Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
М. ВОВЕК
представено на 5 септември 2018 година[1]

Дело C-422/17

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

(Преюдициално запитване, отправено от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша)

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Авансови плащания — Данъчно събитие — Специален режим за туристическите агенти — Определяне на надбавката — Фактически разходи за туристическия агент“

I. Въведение

1. Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (наричано по-нататък „Skarpa“) е туристически агент. Skarpa получава от клиентите си авансови плащания, които е възможно да покриват до 100 % от цената, която трябва да заплатят. Съгласно общите разпоредби на правилата на ЕС в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС), когато авансовите плащания се извършват преди действителното предоставяне на услугите, ДДС става изискуем при такова плащане, при това върху получената сума.

2. В същото време услугите на Skarpa са подчинени на правилата за ДДС, предвидени съгласно специалния режим за туристическите агенти. По този режим Skarpa начислява ДДС върху своята надбавка. Крайната надбавка на Skarpa обаче все още не е известна към момента на получаване на авансовите плащания: точните суми, които Skarpa следва да заплати на доставчиците си, може все още да не са определени или да подлежат на промяна.

3. Skarpa и националният данъчен орган спорят относно точния момент, в който ДДС за туристическите услуги става изискуем. Според Skarpa ДДС е изискуем, когато надбавката стане окончателно известна. Minister Finansów (министър на финансите, Полша) счита, че при извършване на авансовото плащане ДДС е вече изискуем.

4. Именно в този контекст Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) по същество иска да се установи дали се прилага *общото* правило за изискуемостта при авансовите плащания по отношение на услугите, попадащи в *специалния* режим за облагане на надбавката за туристическите агенции. Ако това е така, запитващата юрисдикция иска да се установи върху какъв размер следва да се начисли ДДС, при положение че окончателната надбавка може да се определи единствено след извършване на авансовите плащания.

1 Език на оригиналния текст: английски.

II. Правна уредба

A. Правото на ЕС

5. Член 63 от Директива 2006/112/ЕО[2] (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) предвижда, че „[д]анъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“.

6. Съгласно член 65 от същата директива „[к]огато трябва да се извърши [авансово плащане,] преди стоките или услугите да бъдат доставени, ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

7. Освен това чрез дерогация от членове 63, 64 и 65, член 66 от Директивата за ДДС дава възможност на държавите членки да предвидят, че ДДС става изискуем в три различни момента.

8. Членове 306—310 от Директивата за ДДС съдържат правила относно специален режим за туристическите агенти. Членове 306—308 гласят следното:

„Член 306

1. Държавите членки прилагат специален режим за ДДС в съответствие с настоящата глава, по отношение на сделките, извършвани от туристически агенти, които работят с клиенти от свое собствено име и при предоставянето на туристически услуги използват доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица.

Този специален режим не се прилага по отношение на туристически агенти, когато те действат само като посредници и за които се прилага [...] член 79, първа алинея, буква в) за целите на изчисляването на данъчната основа.

2. За целите на настоящата глава туроператорите се считат за туристически агенти.

Член 307

Сделките, извършвани в съответствие с условията, предвидени в член 306, от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за единична услуга, предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице.

Единичната услуга е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил дейността си или има постоянен обект, от който туристическият агент е извършил доставката на услуги.

Член 308

Данъчната основа и цената без ДДС по смисъла на член 226, точка 8 по отношение на единичната услуга, предоставена от туристическия агент, е надбавката на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума без ДДС, която трябва да бъде платена от пътуващото лице[,] и фактическите разходи за туристическия агент за доставките на стоки или услуги, доставени от други данъчнозадължени лица, когато тези сделки са за пряко ползване от пътуващото лице“.

2 Директива на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

Б. Националното право

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Закон от 11 март 2004 г. относно данъка върху стоките и услугите, Dz. U 2011 г., бр. 177, раздел 1054, изменен, наричан по-нататък „ЗДДС“) предвижда следното:

„Член 19a, точка 8

Ако преди извършване на доставката на стоки или предоставянето на услуги бъде получено цялото или част от плащането, и по-специално: предплата, авансово плащане, задатък, вноска, строителна или жилищна вноска преди възникването на право върху помещението с жилищно или друго предназначение по силата на кооперативно правоотношение, данъчното задължение става изискуемо в момента на получаване на плащането и върху получената сума при спазване на член 5, точка 4.

[...]

Член 119

1. При предоставяне на туристическа услуга данъчната основа е размерът на надбавката, намален с размера на дължимия данък при спазване на параграф 5.

2. Надбавка по смисъла на параграф 1 означава разликата между сумата, която трябва да заплати получателят на услугата, и фактическите разходи, направени от данъчнозадълженото лице за набавяне на стоките и услугите, доставени от други данъчнозадължени лица за пряко ползване от пътуващото лице; услуги за пряко ползване от пътуващото лице означава услуги, съставляващи част от предоставената туристическа услуга, и по-специално транспорт, настаняване, хранене, застраховане“.

10. Съгласно акта за преюдициално запитване Полша е приложила член 66 от Директивата за ДДС и специално правило за авансовите плащания за туристическите услуги[3]. В съдебното заседание полското правителство потвърждава, че от 1 януари 2014 г. съдържащият това правило акт е отменен, без очевидно да бъде заменен от други специални разпоредби за туристическите услуги[4].

III. Фактите, производството и преюдициалните въпроси

11. Skarpa е туристически агент. Услугите му попадат в обхвата на специалния режим за туристическите агенти (наричан по-нататък „специалният режим за туристическите агенти“), предвиден в членове 306—310 от Директивата за ДДС и член 119 от ЗДДС. Тъй като счита за неясно кога ДДС става изискуем при авансовите плащания, получени от туристическите агенти, Skarpa иска от министъра на финансите да издаде индивидуални указания за тълкуване на въпроса.

3 Това изглежда произтича от член 3, параграф 1 от постановлението на министъра на финансите относно прилагането на някои разпоредби от ЗДДС от 4 април 2011 г. (Dz. U. от 2013 г., позиция 247).

