

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 19 grudnia 2018 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Harmonizacja przepisów podatkowych – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego – Procedura szczególna dla biur podróży – Artykuły 65 i 308 – Marża uzyskana przez biuro podróży – Określenie marży – Wpłaty zaliczek przed świadczeniem usług turystycznych przez biuro podróży – Faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży

W sprawie C-422/17

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjnego (Polska) postanowieniem z dnia 16 lutego 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 lipca 2017 r., w postępowaniu:

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

przeciwko

Skarpa Travel sp. z o.o.,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz, prezes siódmej izby, pełniący obowiązki prezesa czwartej izby, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (sprawozdawca) i C. Vajda, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: M. Aleksejev, kierownik wydziału,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 7 czerwca 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez J. Kaute oraz M. Kowalewski, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Skarpa Travel sp. z o.o. przez J. Zajac-Wysocki, radcę prawnego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyn i A. Kramarczyk-Szałdziński, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu niemieckiego przez T. Henzega, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Siekierzyński oraz N. Gossement, działające w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 5 września 2018 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 65 i 308 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1) zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r. (Dz.U. 2010, L 189, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (Polska) a Skarpa Travel sp. z o.o. (zwaną dalej „Skarpą”) w przedmiocie interpretacji podatkowej wydanej przez Ministra Finansów (Polska) dotyczącej daty wymagalności i sposobu obliczania podatku od wartości dodanej (VAT) w przypadku pobrania zaliczki na poczet płatności za usługi turystyczne świadczone przez biuro podróży.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Zgodnie z art. 63 dyrektywy VAT „[z]darzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi”.

4 Artykuł 65 tej dyrektywy stanowi:

„W przypadku wpłaty zaliczek przed dostawą towarów lub świadczeniem usługi, VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania wpłaty i naliczany jest od wysokości otrzymanej wpłaty”.

5 Artykuł 66 tej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„W drodze odstępstwa od art. 63, 64 i 65, państwa członkowskie mogą postanowić, że VAT staje się wymagalny dla określonych transakcji lub dla określonych kategorii podatników w jednym z następujących terminów:

- a) nie później niż z datą wystawienia faktury;
- b) nie później niż w momencie otrzymania zapłaty;
- c) jeżeli faktura nie została wystawiona lub została wystawiona z opóźnieniem, w określonym terminie nie później niż z upływem terminu wystawienia faktury ustalonego przez państwa członkowskie na mocy art. 222 akapit drugi lub, jeżeli państwo członkowskie nie ustaliło takiego terminu – w określonym terminie od daty zaistnienia zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego.

Odstępstwo przewidziane w akapicie pierwszym nie ma jednak zastosowania do świadczenia usługi, w odniesieniu do których usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty VAT zgodnie z art. 196 i do dostaw lub przemieszczeń towarów, o których mowa w art. 67”.

6 Artykuł 306 tejże dyrektywy przewiduje:

„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”.

7 Artykuł 307 dyrektywy VAT ma następującą treść:

„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”.

8 Zgodnie z art. 308 tej dyrektywy „[w] odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez biuro podróży, za podstawę opodatkowania i cenę z wyłączeniem VAT w rozumieniu art. 226 pkt 8 uznaje się marżę biura podróży, czyli różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem VAT, do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te są ujęte bezpośrednio korzyści turysty”.

9 Artykuł 309 rzeczony dyrektywy stanowi:

„Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innym podatnikom są dokonywane przez takie osoby poza [Unią], świadczenie usługi 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 [Unii], jak i poza nią, tylko ta część usługi biura podróży, która dotyczy transakcji dokonywanych poza [Unią], może być zwolniona”.

10 Zgodnie z art. 310 dyrektywy VAT „VAT naliczany biuram podróży przez innych podatników z tytułu transakcji, o których mowa w art. 307, i które dokonywane są dla bezpośrednio korzyści turysty, nie podlega odliczeniu ani zwrotowi w żadnym państwie członkowskim”.

