

Zadeva C-108/22

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)
Poslovnika Sodišča**

Datum vložitve:

16. februar 2022

Predložitveno sodišče:

Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska)

Datum predložitvene odločbe:

26. avgust 2021

Tožeča stranka na prvi stopnji:

C. sp. z o.o. (trenutno v likvidaciji)

Tožena stranka na prvi stopnji:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet postopka pred nacionalnim sodiščem

Možnost uporabe posebnega postopka „DDV na maržo“, določenega v členu 119 zakona o DDV, za nadaljnjo prodajo nastanitvenih storitev, ki jih tožeča stranka ni dopolnila z dodatnimi storitvami, ki jih je predhodno kupila v svojem imenu od drugih davčnih zavezancev.

Predmet in pravna podlaga vprašanja za predhodno odločanje

Uporaba člena 306 za konsolidatorja hotelskih storitev.

Vprašanje za predhodno odločanje

„Ali je treba člen 306 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da se lahko uporablja za davčnega zavezanca, ki je konsolidator hotelskih storitev ter kupuje in nadalje prodaja nastanitvene storitve drugim gospodarskim subjektom, če teh transakcij ne spremljajo nobene druge dodatne storitve?“

Navajane določbe prava Unije

Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost: členi 306, 307, 308, 309 in 310.

Navajane določbe nacionalnega prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zakon z dne 11. marca 2004 o davku na dodano vrednost): člen 119.

Kratka predstavitev dejanskega stanja in postopka

- 1 Tožeča stranka, ki je aktivna zavezanica za DDV, je tako imenovani konsolidator hotelskih storitev. Ta družba v okviru svoje gospodarske dejavnosti ponuja možnost rezervacij nastanitvenih storitev v hotelih in drugih objektih s podobno funkcijo na Poljskem in v tujini. Ker družba nima lastnih nastanitvenih zmogljivosti, v svojem imenu in za svoj račun kupuje nastanitvene storitve od drugih davčnih zavezancev, ki jih nato nadalje prodaja svojim strankam. Stranke družbe so subjekti, ki opravljajo gospodarsko dejavnost. Družba ne prodaja nastanitvenih storitev tako imenovanim maloprodajnim strankam. Glede na potrebe in pričakovanja strank družba strankam tudi svetuje pri izbiri nastanitve in pomaga pri organizaciji potovanja. Pri rezervaciji in nadaljnji prodaji nastanitvenih storitev pa družba najpogosteje ne zagotavlja dodatnih storitev za stranke v obliki turističnih informacij ali turističnega svetovanja. V takem primeru je stranka zainteresirana le za nakup nastanitvenih storitev. Cena, po kateri družba nadalje prodaja posamezne nastanitvene storitve, vključuje stroške nakupa nastanitvene storitve in dobiček družbe v obliki transakcijske provizije za izvedbo rezervacije.
- 2 Tožeča stranka je na Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije) naslovila naslednje vprašanje:
„Ali je nadaljnja prodaja nastanitvenih storitev, ki jih družba ne dopolnjuje z dodatnimi storitvami in jih je predhodno kupila v svojem imenu od drugih davčnih zavezancev, predmet DDV kot turistična storitev v skladu s posebnim postopkom ‚DDV na maržo‘ na podlagi določbe člena 119 ustawy o podatku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost)?“
- 3 Tožeča stranka meni, da je treba na to vprašanje odgovoriti pritrdilno.
- 4 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije) je v individualni razlagi z dne 27. aprila 2017 menil, da je stališče tožeče stranke napačno. Po mnenju navedenega organa hotelska storitev, ki vključuje prenočitev, po možnosti z zajtrkom, ni turistična storitev, ker ne pomeni celovite storitve, sestavljene iz številnih storitev.

- 5 Tožeča stranka je zoper odločbo o zgoraj navedeni individualni razlagi vložila pravno sredstvo pri prvostopenjskem sodišču, ki je ugotovilo, da je tožba utemeljena. Po njegovem mnenju nadaljnja prodaja nastanitvenih storitev spada v širšo kategorijo turističnih storitev in je zato predmet obdavčitve v okviru postopka „DDV na maržo“.
- 6 Davčni organ je pri predložitvenem sodišču vložil kasacijsko pritožbo zoper navedeno sodbo.

