

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (osmi senat)

z dne 29. junija 2023(*)

„Predhodno odloanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Posebna ureditev za potovalne agencije – Podroje uporabe – Konsolidator nastanitvenih storitev, ki take storitve kupuje za svoj raun in jih dalje prodaja drugim podjetjem brez dodatnih storitev“

V zadevi C-108/22,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odlobo z dne 26. avgusta 2021, ki je na Sodišče prispela 16. februarja 2022, v postopku

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

proti

C. sp. z o.o., v likvidaciji,

SODIŠE (osmi senat),

v sestavi M. Safjan, predsednik senata, N. Jääskinen in M. Gavalec (poroevalec), sodnika,

generalni pravobranilec: A. Rantos,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za eško vlado O. Serdula, M. Smolek in J. Vlášil, agenti,
- za Evropsko komisijo . Habiak in J. Jokubauskait, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlobe se nanaša na razlago lena 306 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (direktor nacionalnega organa za informiranje v davčnih zadevah, Poljska) (v nadaljevanju: davčni organ) in družbo C. sp. Z o.o., v likvidaciji, glede uporabe posebnega sistema davka na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za potovalne agencije, v zvezi z nadaljnjo prodajo nastanitvenih storitev družbe C v svojem imenu drugim davčnim zavezancem brez dodatnih storitev.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Naslov XII Direktive o DDV, ki se nanaša na „Posebne ureditev“, zajema poglavje 3, naslovljeno „Posebna ureditev za potovalne agente [agencije]“, v katerem je člen 306, ki določa:

„1. Države članice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s potniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.

Ta posebna ureditev se ne uporablja za potovalne agencije v primeru, da delujejo samo kot posredniki in za katere se za izraženo davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.

2. V tem poglavju se organizatorji potovanj štejejo za potovalne agencije.“

4 Člen 307 te direktive določa:

„Transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, se 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 je potovalna agencija opravila storitve.“

5 Člen 308 navedene direktive določa:

„Davčna osnova in cena brez DDV v smislu točke 8 člena 226 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.“

6 Člen 309 iste direktive določa:

„Če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj [Evropske s]kupnosti, se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153.

Če so transakcije iz odstavka 1 opravljene znotraj Skupnosti pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.“

7 Člen 310 Direktive o DDV določa:

„DDV, ki ga potovalni agenciji zaračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v členu 307, in so v neposredno korist potnika, nima pravice do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici.“

Poljsko pravo

8 ?len 119 ustawy o podatku od towarów i usług (zakon o davku na blago in storitve) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535, v nadaljevanju: zakon o DDV) dolo?a:

„1. Dav?na osnova, ki se uporablja za opravljanje potovalnih storitev, je znesek marže, zmanjšan za znesek dolgovanega davka, ?e ni druga?e dolo?eno v odstavku 5.

2. ‚Marža‘ iz odstavka 1 pomeni razliko med zneskom, ki ga mora pla?ati prejemnik storitev, in ceno nakupa, ki jo dav?ni zavezanec pla?a drugim dav?nim zavezancem za blago in storitve, ki so v neposredno korist potnika; ‚storitve, ki so v neposredno korist potnika‘ pomeni storitve, ki so element turisti?ne storitve, to je zlasti prevoz, nastanitev, hrana, zavarovanje.

3. Dolo?be odstavka 1 se uporabljajo ne glede na to, kdo je prejemnik potovalnih storitev, ?e dav?ni zavezanec:

1) (razveljavljeno)

2) v razmerju do prejemnika storitev deluje v svojem imenu in za svoj ra?un;

3) za opravljanje storitev pri drugih dav?nih zavezancih kupuje blago ali storitve, ki so v neposredno korist potnika;

4) (razveljavljeno)

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odlo?anje

9 C., družba poljskega prava, ki je zavezanka za pla?ilo DDV, opravlja gospodarsko dejavnost kot „konsolidator hotelskih storitev“. V okviru te dejavnosti svojim strankam, to je subjektom, ki opravljajo komercialno dejavnost, ponuja možnost rezervacije nastanitvenih storitev v hotelih in drugih objektih, ki imajo podobno funkcijo, na Poljskem in v tujini.

10 Ker družba C. nima lastnih nastanitvenih objektov, v svojem imenu in za svoj ra?un kupuje te nastanitvene storitve od drugih dav?nih zavezancev za DDV, ki jih nato dalje prodaja svojim strankam.

11 Glede na potrebe in pri?akovanja teh strank zagotavlja tudi nasvete pri izbiri nastanitve in pomo? pri organizaciji potovanja. Vendar predložitveno sodiš?e navaja, da družba C. ve?inoma zagotavlja le nastanitveno storitev. Cena, po kateri zadnjenavedena dalje prodaja to nastanitveno storitev, zajema strošek za nakup navedene storitve in maržo te storitve v obliki cene rezervacije, namenjene kritju stroškov transakcije.

12 Dav?ni organ je v dav?nem stališ?u z dne 27. aprila 2017 – druga?e kot družba C. – menil, da nadaljnja prodaja nastanitvenih storitev, ki jo zagotavlja družba C., ne spada pod pojem „potovalna storitev“, ki je v bistvu dolo?ena v ?lenu 119 zakona o DDV. Ta organ je namre? v bistvenem menil, da mora biti storitev za to, da bi jo bilo mogo?e šteti za potovalno storitev, kot celovita storitev, ki zajema vse zunanje in notranje storitve, sestavljena iz ve? kot ene storitve. Vendar storitve, ki jih zagotavlja družba C., ki pokrivajo samo nastanitev, ne morejo pomeniti potovalne storitve, saj ne gre za tako celovito storitev.

13 Družba C. je to odlo?itev izpodbijala pri Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (upravno sodiš?e vojvodstva v Krakovu, Poljska), ki je v sodbi z dne 16. novembra 2017 tožbo razglasilo za utemeljeno in razsodilo, da je treba storitve, ki jih zagotavlja družba C., v skladu s

posebno ureditvijo, določeno v členu 119 zakona o DDV, obdavčiti kot „potovalne storitve“. Navedeno sodišče je svoje razlogovanje utemeljilo z jezikovno in kontekstualno razlago zadnje navedene določbe ter s tem, da je s to določbo opravljen prenos člena 306 Direktive o DDV in da je treba zato glede tega uporabiti sodno prakso Sodišča Evropske unije.

14 Davčni organ je zoper to sodbo vložil kasacijsko pritožbo na Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), ki je predložitveno sodišče. Ta organ prvostopenjskemu sodišču očitata, da je s tem, ko je menilo, da zadevni storitvi za to, da bi jo bilo mogoče opredeliti za „potovalno storitev“, ni bilo treba izpolniti zahteve po kompleksnosti, kršilo člen 119(1) zakona o DDV. Po mnenju davčnega organa nastanitvena storitev, ki se ponuja samostojno, ne pomeni potovalne storitve in zato ni upravičena do posebne ureditve za potovalne agencije, ki določa obdavčitev z DDV na maržo.

15 Predložitveno sodišče, ki odloča o tej pritožbi, meni, da je treba za ugotovitev, ali storitev iz postopka v glavni stvari spada v posebno ureditev, določeno v členu 119 zakona o DDV, preučiti zlasti člen 306 Direktive o DDV. Glede tega se predložitveno sodišče sklicuje na sodno prakso Sodišča, iz katere naj bi v bistvu izhajalo, da se posebna ureditev, uvedena s členi od 306 do 310 Direktive o DDV, uporablja tudi za nastanitvene storitve, ki se prodajajo brez dodatnih storitev. Predložitveno sodišče torej meni, da take storitve lahko spadajo v to posebno ureditev, čeprav nimajo kompleksnega značaja.

