasaŹera do skorzystania z wykonania obowiŹzkŹ wynikajŹcych z umowy przewozu, niezaleŹnie od faktu, czy pasaŹer zrealizuje to prawo, zaŹ przewoŹnik lotniczy wykonuje Źwiadczenie, gdy umoŹliwia pasaŹerowi skorzystanie ze swych usŹug.

29 SkarŹŹce w postŹpowaniach gŹŹwnych nie mogŹ w ten sposób podnosiŹ, Źe cena zapŹacona przez pasaŹera, który siŹ nie stawiŹ, i zachowana przez przewoŹnika stanowi odszkodowanie umowne, które – majŹc na celu naprawienie szkody poniesionej przez przewoŹnika – nie jest objŹte podatkiem VAT.

30 W istocie bowiem, po pierwsze, taka interpretacja zmienia?aby charakter ?wiadczenia wzajemnego uiszczanego przez pasa?era, które sta?oby si? odszkodowaniem umownym, w sytuacji gdyby pasa?er nie skorzysta? z wyodr?bnionej us?ugi zaoferowanej przez przewo?nika lotniczego.

31 Poj?cie „?wiadczenia us?ug” w rozumieniu szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy powinno by? interpretowane niezale?nie od celów i wyników danych transakcji, a organy podatkowe nie maj? obowi?zku prowadzenia dochodzenia w celu ustalenia zamiaru podatnika, maj?c na wzgl?dzie jego obiektywny charakter (zob. wyrok Newey, C?653/11, EU:C:2013:409, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

32 Po drugie, taka zmiana kwalifikacji ceny zap?aconej przez pasa?era za bilet w zale?no?ci od tego, czy pasa?er ów stawia? si? do przyj?cia na pok?ad, czy te? nie, skutkowa?aby powstaniem rozbie?no?ci pomi?dzy kwot? szkody podnoszonej przez przewo?nika lotniczego ze wzgl?du na nieobecno?? pasa?era, który si? nie stawia?, a kwot? zap?acon? przy zakupie biletu. Bowiem w wypadku, w którym pasa?er stawia si? do przyj?cia na pok?ad, kwota ?wiadczenia odpowiada cenie biletu bez podatku VAT, podczas gdy kwota odszkodowania podnoszonego przez skar??ce w post?powaniach g?ównych odpowiada?aby tej cenie powi?kszonej o wymagalny podatek VAT. Nie istnieje ?aden element uzasadniaj?cy okoliczno??, aby kwota odszkodowania by?a wy?sza od ceny zap?aconej przez pasa?era.

33 Po trzecie, skar??ce w post?powaniach g?ównych nie mog? te? opiera? si? na orzecznictwie Trybuna?u odnosz?cym si? do nieobj?cia podatkiem VAT kwot zap?aconych tytu?em zadatku. W sprawach w post?powaniach g?ównych cena zap?acona przez pasa?era, który si? nie stawia?, z jednej strony odpowiada bowiem ca?o?ci ceny do zap?aty. Z drugiej strony, w sytuacji gdy pasa?er zap?aci? cen? biletu, a przewo?nik potwierdzi?, ?e dla pasa?era tego zarezerwowane jest miejsce, sprzeda? jest wi???ca i ostateczna. Ponadto nale?y zauwa?y?, ?e przewo?nicy lotniczy zastrzegaj? sobie prawo do odsprzedania niewykorzystanej us?ugi innemu pasa?erowi, nie b?d?c zobowi?zanymi do zwrotu ceny pierwotnemu pasa?erowi. Wynika z tego, ?e przyznanie odszkodowania w braku zaistnienia szkody by?oby pozbawione uzasadnienia.

34 Nale?y zatem stwierdzi?, ?e kwota zatrzymana przez przedsibiorstwa lotnicze nie ma na celu naprawienia szkody, jak? przedsibiorstwa te mia?yby ponie?? ze wzgl?du na niestawienie si? pasa?era, lecz stanowi wynagrodzenie, i to nawet wtedy, gdy pasa?er nie skorzysta? z przewozu.

35 W ?wietle powy?szych rozwa?a? na pytanie pierwsze w sprawie C?250/14 i na pytanie drugie w sprawie C?289/14 nale?y odpowiedzie?, i? art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e wystawienie biletów przez przewo?nika lotniczego jest opodatkowane podatkiem VAT, je?eli wystawione bilety nie zosta?y wykorzystane przez pasa?erów, a ci ostatni nie mog? otrzyma? za nie zwrotu.

W przedmiocie pytania drugiego w sprawie C?250/14 i pytania trzeciego w sprawie C?289/14

36 Poprzez pytanie drugie zadane w sprawie C?250/14 i pytanie trzecie zadane w sprawie C?289/14 s?d odsy?aj?cy zasadniczo d??y do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e podatek VAT zap?acony w chwili zakupu biletu lotniczego przez pasa?era, który tego biletu nie wykorzysta?, staje si? wymagalny w chwili pobrania ceny biletu przez przewo?nika lotniczego lub przez osob? trzeci? w jego imieniu.

