

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 19. decembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Usklajevanje davčne zakonodaje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Obdavčljivi dogodek – Posebna ureditev za potovalne agencije – Člena 65 in 308 – Marža, ki jo ustvari potovalna agencija – Določitev marže – Izvedba predplačila, preden so opravljene potovalne storitve, ki jih opravi potovalna agencija – Dejanski stroški potovalne agencije“

V zadevi C-422/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odločbo z dne 16. februarja 2017, ki je prispela na Sodišče 13. julija 2017, v postopku

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Skarpa Travel sp. z o.o.,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata v funkciji predsednika tretjega senata, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász (poročevalec) in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: M. Aleksejev, vodja oddelka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 7. junija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej J. Kaute in M. Kowalewska, agenta,
- za Skarpa Travel sp. z o.o. J. Zajac-Wysocka, radca prawny,
- za poljsko vlado B. Majczyna in A. Kramarczyk-Szałdzińska, agenta,
- za nemško vlado T. Henze, agent,
- za Evropsko komisijo M. Siekierzyńska in N. Gossement, agentki,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. septembra 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago členov 65 in 308 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010 (UL 2010, L 189, str. 1) (v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vodja nacionalne davčne uprave, Poljska) in družbo Skarpa Travel sp. z o.o. (v nadaljevanju: Skarpa) glede davčnega mnenja, ki ga je izdal Minister Finansów (minister za finance, Poljska; v nadaljevanju: minister), v zvezi z datumom nastanka obveznosti obračuna in načina izračuna davka na dodano vrednost (DDV) v primeru prejema predplačila za turistično storitev, ki jo opravi potovalna agencija.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 63 Direktive o DDV „obdavčljivi dogodek in s tem obveznost obračuna davka nastane, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene“.

4 Člen 65 te direktive določa:

„Če je plačilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obračuna DDV v trenutku prejema plačila in od prejetega zneska.“

5 Člen 66 navedene direktive določa:

„Z odstopanjem od členov 63, 64 in 65 lahko države članice določijo, da obveznost obračuna DDV za določene transakcije ali za določene kategorije davčnih zavezancev nastane v enem od naslednjih trenutkov:

(a) najkasneje ob izdaji računa;

(b) najkasneje ob prejemu plačila;

(c) če račun ni izdan ali je izdan pozneje, v določenem roku, vendar najpozneje ob izteku roka, ki ga za izdajanje računov predpišejo države članice v skladu z drugim odstavkom člena 222, če pa država članica ni predpisala takšnega roka, v določenem obdobju od datuma obdavčljivega dogodka.

Izjema iz prvega odstavka pa se ne uporablja za opravljanje storitev, za katere mora prejemnik plačati DDV v skladu s členom 196, ali za dobave ali prenose blaga iz člena 67.“

6 Člen 306 iste direktive 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 izračun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.

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

7 Člen 307 Direktive o DDV 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 [obdavčena] v državi članici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalna agencija opravila storitve.“

8 V skladu s členom 308 te direktive „[je] [d]avna osnova in cena brez DDV v smislu točke 8 člena 226 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, [...] 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 davni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika“.

9 Člen 309 navedene direktive določa:

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

Če so transakcije iz prvega pododstavka opravljene znotraj [Unije], pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj [Unije].“

10 V skladu s členom 310 Direktive o DDV „DDV, ki ga potovalni agenciji zaračunajo drugi davni 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

11 Člen 19a(8) Ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. št. 54, pozicija 535), kakor je bil spremenjen (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Če se, preden je blago dobavljeno ali preden je storitev opravljena, prejme celotno plačilo ali del plačila, zlasti: predhodno plačilo, predplačilo, ara, obrok, gradbeni ali stanovanjski prispevek pred ustanovitvijo združne pravice do stanovanjskega prostora ali prostora za drug namen, davna obveznost za prejeti znesek nastane s prejemom tega zneska, če ni drugače določeno v odstavku 5, točka 4.“

12 Člen 119 tega zakona določa:

„(1) Davna osnova pri opravljanju turističnih storitev je znesek marže, zmanjšan za znesek dolgovanega davka, če ni drugače določeno v odstavku 5.

