

Predmet C-108/22**Sažetak zahtjeva za prethodnu odluku sastavljen na temelju članka 98.
stavka 1. Poslovnika Suda****Datum podnošenja:**

16. veljače 2022.

Sud koji je uputio zahtjev:

Naczelny Sąd Administracyjny

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

26. kolovoza 2021.

Tužitelj:

C. sp. z o.o. (trenutačno u likvidaciji)

Tuženik:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Predmet glavnog postupka

Mogućnost primjene posebne odredbe o „oporezivanju marži” utvrđene člankom 119. Zakona o PDV-u na tužiteljevu preprodaju usluga smještaja bez dodatnih usluga koje je prethodno stekao u vlastito ime od drugih poreznih obveznika.

Predmet i pravna osnova zahtjeva za prethodnu odluku

Primjena članka 306. na konsolidatora hotelskih usluga.

Prethodno pitanje

„Trebaju li članak 306. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost [...] tumačiti na način da se može odnositi na poreznog obveznika koji je konsolidator hotelskih usluga i kupuje i preprodaje usluge smještaja drugim subjektima koji obavljaju

gospodarsku djelatnost ako te transakcije nisu popraćene nikakvim drugim dodatnim uslugama?”

Navedene odredbe prava Zajednice

Direktiva Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost: članci 306., 307., 308., 309. i 310.

Navedene odredbe nacionalnog prava

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zakon od 11. ożujka 2004. o porezu na robu i usluge): članak 119.

Sažeti prikaz činjeničnog stanja i postupka

- 1 Podnositelj zahtjeva, aktivni porezni obveznik PDV-a, takozvani je konsolidator hotelskih usluga. To društvo u okviru svoje gospodarske djelatnosti nudi mogućnost rezervacije usluge smještaja u hotelima i drugim sličnim objektima na području Poljske i u inozemstvu. Budući da nema vlastite smještajne kapacitete, društvo u vlastito ime i za svoj račun kupuje usluge smještaja od drugih poreznih obveznika i zatim ih preprodaje svojim klijentima. Klijenti društva su subjekti koji obavljaju gospodarsku djelatnost. Društvo ne prodaje usluge smještaja takozvanim maloprodajnim klijentima. Ovisno o potrebama i očekivanjima klijenata, društvo im osigurava i savjetovanje u izboru mjesta smještaja i pomoć u organizaciji putovanja. Međutim, prilikom rezervacije i preprodaje usluge smještaja, društvo klijentima najčešće ne pruža dodatne usluge u obliku pružanja turističkih informacija ili turističkog savjetovanja. Naime, u tom je slučaju klijent zainteresiran samo za kupnju usluge smještaja. Cijena po kojoj društvo preprodaje pojedinačne usluge smještaja obuhvaća trošak kupnje usluge smještaja i zaradu društva u obliku transakcijske naknade za rezervaciju.
- 2 Tužitelj je Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej (direktor Porezne uprave, Poljska) uputio sljedeće pitanje:
„Oporezuje li se preprodaja usluga smještaja koju obavlja društvo bez dodatnih usluga koje je prethodno steklo u vlastito ime od drugih poreznih obveznika kao turistička usluga prema posebnoj odredbi o ‚oporezivanju marži‘ na temelju odredbe članka 119. Zakona o porezu na robu i usluge?”
- 3 Tužitelj smatra da na to pitanje treba potvrdno odgovoriti.
- 4 Direktor Porezne uprave u poreznom je mišljenju od 27. travnja 2017. naveo da je tužiteljevo stajalište pogrešno. To tijelo smatra da hotelska usluga koja obuhvaća smještaj, eventualno doručak, nije turistička usluga jer ne predstavlja složenu uslugu koja se sastoji od više usluga.

- 5 Tużitelj je protiv odluke o prethodno navedenom poreznom mišljenju podnio žalbu prvostupanjskom sudu koji ju je proglasio osnovanom. Smatra da je preprodaja usluga smještaja obuhvaćena širom kategorijom turističkih usluga te stoga podliježe oporezivanju prema sustavu „oporezivanja marže”.
- 6 Protiv te je presude porezno tijelo podnijelo žalbu u kasacijskom postupku sudu koji je uputio zahtjev.

Glavni argumenti stranaka glavnog postupka

- 7 Direktor Porezne uprave naveo je da je turistička usluga složena usluga koja se pruža putniku i obuhvaća podusluge bez kojih se putovanje u paket-aranžmanu ne bi moglo ostvariti te stoga turističkim uslugama, prema mišljenju tog tijela, treba smatrati organizirana ili pojedinačna putovanja povezana s rekreacijom i razonodom (takozvani složeni turistički paket). Tijelo je pritom istaknulo da je katalog usluga koje čine turističku uslugu koju pruža organizator otvorene prirode, pri čemu konkretna aktivnost, kako bi je se smatralo uslugom, mora biti usmjerena na zadovoljavanje određene potrebe naručitelja. Tijelo smatra da kupnja usluga i robe kojima se zadovoljavaju potrebe i očekivanja putnika u slučaju pružanja turističkih usluga predstavlja element izračuna za određivanje marže.
- 8 Prema mišljenju tijela, turistička usluga iz članka 119. Zakona o PDV-u usluga je koju čini niz tuđih i vlastitih usluga, kao što su primjerice hotel, prehrana, prijevoz, čiji cilj je organizacija klijentova boravka izvan njegova prebivališta i koje su međusobno usko povezane te čine jedinstvenu cjelinu u gospodarskom smislu. Stoga, prema mišljenju tijela, turističkom uslugom treba smatrati organizirana ili pojedinačna putovanja povezana s rekreacijom i razonodom (složeni turistički paket). Tijelo smatra da su turističke usluge, u skladu sa zakonskom definicijom, među ostalim, hotelske usluge. Iz prethodno navedenog tijelo je zaključilo da se, kako bi se određena usluga smatrala turističkom, usluga mora sastojati od više usluga, što nije slučaj u ovom predmetu.
- 9 Prvostupanjski sud potvrdio je tužiteljevo stajalište i naveo da je način oporezivanja turističkih usluga uređen člankom 119. Zakona o PDV-u. Tom je odredbom prenesen članak 306. Direktive o PDV-u. Tim se odredbama predviđa da se na turističke usluge obvezno primjenjuje sustav „oporezivanja marže”. Primjenom tog sustava isključuje se mogućnost odbitka pretporeza za usluge uključene u turističku uslugu koje se stječu za izravnu korist putnika.

Taj je sud istodobno istaknuo da je u nacionalnoj sudskoj praksi i pravnoj teoriji izneseno stajalište da se turističkim uslugama koje se mogu oporezivati u okviru sustava „oporezivanja marže” u praksi smatraju hotelske usluge, čak i u situaciji u kojoj se pružaju bez dodatnih usluga povezanih s organizacijom odmora.

Prvostupanjski sud smatra da je prilikom tumačenja pojma „turistička usluga” opravdano pozvati se i na načela doslovnog tumačenja i, kako bi se pojačao njegov rezultat, primijeniti sustavno tumačenje. U tom je kontekstu naveo da,

prema definiciji pojma turizam iz Rječnika poljskog jezika, treba smatrati organizirana kolektivna ili pojedinačna putovanja izvan stalnog prebivališta, izlete u strana područja s ciljem razgledavanja ili koji predstavljaju oblik aktivnog odmora. Budući da je cilj usluge smještaja zadovoljavanje osnovnih smještajnih potreba osoba koje privremeno borave izvan stalnog prebivališta, pružanje takve usluge oblik je pružanja turističke usluge.

- 10 Slijedom toga, prvostupanjski je sud potvrdio tužiteljevo stajalište prema kojem se, u okolnostima opisanima u zahtjevu za izdavanje mišljenja, hotelske usluge koje prodaje društvo, kao samostalna usluga, oporezuju u okviru sustava „oporezivanja marže”.

Sažeti prikaz obrazloženja zahtjeva za prethodnu odluku

- 11 Sud koji je uputio zahtjev navodi da se bit spora u ovom predmetu odnosi na pitanje treba li, radi pravne kvalifikacije određene usluge kao turističke usluge koja se na temelju članka 119. stavka 1. Zakona o PDV-u oporezuje u okviru sustava „oporezivanja marže”, biti ispunjen uvjet složenosti i, u konačnici, može li se usluga smještaja kupljena od drugih poreznih obveznika u vlastito ime, a zatim preprodana, bez dodatnih usluga, smatrati turističkom uslugom.
- 12 Odgovor na navedeno pitanje odnosi se na donošenje odluke o pravilnom tumačenju odredbi članka 119. stavka 1. Zakona o PDV-u iz kojeg proizlazi da oporezivi iznos kod turističkih usluga čini marža, umanjena za iznos dugovanog poreza, ne dovodeći u pitanje članak 5. U skladu s člankom 119. stavkom 2. tog zakona, 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. Nadalje, člankom 119. stavkom 3. utvrđuje se da se članak 1. primjenjuje neovisno o tome tko stječe turističku uslugu u slučaju kada porezni obveznik: – djeluje u korist stjecatelja usluge u vlastito ime i za vlastiti račun; – prilikom pružanja usluge stječe robu i usluge od drugih poreznih obveznika za izravnu korist putnika.
- 13 Ispunjavanje svih navedenih uvjeta dovodi do obvezne primjene posebne odredbe o „oporezivanju marži” na turističke usluge. Kako bi se usluga koju pruža porezni obveznik mogla oporezivati u okviru maržnog sustava, porezni obveznik prilikom pružanja te usluge mora djelovati u korist klijenta u vlastito ime i za vlastiti račun te od poreznog obveznika naplatiti porez na robu i usluge za kupnju robe ili usluga za izravnu korist putnika.
- 14 Sud koji je uputio zahtjev navodi da u Zakonu o porezu na robu i usluge nije definiran pojam „turistička usluga”. Slijedom toga, kako bi se utvrdio opseg usluga koje se oporezuju u okviru sustava „oporezivanja marže”, opravdana je primjena odredbi članka 306. Direktive 2006/112/EZ (ranije članak 26. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava

država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) koje sadržavaju odredbe članka 119. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u koje se odnose na oporezivanje turističkih usluga.