Prawo polskie

11 Artykuł 19a ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535), ze zmianami (zwanej dalej „ustawą o VAT”) stanowi:

„Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, w szczególności: przedpłatę, zaliczkę, zadek, 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”.

12 Artykuł 119 tej ustawy przewiduje:

„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”.

13 Sąd odsyłający wskazuje, że od dnia 1 stycznia 2014 r. nie obowiązują już w Polsce przepisy prawa krajowego oparte na art. 66 dyrektywy VAT, które określały datę wymagalności tego podatku w odniesieniu do zaliczek uiszczanych tytułem usług turystycznych świadczonych przez biura podróży.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

14 Skarpa podlega, jako biuro podróży, procedurze szczególnej mającej zastosowanie do biur podróży, jak została ona przewidziana w art. 119 ustawy o VAT. Uznając, że wymagalność VAT z tytułu zaliczek pobieranych przez biura podróży nie wynika jasno z tych przepisów, złożyła ona wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej przez Ministra Finansów.

15 W interpretacji indywidualnej Minister Finansów wskazał, że VAT jest wymagalny w chwili, w której uiszczane są zaliczki. Wedle Ministra Finansów, celem określenia uzyskanej przez biuro podróży marży, która stanowi podstawą opodatkowania VAT, Skarpa może odjąć od marży brutto szacowaną kwotę kosztów, jakie poniesie w związku z danym świadczeniem, a następnie, w stosownych przypadkach, dokona koniecznych korekt, gdy będzie ona w stanie określić ostateczną kwotę faktycznie poniesionych kosztów.

16 Skarpa – uznając, że VAT od usług powinien stawać się wymagalny dopiero w chwili, w której może ona ustalić ostateczną marżę zysku – zaskarżyła ową interpretację indywidualną do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie (Polska).

17 Wyrokiem z dnia 25 listopada 2014 r. sąd ten uchylił powyższą interpretację, wskazując w uzasadnieniu, że art. 119 ust. 2 ustawy o VAT odnosi się jedynie do kosztów faktycznie poniesionych przez usługodawcę, w związku z czym VAT staje się wymagalny dopiero w chwili, w której ostatecznie ustalona zostanie rzeczywista marża. Stwierdził on, że szacowanie podstawy opodatkowania nie jest przewidziane w przypadku zaliczek z tytułu świadczenia usług turystyki przez biura podróży. Sąd ów wskazał również, że korekty deklaracji podatkowych należy dokonywać jedynie w sytuacjach wyjątkowych i nie mogą one stać się zasadą.

18 Minister Finansów wniósł skargę kasacyjną od tego wyroku do będącego sądem odsyłającym Naczelnego Sądu Administracyjnego (Polska) podnosząc, że z wyjątkiem przypadków wymienionych w ustawie o VAT wszystkie zaliczki podlegają opodatkowaniu z chwili ich otrzymania. Przyznaje on, że dla celów obliczenia marży zysku mogą być wzięte pod uwagę

rzeczywiste koszty poniesione przez podatnika do momentu otrzymania zaliczki. Jednakże brak możliwości określenia rzeczywistej marży w momencie wpłaty zaliczki na poczet zapłaty za usługę turystyczną świadczonej przez biuro podróży nie może skutkować tym, że VAT stanie się wymagalny dopiero w momencie, w którym marża ta może na określony sposób ostateczny.

19 Sąd odsyłający ma wątpliwość co do tego, czy zasada szczególna dotycząca określenia podstawy opodatkowania usług świadczonych przez biura podróży przewidziana w art. 308 dyrektywy VAT ma wpływ na moment, w którym VAT od tych usług staje się wymagalny. Mając na uwadze, że koszty faktycznie poniesione przez biuro podróży będą znane dopiero po wykonaniu świadczenia usługi turystyki na rzecz klienta, sąd odsyłający uważa, że art. 65 tej dyrektywy nie może znaleźć zastosowania w sytuacji objętej art. 308 tej dyrektywy. Sąd ten przyznaje jednak, że dyrektywa VAT w każdym razie nie stanowi w ten sposób oraz że takie podejście może na wywieść jedynie z ogólnych ram tej dyrektywy.