Bistvene trditve strank v postopku pred nacionalnim sodiščem

- 7 Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega urada za davčne informacije) je navedel, da je turistična storitev celovita storitev, zagotovljena turistu, ki vključuje delne storitve, brez katerih določenega turističnega dogodka ne bi bilo mogoče izvesti, zaradi česar je po mnenju tega organa treba kot turistične storitve obravnavati organizirana ali individualna prostočasna potovanja, združena z rekreacijo in zabavo (tako imenovani celovit program dogodkov). Organ je poudaril, da je katalog storitev, ki tvorijo turistične storitve, ki jih zagotavlja organizator, odprt in da mora biti konkretna dejavnost, da bi se štela za storitev, opredeljena tako, da je namenjena zadovoljevanju posebnih potreb naročnika. Po navedbah organa bo nakup teh storitev in blaga, ki zadovoljujejo potrebe in pričakovanja turista, v primeru zagotavljanja turističnih storitev pomenil obračunski element za izračun marže.
- 8 Po mnenju organa je opravljanje turističnih storitev iz člena 119 zakona o DDV storitev, ki je sestavljena iz več zunanjih in internih storitev, kot so hotelske, gostinske in prevozne storitve, katerih namen je organizirati bivanje stranke zunaj kraja njenega stalnega prebivališča in ki so med seboj tesno povezane ter z ekonomskega vidika tvorijo enotno celoto. Zato je po mnenju organa treba kot turistične storitve obravnavati organizirana ali individualna prostočasna potovanja, združena z rekreacijo in zabavo (tako imenovani celovit program dogodkov). Po navedbah organa turistične storitve v skladu z zakonsko opredelitvijo med drugim vključujejo hotelske storitve. Organ je na podlagi navedenega sklepal, da mora biti določena storitev, da bi se lahko štela za turistično storitev, sestavljena iz več kot ene storitve, kar pa v obravnavanem primeru ni bilo tako.
- 9 Prvostopenjsko sodišče, ki se je strinjalo s stališčem tožeče stranke, je poudarilo, da je način obdavčitve turističnih storitev urejen v členu 119 zakona o DDV. Ta določba pomeni izvajanje člena 306 Direktive [2006/]112. Te določbe določajo obvezno uporabo postopka „DDV na maržo“ za turistične storitve. Uporaba tega postopka izključuje možnost odbitka vstopnega DDV za storitve, vključene v turistično storitev, ki so pridobljene v neposredno korist turista.

Hkrati je sodišče poudarilo, da je tudi v domači sodni praksi in pravni teoriji izraženo stališče, da se hotelske storitve v praksi štejejo za turistične storitve, za katere velja obdavčitev „DDV na maržo“, tudi če so opravljene brez dodatnih storitev, povezanih z organizacijo počitnic.

Po mnenju prvostopenjskega sodišča je pri razlagi izraza „turistična storitev“ upravičeno tudi sklicevanje na načelo jezikovne razlage in za podkrepitev rezultata te razlage tudi na sistematično razlago. V zvezi s tem je poudarilo, da je treba v skladu z opredelitvijo pojma turizem v Słownik języka polskiego (slovar poljskega jezika) turizem razumeti kot organizirano skupinsko ali individualno potovanje zunaj kraja stalnega prebivališča, izlet na tujem območju, s ciljem ogleda znamenitosti ali kot obliko aktivne rekreacije. Ker je torej namen nastanitvenih storitev zadovoljevanje osnovnih življenjskih potreb oseb, ki so začasno odsotne iz kraja stalnega prebivališča, je zagotavljanje teh storitev oblika turističnih storitev.