37 Nale?y przypomnie?, ?e na podstawie art. 10 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy i

zmienionej szóstej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

38 Jednakże w pierwszej kolejności art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy przewiduje odstępstwo od tej zasady, w wypadku gdy zapłata zaliczki następuje przed wykonaniem usług. W takim wypadku podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty (zob. podobnie wyrok Orfeja Bygarija, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 27; postanowienie Syni trejd, C-153/12, EU:C:2013:201, pkt 24).

39 Ponadto Trybunał orzekł, że aby podatek VAT stał się wymagalny przed dokonaniem świadczenia, jest konieczne i wystarczające, że wszelkie okoliczności istotne dla zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego, tzn. przyszłego świadczenia, są już znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania wpłaty zaliczki towary i usługi powinny być precyzyjnie określone (zob. wyrok Orfeja Bygarija, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 28, 39; a także postanowienie Syni trejd, C-153/12, EU:C:2013:201, pkt 25, 33).

40 Należy stwierdzić, że w sprawach w postępowaniach głównych warunki stosowania art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy mogą być spełnione, o ile wszystkie elementy przyszłej usługi przewozu są już znane i precyzyjnie określone w chwili zakupu biletu.

41 Całkowity, a nie częściowy charakter zapłaty ceny nie może podważyć takiej interpretacji (zob. podobnie wyroki: Orfeja Bygarija, C-549/11, EU:C:2012:832, pkt 37; Efira, C-19/12, EU:C:2013:148, pkt 39; a także postanowienie Syni trejd, C-153/12, EU:C:2013:201, pkt 32).

42 W drugiej kolejności należy przypomnieć, jak wynika z pkt 27 i nast. niniejszego wyroku, że w wypadku niestawiennictwa pasażera przewoźnik lotniczy, który sprzedaje bilet na przewóz, spełnia swoje zobowiązania umowne, gdy umożliwiał pasażerowi skorzystanie ze swoich praw do świadczeń przewidzianych w umowie przewozu.

43 W świetle powyższego na pytanie drugie w sprawie C-250/14 i na pytanie trzecie w sprawie C-289/14 należy odpowiedzieć, iż art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 akapity pierwszy i drugi szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że podatek VAT zapłacony w chwili zakupu biletu lotniczego przez pasażera, który tego biletu nie wykorzystał, staje się wymagalny w chwili pobrania ceny biletu przez samego przewoźnika lotniczego, przez osobę trzecią działającą w jego imieniu i na jego rzecz lub przez osobę trzecią działającą we własnym imieniu, lecz na rzecz przewoźnika lotniczego.

W przedmiocie pytania pierwszego w sprawie C-289/14

44 Poprzez pytanie pierwsze w sprawie C-289/14 sąd odsyłający zasadniczo dąży do ustalenia, czy art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy osoba trzecia sprzedaje bilety przewoźnika lotniczego na jego rzecz w ramach umowy franczyzy i z tytułu wystawionych biletów, które utraciły ważność, wypłaca mu zryczałtowaną kwotę obliczaną jako procent rocznego obrotu uzyskanego z odpowiednich połączeń lotniczych, to zryczałtowana kwota stanowi kwotę podlegającą opodatkowaniu tytułem świadczenia wzajemnego za te bilety.

45 Należy stwierdzić, że na podstawie art. 21 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy zobowiązany do zapłaty podatku VAT należnego od ceny sprzedanego biletu jest przewoźnik lotniczy, który świadczy usługę przewozu.

46 Jak wynika z odpowiedzi udzielonej na poprzednie pytania, cena biletu zapłaconą przez pasażera stanowi świadczenie wzajemne wobec usługi przewozu oferowanej przez przewoźnika lotniczego i z tego względu cena ta jest objęta podatkiem VAT. Ponadto podatek ten jest wymagalny w chwili pobrania ceny biletu, i to nawet jeżeli pasażer nie skorzysta z lotu.

47 Jeżeli sąd odsyłający uzna, że spółka Air France-KLM działa w imieniu i na rzecz Brit Air przy sprzedaży biletów, spółka Brit Air byłaby zobowiązana do zapłaty podatku VAT od biletów. Jeżeli natomiast uzna on, że spółka Air France-KLM działa we własnym imieniu, lecz na rzecz Brit Air, nastąpiłoby po sobie dwie transakcje, które jednak nie budzą żadnego wątpliwości na ostateczną kwotę podatku VAT, ponieważ kwoty te są identyczne, a każda ze spółek powinna złożyć w swoim deklaracji obejmującej pobrany i naliczony podatek VAT.