20 Ponadto, jeżeli VAT staje się wymagalny zgodnie z art. 65 dyrektywy VAT w momencie otrzymania zaliczki przez biuro podróży, sąd odsyłający pyta, czy podatek ten powinien być obliczony w odniesieniu do otrzymanej kwoty, czy też należy wziąć pod uwagę szczególny sposób określenia podstawy opodatkowania przewidziany w art. 308 tej dyrektywy. W tym względzie wskazuje on, że z jednej strony, opodatkowanie całej kwoty zaliczki mogłoby spowodować duże obciążenie dla biura podróży, choćby tymczasowo, a z drugiej strony umożliwienie biurowi podróży uwzględnienia – dla celów ustalenia podstawy opodatkowania danej usługi w momencie zapłaty zaliczki przez klienta – kosztów nabycia usługi w kwocie jeszcze nieuiszczonej nie byłoby zgodne z procedurą szczególnie dla biur podróży.

21 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy przepisy dyrektywy [VAT] należy interpretować tak, że obowiązek podatkowy z tytułu zaliczek otrzymanych przez podatnika świadczonego usługi turystyki, opodatkowane w procedurze szczególnej przewidzianej dla biur podróży w art. 306–310 dyrektywy [VAT], powstaje w momencie określonym w art. 65 tej dyrektywy?

2) W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze, czy art. 65 dyrektywy [VAT] należy interpretować tak, że dla celów opodatkowania zaliczek otrzymanych przez podatnika świadczonego usługi turystyki, opodatkowane w procedurze szczególnej przewidzianej dla biur podróży w art. 306–310 dyrektywy [VAT], pomniejsza się o koszty, o których mowa w art. 308 dyrektywy [VAT], faktycznie poniesione przez podatnika do momentu otrzymania zaliczki?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

22 Poprzez pytanie pierwsze sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 65 i 306–310 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej przewidzianej w tych art. 306–310, pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za usługi turystyczne, które będzie świadczyć turystyce, VAT jest wymagalny, zgodnie ze wspomnianym art. 65, w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki.

23 Skarpa podnosi, że w celu ustalenia właściwej podstawy opodatkowania na mocy art. 308 tej dyrektywy biuro podróży musi obliczyć swój rzeczywisty marżowy zysk, co jednak nie jest możliwe bez znajomości rzeczywistych kosztów, jakie poniesie na poprzednim etapie obrotu z tytułu nabycia towarów i usług od innych podatników. W związku z tym podatek staje się wymagalny dopiero w momencie, w którym wszystkie koszty faktycznie poniesione przez biuro

podróży są znane, a uzyskana marża jest ostateczna. Artykuł 65 tej dyrektywy nie może wobec tego mieć zastosowania w takim przypadku.

24 Należy wskazać, że szczególna procedura VAT mająca zastosowanie do biur podróży, ustanowiona w art. 306–310 dyrektywy VAT zawiera przepisy specyficzne dla działania tych biur, stanowiąc odstępstwo od wspólnego systemu VAT (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 16).

25 Zgodnie z art. 306 wskazanej dyrektywy państwa członkowskie stosują te procedury do transakcji dokonywanych przez biura podróży, o ile biura te występują nie w charakterze pośredników, lecz we własnym imieniu wobec turystów oraz gdy wykorzystują one do realizacji podróży towary dostarczane i usługi świadczone przez innych podatników.

26 W odniesieniu do transakcji biur podróży dokonywanych zgodnie z art. 306 prawodawca Unii przewidział w art. 307–310 dyrektywy VAT szczególne przepisy dotyczące miejsca opodatkowania, obliczenia podstawy opodatkowania i możliwości odliczenia podatku.