- 10 Iz zgoraj navedenih razlogov se je prvostopenjsko sodišče strinjalo s stališčem tožeče stranke, da se v okoliščinah, opisanih v zahtevi za razlago, hotelske storitve, ki jih prodaja družba kot samostojno storitev, obdavčijo v okviru ureditve „DDV na maržo“.

Kratka obrazložitev predloga

- 11 Predložitveno sodišče poudarja, da se bistvo spora v obravnavani zadevi nanaša na ugotovitev, ali je za pravno opredelitev določene storitve kot turistične storitve, za katero v skladu s členom 119(1) zakona o DDV velja poseben postopek obdavčitve „DDV na maržo“, potrebno, da je izpolnjena zahteva po celovitosti, ter posledično, ali lahko nastanitvena storitev, ki je kupljena od drugih davčnih zavezancev v svojem imenu in nato ponovno prodana ter ki ni dopolnjena z dodatnimi storitvami, pomeni turistično storitev.
- 12 Odgovor na zgornje vprašanje je odvisen od tega, kakšna je pravilna razlaga določb člena 119(1) zakona o DDV, iz katerega izhaja, da je davčna osnova za opravljanje turističnih storitev znesek marže, zmanjšan za znesek dolgovanega davka, ob upoštevanju odstavka 5. V skladu s členom 119(2) tega zakona se marža iz odstavka 1 razume kot razlika med zneskom, ki ga mora plačati kupec storitve, ter ceno nakupa blaga in storitev, ki ga davčni zavezanec opravi pri drugih davčnih zavezancih v neposredno korist turista; za storitve v neposredno korist turista se štejejo storitve, ki so element opravljene turistične storitve, zlasti prevoz, nastanitev, prehrana in zavarovanje. Člen 119(3) pa določa, da se določba iz odstavka 1 uporablja ne glede na to, kdo kupi turistično storitev, če davčni zavezanec: – deluje za kupca storitve v svojem imenu in za svoj račun; – pri opravljanju storitve kupuje blago in storitve od drugih davčnih zavezancev v neposredno korist turista.
- 13 Kumulativno izpolnjevanje vseh zgoraj navedenih pogojev določa obvezno uporabo posebnega postopka „DDV na maržo“ za obdavčitev turističnih storitev. Da bi bila storitev, ki jo opravi davčni zavezanec, obdavčena na podlagi marže, mora davčni zavezanec, ki opravi takšno storitev, delovati v korist stranke v svojem imenu in za svoj račun ter od davčnega zavezanca kupiti blago ali storitve v neposredno korist turista.

- 14 Predložitveno sodišče ugotavlja, da ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost) ne vsebuje opredelitve pojma „turistična storitev“. Zato je za določitev obsega storitev, za katere velja ureditev „DDV na maržo“, upravičeno sklicevanje na določbe člena 306 Direktive 2006/112/ES (prej člen 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki vsebuje pravila, določena v členu 119(1) in (2) ustawy o VAT (zakon o DDV) o obdavčitvi turističnih storitev.
- 15 Člen 306(1) Direktive [2006/112] državam članicam nalaga obveznost uporabe posebnega postopka DDV za transakcije, ki jih opravijo potovalne agencije, če te s potniki poslujejo v svojem imenu in če za izvedbo potovanja uporabijo blago, ki ga dobavijo, in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci.
- 16 Opozoriti je treba, da se v členu 26 Šeste direktive [v poljski jezikovni različici] uporablja izraz „usługi turystyczne“ (turistične storitve), vendar se ta izraz v členih 306 in naslednjih Direktive 112 ne uporablja več. Obe določbi se pa nanašata na storitve, ki jih opravljajo potovalne agencije in organizatorji turističnih potovanj. V Šesti direktivi je [v poljski jezikovni različici] člen 26 naveden kot „specjalny system dla biur podróży“ (posebna ureditev za potovalne agente), medtem ko je poglavje 3 Direktive [2006/112] [v poljski jezikovni različici] naslovljeno „procedura szczególna dla biur podróży“ (posebna ureditev za potovalne agente). Obe direktivi tako uporabljata shemo „DDV na maržo“ za izvajalce določenih storitev.
- 17 Predložitveno sodišče poudarja, da je treba za ugotovitev, ali je treba posamezno kompleksno transakcijo opredeliti kot dobavo blaga ali kot opravljanje storitev, ugotoviti njene prevladujoče elemente.
- 18 To stališče je potrjeno v sodbi SEU z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97) ter sodbi z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays (C-149/01) (izdane ob upoštevanju prejšnje direktive), iz katerih izhaja, da v primeru kompleksnih storitev, sestavljenih iz več dejavnosti, vse te dejavnosti ali storitve pomenijo eno dobavo za namene DDV, če te dejavnosti v ekonomskem smislu pomenijo celoto in če bi bila njihova ločitev umetna.
- 19 Iz zgornjih sodb Sodišča izhaja, da je treba vsekakor, ko obstaja dvom, ali je treba določeno transakcijo, sestavljeno iz niza storitev in dejavnosti, obravnavati kot dobavo ali kot storitev, to obravnavati posamično in preučiti posebne okoliščine zadevnega primera.
- 20 V sodbi v združenih zadevah C-308/96 in C-94/97 je Sodišče prav tako poudarilo, da se hotelski ponudnik ne more samodejno šteti za ponudnika turističnih storitev, če ponuja le hotelsko storitev in ne celovite storitve, katere element je nastanitev. Sodišče je tudi odločilo, da se člen 26 Šeste direktive uporablja tudi za subjekte, ki

formalno niso potovalni agenti, vendar ponujajo počitniške pakete v svojem imenu in v ta namen kupujejo storitve od drugih davčnih zavezancev.

- 21 Opozoriti je treba, da je pri odločanju o načelih obdavčitve, kadar je pod pogoji, opisanimi v členu 119 ustawa o VAT (zakon o DDV), turistom omogočen nakup hotelske storitve, ki ni združena z drugimi storitvami, pomembna sodba Sodišča Evropske unije z dne 26. septembra 2013 v zadevi C-193/11, Komisija/Poljska. V njej je Sodišče pojasnilo, da je namen postopka obračuna marže enakomerno porazdeliti prihodke, ustvarjene s pobiranjem tega davka, med države članice. Sodišče je ob sklicevanju na člen 307 Direktive 2006/112/ES poudarilo, da se transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 opravi potovalna agencija v zvezi z izvedbo potovanja, obravnavajo za enotno storitev potovalne agencije potniku. Enotna storitev je obdavčljiva v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere opravlja storitve. Posledično država članica, v kateri se koristi zadevna storitev (ki jo npr. izvaja hotelski operater), pridobi prejemke DDV od te storitve, prejemke od marže potovalne agencije, ki potniku proda to storitev, pa pridobi država sedeža potovalne agencije.
- 22 Navedeni problem je treba oceniti tudi z vidika sodbe Sodišča z dne 19. decembra 2018 v zadevi C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH, iz katere izhaja, da je treba turistične storitve obdavčiti v okviru sheme „DDV na maržo“.
- 23 Predložitveno sodišče navaja, da v okviru temeljnega načela sistema DDV iz člena 168 Direktive o DDV, tj. načela nevtralnosti, ni dopustno, da so nekatere storitve obdavčene po splošnih pravilih, medtem ko so njim konkurenčne storitve obdavčene po poenostavljeni metodi „DDV na maržo“. Zato bi lahko prišlo do kršitve načela nevtralnosti, saj bi bila nadaljnja prodaja nastanitvenih storitev brez dodatnih storitev obdavčena po splošnih pravilih, medtem ko bi bila nadaljnja prodaja iste nastanitvene storitve z dodatnimi storitvami upravičena do uporabe poenostavljene metode „DDV na maržo“.
- 24 S pridobitvijo stališča SEU o uporabi člena 306 Direktive 2006/112/ES v obsegu, ki ga zajema oblikovano vprašanje, bo mogoče razrešiti dvome v zvezi z uporabo posebne ureditve „DDV na maržo“ za hotelske storitve, ki jih ne spremljajo druge dodatne storitve.