Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MICHALA BOBEKA
od 5. rujna 2018.[1]

Predmet C-422/17

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

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Predujmovi – Oporezivi događaj – Posebna odredba za putničke agente – Određivanje marže – Stvarni trošak za putničkog agenta”

I. Uvod

1. Društvo Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (u daljnjem tekstu: Skarpa) je putnička agencija. Ono od svojih klijenata prima predujmove koji mogu pokrivati do 100 % cijene koju su dužni platiti. U skladu s općim odredbama pravila Unije o porezu na dodanu vrijednost (PDV), kad se predujmovi plaćaju prije stvarne isporuke usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje prilikom takvog plaćanja i na primljeni iznos.

2. Usluge društva Skarpa istodobno podliježu pravilima o PDV-u predviđenima u okviru posebne odredbe za putničke agente. U skladu s tom odredbom, društvo Skarpa obračunava PDV na svoju maržu. Međutim, konačna marža tog društva u trenutku primitka predujma još nije poznata: točni iznosi koje društvo Skarpa mora platiti svojim dobavljačima još se ne mogu odrediti ili se mogu promijeniti.

3. Društvo Skarpa i nacionalna porezna uprava ne slažu se u pogledu točnog trenutka u kojem se treba obračunati PDV na usluge putovanja. Društvo Skarpa smatra da se PDV mora obračunati kada se marža konačno utvrdi. Minister Finansów (ministar financija, Poljska) smatra da se PDV može obračunati već u trenutku plaćanja predujma.

4. U tom kontekstu Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska) u biti pita primjenjuje li se *opće* pravilo o oporezivosti predujmova na usluge koje podliježu *posebnoj* odredbi o oporezivanju marži putničkih agencija. Ako se primjenjuje, sud koji je uputio zahtjev želi znati na koji se iznos PDV treba obračunati s obzirom na to da se konačna marža može odrediti tek nakon plaćanja predujma.

1 Izvorni jezik: engleski

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

5. Članak 63. Direktive 2006/112/EZ[2] (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u) predviđa da „[o]porezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga".

6. U skladu s člankom 65. te direktive, „[k]ad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos".

7. Nadalje, kao iznimka od članaka 63., 64. i 65., članak 66. Direktive o PDV-u državama članicama dopušta da odrede da se PDV obračunava u jednom od tri različita trenutka.

8. Članci 306. do 310. Direktive o PDV-u sadržavaju pravila o posebnoj odredbi za putničke agente. Članci 306. do 308. glase:

„Članak 306.

1. Države članice primjenjuju posebnu odredbu PDV-a, u skladu s ovim poglavljem, na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s klijentima u svoje vlastito ime i koriste isporuke dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika, u organiziranju putovanja.

Ta posebna odredba ne primjenjuje se na putničke agente ako oni djeluju isključivo kao posrednici te na koje se točka (c) prvog stavka članka 79. primjenjuje u svrhu izračuna porezne osnovice.

2. Za potrebe ovog poglavlja, organizatori putovanja smatraju se putničkim agentima.

Članak 307.

Transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanima u članku 306. obavio putnički agent […] s obzirom na putovanje smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku.

Jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj putnički agent ima sjedište svojeg poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putnički agent obavlja isporuku usluga.

Članak 308.

Porezna osnovica i cijena bez PDV-a, u smislu točke 8. članka 226., s obzirom na jedinstvenu uslugu koju isporučuje putnički agent predstavlja maržu putničkog agenta, odnosno, razliku između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška za putničkog agenta isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist."

2 Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

B. Nacionalno pravo

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ožujka 2004. o porezu na robu i usluge) (Dz. U. 2011., br. 177, pozicija 1054., kako je izmijenjen) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u) predviđa sljedeće:

„Članak 19.a stavak 8.

Ako se cjelokupno plaćanje ili njegovi dijelovi – osobito: predplaćanja, predujmovi, polozi, obroci i doprinosi za gradnju ili stanovanje prije uspostave prava na zadružnim stambenim ili drugim zgradama – primi prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna poreza nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos, ne dovodeći u pitanje članak 5. stavak 4.

[…]

Članak 119.

1. Oporezivi iznos kod turističkih usluga čini marža, umanjena za iznos dugovanog poreza, ne dovodeći u pitanje članak 5.

2. Maržu iz stavka 1. čini razlika između iznosa koji plaća primatelj usluge i stvarnog troška koji poreznom obvezniku nastane zbog kupnje robe ili usluga od drugih poreznih obveznika u izravnu korist putnika; usluge u izravnu korist putnika označavaju usluge koje su dio pruženih turističkih usluga, a osobito prijevoz, smještaj, hranu i osiguranje”.

10. U odluci kojom je upućeno prethodno pitanje navodi se da je Poljska upotrijebila članak 66. Direktive o PDV-u i primijenila posebno pravilo na plaćanje predujmova za turističke usluge [3]. Poljska vlada na raspravi je potvrdila da je akt koji je sadržavao to pravilo stavljen izvan snage s učinkom od 1. siječnja 2014. a da pritom nije zamijenjen nikakvim drugim posebnim pravilima za usluge putovanja [4].

III. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

11. Društvo Skarpa je putnička agencija. Njegove usluge podliježu posebnoj odredbi za putničke agente (u daljnjem tekstu: posebna odredba za putničke agente) predviđenoj u člancima 306. do 310. Direktive o PDV-u i članku 119. Zakona o PDV-u. Budući da mu nije bilo jasno kada nastaje obveza obračuna PDV-a na predujmove koje primaju putnički agenti, društvo Skarpa od ministra financija zatražilo je da izda pojedinačno tumačenje o tom pitanju.

12. Društvo Skarpa smatralo je da obveza obračuna PDV-a na njegove usluge treba nastati tek kada ono može odrediti konačnu maržu. Nasuprot tomu, ministar financija zauzeo je stajalište da obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku izvršenja plaćanja predujma, pod uvjetom da se ono izvrši za konkretnu, jasno definiranu uslugu. Da bi u tom trenutku odredilo maržu/oporezivi iznos, društvo Skarpa treba uzeti u obzir svoje projicirane troškove i naknadno izvršiti relevantne prilagodbe ako to bude potrebno.

3 Čini se da to proizlazi iz članka 3. stavka 1. Uredbe ministra financija o provedbi određenih odredbi Zakona o PDV-u od 4. travnja 2011. (Dz. U. 2013., pozicija 247.).