27 Trybunał orzekł już, że jako wyjątek od wspólnego systemu dyrektywy VAT, ten szczególny system powinien być stosowany wyłącznie w zakresie niezbędnym dla osiągnięcia jego celu (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 Zgodnie z orzecznictwem Trybunału głównym celem wprowadzenia uregulowań składowych się na ową szczególną procedurę było uniknięcie trudności, jakie wynikałyby dla podmiotów gospodarczych ze stosowania ogólnych zasad dyrektywy VAT do transakcji obejmujących świadczenia nabywane od podmiotów trzecich, jako że zastosowanie zasad ogólnych w odniesieniu do miejsca i podstawy opodatkowania oraz odliczenia podatku naliczonego powodowałoby praktyczne trudności dla przedsiębiorstw z powodu wielości i lokalizacji świadczonych usług, co mogłoby stanowić dla nich przeszkodę w prowadzeniu działalności (zob. podobnie wyrok z dnia 25 października 2012 r., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, pkt 19 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Wynika stąd, że szczególna procedura VAT dla biur podróży nie stanowi, jako taka, niezależnego i kompleksowego systemu podatkowego, lecz obejmuje wyłącznie przepisy stanowiące odstępstwo od niektórych przepisów ogólnego systemu VAT, tak że inne przepisy tego systemu stosuje się do działania biur podróży objętych VAT.

30 W związku z tym wszystkie przepisy ogólnego systemu VAT mogą być stosowane do transakcji w ramach procedury szczególnej dla biur podróży, z wyjątkiem tych dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i możliwości odliczenia podatku.

31 W związku z tym przepisy dotyczące zdarzenia powodującego powstanie obowiązku podatkowego i wymagalności VAT w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług, określone w szczególności w art. 63 i 65 dyrektywy VAT, mają w dalszym ciągu zastosowanie do transakcji w ramach procedury szczególnej dla biur podróży.

32 Zgodnie z art. 63 tej dyrektywy zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

33 Jednakże art. 65 dyrektywy VAT 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. Przepis ten stanowi odstępstwo od zasady zawartej w art. 63 owej dyrektywy i jako taki musi podlegać szczególnej wykładni (zob. podobnie

wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 35 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W związku z tym, aby podatek stał się w tych okolicznościach wymagalny, wszelkie okoliczności mające znaczenie dla zaistnienia zdarzenia podatkowego, tzn. przyszłej dostawy, muszą już być znane, a zatem w szczególności w momencie dokonania takiej zapłaty usługi powinny być szczegółowo określone (wyrok z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 36 i przytoczone tam orzecznictwo).

35 W niniejszej sprawie sąd odsyłający wskazał, że w momencie otrzymania zaliczki przez biuro podróży takie jak Skarpa zaliczka ta może być powiązana z usługą wykonaną przez to biuro, tak jak na przykład podróż w określonej dacie i do danego kraju. Wydaje się zatem, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd odsyłający, że tego rodzaju zaliczka dotyczy precyzyjnie określonej usługi, w taki sposób, że VAT staje się wymagalny w momencie otrzymania tej zaliczki zgodnie z art. 65 dyrektywy VAT.

36 W tych okolicznościach na pytanie pierwsze trzeba odpowiedzieć, że art. 65 i 306–310 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej przewidzianej w tych art. 306–310, pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za usługi turystyczne, które będzie świadczyć turystyce, VAT jest wymagalny, zgodnie z owym art. 65, w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki, pod warunkiem że w chwili tej świadczone usługi turystyczne są precyzyjnie określone.

W przedmiocie pytania drugiego

37 Poprzez pytanie drugie sąd odsyłający zwraca się o wyjaśnienie, w jaki sposób powinna być opodatkowana zaliczka pobrana przez biuro podróży.

38 Zgodnie z art. 308 dyrektywy VAT w odniesieniu do pojedynczej usługi świadczonej przez biuro podróży za podstawę opodatkowania uznaje się marżę zysku 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 są bezpośrednio korzyści turysty.