48 Co do zryczałtowanej kwoty wypłaconej przez Air France-KLM na rzecz Brit Air za sprzedane bilety, które utraciłby pasażer, należy przede wszystkim stwierdzić, że wbrew temu, co twierdzi Brit Air, kwota, jaką ta ostatnia spółka otrzymywała od Air France-KLM, nie może być uważana za odpowiadającą odszkodowaniu zapłaconemu przez Air France-KLM za szkody poniesione przez Brit Air.

49 W tym zakresie należy przypomnieć, w odniesieniu do tych wystawionych i niewykorzystanych biletów, że przewoźnik lotniczy nie ponosi żadnej szkody, jaka miałaby wynikać z faktu, iż pasażer nie stawia się do przyjęcia na pokład. Pasażer ten płaci cenę za usługę przewozu w chwili zakupu biletu. Spółka Brit Air realizowała świadczenie, do którego się zobowiązała tylko w ten sposób, że pasażer miał prawo skorzystać z wykonania obowiązków wynikających z umowy przewozu lotniczego osób. Brak prawa do zwrotu ceny biletu świadczy o tym, że przewoźnik lotniczy nie poniósł żadnej szkody.

50 Wynika z tego, że cena biletu zachowana przez przewoźnika nie ma na celu naprawienia ewentualnej szkody poniesionej przez niego w wyniku niestawienia się klienta, lecz stanowi wynagrodzenie za usługę przewozu, jaką przewoźnik oferuje klientowi, nawet jeżeli ten ostatni nie korzysta z usługi.

51 W tych okolicznościach zryczałtowana kwota wypłacona przez Air France-KLM na rzecz Brit Air z tytułu sprzedanych biletów, które utraciłby pasażer, obliczana jako procent rocznego obrotu uzyskanego z odpowiednich połączeń lotniczych, nie może być uważana za ustanowioną między stronami w celu naprawienia szkody poniesionej przez Brit Air. Przeciwnie, wydaje się, że kwota ta, ustalona między stronami w umowie, odpowiada wartości nadanej przez dwie zainteresowane spółki biletom wystawionym w celu świadczenia usługi przewozu i niewykorzystanym przez nabywców. Zryczałtowana kwota wypłacona przez Air France-KLM na rzecz Brit Air stanowi zatem wynagrodzenie otrzymane przez tę ostatnią spółkę za bilety wystawione przez Air France-KLM na jej rzecz, które jednak nie zostały wykorzystane przez nabywców. Istnieje zatem bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą a otrzymanym za nią wynagrodzeniem.

52 W świetle powyższego na pytanie pierwsze zadane w sprawie C-289/14 należy odpowiedzieć, iż art. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy i zmienionej szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy osoba trzecia sprzedaje bilety przewoźnika lotniczego na jego rzecz w ramach umowy franczyzy i z tytułu wystawionych biletów, które utraciłby pasażer, wypłaca mu zryczałtowaną kwotę obliczaną jako procent rocznego obrotu

uzyskanego z odpowiednich połączeń lotniczych, to kwota ta stanowi kwotę podlegającą opodatkowaniu tytułem świadczenia wzajemnego za te bilety.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniach głównych niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionych przed sądami odsyłającymi, do nich zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniach głównych, nie podlegają zwrotowi.

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

- 1) Artykuł 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r., a następnie dyrektywą Rady 2001/115/WE z dnia 20 grudnia 2001 r., należy interpretować w ten sposób, że wystawienie biletów przez przewoźnika lotniczego jest opodatkowane podatkiem od wartości dodanej, jeżeli wystawione bilety nie zostały wykorzystane przez pasażerów, a ci ostatni nie mogli otrzymać za nie zwrotu.
- 2) Artykuł 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 akapity pierwszy i drugi szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 1999/59, a następnie dyrektywą 2001/115, należy interpretować w ten sposób, że podatek od wartości dodanej zapłacony w chwili zakupu biletu lotniczego przez pasażera, który tego biletu nie wykorzystał, staje się wymagalny w chwili pobrania ceny biletu przez samego przewoźnika lotniczego, przez osobę trzecią działającą w jego imieniu i na jego rzecz lub przez osobę trzecią działającą we własnym imieniu, lecz na rzecz przewoźnika lotniczego.
- 3) Artykuł 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388, zmienionej dyrektywą 1999/59, a następnie dyrektywą 2001/115, należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdy osoba trzecia sprzedaje bilety przewoźnika lotniczego na jego rzecz w ramach umowy franczyzy i z tytułu wystawionych biletów, które utraciły wartość, wypłaca mu zryczałtowaną kwotę obliczaną jako procent rocznego obrotu uzyskanego z odpowiednich połączeń lotniczych, to kwota ta stanowi kwotę podlegającą opodatkowaniu tytułem świadczenia wzajemnego za te bilety.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.