

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

29. lipnja 2023.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Posebni sustav za putničke agencije – Područje primjene – Agregator usluga smještaja koji za svoj račun kupuje takve usluge i preprodaje ih drugim trgovcima bez pružanja dodatnih usluga”

U predmetu C-108/22,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 26. kolovoza 2021., koju je Sud zaprimio 16. veljače 2022., u postupku

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

protiv

C. sp. z o.o., u likvidaciji,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: M. Safjan, predsjednik vijeća, N. Jääskinen i M. Gavalec (izvjestitelj), suci,

nezavisni odvjetnik: A. Rantos,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani dio postupka,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za češku vladu, O. Serdula, M. Smolek i J. Vlášil, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, P. Habiak i J. Jokubauskaitė, u svojstvu agenata,

odluživši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 306. Direktive Vijeća 2006/112/EZ 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., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ravnatelj Državnog ureda za informiranje Porezne uprave, Poljska) (u daljnjem tekstu: porezno tijelo) i društva C. sp. z o.o., u likvidaciji, vezano uz primjenu posebnog sustava poreza na dodanu vrijednost (PDV) za putničke agencije u službu društva C. koje u svoje ime preprodaje usluge smještaja drugim poreznim obveznicima bez pružanja dodatnih usluga.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Glava XII. Direktive o PDV-u, posvećena „Posebn[im] odredb[ama]”, sadržava poglavlje 3. naslovljeno „Posebna odredba za putničke agente”, u kojem se nalazi članak 306. koji određuje:

„1. Države članice primjenjuju posebne odredbe 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 izražavanja porezne osnovice.

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

4 U članku 307. te direktive predviđa se:

„Transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanim 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.”

5 Sukladno odredbama članka 308. navedene direktive:

„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.”

6 U članku 309. iste direktive određuje se:

„Ako transakcije koje putnički agent povjerava drugim poreznim obveznicima te osobe obavljaju izvan [Europske] [z]ajednice, isporuke usluga koje obavlja putnički agent tretiraju se kao djelatnost posredovanja, koja se izuzima prema članku 153.

Ako se transakcije obavljaju unutar i izvan Zajednice, moguće je izuzeti samo onaj dio usluga putničkog agenta koji se odnosi na transakcije izvan Zajednice.”

7 U članku 310. Direktive o PDV-u predviđa se:

„Za PDV, koji drugi porezni obveznik zarađunava putničkom agentu s obzirom na transakcije navedene u članku 307., te od kojih putnik ima izravnu korist, ne vrijedi pravo odbitka ili povrata u bilo kojoj državi članici.”

Poljsko pravo

8 ?lanak 119. Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, pozicija 535., u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje:

„1. Poreznu osnovicu koja se primjenjuje kod pružanja turističkih usluga čini marža umanjena za iznos dugovanog poreza, osim ako se ne primjenjuju odredbe stavka 5.

2. ‚Maržom‘ iz stavka 1. smatra se razlika između iznosa koji plaća primatelj usluge i kupovne cijene koju porezni obveznik plaća kod kupnje robe i usluga od drugih poreznih obveznika u izravnu korist putnika; ‚uslugama u izravnu korist putnika‘ smatraju se dijelovi usluge koja se pruža, odnosno konkretno prijevoz, smještaj, obroci i osiguranje.

3. Odredbe stavka 1. primjenjuju se neovisno o tome tko je primatelj turističke usluge u slučaju kada porezni obveznik:

1.) (stavljeno izvan snage)

2.) djeluje u vlastito ime i za vlastiti račun u odnosu na primatelja usluge;

3.) prilikom pružanja usluge kupuje robu i usluge od drugih poreznih obveznika u izravnu korist putnika;

4.) (stavljeno izvan snage)

[...]”