4 Poljska vlada na raspravi je objasnila da je ta izmjena izvršena kao odgovor na presudu od 16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Društvo Skarpa protiv pojedinačnog tumačenja koje je izdao ministar financija podnijelo je tužbu pred Wojewódzkim Sądom Administracyjnym w Krakowie (Vojvodski upravni sud u Krakovu, Poljska). Taj je sud u svojoj presudi, kojom je navedeno tumačenje proglasio nepravilnim te ga poništio, utvrdio da obveza obračuna PDV-a nastaje tek kada konačna marža postane poznata: drukčija rješenja rezultirala bi neprihvatljivom promjenom zakonskih pravila o oporezivom iznosu jer ne bi omogućila uzimanje u obzir „stvarne marže" te bi se temeljila na procjenama – čija primjena treba biti ograničena na strogo definirane slučajeve. Prilagodba obračuna poreza treba biti iznimka, a ne pravilo.

14. Ministar financija protiv te presude podnio je žalbu pred Naczelnym Sądom Administracyjnym (Vrhovni upravni sud, Poljska), sudom koji je uputio zahtjev. Taj sud nije siguran utječe li posebno pravilo o oporezivom iznosu kod usluga putničkih agenata na određivanje trenutka u kojem nastaje obveza obračuna PDV-a na te usluge. Iako klijent kupuje konkretnu, odredivu uslugu, troškovi za putničkog agenta tek kasnije postaju poznati. Sud koji je uputio zahtjev zato smatra da opće pravilo iz članka 65. Direktive o PDV-u nije primjenjivo. Međutim, taj sud ujedno priznaje da takvo rješenje nije predviđeno Direktivom o PDV-u te da može proizići samo iz njezina cjelokupnog okvira.

15. Za slučaj da Sud odluči da obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka predujma, sud koji je uputio zahtjev dodatno pita treba li PDV obračunati na primljeni iznos (ako se primijeni opće pravilo iz članka 65. Direktive o PDV-u) ili je pak potrebno upotrijebiti posebnu metodu određivanja oporezivog iznosa iz članka 308. Direktive o PDV-u. Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu smatra da oporezivi iznos treba biti marža (a ne iznos primljenog predujma) i da tu maržu treba izračunati na temelju troškova nastalih do primitka predujma. Sudu koji je uputio zahtjev stajalište ministra financija u pogledu uzimanja u obzir projiciranih troškova nije uvjerljivo. Takvo stajalište, iako je opravdano i uvjetovano razlozima praktičnosti, nema potporu u tekstu članaka 65. i 308. Direktive o PDV-u. S druge strane, oporezivanjem iznosa koji putnički agent primi oporezovao bi se iznos koji je znatno viši od oporezivog iznosa koji bi se u konačnici odredio.

16. U tim okolnostima sud koji je uputio zahtjev odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća pitanja:

„1. Treba li odredbe [Direktive 2006/112] tumačiti na način da obveza obračuna poreza za predujmove koje je porezni obveznik primio za pružene turističke usluge koje se oporezuju na temelju posebne odredbe za putničke agente predviđene u člancima 306. do 310. [Direktive 2006/112] nastaje u trenutku određenom u članku 65. [Direktive 2006/112]?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje: treba li članak 65. [Direktive 2006/112] tumačiti na način da se, u svrhe oporezivanja, predujam koji je porezni obveznik primio za pružanje turističkih usluga koje se oporezuju na temelju posebne porezne odredbe za putničke agente predviđene u člancima 306. do 310. [Direktive 2006/112] smanjuje za troškove navedene u članku 308. [Direktive 2006/112] koji su poreznom obvezniku stvarno nastali do primitka predujma?"

17. Pisana očitovanja podnijeli su društvo Skarpa, poljska vlada i Europska komisija. Društvo Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (ravnatelj nacionalne porezne uprave, Poljska), njemačka i poljska vlada te Komisija iznijeli su usmena očitovanja na raspravi održanoj 7. lipnja 2018.

IV. Ocjena

18. Ovo je mišljenje strukturirano na sljedeći način. U dijelu A predložit ću, kao odgovor na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev, da posebno pravilo iz članka 308. Direktive o PDV-u, koje se odnosi na oporezivi *iznos*, ne isključuje istodobnu primjenu općeg pravila iz članka 65. Direktive o PDV-u, koje se odnosi na *trenutak* nastanka obveze obračuna poreza u slučaju plaćanja predujma. U dijelu B predložit ću, kao odgovor na drugo pitanje, da se PDV izračuna u odnosu na maržu – određenu kao razliku između iznosa primljenog kao predujma i odgovarajućeg postotka cjelokupnog projiciranog troška određene transakcije.

A. Prvo pitanje: primjenjivost općeg pravila iz članka 65. Direktive o PDV-u na usluge putničkih agenata

19. Sud koji je uputio zahtjev svojim prvim pitanjem želi doznati primjenjuje li se opće pravilo iz članka 65. Direktive o PDV-u, prema kojem obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku predujma, na plaćanja predujmova za usluge putničkog agenta.

20. Društvo Skarpa na raspravi je objasnilo da njegovi klijenti obično prvo plate 30 % rezervirane usluge, dok se ostatak plaća prije polaska. Troškovi mu nastanu otprilike jedan mjesec prije pružanja usluge, ali njihov točan iznos tek kasnije postane poznat. Društvo Skarpa tvrdi da su glavni razlog tomu: (i.) činjenica da se cijena temelji na očekivanom broju putnika, čiji stvaran broj često bude drukčiji; (ii.) fluktuirajuće tečajne stope i (iii.) neočekivani troškovi.

21. Kako u tim okolnostima može nastati obveza obračuna PDV-a kada nije jasno *koji iznos* treba upotrijebiti kao osnovicu za njegov izračun?

22. Društvo Skarpa navodi da vremensko pravilo iz članka 65. Direktive o PDV-u jednostavno nije moguće primijeniti i PDV obračunati u trenutku primitka predujma. Ono tvrdi da obveza obračuna PDV-a ne nastaje dok se marža ne utvrdi, što je bitan dio posebne odredbe za putničke agente. Pravilo iz članka 308. Direktive o PDV-u stoga ne samo da mijenja pitanje *što* čini poreznu osnovicu (marža umjesto primljenog iznosa) nego i odgađa trenutak *kada* nastaje obveza obračuna PDV-a. Drugim riječima, način obračunavanja PDV-a u tom kontekstu mora se prilagoditi posebnosti usluga putovanja.

23. Ravnatelj nacionalne porezne uprave, njemačka i poljska vlada kao i Komisija smatraju da se članci 65. i 308. mogu (i moraju) istodobno primjenjivati. Svako od tih pravila odnosi se na različite aspekte naplate PDV-a te primjena općeg pravila ne ometa primjenu posebnih pravila. Troškovi nastaju u različitim trenucima prije, tijekom ili čak nakon konkretnog pružanja usluge. Prema njihovu mišljenju, odgađanje nastanka obveze obračuna PDV-a na način koji društvo Skarpa predlaže nadilazilo bi cilj koji se želi ostvariti posebnom odredbom za putničke agente te bi dovelo do neopravdane prednosti.

24. Načelno se slažem s potonjim stajalištem. Prema mojem mišljenju, primjena općeg pravila iz članka 65. Direktive o PDV-u (1.) ne isključuje primjenu posebnog pravila iz članka 308. (2.), jednostavno zato što se te dvije odredbe u kontekstu ovog predmeta odnose na dva različita pitanja. Prva se odnosi na pitanje *kada* nastaje obveza obračuna PDV-a, dok je drugom definirano *što* čini oporezivi iznos. Te dvije odredbe stoga se međusobno ne isključuju (3.).

1. Opće pravilo: kada nastaje obveza obračuna PDV-a?

25. Pravila o obvezi obračuna PDV-a u odnosu na isporuke robe i usluga predviđena su u člancima 63. do 66. Direktive o PDV-u. U skladu s člankom 63., obveza obračuna poreza nastaje po isporuci robe ili usluga [5]. U slučaju plaćanja predujma, obveza obračuna PDV-a nastaje, u skladu s člankom 65., „po primitku plaćanja i na primljeni iznos".

26. Zakonodavna povijest članka 65. pokazuje da se definiranje oporezivog događaja na razini Unije smatralo ključnim za usklađivanje PDV-a [6]. Smisao pravila o obvezi obračunavanja PDV-a na predujmove opisan je na sljedeći način: „kada su predujmovi primljeni prije oporezivog događaja, primitak tih iznosa stvara obvezu obračuna poreza jer stranke u transakciji na taj način iskazuju svoju volju da sve financijske posljedice oporezivog događaja unaprijed nastanu" [neslužbeni prijevod] [7].

27. Članak 65. Direktive o PDV-u dio je njezine glave VI., naslovljene „Oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a". Oporezivom iznosu posvećena je pak glava VII. Sustav i kontekst članka 65. stoga također jasno potvrđuju da je ta odredba ponajprije usredotočena na *vremenski* aspekt naplate PDV-a, dok se tek sporedno i na (logično) ograničen način tiče toga što čini oporezivi iznos (predujam plaćen u danom trenutku).

2. Posebno pravilo o tome što čini oporezivi iznos kod usluga putničkih agenata

28. Sve stranke i zainteresirane strane, uz iznimku društva Skarpa, tvrde da posebna odredba za putničke agente nije neovisna i iscrpna porezna odredba kojom su uređeni svi aspekti određivanja PDV-a za usluge putničkih agenata. Umjesto toga, ona je skup pravila koja dopuštaju ograničena odstupanja – ona nužna za ostvarenje konkretnog cilja te posebne odredbe PDV-a, ali koja pritom ne odstupaju ni od jednog drugog elementa opće odredbe PDV-a [8].

29. Slažem se s tim stajalištem.

30. Posebna odredba za putničke agente ima dva cilja. Kao prvo, Sud je više puta objasnio da se njome nastoje izbjeći praktične poteškoće koje bi izazvala „primjena uobičajenih pravila o mjestu oporezivanja, oporezivom iznosu i odbitku pretporeza […], zbog brojnosti usluga [putničkih agenata] i mjesta u kojima se pružaju" [9].

31. Kao drugo, cilj je te odredbe i naplatu PDV-a na te usluge zadržati u državama članica u kojima su one pružene, a pritom porez na usluge putničkog agenta naplatiti u državi članici njegova poslovnog nastana [10].

5 Sud je podsjetio da „članak 63. [Direktive o PDV-u] odražava to temeljno načelo, propisujući da oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju na datum isporuke robe ili usluga". Presuda od 16. svibnja 2013., TNT Express Worldwide (Poland) (C-169/12, EU:C:2013:314, t. 22.)

6 Vidjeti Prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (COM (73) 950 od 20. lipnja 1973.). Vidjeti također memorandum s objašnjenjima priložen Prijedlogu Šeste direktive, *Bilten Europskih zajednica*, dodatak 11/73, str. 12.

7 Memorandum s objašnjenjima priložen Prijedlogu Šeste direktive, *Bilten Europskih zajednica*, dodatak 11/73, str. 13.

8 Presuda od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, t. 15.) ili od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 5.). Vidjeti također točku 34. potonje presude i presudu od 25. listopada 2012., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, t. 20.).

9 Vidjeti presude od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, t. 24. i 22. i navedenu sudsku praksu); od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, t. 17. i 18. i navedenu sudsku praksu) i od 25. listopada 2012., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, t. 19.).

10 Za ilustraciju toga vidjeti međuinstitucijski spis Vijeća 2002/0041 (CNS), „PDV – Posebna odredba za putničke agente" [17567/09]: „2. Prvi cilj odredbe bio je pojednostavnjenje primjene pravilâ o PDV-u na te transakcije, tako da se poduzetnike poštedi obveze registracije u raznim državama članicama u kojima pružaju usluge. 3. Drugi njezin cilj bio je osigurati da dugovani PDV na robu i usluge koje je agent kupio naplati država u kojoj su te transakcije izvršene, a da se porez na usluge putničkog agenta naplati u državi u kojoj on ima poslovni nastan." [neslužbeni prijevod].

32. Posljedično, putnički agenti, u skladu s posebnom odredbom za putničke agente, nemaju pravo na odbitak pretporeza plaćenog na usluge koje su pružili njihovi dobavljači u različitim državama članicama. Oni trošak pretporeza zapravo prenose na svoje klijente [11], zajedno s iznosom PDV-a koji će se obračunati na njihovu maržu i platiti u državi članici u kojoj imaju poslovni nastan [12]. Drugim riječima, cijena putnog paket-aranžmana uključuje cijenu usluga dobavljača zajedno s PDV-om koji su ti dobavljači obračunali, maržu putničkog agenta (koja u tom trenutku još nije konačna) i PDV koji putnički agent mora platiti na tu maržu.

33. Dakle, gore opisani elementi pokazuju da članci 306. do 308. Direktive o PDV-u sadržavaju dva odstupanja: od definicije oporezivog iznosa (*što*) i od mjesta oporezivanja (*gdje*). Međutim, te odredbe ništa ne govore o oporezivom događaju i obvezi obračuna poreza.

3. Istodobna primjena članka 65. i članaka 306. do 308. Direktive o PDV-u

34. Kako je to već razvidno iz prethodnih dvaju odjeljaka, nakon što se pobliže promotri točna narav obiju odredbi u pitanju, tvrdnja o „proturječju" između općeg pravila iz članka 65. Direktive o PDV-u, s jedne strane, i posebnog pravila iz članaka 306. do 308. te direktive, s druge, postaje prilično neuvjerljiva. Drugim riječima, posebno pravilo iz članaka 306. do 308. Direktive o PDV-u odnosi se na „*što*" i „*gdje*". Prvi dio članka 65., a doista i cjelokupni smisao i svrha glave VI., odnosi se na „*kada*".

35. Dalje treba istaknuti, s jedne strane, da se opće pravilo iz članka 65. Direktive o PDV-u primjenjuje neovisno o sektoru u pitanju. Ono određuje *kada* nastaje obveza obračuna PDV-a. Predviđa da taj trenutak nastupa kad se izvrši plaćanje predujma. S druge strane, pravilo iz članka 308. Direktive o PDV-u primjenjuje se samo na putničke agente te definira *što* čini oporezivi iznos kod usluga koje oni pružaju. Taj je oporezivi iznos marža, definirana kao „razlika između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška za putničkog agenta isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist".

36. Postoje dva protuargumenta tom shvaćanju odnosa između dviju predmetnih odredbi: tekstualni i teleološki.

37. Što se teksta tiče, na kraju članka 65. navodi se da obveza obračuna PDV-a nastaje „na primljeni iznos" [13]. Stoga bi se moglo tvrditi da je u članku 65. propisana i porezna osnovica koju, kada je riječ o predujmovima, uvijek mora činiti primljeni iznos.

38. S obzirom na opća zapažanja iz prethodnih odjeljaka, ali i vodeći se jednostavnom logikom, to tumačenje smatram problematičnim. U pogledu svakog primljenog plaćanja oporezovati treba „oporezivi iznos", odnosno oporezivi dio primljenog plaćanja. To ne znači da će sva primljena plaćanja automatski biti oporezovana. U svrhu određivanja (oporezivog) iznosa primljenog u slučaju usluga putničkih agenata, pozornost treba obratiti na posebno pravilo iz članka 308., u kojem je doista definiran „oporezivi iznos" u tu svrhu [14].

11 Te oni tako naknađuju trošak pretporeza – vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika A. Tizzana u predmetu First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, t. 25.).

12 Konkretnije, drugi stavak članka 307. Direktive o PDV-u predviđa da se „[j]edinstvena usluga [putničkog agenta] oporezuje […] u državi članici u kojoj putnički agent ima sjedište svojeg poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putnički agent obavlja isporuku usluga".

13 „obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.".

14 Dodatno vidjeti točku 67. ovog mišljenja.

39. Na teleološkoj razini, valja podsjetiti na činjenicu da članci 306. do 308., odnosno cijelo poglavlje 3., potpadaju pod glavu XII. Direktive o PDV-u, naslovljenu „Posebne odredbe” (za odnosne sektore ili djelatnosti). Iz toga se može zaključiti da je zakonodavac Unije htio uspostaviti zasebnu „odredbu” koja bi potencijalno odstupala ne samo od elemenata koji su izričito predviđeni u okviru relevantnog odjeljka posvećenog pojedinim posebnim odredbama nego i od općih pravila koja bi potencijalno mogla stvarati probleme u primjeni odnosnih posebnih odredbi.

40. Shvaćam širu logiku tog argumenta. Ipak, čini se da je takav pristup protivan ustaljenoj sudskoj praksi, u kojoj se inzistira na strogom i uskom tumačenju eventualnih odstupanja od općeg režima PDV-a, kako na općoj razini tako i u pogledu posebne odredbe za putničke agencije konkretno.

41. Općenito govoreći, ustaljeni je pristup Suda da eventualna odstupanja predviđena u Direktivi o PDV-u treba usko tumačiti. To znači da njihovo područje primjene treba ograničiti na tekst za koji su osmišljena, iako bi bilo zamislivo i šire odstupanje. Sud je to načelo posljednji put potvrdio presudom Avon Cosmetics [15], u kojoj je jasno odbio mogućnost da se odstupanje predviđeno u pogledu izračuna oporezivog iznosa kod modela izravne prodaje tumači na način da dopušta i odbitak pretporeza na proizvode kupljene u demonstracijske svrhe. Dopuštanje takvog odstupanja (koje je moguće braniti na općoj razini) zapravo bi značilo da bi se odstupanju koje je predviđeno u pogledu jednog konkretnog elementa dopustilo da proizvede dodatne učinke na cjelokupan sustav PDV-a, što bi rezultiralo stvaranjem nekoliko usporednih režima *„à la carte”*, čime bi se očito izišlo iz područja primjene odstupanja [16].

42. Što se tiče konkretne odredbe za putničke agencije, Sud je više puta podsjetio da se, „kao iznimka od standardnih pravila [Direktive o PDV-u], [posebna odredba za putničke agente] mora primijeniti samo u mjeri potrebnoj za ostvarenje njezina cilja” [17]. Također je odobrio istodobnu primjenu te odredbe i relevantnih općih pravila režima PDV-a, pri čemu se opća pravila primjenjuju na aspekte transakcije koji su izvan područja primjene odstupanja za putničke agente [18].

43. Ne vidim na koji bi način na ciljeve posebne odredbe za putničke agente [19] utjecala primjena vremenskog pravila iz članka 65. Direktive o PDV-u. Budući da obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku predujma, PDV bi se na usluge putovanja i dalje obračunavao u državama članicama u kojima su te usluge pružene. Taj PDV ne bi bio odbijen u tim državama, nego bi ga putnički agent prenio na klijenta te bi obračunao PDV na svoju maržu i platio ga u državi članici svojeg poslovnog nastana.

44. Čini se da taj opći zaključak ne dovode u pitanje argumenti koje je društvo Skarpa istaknulo u okviru ovog predmeta.

45. Kao prvo, društvo Skarpa tvrdi da je marža bitan dio sustava oporezivanja marže. Stoga obveza obračuna PDV-a ne nastaje dok se ne odredi točna marža. Čini se da se taj argument temelji na sudskoj praksi Suda prema kojoj je za primjenu članka 65. Direktive o PDV-u potrebno da svi elementi transakcije budu utvrđeni [20].

15 Presuda od 14. prosinca 2017. (C-305/16, EU:C:2017:970, t. 36. do 40.)

16 Vidjeti također moje mišljenje u predmetu Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, osobito točke 39. do 41., 50. i 58. do 60. i navedenu sudsku praksu).

17 Vidjeti, primjerice, presude od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 5. i 34.); od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, t. 22. i navedenu sudsku praksu); od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, t. 16.) i od 25. listopada 2012., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

18 U pogledu određivanja oporezivog iznosa kod unutarnjih i vanjskih usluga vidjeti presudu od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 39. i sljedeće).

19 Koji su navedeni i razmatrani u točkama 30. do 33. ovog mišljenja

20 Presude od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, t. 48.); od 16. prosinca 2010., Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, t. 31.); od 3. svibnja 2012., Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, t. 26.); od 19. prosinca 2012., Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, t. 28.) i od 7. ožujka 2013., Efir (C-19/12, neobjavljena, EU:C:2013:148, t. 32.)

46. Točno je da se u sudskoj praksi zahtijeva određena mjera sigurnosti kako bi se PDV obračunao na isporuke robe ili usluga. Iz presude BUPA Hospitals proizlazi da se ta sigurnost načelno ne podrazumijeva kada se „paušalni iznosi plaćaju za robu koja je općenito navedena na popisu koji se u bilo kojem trenutku može izmijeniti sporazumom između kupca i prodavatelja te s kojeg kupac može izabrati artikle na temelju sporazuma od kojeg u svakom trenutku može jednostrano odustati i tako dobiti povrat neupotrijebljenih iznosa pretplaćanjâ” [21].

47. Primjena te sudske prakse na ovaj predmet ne čini mi se prikladnom. Za razliku od činjeničnog stanja u tim predmetima, narav i sadržaj usluga putničkih agenata uglavnom su dobro poznati i definirani, često vrlo precizno, do te mjere da, kako je to živopisno opisano na raspravi, to uključuje čak i osiguravanje da rezervirana soba ima pogled u određenom smjeru. U tim okolnostima teško je zamisliti da marža čini bitan element „oporezivog događaja”. Meni se to čini kao tehnički aspekt naplate PDV-a koji je klijentu obično nepoznat, što znači da nije jedan od elemenata transakcije koje je potrebno unaprijed odrediti.

48. Društvo Skarpa dalje tvrdi da bi oporezivanje predujmova kada marža još nije poznata uzrokovalo ozbiljne i neproporcionalne poteškoće u praksi: prijave PDV-a neprestano bi se morale prilagođavati. Prema mišljenju društva Skarpa, to bi bilo protivno ciljevima sustava oporezivanja marže. Na raspravi se pokazalo i da se taj navod u biti dotiče dvaju pitanja: određenosti marže (poznata ili nepoznata marža) i praktičnih poteškoća povezanih s prilagodbom.

49. Kao drugo, kada je riječ o pitanju nepoznate marže, društvo Skarpa na raspravi je potvrdilo da se cijena koju putnički agent naplaćuje klijentima načelno sastoji od različitih iznosa. PDV koji putnički agent kasnije mora izračunati i platiti zapravo je već uključen u „katalošku cijenu”. Dakle, čini se da se konačna marža izračunava „isključenjem”, u smislu da se iznos dobiven oduzimanjem stvarnih troškova od primljenog plaćanja dijeli između marže i PDV-a. Na taj način putnički agent klijentu ne izdaje nikakav ispravljeni račun.

50. Pružit ću primjer: ako je cijena putovanja 1000 eura, a troškovi iznose 800 eura, razlika od 200 eura mora se podijeliti između marže i PDV-a. Pretpostavimo da je stopa PDV-a 21 %. Iznos od 200 eura tako čini 121 %, koji će se podijeliti na PDV u iznosu od 34,71 euro i maržu u iznosu od 165,29 eura.

51. Ako dotični sektor doista tako funkcionira, što je, koliko sam shvatio, društvo Skarpa potvrdilo na raspravi, zajedno s činjenicom da je u kataloške cijene već uključen PDV i da ga putničke agencije kasnije zasebno ne obračunavaju, jedini logični zaključak koji mogu donijeti na temelju tih navoda jest sljedeći: putnička agencija kojom se razumno dobro upravlja doista mora prilično detaljno procijeniti svoje projicirane troškove i procijenjenu maržu da bi u katalogu mogla navesti takve cijene.

52. Stoga, iako točna marža doista nije poznata ni u trenutku plaćanja predujma ni u trenutku stvarnog pružanja usluge, pa čak ni znatno nakon toga (dok i ako se svi dugovi prema određenom dobavljaču i/ili za određenu sezonu ne namire), ostaje činjenica da će svaki putnički agent koji ne želi imati gubitke vjerojatno razraditi detaljnu procjenu projiciranih troškova prije nego što ponudi i reklamira određeno putovanje.

53. Kao treće, što se tiče praktičnih poteškoća koje društvo Skarpa spominje, osobito potrebe za dodatnim prilagodbama, jednostavno bih istaknuo da takav argument teško može sam po sebi opravdati isključenje primjene zakonskih pravila o PDV-u [22].

21 Presuda od 21. veljače 2006., BUPA Hospitals i Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, t. 51.)

22 Kao primjer toga da Sud „praktične ili tehničke poteškoće” ne prihvaća kao dovoljan razlog za odstupanje od Unijinih pravila vidjeti opetovano presudu od 27. listopada 1992., Komisija/Njemačka (C-74/91, EU:C:1992:409, t. 12.) ili presudu od 23. svibnja 1996., Komisija/Grčka (C-331/94, EU:C:1996:211, t. 12.).

54. Osim toga, nasuprot tvrdnjama društva Skarpa, sustav oporezivanja marže nije osmišljen radi izbjegavanja takvih praktičnih poteškoća. Kako je to gore objašnjeno [23], posebna odredba za putničke agente osmišljena je kako bi ih se oslobodilo potrebe da odbitke pretporeza potražuju diljem Europske unije. Nipošto nije bila namijenjena tomu da ih se oslobodi svih administrativnih odgovornosti s kojima se svaki porezni obveznik suočava u sličnim okolnostima [24].