4 В съдебното заседание полското правителство посочва, че тази промяна е в отговор на решение от 16 май 2013 г., TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

12. Според Skarpa ДДС следва да бъде изискуем за услугите ѝ едва когато тази агенция може да определи окончателната надбавка. За сметка на това, според позицията на министъра на финансите ДДС става изискуем при извършване на авансовото плащане, стига плащането да е извършено за конкретна, ясно определена услуга. За да определи надбавката/данъчната основа към този момент, Skarpa следва да вземе предвид своите предвидени разходи, след което при необходимост да извърши съответните корекции.

13. Skarpa обжалва индивидуалните указания за тълкуване на министъра на финансите пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Областен административен съд на Краков, Полша). Като приема, че това тълкуване е неправилно, и го отменя, този съд постановява, че ДДС става изискуем едва когато е известна окончателната надбавка: всяко друго решение би довело до недопустимо изменение на законовите правила за определяне на данъчната основа, тъй като не би позволило да се вземе предвид „действителната надбавка“, и би се основавало на прогнозни стойности — чието използване следва да се ограничава до точно определени хипотези. Институтът на корекцията на данъчните декларации следва да се прилага по изключение, а не като правило.

14. Министърът на финансите обжалва по касационен ред това решение пред Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) — запитващата юрисдикция. Този съд иска да се установи дали специалното правило за данъчната основа при услугите на туристическите агенти оказва въздействие върху определянето на това кога ДДС за тези услуги става изискуем. Макар клиентът да закупува конкретна, определяема услуга, разходите, които туристическият агент ще направи, ще бъдат известни едва на по-късен етап. Поради тази причина според запитващата юрисдикция общото правило по член 65 от Директивата за ДДС не се прилага. Този съд все пак допуска също, че подобно решение не е предвидено в Директивата за ДДС и може да бъде изведено само от общата ѝ рамка.

15. Ако Съдът реши, че ДДС става изискуем при получаване на авансовото плащане, запитващата юрисдикция иска освен това да се установи дали ДДС следва да се изчисли върху получения размер (ако се прилага общото правило по член 65 от Директивата за ДДС), или пък трябва да се вземе под внимание специалният начин на определяне на данъчната основа по член 308 от Директивата за ДДС. В това отношение запитващата юрисдикция счита, че данъчната основа следва да бъде надбавката (а не получената авансово сума) и че надбавката следва да се изчисли въз основа на разходите, направени до получаването на авансовото плащане. Запитващата юрисдикция изразява съмнение по отношение на позицията на министъра на финансите относно вземането под внимание на предвидените разходи. Подобна позиция, макар обоснована и продиктувана от практически съображения, не намира подкрепа в текста на членове 65 и 308 от Директивата за ДДС. От друга страна, облагането на туристическия агент върху получената сума би довело до облагане върху размер, който би бил значително по-висок от данъчната основа, която следва да се определи окончателно.

16. При тези условия запитващата юрисдикция решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Трябва ли разпоредбите на [Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че данъчното задължение във връзка с авансови плащания, получени от предоставящо туристически услуги данъчнозадължено лице, облагани съгласно специалния режим за туристически агенти, предвиден в членове 306—310 от [Директива 2006/112], възниква в момента, определен в член 65 от [Директива 2006/112]?

2. В случай на утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли член 65 от [Директива 2006/112] да се тълкува в смисъл, че за целите на данъчното облагане на авансово плащане, получено от предоставящо туристически услуги данъчнозадължено лице, облагани съгласно специалния режим за туристически агенти, предвиден в членове 306—310 от

[Директива 2006/112], от авансовото плащане се приспадат разходите съгласно член 308 от [Директива 2006/112], фактически направени от данъчнозадълженото лице до момента на получаване на авансовото плащане?“.

17. Писмени становища представят Skarpa, полското правителство и Европейската комисия. В съдебното заседание от 7 юни 2018 г. устни становища представят Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Началник на националната приходна администрация, Полша), германското и полското правителство, както и Комисията.

IV. Анализ

18. Настоящото заключение е структурирано по следния начин. В част А в отговор на първия въпрос на запитващата юрисдикция ще предложа съдържащото се в член 308 от Директивата за ДДС специално правило относно данъчната основа да не изключва едновременното прилагане на общото правило по член 65 от Директивата за ДДС във връзка с *момента*, в който данъкът става изискуем, ако е извършено авансово плащане. В част Б, в отговор на втория въпрос предложението ми е ДДС да се изчислява върху надбавката — установена като разликата между сумата, получена като авансово плащане, и съответния процент от общите предвидени разходи за дадена сделка.

А. По първия въпрос: приложимост на общото правило по член 65 от Директивата за ДДС по отношение на услугите на туристическите агенти

19. С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали общото правило по член 65 от Директивата за ДДС, съгласно което ДДС е изискуем при получаване на авансовото плащане, се прилага по отношение на този вид плащания, извършени за услугите на туристически агент.

20. В съдебното заседание Skarpa посочва, че клиентите ѝ обикновено първо заплащат 30 % от резервирана услуга, като останалата част се изплаща преди заминаването. Разходите възникват приблизително един месец преди предоставянето на услугата, но точният им размер става ясен едва на по-късен етап. Според Skarpa това се дължи предимно на факта, че: i) цената се основава на очаквания брой пътуващи лица, като действителният им брой често е различен; ii) обменните курсове са плаващи; и iii) налице са неочаквани разходи.

21. Как при тези обстоятелства ДДС може да стане изискуем, когато не е ясно *какъв размер* следва да се приложи като основа за изчислението му?

22. Според Skarpa просто е невъзможно да се приложи времевото правило по член 65 от Директивата за ДДС и ДДС да се начисли при получаването на авансовото плащане. Skarpa твърди, че ДДС не става изискуем, докато не бъде определена надбавката, като определянето ѝ е съществена част от специалния режим за туристическите агенти. Така правилото по член 308 от Директивата за ДДС не само изменяло въпроса *какво* представлява данъчната основа (надбавка вместо получена сума), но и отлагало момента, *когато* ДДС става изискуем. С други думи, начинът, по който ДДС се начислява в този контекст, трябвало да бъде пригоден към спецификата на туристическите услуги.