Glavni postupak i prethodno pitanje

9 C., društvo osnovano na temelju poljskog prava i obveznik PDV-a, obavlja gospodarsku djelatnost kao „agregator hotelskih usluga”. U okviru te djelatnosti on svojim klijentima, to jest subjektima koji obavljaju gospodarsku djelatnost, nudi mogućnost rezervacije usluge smještaja u hotelima i drugim objektima slične namjene koji se nalaze u Poljskoj i inozemstvu.

10 Budući da C. nema svoje smještajne objekte, on te usluge smještaja kupuje u svoje ime i za svoj račun od drugih obveznika PDV-a, a zatim ih preprodaje svojim klijentima.

11 Ovisno o potrebama i očekivanjima njegovih klijenata, on također pruža savjete o izboru smještaja i pomoć u organizaciji putovanja. Sud koji je uputio zahtjev međutim ističe da C. najčešće pruža samo uslugu smještaja. Cijena po kojoj on preprodaje tu uslugu smještaja uključuje nabavni trošak navedene usluge i maržu društva u obliku cijene rezervacije namijenjene pokrivanju troškova transakcije.

12 U poreznom mišljenju izdanom 27. travnja 2017. porezno tijelo je utvrdilo da, suprotno navodima društva C., preprodaja usluga smještaja koje ono pruža ne spada pod pojam „turističke usluge” koji se u bitnome određuje u članku 119. Zakona o PDV-u. Naime, to je tijelo u osnovi smatralo da, kako bi se neka usluga mogla smatrati turističkom uslugom, ona se kao složena usluga koja uključuje niz vanjskih i unutarnjih usluga mora sastojati od više elemenata. Tvrdi međutim da usluge koje pruža C., koje uključuju samo smještaj, ne mogu predstavljati turističku uslugu jer se ne radi o takvoj složenoj usluzi.

13 C. je tu odluku osporavao pred Wojewódzkim Sędzom Administracyjnym we Wrocławiu (Vojvodski upravni sud u Wrocławu, Poljska) koji je u presudi od 16. studenoga 2017. utvrdio da

je tužba osnovana, ocijenivši da su usluge koje C. pruža trebale biti oporezovane prema posebnom sustavu iz članka 119. Zakona o PDV-u, kao „turističke usluge”. Taj je sud svoju argumentaciju temeljio na doslovnom i kontekstualnom tumačenju potonje odredbe kao i na činjenici da se njome prenosi članak 306. Direktive o PDV-u i da, slijedom toga, u tom pogledu treba primijeniti sudsku praksu Suda Europske unije.

14 Porezno tijelo je protiv te presude podnijelo žalbu u kasacijskom postupku Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), dakle sudu koji je uputio zahtjev. To tijelo prigovara prvostupanjskom sudu da je povrijedio članak 119. stavak 1. Zakona o PDV-u kada je utvrdio da dotična usluga nije trebala ispunjavati uvjet složenosti da bi se smatrala „turističkom uslugom”. Prema mišljenju poreznog tijela, usluga smještaja, koja se nudi sama, nije turistička usluga, pa se stoga na nju ne može primjenjivati posebni sustav za putničke agencije kojim se predviđa obračunavanje PDV-a na maržu.

15 Postupajući po toj žalbi, sud koji je uputio zahtjev konstatira da za utvrđivanje spada li usluga iz glavnog postupka pod posebni sustav iz članka 119. Zakona o PDV-u, treba prije svega ispitati članak 306. Direktive o PDV-u. U tom smislu, sud koji je uputio zahtjev poziva se na sudsku praksu Suda iz koje u bitnome proizlazi da se posebni sustav uspostavljen u člancima 306. do 310. Direktive o PDV-u primjenjuje i na usluge smještaja koje se prodaju bez dodatnih usluga. Sud koji je uputio zahtjev stoga smatra da takve usluge mogu spadati pod taj posebni sustav bez obzira na to što nisu složenog karaktera.

