



KOMISJA
EUROPEJSKA

Bruksela, dnia 6.5.2020 r.
COM(2020) 168 final

KOMUNIKAT KOMISJI DO RADY

zgodnie z art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE

1. KONTEKST

Zgodnie z art. 395 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹ („dyrektywa VAT”) Rada, stanowiąc jednomyślnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde państwo członkowskie do wprowadzenia szczególnych środków stanowiących odstępstwo od przepisów wspomnianej dyrektywy w celu upraszczania poboru podatku VAT lub zapobiegania niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. Ponieważ procedura ta przewiduje odstępstwo od zasad ogólnych VAT, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TFUE) odstępstwa takie powinny być proporcjonalne i mieć ograniczony zakres.

Pismem, które wpłynęło do Komisji w dniu 10 lutego 2020 r., Dania wystąpiła z wnioskiem o upoważnienie do zastosowania środka stanowiącego odstępstwo od art. 308 dyrektywy VAT. Zgodnie z art. 395 ust. 2 dyrektywy VAT pismem z dnia 10 marca 2020 r. Komisja poinformowała pozostałe państwa członkowskie o wniosku złożonym przez Danię. Pismem z dnia 11 marca 2020 r. Komisja zawiadomiła Danię, że posiada wszystkie informacje, które uznaje za niezbędne do rozpatrzenia wniosku.

Co do zasady, zgodnie z art. 308 dyrektywy VAT, podstawę opodatkowania zgodnie z procedurą szczególną dla biur podróży stanowi marża biura podróży, czyli 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. Celem odstępstwa, o które wystąpiła Dania, jest ustanowienie zasady określającej koszty transportu pasażerskiego, które należy uwzględnić przy obliczaniu marży zysku biura podróży, w przypadku gdy w łańcuchu transakcji występują strony, które są ze sobą ściśle powiązane. Kosztem tym będzie płatność otrzymana przez ostatnią spółkę w łańcuchu, która nie jest ściśle powiązana z biurem podróży.

2. PROCEDURA DLA BIUR PODRÓŻY

Procedurę szczególną określoną w art. 306–310 dyrektywy VAT wprowadzono ze względu na szczególny charakter tego sektora. Usługi oferowane przez biura podróży składają się zwykle z pakietu usług, w szczególności transportu i zakwaterowania, otrzymanego od osób trzecich. Biura podróży sprzedają następnie te pakiety swoim klientom, we własnym imieniu. Są to okoliczności, w których stosowanie zwykłych przepisów dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego jest szczególnie trudne ze względu na złożoność i miejsce świadczonych usług.

¹ Dz.U. L 347 z 11.12.2006, s. 1

Zgodnie z art. 307 dyrektywy VAT wszystkie transakcje dokonywane przez biuro podróży w zakresie realizacji podróży uznawane są za pojedynczą usługę. Podstawą opodatkowania jest marża zysku uzyskana przez biuro podróży z tytułu dostawy pakietu turystycznego, a zatem biuro podróży nie jest uprawnione do odliczenia naliczonego podatku VAT. Miejscem opodatkowania towarów dostarczanych i usług świadczonych przez biuro podróży jest miejsce, w którym ma ono siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego świadczy ono pojedynczą usługę, lub, w przypadku braku takiej siedziby lub miejsca, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu.

Procedura szczególna ma dwa cele:

- a) uprościć stosowanie unijnych przepisów dotyczących VAT w odniesieniu do tych dostaw, w szczególności, aby biuro podróży nie musiało rejestrować się do celów VAT w każdym państwie członkowskim, w którym świadczy ono nabywane usługi;
- b) zapewnić, aby dochody z VAT trafiały do państwa członkowskiego, w którym ma miejsce ostateczna konsumpcja poszczególnych składników pojedynczej dostawy, przy czym dochody z VAT od usług świadczonych w trakcie podróży, takich jak hotele, restauracje lub transport, trafiają do państwa członkowskiego, w którym podróżny otrzymuje usługę, a VAT od marży biura podróży wraca do państwa członkowskiego, w którym biuro podróży ma siedzibę.

3. WNIOSEK WNIOSKODAWCY

Na podstawie art. 395 dyrektywy VAT Dania wnioskuje, aby Rada, działając na wniosek Komisji, upoważniła ją do stosowania szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 308 dyrektywy VAT w odniesieniu do określenia podstawy opodatkowania, która ma być stosowana w ramach procedury szczególnej dla biur podróży, w przypadku gdy strony uczestniczące w transakcjach otrzymanych przez biuro podróży są ze sobą ściśle powiązane. W takich przypadkach kosztem transportu pasażerskiego, który należy wziąć pod uwagę przy obliczaniu marży zysku biura podróży, ma nie być płatność na rzecz podatnika, który jest z nim ściśle powiązany, lecz płatność otrzymana przez ostatnią spółkę w łańcuchu transakcji, która to spółka nie jest ściśle powiązana z biurem podróży.

Dania podnosi, że wprowadzenie środka stanowiącego odstępstwo jest konieczne w celu zwalczania oszustw w sektorze biur podróży. Kilka biur podróży ograniczyło swoje płatności VAT przez ustanowienie spółek zależnych, które nabywają od linii lotniczych bilety lotnicze, które są następnie sprzedawane biurom podróży po sztucznie zawyżonej cenie. Prowadzi to do zmniejszenia zysków biura podróży, a tym samym do zmniejszenia podstawy opodatkowania. Spółka zależna uzyskuje natomiast nadzwyczaj wysokie marże zysku. Jednak zakup i sprzedaż biletów lotniczych na trasach międzynarodowych w Danii stanowią transport pasażerski objęty zerową stawką podatku. Dlatego spółka zależna nie musi deklarować ani płacić VAT od tych zakupów i sprzedaży.

Duński urząd skarbowy szacuje, że straty z tytułu VAT spowodowane tą praktyką wzrosły z 3,5 mln DKK w 2014 r. do 25,0 mln DKK w 2017 r. Przewiduje się, że w nadchodzących latach straty te będą jeszcze większe. Ta nieuczciwa praktyka daje ponadto przewagę konkurencyjną biur podróży, które już ją stosują, zmuszając tym samym pozostałe biura podróży do przyjęcia takiej samej praktyki, aby zachować konkurencyjność.

Przez ustalenie, że kosztem stosowanym do obliczenia marży biura podróży będzie płatność otrzymywana przez ostatnią spółkę w łańcuchu transakcji, która nie jest ściśle powiązana z biurem podróży, Dania ograniczy tę nieuczciwą praktykę, jaka ma miejsce w sektorze biur podróży.

4. OPINIA KOMISJI

Otrzymując wniosek na podstawie art. 395 dyrektywy VAT, Komisja ocenia, czy spełnione są podstawowe warunki przyznania odstępstwa, a mianowicie czy proponowany środek szczególnie upraszcza procedury poboru podatku dla podatników lub dla administracji podatkowej lub czy pozwala on zapobiec niektórym formom uchylania się od opodatkowania lub unikania opodatkowania. W tym kontekście Komisja zawsze przyjmowała restrykcyjne, ostrożne podejście, dopilnowując, by odstępstwa nie podważały funkcjonowania ogólnego systemu VAT, by ich zakres był ograniczony oraz by były one konieczne i proporcjonalne.

Jakiegokolwiek odstępstwo od zasad dotyczących procedury dla biur podróży nie może być niczym więcej niż środkiem ostatecznym i nadzwyczajnym i musi oferować gwarancje co do konieczności i nadzwyczajnego charakteru przyznanego odstępstwa.

Z wniosku wynika, że celem środka jest rozwiązanie problemu nieuczciwej praktyki polegającej na obniżeniu marży stanowiącej podstawę opodatkowania transakcji objętych procedurą szczególną dla biur podróży. Obniżenie to jest spowodowane faktem, że dostawa biletów lotniczych na trasach międzynarodowych w Danii jest objęta zerową stawką podatku, w związku z czym w odniesieniu do tej dostawy nie deklaruje się ani nie płaci VAT. Innymi słowy, dostawy takie nie byłyby objęte w Danii procedurą szczególną dla biur podróży. Służby Komisji nie zgadzają się z oceną, jakoby takie dostawy nie były objęte procedurą szczególną dla biur podróży, a zatem mogły korzystać ze zwolnienia mającego zastosowanie do przewozu osób.

TSUE w sprawie Madgett i Baldwin² stwierdził, że podstawy, na których opiera się procedura szczególna dla biur podróży i organizatorów wycieczek turystycznych, dotyczą także przypadku, w którym przedsiębiorca nie jest biurem podróży ani organizatorem wycieczek turystycznych w ogólnym znaczeniu tych pojęć, lecz dokonuje takich samych transakcji w ramach innej działalności, takiej jak działalność hotelarska. Interpretowanie

² Wyrok z dnia 22 października 1998 r. w sprawie C-94/97 Madgett i Baldwin, EU:C:1998:496

art. 26 szóstej dyrektywy w sprawie podatku VAT (obecnie art. 306–310 dyrektywy VAT) jako mającego zastosowanie wyłącznie do biur podróży lub organizatorów wycieczek turystycznych w zwykłym znaczeniu tych pojęć oznaczałoby, że identyczne usługi podlegałyby różnym przepisom w zależności od formalnej kwalifikacji przedsiębiorcy.

Ponadto TSUE w sprawie Alpenchalets Resorts³ orzekł, że samo udostępnienie przez biuro podróży obiektu wypoczynkowego najmowanego od innych podatników lub też udostępnienie obiektu wypoczynkowego, któremu to udostępnieniu towarzyszą inne dodatkowe świadczenia pomocnicze, niezależnie od znaczenia tych świadczeń pomocniczych, stanowi pojedynczą usługę objętą procedurą szczególną dla biur podróży.

Należy zauważyć, że TSUE w sprawach Komisja przeciwko Hiszpanii⁴ i Komisja przeciwko Niemcom⁵ stwierdził, że procedura szczególna ma zastosowanie nie tylko do usług świadczonych bezpośrednio na rzecz turysty, ale również do usług świadczonych na rzecz każdego klienta, w tym transakcji między przedsiębiorstwami.

W związku z tym sama dostawa biletów lotniczych przez biuro podróży lub organizatora wycieczek turystycznych jest objęta procedurą szczególną dla biur podróży. W przypadku gdy transakcję taką realizuje podatnik inny niż biuro podróży lub organizator wycieczek turystycznych, jak ma to miejsce w przypadku spółki zależnej biura podróży, będzie ona również objęta procedurą szczególną dla biur podróży. Fakt, że klientem nie jest podróżny, nie wyklucza stosowania procedury szczególnej.

TSUE stwierdził również w sprawie Alpenchalets Resorts, że transakcje dokonane przez biuro podróży w celu realizacji podróży są uważane dla celów podatkowych za pojedynczą usługę świadczoną przez biuro podróży na rzecz turysty. Z powyższego wynika, że ponieważ świadczenie zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych jest objęte procedurą szczególną dla biur podróży, jego traktowanie pod względem podatkowym nie podlega regułom mającym zastosowanie do świadczenia zakwaterowania w obiektach wypoczynkowych, lecz jest podyktowane procedurą szczególną ustanowioną dyrektywą VAT dla świadczenia pojedynczych usług przez biura podróży.

W związku z tym dostawy biletów lotniczych przez spółkę zależną, ponieważ jest ona już objęta procedurą dla biur podróży, nie można uznać za transport pasażerski objęty zerową stawką podatku. Dostawa ta zostanie opodatkowana w ramach omawianej

³ Wyrok z dnia 19 grudnia 2018 r. w sprawie C-522/17 Alpenchalets Resorts, EU:C:2018:1032

⁴ Wyrok z dnia 26 września 2013 r. w sprawie C-189/11 Komisja przeciwko Hiszpanii, EU:C:2013:587

⁵ Wyrok z dnia 8 lutego 2018 r. w sprawie C-380/16 Komisja przeciwko Niemcom, EU:C:2018:76

procedury, co oznacza zastosowanie stawki podstawowej i ustalenie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 308 dyrektywy VAT.

Biorąc pod uwagę powyższe, Komisja doszła do wniosku, że odstępstwa umożliwiającego obliczanie przez biuro podróży podstawy opodatkowania w ramach procedury dla biur podróży w oparciu o koszt wynikający z płatności otrzymanej przez ostatnią spółkę w łańcuchu transakcji, która nie jest ściśle powiązana z biurem podróży, nie uznaje się za odpowiednie rozwiązanie problemu nieuczciwych praktyk mających miejsce w tym sektorze.

Zamiast tego Dania powinna zadbać o to, by przepisy dotyczące procedury dla biur podróży stosowano również w odniesieniu do transakcji realizowanych przez spółki zależne działające w charakterze pośredników.

Ogólnie rzecz biorąc, Komisja pragnie zauważyć, że ocenia ona obecnie stosowanie i wdrożenie procedury szczególnej dla biur podróży w państwach członkowskich⁶. Dzięki internetowym konsultacjom publicznym organy państw członkowskich, przedsiębiorstwa i ogół społeczeństwa będą mieli okazję do wniesienia wkładu w tę ocenę.

5. WNIOSEK

Na podstawie wyżej wymienionych elementów Komisja jest przeciwna wnioskowi złożonemu przez Danię.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>