23. Началникът на националната приходна администрация, германското и полското правителство, както и Комисията, поддържат становището, че членове 65 и 308 от Директивата за ДДС могат (и трябва) да се прилагат едновременно. И двете правила се отнасяли до различни аспекти на събирането на ДДС и прилагането на общото правило не възпрепятствало

прилагането на специалните правила. Разходите възниквали в различни моменти преди, в хода на или дори след предоставянето на съответната услуга. Според тях отлагането на изискуемостта на ДДС по предлагания от Skarpa начин щяло да надхвърли целта, търсена със специалния режим за туристическите агенти, и да доведе до необосновано предимство.

24. По принцип споделям последната позиция. Според мен прилагането на общото правило по член 65 от Директивата за ДДС (1) не изключва прилагането на специалното правило по член 308, (2) просто защото в контекста на настоящото дело тези две разпоредби уреждат различни положения. Първата се отнася до това *кога* ДДС става изискуем, докато другата определя *какво* представлява данъчната основа. Така тези две разпоредби не се изключват взаимно (3).

1. По общото правило: кога ДДС става изискуем?

25. Правилата за изискуемостта на ДДС за доставката на стоки и услуги са предвидени в членове 63—66 от Директивата за ДДС. Съгласно член 63 данъкът става изискуем, когато стоките или услугите са доставени[5]. Ако са извършени авансови плащания, съгласно член 65 ДДС става изискуем „при получаването на плащането и върху получената сума“.

26. Според хронологията на приемането на член 65 за хармонизирането на ДДС се е считало за съществено да се определи данъчното събитие на равнището на ЕС[6]. Обосновката на правилото относно изискуемостта при авансовите плащания е изложена по следния начин: „когато авансовите плащания се получават преди данъчното събитие, получаването на тези суми прави данъка изискуем, тъй като по този начин съдоговорителите известяват предварително своето намерение да осъществят всички финансови последици, които са свързани с настъпването на данъчното събитие“ [неофициален превод][7].

27. Член 65 от Директивата за ДДС е част от дял VI, по-специално озаглавен „Данъчно събитие и изискуемост на ДДС“. Именно дял VII обаче се отнася до данъчната основа. Така системата на член 65 и неговият контекст също ясно потвърждават, че фокусът на тази разпоредба е основно върху *времевия* аспект на събирането на ДДС и едва на второ място и по (логически) ограничен начин — върху това какво представлява данъчната основа (платеното към съответния момент по сметка).

2. По специалното правило относно това какво представлява данъчната основа за услугите на туристическите агенти

28. Всички страни и заинтересовани лица, с изключение на Skarpa, твърдят, че специалният режим за туристическите агенти не представлява независим и изчерпателен режим, уреждащ всички аспекти на определянето на ДДС за услугите на туристическите агенти. Той бил по-скоро набор от правила, позволяващи ограничени дерогации — необходимите за постигането на преследвана със специалния режим за ДДС специална цел, без обаче да се прави дерогация от който и да е друг аспект на основния режим за ДДС[8].

5 Съдът припомня, че „[ч]лен 63 от [Директивата за ДДС] отразява този основен принцип, като посочва, че данъчното събитие настъпва и ДДС става изискуем, когато стоките или услугите са доставени“. Решение от 16 май 2013 г., TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, т. 22).

6 Вж. предложението за Шеста директива относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа [неофициален превод], COM 1973 950. Вж. също изложението на мотивите към предложението за Шеста директива, Bulletin des Communautés européennes, 11/73, p. 12.

7 Изложение на мотивите към предложението за Шеста директива, Bulletin des Communautés européennes, 11/73, p. 13.

8 Решение от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, т. 15); или решение от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 5). Вж. също точка 34 от това решение, както и решение от 25 октомври 2012 г., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, т. 20).

29. Споделям това становище.

30. Целта на специалния режим за туристическите агенти е двойна. Първо, Съдът неколкократно посочва, че специалният режим за туристическите агенти цели да се избегнат конкретни трудности, които биха произтекли от „прилагането на общите разпоредби относно мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения по получени доставки данък […] поради големия брой услуги и местата на извършените [от туристическите агенти] доставки“ [9].

31. Второ, този режим цели също така да се поддържа събирането на ДДС за тези услуги в държавите членки на тяхното предоставяне, като същевременно се събере данъкът, съответстващ на предоставените от туристическия агент услуги в държавата членка на установяване [10].

32. В резултат на това, по специалния режим за туристическите агенти те нямат право да приспадат ДДС, начислен върху предоставените от доставчиците им услуги в различни държави членки. Те на практика го начисляват на клиентите си като част от цената [11] заедно със своя ДДС по извършените доставки, който следва да се начисли за надбавката им и да се плати в държавата членка на установяването им [12]. С други думи, цената на туристическия пакет се състои от цената на предоставените от доставчиците услуги, включително начисления от тях ДДС, надбавката на туристическата агенция (която на този етап все още не е окончателна) и ДДС, който следва да се заплати от туристическия агент върху тази надбавка.

33. По този начин описаните по-горе аспекти показват, че в членове 306—308 от Директивата за ДДС се съдържа двойна дерогация: от определянето на данъчната основа (*какво*), както и от мястото на облагането (*къде*). В тези разпоредби обаче не се посочва нищо по отношение на данъчното събитие и изискуемостта на данъка.

3. По едновременното прилагане на член 65 и членове 306—308 от Директивата за ДДС

34. Както вече е видно от предишните два раздела, при внимателното разглеждане на точното естество на двете въпросни разпоредби доводът за „несъвместимостта“ между общото правило по член 65 от Директивата за ДДС, от една страна, и специалното правило по членове 306—308 от нея, от друга, става по-скоро несъстоятелен. С други думи, специалното правило по членове 306—308 от Директивата за ДДС се отнася до въпросите „*какво*“ и „*къде*“. Първата част от член 65и всъщност цялостната логика и цел на дял VI, се отнасят до въпроса „*кога*“.