16 Isti je da je to tumačenje u skladu s načelom neutralnosti predviđenim Direktivom o PDV-u. Naime, ako bi se preprodaja usluga smještaja koje se pružaju bez dodatnih usluga, za razliku od preprodaje takvih usluga uz dodatne činidbe, oporezivalo prema općim pravilima, bilo bi povrijeđeno načelo neutralnosti.

17 Sud koji je uputio zahtjev međutim smatra da bi tumačenje dotične odredbe Direktive o PDV-u od strane Suda omogućilo otklanjanje dvojbi koje postoje u postupku koji se pred njim vodi.

18 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Treba li članak 306. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se on može primjenjivati na poreznog obveznika koji kao agregator hotelskih usluga kupuje i preprodaje usluge smještaja drugim gospodarskim subjektima ako se uz te transakcije ne pruža nikakva druga dodatna usluga?”

O prethodnom pitanju

19 Svojim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članak 306. Direktive o PDV-u tumačiti na način da pružanje usluge poreznog obveznika, koje uključuje kupnju usluga smještaja od drugih poreznih obveznika i njihove preprodaje drugim gospodarskim subjektima, spada pod posebni sustav PDV-a koji se primjenjuje na putničke agencije, iako se uz te usluge ne pružaju dodatne usluge.

20 Uvodno treba istaknuti da posebni sustav PDV-a koji se primjenjuje na putničke agencije, uspostavljen u člancima 306. do 310. Direktive o PDV-u, sadržava pravila koja su specifična za djelatnost tih agencija i koja su iznimka od općeg sustava PDV-a. Sud je u tom kontekstu ocijenio da se taj posebni sustav, kao iznimka od općeg sustava iz Direktive o PDV-u, treba primjenjivati samo u mjeri u kojoj je to potrebno za postizanje njezina cilja (presuda od 19. prosinca 2017., Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, t. 24. i 27. te navedena sudska praksa).

21 Prema tome, osnovni cilj pravila vezanih uz posebni sustav PDV-a koji se primjenjuje na transakcije putničkih agencija jest da se izbjegnu poteškoće koje za gospodarske subjekte proizlaze iz općih načela Direktive o PDV-u u pogledu transakcija koje uključuju isporuku usluga nabavljenih od trećih osoba. Naime, primjena općih pravnih pravila o mjestu oporezivanja, poreznoj osnovici i odbitku pretporeza bi zbog brojnosti i lokacije isporučenih usluga dovela do praktičnih poteškoća za te poduzetnike, što bi moglo predstavljati prepreku za obavljanje njihove djelatnosti (presude od 12. studenoga 1992., Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, t. 14. i od 25. listopada 2012., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, t. 19.).

22 Konkretno, u skladu s odredbama članka 306. Direktive o PDV-u, države članice primjenjuju navedeni sustav na transakcije putničkih agencija ako one s putnicima posluju u vlastito ime i ako u organiziranju putovanja koriste isporuke dobara ili usluga nabavljenih od trećih poreznih obveznika.

23 U konkretnom slučaju, iz zahtjeva za prethodnu odluku razvidno je da C., kao agregator hotelskih usluga, u svoje ime od drugih poreznih obveznika kupuje usluge smještaja da bi ih zatim preprodavao svojim klijentima, subjektima koji obavljaju gospodarsku djelatnost. Iz toga slijedi da društvo kao što je C. ispunjava materijalne uvjete koje članak 306. Direktive o PDV-u postavlja da bi se načelno mogao primjenjivati posebni sustav oporezivanja utvrđen tim člankom.

24 Nadalje, treba istaknuti da C. u okviru svojeg poslovanja obavlja transakcije koje su jednake ili barem slične onima koje obavlja putnička agencija ili organizator putovanja. Sud koji je uputio zahtjev u tom smislu ističe da to društvo također povremeno pruža, ovisno o potrebama i očekivanjima svojih klijenata, savjete o izboru smještaja i pomoć u organizaciji putovanja.