55. Taj zaključak još više vrijedi s obzirom na to da bi suprotan putničkom agentu pružio dvostruku financijsku prednost: PDV bi mogao platiti čak i nakon pružanja usluga, kad god bi marža postala poznata, a pritom bi svojim klijentima te usluge unaprijed naplaćivao. Ne vidim na koji bi se način takvim tumačenjem ostvarila razumna ravnoteža između svih uključenih interesa.

56. Naposljetku, čini se da problem privremene naravi marže u trenutku primitka predujma nije ograničen samo na predujam. Iz opisa pruženog na raspravi, koliko ga shvaćam, proizlazi da marža zapravo može biti nepoznata čak i *nakon što su usluge putovanja pružene*, kad dobavljači putničkog agenta izvrše prilagodbe.

57. Ta činjenica samo naglašava načelni problem argumenta koji društvo Skarpa u tom pogledu ističe. Ako se u potpunosti slijedi njegova logika, društvo Skarpa zapravo ne zahtijeva samo odstupanje od članka 65., nego i od članka 63. Direktive o PDV-u [25]. Nadalje, budući da se točna marža ne može znati u trenutku pružanja usluga, trenutak u kojem će PDV biti obračunat doista bi u potpunosti ovisio o deklaraciji putničkog agenta o tome kada smatra da zna točan iznos marže. To vjerojatno neće biti trenutak pružanja usluge u pitanju, nego tjednima ili mjesecima kasnije, možda čak i potkraj pojedine sezone, kada putnički agent raščlanjuje sve stvarne troškove svake pojedine usluge koju je pružio. Podrazumijeva se da država tijekom cijelog tog razdoblja ne bi raspolagala odnosnim sredstvima [26].

58. S obzirom na navedeno, moj je međuzaključak da Direktivu o PDV-u treba tumačiti na način da porezna obveza u odnosu na predujmove koje je porezni obveznik primio pri isporuci usluga putovanja za koje vrijedi posebna porezna odredba za putničke agente sukladno člancima 306. do 310. Direktive o PDV-u nastaje u trenutku predviđenom u članku 65. Direktive o PDV-u, to jest u trenutku primitka odnosnog predujma.

B. Drugo pitanje: kako odrediti PDV kada je oporezivi iznos nepoznat

59. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem želi znati na koji način treba odrediti porez, ako obveza njegova obračuna nastaje po primitku predujma, kada točna marža, to jest oporezivi iznos, još nije poznata.

60. Ravnatelj nacionalne porezne uprave, poljska i njemačka vlada kao i Europska komisija slažu se da PDV ne treba obračunavati na *primljeni iznos*, nego na *maržu* [27]. Međutim, podijeljenih su mišljenja o tome na koji način tu maržu treba odrediti u trenutku primitka predujma.

23 Detaljno u točkama 30. do 33.

24 Vidjeti u tom smislu mišljenje nezavisnog odvjetnika P. Légera u predmetu MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, t. 79.): „Osim toga, iako je svrha članka 26. Šeste direktive prilagodba pravila o PDV-u posebnoj naravi djelatnosti putničkog agenta te stoga smanjenje praktičnih poteškoća koje mogu ometati takvu djelatnost, odredba uspostavljena tim člankom, za razliku od one predviđene za male poduzetnike i poljoprivrednike, nije namijenjena pojednostavnjenju računovodstvenih zahtjeva koji proizlaze iz opće odredbe PDV-a.”. Vidjeti također presudu od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, t. 25.).

25 U nedostatku nacionalnih pravila usvojenih na temelju članka 66. točaka (a) do (c) Direktive o PDV-u

26 Sud je utvrdio da „u području PDV-a porezni obveznici djeluju kao skupljači PDV-a za državu” te je opravdanima smatrao odredbe Šeste direktive koje su osmišljene kako bi se spriječilo „nagomilavanje velikih količina javnog novca u njihovim rukama tijekom poreznog razdoblja”. Presuda od 20. listopada 1993., Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, t. 25.)

27 To je i (podredno) stajalište društva Skarpa, pri čemu ono, kako to proizlazi iz odgovora koji predlaže na prvo pitanje, smatra da članak 65. Direktive o PDV-u nije primjenjiv i da obveza obračuna PDV-a nastaje tek kada marža postane poznata.

61. Ravnatelj nacionalne porezne uprave tvrdi da tu maržu po primitku predujma treba odrediti na temelju *projiciranih* troškova. Potrebne izmjene provodile bi se kasnije – u poreznoj prijavi za odnosno računovodstveno razdoblje u kojem je usluga pružena. Slično tomu, poljska vlada tvrdi da društvo Skarpa pri određivanju marže u trenutku primitka predujma treba prihvatiti „funkcionalni pristup" te se voditi *projiciranim* troškovima.

62. Njemačka vlada na raspravi je iznijela (djelomično) slično stajalište. Tvrdila je da se pri određivanju marže u obzir trebaju uzeti nastali troškovi i projicirani (predvidljivi) troškovi. Prema mišljenju te vlade, to je način na koji treba shvatiti izraz „stvarni trošak za putničkog agenta" iz članka 308. Direktive o PDV-u.

63. Komisija smatra da bi uzimanje u obzir projiciranih troškova u svrhu određivanja marže po primitku predujma bilo protivno tekstu članka 308. Direktive o PDV-u. U toj se odredbi spominje „ *stvarni trošak*" za putničkog agenta [28]. Dakle, za određivanje marže po primitku predujma u obzir se mogu uzeti samo stvarni troškovi. Komisijino stajalište također odgovara prijedlogu suda koji je uputio zahtjev.

64. Kako je dalje razmatrano na raspravi, u bitnome postoji pet različitih mogućnosti u pogledu načina na koji u teoriji treba pristupiti izračunavanju marže i uzimanju troškova u obzir u tim okolnostima.

(i.) Članak 65. Direktive o PDV-u nije primjenjiv. PDV se ne obračunava u trenutku primitka predujma te se marža za izračun PDV-a koristi tek kad je definitivno poznata (stajalište društva Skarpa).

(ii.) PDV se obračunava na iznos primljenog predujma (a ne na maržu). To bi proizlazilo iz doslovne primjene članka 65. Direktive o PDV-u.

(iii.) PDV treba obračunati na maržu, koja se izračunava tako da se od iznosa primljenog predujma oduzme *udio troškova projiciranih* za određenu transakciju. Taj bi udio odgovarao udjelu koji primljeni iznos čini u ukupnoj cijeni usluge (stajalište ravnatelja nacionalne porezne uprave i poljske vlade).