35. Следва освен това да се отбележи, че от една страна, общото правило по член 65 от Директивата за ДДС се прилага независимо от засегнатия сектор. То определя *кога* ДДС става изискуем. Съгласно предвиденото в него този момент настъпва при извършване на авансовото плащане. От друга страна, правилото по член 308 от Директивата за ДДС се прилага

9 Вж. решения от 19 юни 2003 г., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, т. 24 и 22 и цитираната съдебна практика), от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, т. 17 и 18 и цитираната съдебна практика), и от 25 октомври 2012 г., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, т. 19).

10 Като пример за това вж. междуинституционалното досие на Съвета 2002/0041 (CNS) относно „ДДС — Специален режим за туристически агенти“ [17567/09]: „2. Първата цел на режима бе да опрости прилагането на правилата за ДДС по отношение на тези сделки, като се спести на операторите задължението да се регистрират в различните държави членки, в които се предоставят услугите. 3. Втората цел бе да се гарантира, че дължимият за закупени от агенция стоки и услуги ДДС се събира от държавата на извършване на тези сделки, като същевременно данъкът, съответстващ на тези предоставени от туристическия агент услуги, се събира в държавата на установяване на агента“ [неофициален превод].

11 Като това приспадане на ДДС се възстановява имплицитно — вж. заключението на генералния адвокат Tizzano по дело First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, т. 25).

12 По-конкретно, член 307, параграф 2 от Директивата за ДДС гласи, че „[е]диничната услуга [на туристическия агент] е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил дейността си, или има постоянен обект, от който […] е извършил доставката на услуги“.

единствено по отношение на туристическите агенти и определя *какво* представлява данъчната основа за предоставените от тях услуги. Тази данъчна основа е надбавката, определена като „разликата между общата сума без ДДС, която трябва да бъде платена от пътуващото лице[,] и фактическите разходи за туристическия агент за доставките на стоки или услуги, доставени от други данъчнозадължени лица, когато тези сделки са за пряко ползване от пътуващото лице“.

36. Съществуват два довода против това схващане на взаимовръзката между тези две разпоредби: с оглед на формулировката и на целта.

37. От гледна точка на формулировката в края на член 65 се посочва, че ДДС става изискуем „върху получената сума“ [13]. Така може да се твърди, че в член 65 се предвижда и данъчната основа, която при авансовите плащания винаги трябва да бъде получената сума.

38. С оглед на общите съображения, изложени в предходните раздели, както и от гледна точна на елементарната логика, считам това тълкуване за проблематично. Това, което следва да бъде обложено при получено плащане, е „данъчната основа“ или по-скоро облагаемата част от полученото плащане. Това естествено не означава, че всички получени плащания ще бъдат автоматично облагани. И в това отношение за определянето на (облагаемия) размер, получен при предоставени от туристическата агенция услуги, позоваване трябва да се направи на специалната разпоредба на член 308, която действително определя „данъчната основа“ за тази цел [14].

39. С оглед на целта следва да се припомни, че членове 306—308, или по-скоро цялата глава 3 на дял XII от Директивата за ДДС, е с формулировката „Специални режими“ (за съответния сектор или дейност). Следователно може да се предположи, че законодателят на ЕС е искал да установи отделен „режим“, евентуално предвиждащ дерогация не само от тези аспекти, изрично предвидени в съответната глава, посветена на всеки специален режим, но и от допълнителни, общи разпоредби, които евентуално пораждат проблеми при прилагането на този специален режим.

40. Проявявам разбиране към по-широката логика на този довод. При все това изглежда, че подобен подход е в противоречие с постоянната съдебна практика, в която се поставя акцент върху строгото и тясно тълкуване на всяко отклонение от общия режим на ДДС, както общо, така и конкретно с оглед на специалния режим за туристическите агенции.

41. На общо равнище съгласно трайно установения подход на Съда всички предвидени в Директивата за ДДС дерогации следва да се тълкуват тясно. Това означава, че обхватът им следва да се ограничава строго до формулировката и целта, за която са били предназначени, дори и да може да се допусне по-широка дерогация. Последно този принцип е изтъкнат отново от Съда в решение Avon Cosmetics [15], който ясно отхвърля схващането, че предвидена с оглед на изчисляването на данъчната основа дерогация при схема за директна продажба може да се тълкува в смисъл, че позволява и приспадането на разходите за продукти, закупени с цел демонстрация на равнището на платен за получени доставки данък. Допускането на такава допълнителна дерогация (несъмнено защитима като цяло) всъщност би означавало, че веднъж предоставена дерогация с оглед на един специфичен аспект би предизвикала последваща „верижна реакция“ в цялата система на ДДС, което би довело до образуването на редица успоредни режими „à la carte“, ясно разпростиращи се отвъд приложното поле на дерогацията [16].

13 „ДДС става изискуем при получаването на плащането и върху получената сума“.

14 Вж. също точка 67 от настоящото заключение.

15 Решение от 14 декември 2017 г. (C-305/16, EU:C:2017:970, т. 36—40).

16 Вж. също моето заключение по дело Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, по-специално т. 39—41 и 50, 58—60 и цитираната съдебна практика).

42. По отношение на специалния режим за туристическите агенти Съдът неколкократно припомня, че „[к]ато изключение от общите правила по Директивата за [ДДС] [специалният режим за туристическите агенти] трябва да се прилага само доколкото това е необходимо за постигане на целта“ ѝ[17]. Той също така признава едновременното прилагане на този режим със съответните общи разпоредби на режима за ДДС, като общите правила се прилагат за аспектите на сделка, която не попада в обхвата на дерогацията за туристическите агенти[18].

43. Не виждам как целите, преследвани със специалния режим за туристическите агенти[19], могат да бъдат засегнати от прилагането на времевото правило по член 65 от Директивата за ДДС. Когато ДДС става изискуем при получаването на авансови плащания, той пак се начислява върху туристическите услуги в държавата членка на извършването им. Този ДДС не би се приспаднал в тези държави, а би се пренесъл върху клиента от туристическия агент, като той би начислил ДДС по своите извършени доставки върху надбавката си и би го платил в държавата членка на установяването си.