25 Valja međutim ispitati spada li pružanje usluge smještaja pod posebni sustav za putničke agencije ako se uz tu uslugu ne pružaju dodatne usluge.

26 U tom pogledu, iz sudske prakse Suda proizlazi da isključenje iz područja primjene članka 306. Direktive o PDV-u usluga koje obavlja putnička agencija samo zato što one obuhvaćaju isključivo pružanje smještaja dovelo bi do složenog poreznog sustava u kojem bi primjena pravila u području PDV-a ovisila o sastavnim elementima usluga koje se nude svakom putniku. Takav bi porezni sustav bio protivan ciljevima te direktive (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, t. 25. do 28. i navedenu sudsku praksu).

27 Prema tome, pružanje usluge smještaja za odmor od strane putničkih agencija spada pod taj posebni sustav oporezivanja, čak i ako ta usluga obuhvaća samo smještaj. U tom smislu valja istaknuti da, s obzirom na to da je za primjenu posebnog sustava iz članka 306. do 310. Direktive o PDV-u dovoljno da putnička agencija samo pruža smještaj za odmor, na pravnu kvalifikaciju tog slučaja, to jest na pitanje potpada li on pod posebni sustav za putničke agente, ne može utjecati opseg drugih isporuka robe ili usluga koje se eventualno pružaju uz tu uslugu smještaja (vidjeti u tom smislu presudu od 19. prosinca 2018., Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, t. 29. i 33.).

28 Sud je stoga zaključio da članke 306. do 310. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, kada putnička agencija samo stavlja na raspolaganje smještaj za odmor koji unajmljuje od drugih poreznih obveznika ili kada se uz takvo stavljanje na raspolaganje smještaja za odmor nude i dodatne usluge, neovisno o njihovom opsegu, svaka je od tih usluga jedinstvena i obuhvaćena posebnim sustavom za putničke agencije (presuda od 19. prosinca 2018., Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, t. 35.).

29 U konkretnom slučaju iz zahtjeva za prethodnu odluku razvidno je da C. prodaje usluge

smještaja u hotelima i drugim objektima sli?ne namjene, kako u Poljskoj tako i u inozemstvu. Me?utim, sudskom praksom Suda donesenom u kontekstu usluga smještaja za odmor koje pružaju putni?ke agencije, kako proizlazi iz to?aka 26. do 28. ove presude, ure?uju se i slu?ajevi prodaje usluga smještaja u hotelima i drugim objektima. S tim u vezi valja posebno istaknuti da bi geografska raznolikost hotela i objekata u kojima se pružaju te usluge mogla sama po sebi izazvati prakti?ne teško?e koji se tim sustavom oporezivanja nastoje izbje?i, u smislu sudske prakse navedene u to?ki 21. ove presude.

30 Slijedom navedenih razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da ?lanak 306. Direktive o PDV-u treba tuma?iti na na?in da pružanje usluge poreznog obveznika, koje uklju?uje kupnju usluga smještaja od drugih poreznih obveznika i njihove preprodaje drugim gospodarskim subjektima, spada pod posebni sustav PDV?a koji se primjenjuje na putni?ke agencije, iako se uz te usluge ne pružaju dodatne usluge.

Troškovi

31 Budu?i da ovaj postupak ima zna?aj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odlu?i o troškovima postupka. Troškovi podnošenja o?itovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadokna?uju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vije?e) odlu?uje:

?lanak 306. Direktive Vije?a 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedni?kom sustavu poreza na dodanu vrijednost

treba tuma?iti na na?in da:

pružanje usluge poreznog obveznika, koje uklju?uje kupnju usluga smještaja od drugih poreznih obveznika i njihove preprodaje drugim gospodarskim subjektima, spada pod posebni sustav poreza na dodanu vrijednost koji se primjenjuje na putni?ke agencije, iako se uz te usluge ne pružaju dodatne usluge.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski