

Дело C-108/22

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

16 февруари 2022 г.

Запитваща юрисдикция:

Naczelny Sąd Administracyjny (Върховен административен съд)

Дата на акта за преюдициално запитване:

26 август 2021 г.

Жалбоподател:

C. sp. z o.o. (понастоящем в ликвидация)

Ответник:Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Директор на дирекция
„Национална фискална информация“)**Предмет на главното производство**

Възможност за прилагане на специалния режим на „облагане с ДДС на надбавката“, предвиден в член 119 от Закона за ДДС, по отношение на препродажбата от жалбоподателя на услуги по настаняване, които не се допълват с други услуги, като услугите по настаняване са закупени преди това от името на жалбоподателя от други данъчно задължени лица.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Прилагане на член 306 по отношение на консолидиращ доставчик на хотелиерски услуги.

Преюдициален въпрос

Трябва ли член 306 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност [...] да

се тълкува в смисъл, че може да се прилага по отношение на данъчнозадължено лице, което е консолидиращ доставчик на хотелиерски услуги и което придобива услуги по настаняване и ги препродава на други икономически оператори, когато сделките не са придружени от никакви допълнителни услуги?

Цитирани разпоредби от правото на Съюза

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност: членове 306, 307, 308, 309 и 310.

Цитирани националноправни разпоредби

Закон за данъка върху стоките и услугите (ustawa o podatku od towarów i usług, наричан по-нататък „Законът за ДДС“) от 11 март 2004 г.: член 119.

Кратко изложение на фактическата обстановка и хода на производството

- 1 Жалбоподателят, който притежава действаща регистрация като данъчнозадължено лице по ДДС, осъществява дейност като т.нар. консолидиращ доставчик на хотелиерски услуги. В хода на икономическата си дейност дружеството предлага възможност за извършване на резервации за услуги по настаняване в хотели и други обекти с подобна функция, разположени на територията на Полша и в чужбина. Тъй като дружеството не разполага със собствена база за настаняване, то закупува услуги по настаняване от свое име и за своя сметка от други данъчнозадължени лица, които след това препродава на своите клиенти. Клиентите на дружеството осъществяват икономическа дейност. Дружеството не продава услуги по настаняване на т.нар. клиенти на дребно. В зависимост от потребностите и очакванията на клиентите дружеството им предоставя съвети при избора на място за настаняване и съдействие при организиране на пътуването. Най-често обаче при резервиране и препродажба на услуги по настаняване дружеството не предоставя на клиента допълнителни услуги под формата на туристически информационни услуги или туристически съвети. В този случай клиентът се интересува само от закупуване на услуги по настаняване. Цената, на която дружеството препродава самостоятелни услуги по настаняване, включва разходите за придобиване на услугата по настаняване и печалба на дружеството под формата на такса за извършване на резервацията.
- 2 Жалбоподателят задава следния въпрос на директора на дирекция „Национална фискална информация“:

„Подлежи ли препродажбата от дружеството на услуги по настаняване, които не се съпътстват от допълнителни услуги, като услугите по настаняване са закупени преди това от името на дружеството от други данъчнозадължени лица, на облагане с ДДС като туристическа услуга по специалния режим на „облагане с ДДС на надбавката“ съгласно разпоредбите на член 119 от Закона за ДДС?“.

- 3 Според жалбоподателя на този въпрос трябва да се отговори утвърдително.
- 4 В предварително данъчно становище от 27 април 2017 г. директорът на дирекция „Национална фискална информация“ намира позицията на жалбоподателя за неправилна. Според него хотелиерска услуга, състояща се от нощувка и евентуално закуска, не представлява туристическа услуга, тъй като не представлява комплексна услуга, включваща множество услуги.
- 5 Жалбоподателят обжалва решението, съдържащо посоченото предварително данъчно становище, пред първоинстанционния съд, който уважава жалбата. Според него препродажбата на услуги по настаняване попада в по-широката категория на туристическите услуги и следователно подлежи на облагане съгласно режима на „облагане с ДДС на надбавката“.
- 6 Директорът подава касационна жалба пред запитващата юрисдикция срещу горното решение.

Основни доводи на страните в главното производство

- 7 Директорът на дирекция „Национална фискална информация“ сочи, че туристическата услуга е комплексна услуга, предназначена за туристи, включваща отделни услуги, без които даден туристически пакет не би могъл да се осъществи, поради което според директора за туристически услуги следва да се считат организиранияте или индивидуални туристически пътувания, съчетани с отдих и развлечения (т.нар. пълен туристически пакет). Директорът посочва, че каталогът от услуги, съставляващи туристическата услуга, предоставяна от организатора, е отворен и за да се счита за услуга, конкретното действие трябва да има за цел да задоволи конкретна потребност на клиента. Според директора придобиването на тези услуги и стоки, които задоволяват потребности и очаквания на туриста, ще съставлява елемент от изчисленията за определяне на надбавката при туристическите услуги.
- 8 Според директора предоставянето на туристическа услуга по член 119 от Закона за ДДС е доставка на услуга, която включва редица външни и вътрешни услуги, например настаняване в хотел, хранене, транспорт, които са насочени към организиране на престоя на клиента извън местоживеенето му и са тясно свързани помежду си, а в икономическо отношение образуват едно цяло. Ето защо според директора организиранияте или индивидуалните туристически пътувания, съчетани с отдих и развлечения (пълен