44. Тази обща констатация не изглежда да се променя с изложените от Skarpa доводи в контекста на настоящото дело.

45. Първо, Skarpa твърди, че надбавката е съществен елемент от режима за облагане върху надбавките. Така, когато не е известна точната надбавка, ДДС не ставал изискуем. Този довод изглежда е продиктуван от практиката на Съда, съгласно която прилагането на член 65 от Директивата за ДДС изисква всички елементи на сделката да бъдат определени[20].

46. Действително, съгласно съдебната практика се изисква известна степен на сигурност, така че ДДС да може да се начислява върху доставките на стоки или услуги. От решение BUPA Hospitals следва, че тази сигурност по принцип не е гарантирана, когато „се заплащат еднократни суми за стоки, общо определени в списък, който може да бъде променян по всяко време посредством договор между купувача и продавача и от който е възможно купувачът да избира артикули, на основание на договор с възможност едностранно да прекрати във всеки момент, при което да възстанови неизползвания баланс на плащанията“[21].

47. Трудно мога да приема прилагането на тази съдебна практика по отношение на настоящия случай. За разлика от фактическата обстановка по тези дела, естеството и съдържанието на предоставяните от туристически агенти услуги са по-скоро добре известни и определени, често с висока степен на точност, включително, както е отчетливо описано в съдебното заседание, дори до степен на гарантиране на конкретен изглед на резервираната стая. При тези обстоятелства е трудно да се приеме, че надбавката представлява съществен елемент от „данъчното събитие“. Това според мен е по-скоро технически аспект от събирането на данъка, който обикновено не е известен за клиента, поради което не попада в набора от елементи на сделката, които трябва да бъдат предварително определени.

17 Вж. например решения от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 5 и 34), от 19 юни 2003 г., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, т. 22 и цитираната съдебна практика), от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, т. 16), и от 25 октомври 2012 г., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, т. 20 и цитираната съдебна практика).

18 По отношение на определянето на данъчната основа за вътрешните и вътрешно закупените услуги вж. решение от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 39 и сл.).

19 Установени и изложени по-горе в точки 30—33.

20 Решения от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, т. 48), от 16 декември 2010 г., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, т. 31), от 3 май 2012 г., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, т. 26), от 19 декември 2012 г., Орфей България (C-549/11, EU:C:2012:832, т. 28), и от 7 март 2013 г., Ефир (C-19/12, непубликувано, EU:C:2013:148, т. 32).

21 Решение от 21 февруари 2006 г., BUPA Hospitals и Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, т. 51).

48. Skarpa освен това твърди, че облагането на авансовите плащания, когато надбавката е все още неизвестна, ще причини сериозни и непропорционални практически затруднения — данъчните декларации по ДДС трябвало постоянно да се коригират. Според Skarpa това противоречи на целите на режима на облагане на надбавките. От съдебното заседание също така става ясно, че фактически са налице две твърдения, стоящи в основата на това изявление: въпросът за яснотата (известната или неизвестната надбавка) и практическите затруднения от корекцията.

49. Второ, що се отнася до въпроса с неизвестната надбавка, Skarpa потвърждава в съдебното заседание, че по принцип цената, начислявана на клиентите от туристически агент, изглежда е съставена от различни суми. ДДС, който следва впоследствие да се изчисли и плати от туристическия агент, всъщност е вече включен в тази „каталожна цена“. Така крайната надбавка изглежда се изчислява „по изключение“, в смисъл че щом фактическите разходи се приспаднат от полученото плащане, остатъкът се разпределя между надбавката и ДДС. По този начин туристическата агенция не изпраща никаква коригирана фактура на клиента.

50. Ще приведа следния пример: ако допуснем, че цената на пътуването е 1 000 EUR, а разходите са 800 EUR, разликата от 200 EUR следва да се разпредели между надбавката и ДДС. Да приемем, че ставката на ДДС е 21 %. Така сумата от 200 EUR представлява 121 %, която ще бъде разпределена между ДДС, съответстващ на 34,71 EUR, и надбавката, съответстваща на 165,29 EUR.

51. Ако действително това е начинът, по който процедира отрасълът, което разбирам, че се потвърждава от Skarpa в съдебното заседание, съчетано с факта, че в каталожната цена вече е включен ДДС и че туристическите агенции няма да начисляват никакъв ДДС отделно на по-късен етап, тогава единственият логичен извод, който мога да направя от тези твърдения, е следният: добре управлявана туристическа агенция е длъжна в действителност да изготви по-скоро подробна прогноза за своите предвидени разходи и очаквана надбавка, за да е в състояние да публикува подобна цена в каталог.

52. Така, макар да е възможно точната надбавка да не е известна в момента на извършване на авансовото плащане или в момента на действителното предоставяне на услугата, или дори значително по-късно (докато и освен ако всички плащания към определен доставчик и/или за определен сезон не са уредени), продължава да е налице фактът, че туристически агент, който не иска да търпи загуби, по всяка вероятност ще има по-скоро подробна прогноза на предвидените разходи, преди да пусне и рекламира конкретно пътуване.

53. Трето, що се отнася до посочените от Skarpa практически затруднения, по-специално необходимостта от допълнителни корекции, само ще посоча, че подобен довод трудно може сам по себе си да обоснове действително изключение от законовите правила за ДДС[22].

22 За неоднократното неприемане от Съда на „практическите или техническите затруднения“ като достатъчно основание за отклонение от правилата на ЕС вж. решение от 27 октомври 1992 г., Комисия/Германия (C-74/91, EU:C:1992:409, т. 12), или решение от 23 май 1996 г., Комисия/Гърция (C-331/94, EU:C:1996:211, т. 12).

54. В допълнение, за разлика от твърдяното от Skarpa, всички подобни практически затруднения не са такива, които режимът за облагане на надбавките е предназначен да избегне. Както бе посочено по-горе[23], специалният режим за туристическите агенти е предназначен да избегне необходимостта те да искат приспадане на ДДС в целия Европейски съюз. Той обаче трудно може да ги освободи от всички административни отговорности, които данъчнозадълженото лице има при подобни обстоятелства[24].