(iv.) PDV treba obračunati na maržu, ali tu maržu treba odrediti prilikom primitka predujma, tako da se oduzmu stvarni troškovi u smislu troškova koji su putničkom agentu stvarno nastali do trenutka primitka predujma (Komisijino stajalište te ujedno prijedlog suda koji je uputio zahtjev).

(v.) PDV treba obračunati na maržu određenu u trenutku primitka predujma, ali uzimanjem u obzir troškova koji su putničkom agentu nastali do trenutka primitka predujma *i* projiciranih troškova, pod uvjetom da još nisu nastali svi projicirani troškovi (stajalište njemačke vlade).

65. Samô navođenje svih tih (barem teoretski zamislivih) mogućnosti jasno pokazuje da nipošto nije jasno koji odgovor treba dati. Međutim, neke od tih mogućnosti problematičnije su od drugih.

28 U nekim drugim jezičnim verzijama koriste se izrazi *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (francuska); *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüroentstehen* (njemačka); *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (poljska); *skutečné náklady cestovní kanceláře* (češka); *coste efectivo soportad opor la agencia de viaje* (španjolska).

66. Zbog razloga koji su već detaljno razmatrani u okviru odgovora na prvo pitanje [29], prvo stajalište, koje zagovara društvo Skarpa, jednostavno nije moguće prihvatiti bez dodatnog narušavanja cjelokupnog sustava naplate PDV-a. Osim toga, ako bismo prihvatili takav pristup, zašto bismo se zaustavili na člancima 65. i 63.? Možda postoje i neka druga (opća) pravila Direktive o PDV-u koja bi bilo „idealno" dodatno prilagoditi kako bi se udovoljilo (objektivno gledajući, nedvojbeno sasvim opravdanim) posebnim potrebama određenog sektora. Međutim, upravo je to sklizak teren koji je Sud nastojao izbjeći.

67. Zbog razloga koji su također gore spomenuti [30], ni druga se mogućnost ne može prihvatiti. Točno je da članak 65. Direktive o PDV-u predviđa da „obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i *na primljeni iznos*" [31]. Međutim, prihvaćanje takvog stajališta po definiciji bi uvijek dovelo do (vjerojatno privremenog) neproporcionalnog ishoda jer bi taj prvotni oporezivi iznos po definiciji bio viši od onoga koji bi se kasnije odredio. Zato smatram da spominjanje „primljenog iznosa" u članku 65. treba shvatiti kao podsjetnik na opće pravilo prema kojem se porez obračunava na „sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač". To proizlazi iz članka 73. Direktive o PDV-u [32]. U pogledu konkretnog konteksta ovog predmeta, mišljenja sam da izraz „na primljeni iznos" iz članka 65. Direktive o PDV-u treba shvatiti na način da se odnosi na *primljeni oporezivi iznos*. Oporezivi iznos čini marža, u skladu s posebnim pravilom iz članka 308. Direktive o PDV-u. To posebno pravilo stoga se uklapa u smisao članka 65. Direktive o PDV-u u dijelu u kojem se u njemu govori o „primljenom iznosu".

68. Spremno prihvaćam da četvrta i peta mogućnost bolje odražavaju tekst članka 308. Direktive o PDV-u. Međutim, smatram da bi one računovodstvo i podnošenje prijava PDV-a od složene zadaće pretvorile u „nemoguću misiju". Prema tim mogućnostima, naime, *pojedinačno* raščlanjivanje svih *stvarno* nastalih troškova moralo bi se *neprestano* i *drukčije* obavljati za svaki pojedini primitak predujma.

69. Naime, to se zbog nekoliko razloga čini jednostavno nemogućim. Kao prvo, neke se usluge kupuju u velikom broju (prijevoz i smještaj), dok se pojedinačne usluge u njihovu okviru prodaju zasebno. Ako je to doista tako, tada će udio ukupnih troškova u pogledu svake transakcije (usluge) vjerojatno biti nepoznat u trenutku primitka predujma, osobito s obzirom na to da će broj prodanih pojedinačnih usluga s vremenom vjerojatno varirati. Kao drugo, nije mi jasno na koji bi se način takvi stvarni troškovi za usluge naručene u velikim količinama uparili s pojedinačnim pruženim uslugama. Kao treće, to sve postaje još složenije kada predujmovi ne čine 100 % cijene, nego tek njezin dio, primjerice 10 %, 30 % ili 50 %.

70. Nadalje, u svim tim slučajevima, prije nego što konačna situacija bude poznata, oduzimanje stvarno nastalih troškova u trenutku u kojem je izvršen samo dio plaćanja (samo za neka mjesta u okviru većeg putovanja u paket-aranžmanu) i/ili čak samo postotak odnosne cijene (30 % ili 50 %) vjerojatno će rezultirati negativnim iznosom. Drugim riječima, stvarni trošak, u smislu troška koji je doista nastao, u danom će trenutku možda činiti 100 % svih troškova, dok će predujam možda pokrivati samo 10 % cijene usluge. Nije mi jasno kako bi se to kasnije točno moralo prilagoditi te bi li takve „privremene gubitke" trebalo, primjerice, prijaviti kao takve.

29 Vidjeti točke 39. do 57. ovog mišljenja.

30 Vidjeti točke 37. i 38. ovog mišljenja.

31 Moje isticanje

32 „U pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz članaka od 74. do 77., oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke". U skladu s ustaljenom sudskom praksom, konačan oporezivi iznos prema općim je pravilima stvarno primljeni iznos; vidjeti, primjerice (u pogledu isporuke robe), presudu od 29. svibnja 2001., Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

71. Stoga mi se iz svih praktičnih pogleda objektivno čini da se u konačnici, s obzirom na takvu složenost, u najmanju ruku može izvršiti još jedna (utemeljena) procjena visine stvarnih troškova. Jedina bi razlika bila ta što bi putnička agencija takve procjene morala iznova provoditi, sa sizifovskom revnošću, svaki put kad primi predujam.

72. Istodobno, kako je to već gore objašnjeno i na raspravi potvrđeno, čini se da bi informirani putnički agent imao prilično dobar pojam troškova koje će imati i marže koju će ostvariti u pogledu pojedine transakcije.