39 Jak przypomniano w pkt 26 i 28 niniejszego wyroku, przepis ten określa podstawę opodatkowania VAT w przypadku, gdy biura podróży nabywają towary lub usługi od innych podatników, i stanowi cztery szczegółowych przepisów ustanowionych przez prawodawcę Unii w celu uwzględnienia szczególnego charakteru działalności biur podróży i uniknięcia trudności praktycznych mogących stanowić przeszkodę w jej prowadzeniu.

40 Z powyższego wynika, że wykładnia przepisów dyrektywy VAT nie może prowadzić do uniemożliwienia w praktyce dokądnego obliczenia podstawy opodatkowania przewidzianego konkretnie w jej art. 308, który wymaga, aby biuro podróży mogło odliczyć od zapłaconej przez turystę ceny całkowitej, z wyłączeniem VAT, całości faktycznych kosztów poniesionych przez to biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te są bezpośrednio korzyści turysty.

41 Tymczasem w przypadku, gdy zaliczka wpłacona przez klienta jest równa całkowitej cenie lub istotnej części całkowitej ceny usługi turystycznej, a w chwili wpłaty tej zaliczki biuro podróży nie poniosło jeszcze żadnych faktycznych kosztów lub tylko ograniczoną część całkowitych kosztów tej konkretnej usługi, uwzględnienie wyłączenie kosztów rzeczywiście poniesionych przez biuro podróży w chwili owej zapłaty może w niektórych przypadkach uniemożliwić odliczenie całości lub części tych kosztów całkowitej ceny, z wyłączeniem VAT, owej usługi i w

konsekwencji może zniekształcać sposób obliczenia podstawy opodatkowania, jak został on ustanowiony w art. 308 dyrektywy VAT.

42 Ponadto biuro podróży może nie być w stanie ustalić faktycznych kosztów konkretnej usługi turystycznej w odniesieniu do danego turysty w chwili wpłaty przez niego zaliczki.

43 W związku z tym w sytuacjach tego rodzaju, jak wskazane w dwóch poprzednich punktach, marża zysku biura podróży może zostać określona na podstawie oszacowania faktycznych kosztów całkowitych, jakie ostatecznie poniesie. W celu dokonania takiego oszacowania biuro podróży powinno uwzględnić, w stosownych przypadkach, koszty dotychczas faktycznie poniesione w momencie wpłaty zaliczki.

44 Poprzez odjęcie od łącznej ceny podróży całkowitego szacunkowego kosztu biuro podróży uzyskuje przewidywalną marżę zysku. Podstawa opodatkowania VAT podlegającego zapłacie w związku z wpłatą zaliczki jest obliczana poprzez pomnożenie kwoty tej zaliczki przez procent, jaki stanowi określona w ten sposób przewidywalna marża zysku w całkowitej cenie podróży.

45 Jak wskazał rzecznik generalny w pkt 51 opinii, można rozsądnie oczekiwać od dochowującego zwykłej staranności biura podróży, że dokona ono do pewnego stopnia szczegółowego oszacowania łącznych kosztów konkretnej podróży celem określenia całkowitej ceny podróży.

46 Oszacowane w ten sposób przewidywane koszty muszą być związane z konkretną usługą turystyczną, na poczet której została pobrana zaliczka przez biuro podróży, jako że marża zysku i podstawa opodatkowania podlegają ustaleniu w odniesieniu do każdej pojedynczej usługi wykonanej przez biuro podróży, tj. indywidualnie, a nie ogólnie, z uwzględnieniem grup usług lub ogólnie usług świadczonych w danym okresie (zob. podobnie wyrok z dnia 8 lutego 2018 r., Komisja/Niemcy, C-380/16, niepublikowany, EU:C:2018:76, pkt 89, 91, 92).

47 Rozwiązanie to pozostaje bez uszczerbku dla faktu, że z chwilą, w której biuro podróży będzie znało ostateczne koszty faktyczne konkretnej podróży, powinny one zostać uwzględnione dla celów określenia VAT zgodnie z art. 308 dyrektywy VAT, w razie potrzeby poprzez korektę deklaracji VAT złożonej w chwili otrzymania zaliczki.