55. Този извод в още по-голяма степен изглежда обоснован предвид това, че в противен случай на туристическия агент би се предоставило двойно финансово предимство: той би имал право да заплаща ДДС дори и след предоставянето на услугите, когато надбавката стане известна, докато същевременно начислява данъка на клиентите си предварително. Не виждам как подобно тълкуване би осигурило разумен баланс между всички засегнати интереси.

56. На последно място, проблемът с временния характер на надбавката при получаването на авансовото плащане изглежда не се ограничава до въпросното плащане. От направеното в съдебното заседание описание разбирам, че надбавката фактически пак може да е неизвестна дори *след предоставяне на туристическите услуги*, когато доставчиците на туристическия агент извършат корекции.

57. Този факт само подчертава цялостния проблем с довода на Skarpa в това отношение. Ако се разгледа в аспекта на всички логически заключения от него, Skarpa в действителност иска не само дерогацията от член 65 от Директивата за ДДС, тъй като същият довод би могъл да се разшири и до изключването на приложимостта на член 63[25]. Освен това, тъй като към момента на предоставяне на услугите точната надбавка може да не е известна, в действителност кога ДДС ще бъде изискуем изцяло ще зависи от едноличното деклариране от страна на туристическия агент кога той счита, че му е известен точният размер на надбавката. Това вероятно няма да бъде моментът на предоставяне на въпросната услуга, а седмици или месеци по-късно, или може би дори в края на всеки сезон, когато вероятно ще има пълни и окончателни разбивки на всички фактически разходи, направени за всеки отделен компонент на услугата. От само себе си се разбира, че по време на всичките тези периоди държавата няма да разполага със съответните ресурси[26].

58. С оглед на гореизложеното според мнението ми заключение Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че при получените от предоставящо туристически услуги данъчнозадължено лице авансови плащания, които се облагат по специалния режим за туристическите агенти, предвиден в членове 306—310 от Директивата за ДДС, данъкът става изискуем в момента, определен в член 65 от Директивата за ДДС, тоест при получаването на съответното авансово плащане.

23 Вж. подробно изложеното в точки 30—33 по-горе.

24 В този смисъл вж. заключението на генералния адвокат Léger по дело MyTravel plc (C-291/03, EU:C:2005:283, т. 79): „[о]свен това, при все че целта на член 26 от Шеста директива е да пригоди приложимите за ДДС правила спрямо специфичното естество на работата на туристическите агенции и така да ограничи практическите затруднения, които могат да я възпрепятстват, установеният с този член режим, за разлика от въведения за малките предприятия и земеделските производители, няма за цел да опрости отчетните изисквания, произтичащи от общия режим на ДДС“. Вж. също решение от 19 юни 2003 г., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, т. 25).

25 При липсата на всякакви национални правила, приети на основание на член 66, букви а)—в) от Директивата за ДДС.

26 Съдът е постановил, че „в областта на ДДС данъчнозадължените лица събират данъка за сметка на държавата“ и е приел за обосновани разпоредбите на Шеста директива, предназначени да предотвратят „натрупването у тях на големи суми публични средства по време на данъчен период“. Решение от 20 октомври 1993 г., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, т. 25).

Б. По втория въпрос: как се определя ДДС, когато данъчната основа е неизвестна

59. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи как, ако е действително изискуем при получаването на авансово плащане, данъкът следва да се определи, когато точната надбавка, тоест данъчната основа, все още не е известна.

60. Началникът на националната приходна администрация, полското и германското правителство, както и Комисията са на мнение, че не следва да се начислява ДДС върху *получения размер*, а върху *надбавката*[27]. При все това се различават предложенията как да се установява тази надбавка към момента на получаване на авансовото плащане.

61. Началникът на националната приходна администрация изтъква, че надбавката следва да се определя при получаване на авансовото плащане въз основа на *предвидените* разходи. Необходимите корекции следвало да се извършват впоследствие — в данъчната декларация за съответния отчетен период, в който е предоставена услугата. Подобно на това, полското правителство твърди, че за да се установи надбавката при получаването на авансовото плащане, Skarpa следва да възприеме „функционалния подход“ и да използва за основа *предвидените* разходи.

62. В съдебното заседание германското правителство изразява (частично) подобна позиция. То твърди, че за да се определи надбавката, разходите, които трябва да се вземат предвид, следва да са направените и предвидените (предвидимите) разходи. Според правителството това бил начинът, по който следва да се разбира формулировката „фактическите разходи за туристическия агент“ по член 308 от Директивата за ДДС.

63. Според Комисията отчитането на предвидените разходи с цел определяне на надбавката при получаването на авансовите плащания би противоречало на текста на член 308 от Директивата за ДДС. В тази разпоредба се посочвали *„фактическите разходи“* за туристическия агент[28]. Така единствено на фактическите разходи, направени до въпросното плащане, можело да се направи позоваване за определянето на надбавката при получаване на авансовите плащания. Позицията на Комисията съответства и на предложението на запитващата юрисдикция.

64. Както допълнително бе обсъдено в съдебното заседание, по същество са налице пет различни възможности за това как, теоретично, може да се подходи при изчисляването на надбавката и отчитането на разходите при тези обстоятелства.

i) Да не се прилага член 65 от Директивата за ДДС. Да не се начислява ДДС при получаването на авансовото плащане и да се прави позоваване на надбавката за изчисляването на ДДС, когато е окончателно известна (позицията на Skarpa).

ii) Да се начислява ДДС върху размера на полученото авансово плащане (вместо върху надбавката). Това би следвало от буквалното прилагане на член 65 от Директивата за ДДС.

iii) Да се начислява ДДС върху надбавката, изчислена чрез изваждане от получената авансова сума на *пропорционална част от предвидените разходи* за дадена сделка. Тази пропорционална част би съответствала на пропорционалната част, представляваща получения размер от цялата цена за услугите (позицията на началника на националната приходна администрация и на полското правителство).