туристически пакет), следва да се считат за туристически услуги. Според него законното определение за туристически услуги включва и хотелиерски услуги. Въз основа на това директорът прави извода, че за да се счита дадена услуга за туристическа, тя трябва да включва няколко престации, което в случая не било така.

- 9 Първоинстанционният съд, споделяйки позицията на жалбоподателя, посочва, че начинът на облагане на туристическите услуги е уреден в член 119 от Закона за ДДС. С тази разпоредба се транспонира член 306 от Директива 112. Той предвижда задължително прилагане по отношение на туристическите услуги на режима на „облагане с ДДС на надбавката“. Прилагането на този режим изключва възможността за приспадане на ДДС за услугите, включени в туристическата услуга, които са придобити пряко в полза на пътуващия.

Същевременно съдът посочва, че и в националната съдебна практика и доктрина се изразява становището, че на практика хотелиерските услуги се считат за туристически услуги, които могат да бъдат облагани съгласно режима на „облагане с ДДС на надбавката“, дори когато те се предоставят без допълнителни услуги, свързани с организирането на времето за отдих.

Според първоинстанционния съд при тълкуването на израза „туристическа услуга“ е разумно да се използват и принципите на езиковото тълкуване, а за да се потвърди резултатът от него, да се прибегне и до систематично тълкуване. В този контекст той изтъква, че в съответствие с определението на понятието „туризъм“, съдържащо се в речника на полския език, то означава организирано колективно или индивидуално пътуване извън мястото на постоянно пребиваване, посещаването на непознат район с цел разглеждане на забележителности или като форма на активен отдих. Тъй като целта на услугата по настаняване е да се посрещнат основните битови потребности на лица, които временно се намират извън мястото на своето постоянно пребиваване, предоставянето на такава услуга представлява вид туристическа услуга.

- 10 Предвид горните съображения първоинстанционният съд споделя становището на жалбоподателя, че при обстоятелствата, описани в искането за тълкуване, продаваните от дружеството като самостоятелна услуга хотелиерски услуги ще бъдат облагани съгласно режима на „облагане с ДДС на надбавката“.

Кратко изложение на мотивите за запитването

- 11 Запитващата юрисдикция уточнява, че същността на спора по настоящото дело се състои в това дали за целите на правната квалификация на дадена услуга като туристическа услуга, която съгласно член 119, параграф 1 от Закона за ДДС подлежи на специалния режим на „облагане с ДДС на надбавката“, е необходимо да се изпълни изискването за комплексност и

следователно дали туристическа услуга по настаняване, закупена от други данъчнозадължени лица, но от собствено име и впоследствие препродадена без допълнителни услуги, може да представлява туристическа услуга.

- 12 Отговорът на горния въпрос се свежда до определяне на правилното тълкуване на разпоредбите на член 119, параграф 1 от Закона за ДДС, който предвижда, че данъчната основа при доставката на туристически услуги е размерът на надбавката, намален с размера на дължимия данък при спазване на параграф 5. Съгласно член 119, параграф 2 от същия закон надбавката по смисъла на параграф 1 означава разликата между размера на задължението, което дължи купувачът на услугата, и цената, на която данъчнозадълженото лице придобива стоки и услуги от други данъчно задължени лица пряко в полза на туристите; под услуги пряко в полза на туристите се разбират услуги, които представляват елемент от предоставяните туристически услуги, по-специално транспорт, настаняване, храна, застраховка. На свой ред член 119, параграф 3 предвижда, че разпоредбата на параграф 1 се прилага независимо от това кой купува туристическата услуга, когато данъчнозадълженото лице: - действа за сметка на купувача на услугата от свое име и за своя сметка; - при предоставянето на услугата закупува стоки и услуги от други данъчнозадължени лица пряко в полза на туристите.
- 13 Ако са изпълнени всички горепосочени условия, задължително трябва да се приложи специалният режим на „облагане с ДДС на надбавката“ за туристически услуги. За да може услуга, предоставена от данъчнозадължено лице, да бъде обложена съгласно правилата на този режим, данъчнозадълженото лице, предоставящо такава услуга, трябва да действа за клиента от свое име и за своя сметка и да закупува стоки или услуги от данъчнозадължено по този данък лице пряко в полза на туристите.
- 14 Запитващата юрисдикция отбелязва, че Законът за ДДС не съдържа определение на израза „туристическа услуга“. Във връзка с това, с цел да се установи обхватът на услугите, облагани по режима на „облагане с ДДС на надбавката“, следва да се разгледа съдържанието на разпоредбите на член 306 от Директива 2006/112/ЕО (по-рано член 26 от Шеста Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, наричана по-нататък „Шеста директива“), съдържаща разпоредбите на член 119, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС относно облагането на туристическите услуги.
- 15 Член 306, параграф 1 от Директива 112 изисква от държавите членки да прилагат специалния режим на ДДС за 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.