16 Podrobneje navaja, da je ta razlaga skladna z načelom nevtralnosti, določenim v Direktivi o DDV. Če bi bila namreč nadaljnja prodaja nastanitvenih storitev, ki se zagotavljajo brez dodatnih storitev – drugače kot nadaljnja prodaja takih storitev, ki jih spremljajo dodatne storitve – obdavčena v skladu s splošnimi pravili, bi bilo kršeno načelo nevtralnosti.

17 Vendar predložitveno sodišče meni, da bi razlaga zadevne določbe Direktive o DDV, ki bi jo podalo Sodišče, omogočila odpravo dvomov, ki obstajajo v zadevi, o kateri odloča.

18 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 306 Direktive [o DDV] razlagati tako, da se lahko uporablja za davčnega zavezanca, ki je konsolidator hotelskih storitev ter kupuje in dalje prodaja nastanitvene storitve drugim gospodarskim subjektom, če teh transakcij ne spremljajo nobene druge dodatne storitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

19 Predložitveno sodišče z vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 306 Direktive o DDV razlagati tako, da storitev davčnega zavezanca, ki je sestavljena iz nakupa nastanitvenih storitev pri drugih davčnih zavezancih in iz nadaljnje prodaje drugim gospodarskim subjektom, spada v posebno ureditev DDV, ki se uporablja za potovalne agencije, čeprav teh storitev ne spremljajo dodatne storitve.

20 Uvodoma je treba spomniti, da posebna ureditev DDV, ki se uporablja za potovalne agencije in je določena v členih od 306 do 310 Direktive o DDV, vsebuje posebna pravila za dejavnost teh agencij, ki odstopajo od skupne ureditve DDV. V tem okviru je Sodišče razsodilo, da ker gre pri tej posebni ureditvi za izjemo od skupne ureditve iz Direktive o DDV, jo je mogoče uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg njenega cilja (sodba z dne 19. decembra 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, točki 24 in 27 ter navedena sodna praksa).

21 Zato je glavni namen pravil, ki se nanašajo na posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij, izogniti se težavam, ki naj bi za gospodarske subjekte izhajale iz splošnih

na?el Direktive o DDV, ki se nanašajo na transakcije, ki zajemajo storitve, ki jih opravljajo tretje osebe. Uporaba splošnih pravil v zvezi s krajem obdav?enja, dav?no osnovo in vra?ilom pla?anega vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila prakti?ne težave, ki bi jih lahko ovirale pri opravljanju dejavnosti (sodbi z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel, C?163/91, EU:C:1992:435, to?ka 14, in z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, to?ka 19).

22 Natan?neje, ?len 306 Direktive o DDV dolo?a, da države ?lanice uporabljajo navedeno ureditev za transakcije potovalnih agencij, ?e te poslujejo s potniki v svojem imenu in ?e pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih pridobijo pri tretjih dav?nih zavezancih.

23 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odlo?be razvidno, da družba C. kot konsolidator hotelskih storitev kupuje nastanitvene storitve v svojem imenu pri drugih dav?nih zavezancih, da jih nato dalje prodaja svojim strankam, subjektom, ki opravljajo komercialno dejavnost. Iz tega sledi, da družba, kakršna je družba C., izpolnjuje vsebinske pogoje, dolo?ene v ?lenu 306 Direktive o DDV, za to, da je na?eloma upravi?ena do posebne ureditve obdav?enja, dolo?ene v tem ?lenu.

24 Poleg tega je treba navesti, da družba C. v okviru svojih dejavnosti opravlja enake ali vsaj primerljive transakcije, kot so tiste, ki jih opravlja potovalna agencija ali organizator potovanj. Tako predložitveno sodiš?e navaja, da ta družba glede na potrebe in pri?akovanja njenih strank ob?asno zagotavlja tudi nasvete pri izbiri nastanitve in pomo? pri organizaciji potovanj.