73. Sva ta razmatranja dovode me do zaključka da se treća mogućnost, koju su predložili ravnatelj nacionalne porezne uprave i poljska vlada, doista čini najrazumnijom i najmanje otegotnom. Smatram da ona postiže razumnu ravnotežu između odnosnih interesa nacionalne porezne uprave i poreznog obveznika, a pritom ostaje u sferi mogućeg. Taj pristup nijednoj od tih strana ne daje preveliku prednost pred drugom. To je zato što nijedna od njih neće ni u jednom trenutku raspolagati s „previše novca" u usporedbi s onim na što će u konačnici imati pravo.

74. Primjer koji je na raspravi dao ravnatelj nacionalne porezne uprave dobro odražava tu logiku. Ako je cijena usluge, primjerice, 1000 poljskih zlota (PLN), pri čemu 20 % te cijene otpada na procijenjenu maržu (200 PLN), a klijent uplati predujam u iznosu od 500 PLN, marža koja će se uzeti u obzir u trenutku primitka predujma treba biti 100 PLN. PDV treba izračunati na taj iznos od 100 PLN te ga u toj fazi treba obračunati, dok će se kasnije i konačne prilagodbe eventualno izvršiti kada konačna marža bude poznata.

75. Osim toga, time se osigurava razumna ravnoteža u smislu da se neće platiti ni previše ni premalo dugovanog poreza te se ujedno računovodstvo pojednostavnjuje, a pritom se poštuje raniji zaključak Suda (u presudama Komisija/Španjolska [33] i Komisija/Njemačka [34]) u skladu s kojim maržu treba odrediti u odnosu na svaku pojedinu transakciju, a ne „cjelovito" po određenom razdoblju. Međutim, cjelokupan izračun troškova za svaku pojedinu transakciju (odnosno za svaku uslugu putničkog agenta) morao bi se samo dvaput provesti. Prvi put prilikom određivanja prvotnih procjena i izračuna projiciranih troškova prije određivanja cijene i reklamiranja usluge, a drugi put na samom kraju, kada svi troškovi i točna marža budu poznati.

76. S obzirom na navedeno, predlažem da se PDV izračuna u odnosu na maržu određenu kao razliku između iznosa primljenog kao predujam i odgovarajućeg postotka ukupnih projiciranih troškova za danu transakciju.

77. Potrebna je zaključna napomena. Shvaćam da rješenje koje sam upravo predložio nije idealno. Međutim, na temelju opisanog postupka eliminacije krajnosti, čini se da je to rješenje najmanje otegotno i skupo za sve strane u pitanju, pri čemu ostajemo unutar mogućnosti za koje se i dalje razumno može smatrati da poštuju doseg sudskog tumačenja važećih pravila.

33 Vidjeti presudu od 26. rujna 2013. (C-189/11, EU:C:2013:587, t. 101. do 104.).

34 Presuda od 8. veljače 2018. (C-380/16, neobjavljena, EU:C:2018:76, t. 87. do 92.)

78. Određivanje s PDV-om povezanih obveza putničkih agenata nailazi na poteškoće koje proizlaze iz vremenske razlike između, s jedne strane, primitka iznosa cijene i, s druge strane, nastanka troškova. Izračunavanje marže u tim je okolnostima prilično složeno, kako to pokazuje iskustvo država članica. U nekim se državama članicama na te poteškoće odgovorilo uspostavom paušalne marže za dano razdoblje [35]. Osim toga, 2002. godine izložen je prijedlog namijenjen uvođenju opće stope za izračun marže putničkih agenata [36]. Međutim, napušten je 2014. Uostalom, taj se pristup čini problematičnim nakon presuda Suda u predmetima Komisija/Španjolska [37] i Komisija/Njemačka [38].

79. U takvom (već ionako) složenom okruženju, slažem se s općom tvrdnjom njemačke vlade da je preporučljivo težiti rješenju koje stvara manje umjesto više dodatnih poteškoća. Pomalo je i ironično da su gotovo sve stranke i zainteresirane osobe na raspravi istaknule da su posebne odredbe uspostavljene kako bi se pojednostavnilo djelovanje sustava, a došle su do zapanjujuće različitih mišljenja u pogledu značenja koje takvo pojednostavnjenje treba imati u konkretnom kontekstu posebne odredbe za putničke agente. S obzirom i na tu istaknutu *raznolikost u pojednostavnjenju*, smatram da bi bilo preporučljivo daljnje mjere pojednostavnjenja u tom pogledu prepustiti zakonodavcu Unije i/ili, unutar granica predviđenih pravom Unije, nacionalnim zakonodavcima.

V. Zaključak

80. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori na pitanja koja je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska):

1. Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da obveza obračuna poreza za predujam koji je porezni obveznik primio za pružene usluge putovanja koje se oporezuju na temelju posebne odredbe za putničke agente predviđene u člancima 306. do 310. Direktive 2006/112 nastaje u trenutku predviđenom u članku 65. te direktive, to jest u trenutku primitka odnosnog predujma.

2. PDV u tom trenutku treba izračunati u odnosu na maržu određenu kao razliku između iznosa primljenog kao predujam i odgovarajućeg postotka ukupnih projiciranih troškova za danu transakciju.

35 Različita nacionalna rješenja opisana su, kako je to društvo Skarpa pravilno istaknulo na raspravi, u izvješću sastavljenom za Komisiju, naslovljenom *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform* (Studija o reviziji posebne odredbe PDV-a za putničke agente i mogućnosti reforme), konačno izvješće TAXUD/2016/AO-05, prosinac 2017. (dostupno na internetskoj stranici Europske komisije). U tom se izvješću spominje da približno 14 država članica predviđa takvu alternativu.

36 Prijedlog direktive Vijeća od 8. veljače 2002. o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu posebne odredbe za putničke agencije, COM(2002) 64 *final* (SL 2002., C 126 E, str. 390.). Slično tomu, Odbor za PDV smatrao je prihvatljivim upotrijebiti opći izračun: „Odbor je utvrdio i da se načelu oporezivanja marže primijenjenom na putničke agente ne protivi određivanje marže za sve transakcije na temelju iste formule tijekom određenog razdoblja.” [neslužbeni prijevod] (Smjernice sa 17. sastanka od 4. do 5. srpnja 1984., XV/243/84). Vidjeti Smjernice sa sastanaka Odbora za PDV (do 2. srpnja 2018.), dostupne na https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Vidjeti presudu od 26. rujna 2013. (C-189/11, EU:C:2013:587, t. 101. do 104.).

38 Presuda od 8. veljače 2018. (C-380/16, neobjavljena, EU:C:2018:76, t. 87. do 92.)