- 16 Следва да се отбележи, че докато в член 26 от Шеста директива се използва понятието „туристически услуги“, това понятие вече не фигурира в член 306 и следващите от Директива 112. И двете разпоредби се отнасят до услуги, предоставяни от туристически агенти и туроператори. В Шеста директива член 26 е описан като „специален режим за туристическите агенти“, а глава 3 от Директива 112 е озаглавена „специален режим за туристически агенти“. Поради това и двете директиви предвиждат режим на „облагане с ДДС на надбавката“ за субекти, предоставящи определени услуги.
- 17 Запитващата юрисдикция уточнява, че за да се определи дали една сложна сделка следва да се квалифицира като доставка на стоки или като предоставяне на услуги, трябва да се идентифицират нейните преобладаващи елементи.
- 18 Тази позиция се потвърждава в решения на Съда от 22 октомври 1998 г. по съединени дела C-308/96 и C-94/97, Madgett и Baldwin, и от 19 юни 2003 г. по дело C-149/01, First Choice Holidays (постановени при действието на предходната директива), от които следва, че при комплексни услуги, състоящи се от няколко дейности, всички тези дейности или доставки съставляват една доставка за целите на ДДС, при условие че тези дейности от икономическа гледна точка представляват едно цяло и разделянето им би било изкуствено.
- 19 От посочените решения на Съда следва, че всеки случай, в който има съмнения дали конкретна сделка, състояща се от съвкупност от услуги и дейности, трябва да се третира като доставка на стоки или на услуга, трябва да се разглежда самостоятелно, като се изследват конкретните обстоятелства по спора.
- 20 В решение по съединени дела C-308/96 и C-94/97 Съдът също така отбелязва, че не може автоматично да се счита, че хотелиерът предоставя туристически услуги, ако предлага само хотелиерска, а не комплексна услуга, един от елементите на която е настаняването. Съдът постановява също, че член 26 от Шеста директива се прилага и за субектите, които формално не са туристически агенти, но предлагат туристически пакети от свое име и за тази цел закупуват услуги от други данъчнозадължени лица.
- 21 Следва да се отбележи, че при решаване на въпроса относно правилата за облагане, когато при условията, описани в член 119 от Закона за ДДС, се допуска туристите да закупят хотелиерска услуга, която не е комбинирана с други услуги, съществено значение има решението на Съда на ЕС от 26 септември 2013 г. по дело C-193/11, Комисията срещу Полша. В него Съдът обяснява, че режимът на облагане на надбавката има за цел справедливо разпределение на приходите от събирането на този данък между държавите членки. Като се позовава на член 307 от Директива 2006/112/ЕО, Съдът подчертава, че сделките, извършени в съответствие с условията, предвидени в член 306, от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за

самостоятелна услуга, предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице. Самостоятелната услуга подлежи на облагане в държавата членка, в която туристическият агент има постоянен обект, от който туристическият агент е извършил доставката на услуги. Следователно държавата членка, в която се потребява въпросната услуга (напр. предоставяна от хотелиер), получава приходите от ДДС във връзка с нея, а държавата, в която е установен туристическият агент, продаващ тази услуга на туриста, получава приходите от надбавката на туристическия агент.

- 22 Констатираният проблем следва да се прецени и в светлината на решение на Съда от 19 декември 2018 г. по дело C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH, от което следва, че туристическите услуги трябва да се облагат по режима на „облагане с ДДС на надбавката“.
- 23 Запитващата юрисдикция уточнява, че в рамките на основния принцип на системата на ДДС, установен в член 168 от Директивата за ДДС, а именно принципът на неутралност, не е допустимо определени услуги да се облагат по общите правила, а конкурентни по отношение на тях услуги да се облагат по опростената процедура съгласно режима на „облагане с ДДС на надбавката“. Следователно би могло да се стигне до нарушаване на принципа на неутралност, тъй като препродажбата на услуги по настаняване без допълнителни услуги ще се облага по общите правила, докато препродажбата на същата услуга по настаняване, допълнена с други услуги, ще се ползва от прилагането на опростения режим на „облагане с ДДС на надбавката“.
- 24 Становището на Съда на ЕС относно начина на прилагане на член 306 от Директива 2006/112/ЕО в очертания в запитването случай ще позволи да се разрешат съмненията, свързани с прилагането на специалния режим на „облагане с ДДС на надбавката“ за хотелиерски услуги, които не са придружени от допълнителни услуги.