25 Vendar je treba presoditi, ali opravljanje nastanitvenih storitev spada v posebno ureditev za potovalne agencije, ?e teh storitev ne spremljajo dodatne storitve.

26 Glede tega iz sodne prakse Sodiš?a izhaja, da ?e bi bile storitve, ki jih zagotavlja potovalna agencija, s podro?ja uporabe ?lena 306 Direktive o DDV izklju?ene samo zato, ker vklju?ujejo zgolj zagotavljanje nastanitve, bi to privedlo do kompleksne dav?ne ureditve, pri kateri bi bila uporaba pravil na podro?ju DDV odvisna od elementov, iz katerih so sestavljene storitve, ki se ponudijo posameznemu potniku. Taka dav?na ureditev ne bi bila v skladu s cilji te direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, to?ke od 25 do 28 in navedena sodna praksa).

27 Iz tega sledi, da zagotavljanje po?itniške nastanitve s strani potovalne agencije spada v to posebno ureditev obdav?enja, ?eprav ta storitev vklju?uje samo nastanitev. Glede tega je treba navesti, da ker za uporabo posebne ureditve, dolo?ene v ?lenih od 306 do 310 Direktive o DDV, zadostuje, da potovalna agencija zagotovi samo po?itniške nastanitve, pomembnost drugih dobav blaga ali opravljanja storitev, ki morebiti spremljajo to zagotavljanje nastanitve, ne more vplivati na pravno opredelitev takega položaja, se pravi na to, da se za tak položaj uporabi posebna ureditev za potovalne agencije (glej v tem smislu sodbo z dne 19. decembra 2018, Alpenchalets Resorts, C?552/17, EU:C:2018:1032, to?ki 29 in 33).

28 Zato je Sodiš?e razsodilo, da je treba ?lene od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da to, da potovalna agencija zgolj daje na razpolago po?itniški objekt, ki ga je najela pri drugih dav?nih zavezancih, ali daje tak po?itniški objekt na razpolago skupaj z dodatnimi storitvami, ne glede na pomembnost teh dodatnih storitev, oboje pomeni enotno storitev, za katero se uporablja posebna ureditev za potovalne agencije (sodba z dne 19. decembra 2018, Alpenchalets Resort, C?552/17, EU:C:2018:1032, to?ka 35).

29 V obravnavanem primeru je iz predložitvene odlo?be razvidno, da družba C. prodaja nastanitvene storitve v hotelih in drugih objektih, ki imajo podobno funkcijo, tako na Poljskem kot v

tujini. Vendar je sodna praksa Sodišča, izdana v kontekstu zagotavljanja požitniške nastanitve s strani potovalne agencije, kakršna je ta, ki izhaja iz točk od 26 do 28 te sodbe, namenjena tudi urejanju položaja prodaje nastanitvenih storitev v hotelih in drugih objektih. Glede tega je treba med drugim pojasniti, da bi zemljepisna raznolikost hotelov in objektov, ki so predmet teh storitev, lahko povzročila praktične težave, ki se jim s to posebno ureditvijo obdavčenja želi izogniti, v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 21 te sodbe.

30 Glede na zgoraj navedene preudarke je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 306 Direktive o DDV razlagati tako, da storitev davčnega zavezanca, ki je sestavljena iz nakupa nastanitvenih storitev pri drugih davčnih zavezancih in iz nadaljnje prodaje drugim gospodarskim subjektom, spada v posebno ureditev DDV, ki se uporablja za potovalne agencije, čeprav teh storitev ne spremljajo dodatne storitve.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališča Sodišča, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 306 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost

je treba razlagati tako, da

storitev davčnega zavezanca, ki je sestavljena iz nakupa nastanitvenih storitev pri drugih davčnih zavezancih in iz nadaljnje prodaje drugim gospodarskim subjektom, spada v posebno ureditev davka na dodano vrednost, ki se uporablja za potovalne agencije, čeprav teh storitev ne spremljajo dodatne storitve.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.