27 Това е и позиция на Skarpa (при условията на евентуалност) с ясната уговорка, произтичаща от предложения от нея отговор на първия въпрос, съгласно който член 65 от Директивата за ДДС не може да се приложи и ДДС става изискуем едва когато е известна надбавката.

28 На част от текстовете на другите езици са отразени като *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (френски); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (немски); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (полски); *„skutečné náklady cestovní kanceláře“* (чешки); *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (испански).

iv) ДДС да се начислява върху надбавката, като тази надбавка обаче бъде установявана при получаване на авансовото плащане, чрез изваждане на фактическите разходи, в смисъла на действително направените от туристическия агент разходи до момента на получаване на авансовото плащане (позиция на Комисията и предложение на запитващата юрисдикция).

v) ДДС да се начислява върху надбавката, също установявана към момента на получаване на авансовото плащане, но основаваща се на направените от туристическия агент разходи до момента на получаване на авансовото плащане *и* предвидените разходи, при условие че всички предвидени разходи все още не са били направени (позиция на германското правителство).

65. Самото изброяване на всички тези (поне теоретично възможни) опции ясно показва, че отговорът, който трябва да се даде, далеч не е ясен. Някои опции обаче са по-проблематични от други.

66. Поради вече подробно изложените причини в отговор на първия въпрос[29] първата защитавана от Skarpa позиция просто не може да бъде приета, без да има за последица изкривяване на цялата система на събиране на ДДС. Освен това, ако се възприеме такъв подход, защо се спираме на членове 65 и 63. Вероятно може да има и други (общи) разпоредби на Директивата за ДДС, които „в идеалния случай“ да бъдат допълнително пригодени, за да предвиждат (обективно, несъмнено изцяло обосновани) конкретни нужди на определен отрасъл. Именно това обаче е наклонената плоскост, която Съдът се опитва да избегне.

67. Поради вече упоменатите по-горе причини[30] втората опция също не може да бъде възприета. Действително, член 65 от Директивата за ДДС гласи, че „ДДС става изискуем при получаването на плащането и *върху получената сума*“[31]. Възприемането на подобна позиция обаче също би довело винаги до (вероятно временно) непропорционален резултат, тъй като първоначалният облагаем размер по правило би бил по-висок от данъчната основа, която следва да се определи впоследствие. Също поради тази причина считам, че препратката в член 65 към „получената сума“ следва да се разбира като припомняне на общото правило, съгласно което данък се начислява върху „всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика“. Това следва от член 73 от Директивата за ДДС[32]. По-конкретно в настоящия контекст според мен изразът „върху получената сума“ в член 65 от Директивата за ДДС следва да се схваща като указващ *получената данъчна основа*. Тази данъчна основа, съгласно специфичното правило по член 308 от Директивата за ДДС, представлява надбавката. Така това специално правило трябва да „се впише“ в логиката на член 65 от Директивата за ДДС, когато в него се посочва „получената сума“.

68. Без колебание признавам, че четвъртата и петата опция произтичат по-точно от текста на член 308 от Директивата за ДДС. Въпреки това се опасявам, че те също просто преминават границата от това отчитането и декларациите по ДДС да бъдат по-скоро сложно начинание, превръщайки го в „мисия невъзможна“. Всъщност при тези опции *отделната* разбивка на всички *фактически* направени разходи трябва да бъде направена *многократно* и по *различен начин* при получаването на всяко авансово плащане.

29 Вж. по-горе точки 39—57 от настоящото заключение.

30 Вж. точки 37 и 38 по-горе.

31 Курсивът е мой.

32 „По отношение на доставката на стоки или услуги, различни от посочените в членове 74—77, данъчната основа включва всичко, което представлява насрещна престация, получена или която следва да бъде получена от доставчика срещу доставката, от клиента или трето лице, включително субсидии, пряко свързани с цената на доставката“. Съгласно постоянната съдебна практика окончателната данъчна основа съгласно общите правила е действително получената насрещна престация; вж. например (по отношение на доставката на стоки) решение от 29 май 2001 г., Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, т. 27 и цитираната съдебна практика).

69. Поради редица причини това действително изглежда просто невъзможно. Първо, определени услуги биват закупувани в големи мащаби (настаняване и транспорт), докато отделните услуги в техните рамки се продават индивидуално. Ако действително случаят е такъв, тогава съотношението на всички разходи за всяка сделка (всяка услуга) вероятно ще е неизвестно при получаването на авансовото плащане, по-специално тъй като сумата на отделните продадени услуги е възможно да се промени значително с времето. Второ, не виждам как подобни фактически разходи за поръчани в големи мащаби услуги биха се съчетали с отделно предоставени услуги. Трето, всичко това придобива още по-сложно изражение в случаи, при които авансовото плащане не е било точно 100 % от цената, а действително част от него, като например 10 %, 30 % или 50 %.

70. Освен това, във всички тези случаи, преди да има яснота по окончателното положение, изваждането на всички направени фактически разходи към момента, в който или само част от плащанията са извършени (само за някои места при по-голямо пакетно пътуване), и/или/дори само проценти от тази цена (30 % или 50 %), по всяка вероятност ще доведе до отрицателен баланс. С други думи, в конкретен момент фактическите разходи, в смисъла на действително направените разходи, може да възлязат на 100 % от всички разходи, докато авансовото плащане може да съответства само на 10 % от цената на услугата. Не виждам как точно това следва да се коригира на по-късен етап и дали подобни „временни загуби“ следва да се декларират като такива.

71. Така за всички практически цели според мен в крайна сметка, с оглед на подобна сложност, това, което може да се направи реално, е най-много друга (информирана) прогноза докъде биха стигнали фактическите разходи. Единствената разлика би била, че от туристическата агенция ще се изисква да прави такава оценка отново и отново, при полагането на сизифови усилия, всеки път, когато получава авансово плащане.

72. Същевременно, както вече бе посочено по-горе и потвърдено в съдебното заседание, изглежда, че информиран туристически агент има добра представа за разходите, които предстои да направи, и за надбавката, която ще получи за конкретна сделка.