48 W świetle powyższego na pytanie drugie trzeba odpowiedzieć, że art. 308 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że marża biura podróży, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, stanowi różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem VAT, do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży na poprzednim etapie obrotu z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te są bezpośrednio korzyści turysty. Jeżeli kwota zaliczki jest równa całkowitej cenie usługi turystycznej lub istotnej części tej ceny, a biuro podróży nie poniosło jeszcze żadnych faktycznych kosztów lub tylko ograniczonych części całkowitych kosztów tej konkretnej usługi, lub jeżeli faktyczne koszty konkretnej podróży poniesione przez biuro podróży nie mogą być ustalone w chwili wpłaty zaliczki, marża zysku może być ustalona na podstawie oszacowania faktycznych kosztów całkowitych, jakie biuro to ostatecznie poniesie. W celu dokonania takiego oszacowania biuro podróży powinno uwzględnić, w stosownych przypadkach, koszty dotychczas faktycznie poniesione w momencie wpłaty zaliczki. Dla celów obliczenia marży od całkowitej ceny podróży należy odjąć szacowane faktyczne koszty całkowite, a podstawa opodatkowania VAT podlegającego zapłacie w związku z wpłatą zaliczki jest obliczana poprzez pomnożenie kwoty tej zaliczki przez procent, jaki stanowi określona w ten sposób przewidywalna marża zysku w całkowitej cenie podróży.

W przedmiocie kosztów

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

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

1) Artykuły 65 i 306–310 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2010/45/UE z dnia 13 lipca 2010 r., należy interpretować w ten sposób, że w przypadku gdy biuro podróży, podlegające procedurze szczególnej przewidzianej w tych art. 306–310, pobiera zaliczkę na poczet zapłaty za usługi turystyczne, które będzie świadczyć turystyce, podatek od wartości dodanej (VAT) jest wymagalny, zgodnie z owym art. 65, w chwili otrzymania wspomnianej zaliczki, pod warunkiem że w chwili tej świadczone usługi turystyczne są precyzyjnie określone.

2) Artykuł 308 dyrektywy 2006/112, zmienionej dyrektywą 2010/45, należy interpretować w ten sposób, że marża biura podróży, a w konsekwencji podstawa opodatkowania, stanowi różnicę między całkowitą kwotą, z wyłączeniem podatku od wartości dodanej (VAT), do zapłaty przez turystę a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży na poprzednim etapie obrotu z tytułu dostaw towarów i usług świadczonych przez innych podatników, w przypadku gdy transakcje te są bezpośrednio korzyści turysty. Jeżeli kwota zaliczki jest równa całkowitej cenie usługi turystycznej lub istotnej części tej ceny, a biuro podróży nie poniosło jeszcze żadnych faktycznych kosztów lub tylko ograniczonych części całkowitych kosztów tej konkretnej usługi, lub jeżeli faktyczne koszty konkretnej podróży poniesione przez biuro podróży nie mogły być ustalone w chwili wpłaty zaliczki, marża zysku może być ustalona na podstawie oszacowania faktycznych kosztów całkowitych, jakie biuro to ostatecznie poniesie. W celu dokonania takiego oszacowania biuro podróży powinno uwzględnić, w stosownych przypadkach, koszty dotychczas faktycznie poniesione w momencie wpłaty zaliczki. Dla celów obliczenia marży od całkowitej ceny podróży należy odjąć szacowane faktyczne koszty całkowite, a podstawa opodatkowania VAT podlegającego zapłacie w związku z wpłatą zaliczki jest obliczana poprzez pomnożenie kwoty tej zaliczki przez procent, jaki stanowi określona w ten sposób przewidywalna marża zysku w całkowitej cenie podróży.

von Danwitz

Jürimäe

Lycourgos

Juhász

Vajda

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 19 grudnia 2018 r.

Sekretarz

Prezes

A. Calot Escobar

K. Lenaerts

* Język postępowania: polski.