- 15 Člankom 306. stavkom 1. Direktive o PDV-u državama članicama nalaže se obveza da primjenjuju posebnu odredbu PDV- a 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.
- 16 Treba napomenuti da, iako je u članku 26. Šeste direktive upotrijebljen pojam „turističke usluge”, u članku 306. i sljedećim- člancima Direktive o PDV-u taj pojam ne postoji. Međutim u objema je odredbama riječ o uslugama koje pružaju putnički agenti i organizatori putovanja. U Šestoj direktivi uređenje iz članka 26. definira se kao „posebni sustav za putničke agente”, a poglavlje 3. Direktive o PDV-u naslovljeno je „Posebna odredba za putničke agente”. Stoga se objema direktivama sustav „oporezivanja marže” pripisuje subjektima koji pružaju određene usluge.
- 17 Sud koji je uputio zahtjev navodi da, kako bi se utvrdilo treba li jedinstvenu složenu transakciju kvalificirati kao isporuku robe ili kao pružanje usluga, treba utvrditi njezine prevladavajuće elemente.
- 18 To se stajalište potvrđuje u presudama Suda od 22. listopada 1998. u spojenim predmetima C-308/96 i C-94/97 Madgett i Baldwin i od 19. lipnja 2003. u predmetu C-149/01 First Choice Holidays (donesenima na temelju direktive koja je ranije bila na snazi) iz kojih proizlazi da, u slučaju složenih usluga koje se sastoje od nekoliko aktivnosti, sve te aktivnosti i usluge smatraju se jedinstvenom uslugom u svrhu PDV-a, pod uvjetom da te aktivnosti u gospodarskom smislu predstavljaju jedinstvenu cjelinu i njihovo bi razdvajanje bilo umjetno.
- 19 Iz navedenih presuda Suda proizlazi da svaki predmet u kojem postoji dvojba treba li određenu transakciju koja se sastoji od skupa usluga i aktivnosti smatrati isporukom ili uslugom treba razmatrati pojedinačno i ispitati konkretne okolnosti tog predmeta.
- 20 U presudi u spojenim predmetima C-308/96 i C-94/97 Sud je također istaknuo da se subjekt koji je upravitelj hotela ne može automatski smatrati pružateljem turističkih usluga ako nudi samo hotelsku uslugu, a ne složenu uslugu čiji je jedan od elemenata noćenje. Sud je također presudio da se članak 26. Šeste direktive primjenjuje i na subjekte koji formalno nisu putnički agenti, ali nude organizirani odmor u vlastito ime i u tu svrhu kupuju usluge od drugih poreznih obveznika.
- 21 Treba napomenuti da je presuda Suda Europske unije od 26. rujna 2013. u predmetu C-193/11 Komisija protiv Poljske ključna prilikom odlučivanja o načelima oporezivanja kada se u uvjetima opisanim u članku 119. Zakona o PDV-u putnicima omogućuje kupovanje hotelske usluge koja nije povezana s drugim uslugama. Sud je u toj presudi pojasnio da maržni sustav služi

ravnomjernoj raspodjeli prihoda od naplate tog poreza između država članica. Sud se pozvao na članak 307. Direktive 2006/112/EZ i istaknuo da se transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanim u članku 306. obavio putnički agent, s obzirom na putovanje smatraju jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku. Jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj putnički agent ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putnički agent obavlja isporuku usluga. Slijedom toga, država članica u kojoj dolazi do potrošnje određene usluge (primjerice koju pruža upravitelj hotela) prima prihode od PDV-a naplaćenog u tu svrhu, a prihode od putničkih agenata koji tu uslugu prodaju putniku prima država članica sjedišta putničkog agenta.

- 22 Navedeni problem treba ocijeniti i s obzirom na presudu Suda od 19. prosinca 2018. u predmetu C-552/17 Alpenchalets Resorts GmbH iz koje proizlazi potreba oporezivanja turističkih usluga u okviru sustava „oporezivanja marže”.
- 23 Sud koji je uputio zahtjev navodi da u okviru temeljnog načela sustava PDV-a navedenog u članku 168. Direktive o PDV-u, a to je načelo neutralnosti, nije prihvatljivo da se određene usluge oporezuju prema općim pravilima, dok se njima konkurentne usluge oporezuju primjenom pojednostavljene metode „oporezivanja marže”. Stoga bi moglo doći do povrede načela neutralnosti, u situaciji u kojoj bi se preprodaja usluga smještaja bez dodatnih usluga oporezovala prema općim pravilima, dok bi se na preprodaju iste usluge dopunjene dodatnim uslugama primjenjivala pojednostavljena metoda „oporezivanja marže”.
- 24 Stajalište Suda u pogledu primjene članka 306. Direktive 2006/112/EZ u okviru postavljenog pitanja omogućit će rješavanje dvojbi povezanih s primjenom posebne odredbe o „oporezivanju marži” na hotelske usluge koje nisu popraćene drugim dodatnim uslugama.