73. Всички тези съображения ме водят до извода, че действително третата опция, предложена от началника на националната приходна администрация и полското правителство, изглежда най-разумната и най-малко обременителната. Според мен тази позиция осигурява разумен баланс между съответните интереси на националния данъчен орган и данъчнозадълженото лице, като същевременно остава в рамките на възможното. Този подход не дава на нито една от въпросните страни прекомерно предимство пред другата. Това се дължи на факта, че нито една от тях не изглежда да разполага, към който и да е съответен момент, с „прекалено много парични средства“ в сравнение с това, на което тази страна в крайна сметка ще има право.

74. Даденият от началника на националната приходна администрация пример в съдебното заседание добре отразява тази логика. Ако например цената на услугата е 1 000 PLN (полски злоти), а предвидените разходи възлизат на 20 % от тази цена (200 PLN), и клиентът направи авансово плащане от 500 PLN, надбавката, която следва да се отчете към момента на получаване на това плащане, би била 100 PLN. Именно върху този размер от 100 PLN следва да се изчисли ДДС, като той следва да бъде начислен на този етап, с последващи и окончателни корекции, които при необходимост да се направят, щом стане известна окончателната надбавка.

75. В допълнение, така се осигурява и разумен баланс с оглед на това, че не е налице нито прекомерно надплащане, нито прекомерно удържане на дължимия данък, като същевременно се дава възможност за управляемост на отчетния процес при изпълнението на предходно постановеното от Съда (с решения Комисия/Испания [33] и Комисия/Германия [34]), съгласно което надбавката трябва да се определя във връзка с всяка сделка, а не „общо“ за даден период. Цялото начинание по изчисляването на разходите за всяка отделна сделка обаче (в смисъл на всяка предоставена от туристическия агент услуга) би се извършило само на два пъти. Така първия път би следвало да се вземе решение по първоначалните прогнозни стойности и да се изчислят предвидените разходи, преди да се определи цената на услугата и тя да се рекламира, след което в самия краен етап да станат известни всички разходи и точната надбавка.

76. С оглед на гореизложеното заключавам, че ДДС следва да се изчислява върху надбавката, установена като разликата между получената като авансово плащане сума и съответния процент от всички предвидени разходи за дадената сделка.

77. Необходимо е да се направят заключителни бележки. Без колебания признавам, че предложеното от мен непосредствено по-горе решение не е идеално. Въз основа на очертания процес на изключване на крайните положения обаче то изглежда най-малко обременителното и най-малко неефикасно за всички засегнати страни, ако се остане в рамките на опциите, за които основателно може да се каже, че са част от съдебното тълкуване на съществуващите правила.

78. При определянето на свързаните с ДДС задължения на туристическите агенти се срещат затруднения поради времевите несъответствия между, от една страна, получаването на сумата от цената, и от друга страна, извършването на разходите. Изчисляването на надбавката при тези обстоятелства е по-скоро сложно начинание, както показва опитът на държавите членки. В някои от тях за справянето с тези затруднения се установява надбавка с фиксирана ставка за даден период [35]. Освен това през 2002 г. е внесено предложение, имащо за цел въвеждането на обща ставка за изчисляването на надбавката за туристическите агенции [36]. То обаче е изоставено през 2014 г. Също така с оглед на решенията на Съда по дела Комисия/Испания [37] и Комисия/Германия [38] този подход изглежда проблематичен.

79. При (вече) подобна сложна обстановка споделям общото предложение на германското правителство, съгласно което е препоръчително да се търси решение, водещо по-скоро до по-малко, отколкото до повече допълнителни затруднения. Също така не без известна ирония, както почти всички страни и заинтересовани лица, отбелязват в съдебното заседание, специалните режими са въведени, за да опростят функционирането на системата, като обаче стигат до забележително различаващи се становища по това какво представлява подобно опростяване в конкретния контекст на специалния режим за туристическите агенти. Освен това с оглед на такова забележително *разнообразие в опростяването* приемам, че е препоръчително последващите стъпки по опростяване в това отношение да се оставят на законодателя на ЕС и/или, в определените от правото на ЕС рамки, на националния законодател.

33 Вж. решение от 26 септември 2013 г. (C-189/11, EU:C:2013:587, т. 101—104).

34 Решение от 8 февруари 2018 г. (C-380/16, непубликувано, EU:C:2018:76, т. 87—92).

35 Различните решения на национално равнище са описани, както Skarpa уместно изтъква в съдебното заседание, в съставения за Комисията доклад — Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform, Final Report TAXUD/2016/AO-05, December 2017 (наличен онлайн на уебсайта на Европейската комисия). В доклада се споменава, че около 14 държави членки предвиждат такава алтернатива.

36 Предложение за директива на Съвета от 8 февруари 2002 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО относно специалния режим на ДДС за туристическите агенти [неофициален превод], COM(2002)64, ОВ (2002 г.) C 126E. По подобен начин Комитетът по ДДС счита, че е приемливо да се използва общо изчисление: „Комитетът приема също, че прилаганият спрямо туристическите агенти принцип на облагане на надбавката допуска определянето ѝ за всички сделки въз основа на една и съща формула по време на конкретен период“. [неофициален превод] (Насоки от 17-ата среща от 4—5 юли 1984 г., XV/243/84). Вж. документа Насоки от срещата на Комитета по ДДС (до 1 май 2018 г.), наличен на https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Вж. решение от 26 септември 2013 г. (C-189/11, EU:C:2013:587, т. 101—104).

38 Решение от 8 февруари 2018 г. (C-380/16, непубликувано, EU:C:2018:76, т. 87—92).

V. Заключение

80. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отговори на поставените от Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд, Полша) преюдициални въпроси по следния начин:

„1. Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7) следва да се тълкува в смисъл, че този данък става изискуем върху получените от предоставящо туристически услуги данъчнозадължено лице авансови плащания, които се облагат по специалния режим за туристическите агенти, предвиден в членове 306—310 от Директива 2006/112, в момента, определен в член 65 от Директивата за ДДС, тоест при получаването на съответното авансово плащане.

2. Към този момент ДДС следва да се изчисли върху надбавката, установена като разликата между получената като авансово плащане сума и съответния процент от всички предвидени разходи за дадената сделка“.