(2) ‚Marža‘ iz odstavka 1 pomeni razliko med zneskom, ki ga mora plačati prejemnik storitve, in stroški, ki jih je dejansko imel davni zavezanec z nabavo blaga in storitev od drugih davnih zavezancev za neposredno korist potnika; ‚storitve za neposredno korist potnika‘ pomenijo storitve, ki so del opravljene turistične storitve, zlasti prevoz, nastanitev, prehrana, zavarovanje.“

13 Predložitveno sodišče navaja, da od 1. januarja 2014 na Poljskem ne veljajo več določbe nacionalnega prava, ki temeljijo na členu 66 Direktive o DDV in ki so določale datum nastanka

obveznosti obračuna tega davka na področju predplačil, plačanih iz naslova turističnih storitev, ki jih opravi potovalna agencija.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

14 Za družbo Skarpa kot potovalno agencijo velja posebna ureditev, ki velja za potovalne agencije in kot je določena v členu 119 zakona o DDV. Ker je menila, da datum nastanka obveznosti obračuna DDV od predplačil, ki jih prejmejo potovalne agencije, iz te zakonodaje ni jasno razviden, je pri ministru vložila zahtevo za izdajo davčnega mnenja.

15 Minister je v davčnem mnenju navedel, da nastanek obveznosti obračuna DDV nastane ob prejemu predplačila. Po njegovem mnenju bi družba Skarpa za določenitev marže, ki jo ustvari potovalna agencija in ki pomeni davčno osnovo za DDV, lahko od svoje bruto marže odštela ocenjen znesek stroškov, ki jih bo morala nositi v zvezi z zadevno storitvijo, in nato po potrebi opravila potrebne popravke, ko bo lahko določila končni znesek teh stroškov, ki jih bo dejansko nosila.

16 Ker je družba Skarpa menila, da bi morala obveznost nastanka obračuna DDV od njenih storitev nastopiti šele, ko bi lahko določila svojo končno profitno maržo, je to davčno mnenje izpodbijala pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (upravno sodišče vojvodstva v Krakovu, Poljska).

17 Navedeno sodišče je s sodbo z dne 25. novembra 2014 navedeno mnenje razglasilo za ničeno z obrazložitvijo, da ker člen 119(2) zakona o DDV napotuje samo na stroške, ki jih ponudnik dejansko nosi, obveznost obračuna DDV nastane šele, ko se dejanska marža dokončno določi. Ugotovilo je, da ocena davčne osnove ni predvidena, kadar gre za predplačilo za turistične storitve, ki jih opravi potovalna agencija. Navedeno sodišče je tudi menilo, da bi moralo biti popravljanje davčnih obračunov izjema, in ne pravilo.

18 Minister je zoper to sodbo na predložitvenem sodišču, Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), vložil pritožbo, v kateri je navedel, da se razen v primerih, navedenih v zakonu o DDV, vsa predplačila obdavčijo ob njihovem prejemu. Priznava, da se dejanski stroški, ki jih nosi davčni zavezanec do prejema predplačila, lahko upoštevajo pri izračunu profitne marže. Vendar posledica nemožnosti določitve dejanske marže ob izvedbi predplačila za turistične storitve, ki jo opravi potovalna agencija, ne sme biti to, da obveznost obračuna DDV nastane šele, ko je to maržo mogoče dokončno določiti.

19 Predložitveno sodišče ni prepričano, ali posebno pravilo glede določitve davčne osnove za storitve, ki jih opravijo potovalne agencije, ki je določeno v členu 308 Direktive o DDV, vpliva na datum nastanka obveznosti obračuna DDV za te storitve. Ker bodo stroški, ki jih dejansko nosi potovalna agencija, znani šele po opravljeni turistični storitvi v korist njene stranke, predložitveno sodišče meni, da se člen 65 te direktive ne bi smel uporabiti v primeru, ki spada pod člen 308 navedene direktive. Priznava pa, da Direktiva o DDV tega vendarle ne določa in da je na tak pristop mogoče sklepati samo iz splošnega okvira navedene direktive.

20 Poleg tega, ker obveznost obračuna DDV v skladu s členom 65 Direktive o DDV nastane, ko potovalna agencija prejme predplačilo, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je ta davek treba izračunati od prejetega zneska ali pa je treba upoštevati posebno metodo določitve davčne osnove, določeno v členu 308 te direktive. Glede tega navaja, da bi bila posledica obdavčitve celotnega zneska predplačila na eni strani lahko zelo visoko, študi začasno breme za potovalno agencijo, vendar to, da bi se potovalni agenciji na drugi strani omogočilo, da za določitve davčne osnove za zadevno storitev, ko stranka zanjo izvede predplačilo, upošteva ceno storitev, ki še ni plačana, ne bi bilo v skladu s posebno ureditvijo za potovalne agencije.

21 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašnji:

„1. Ali je treba določbe [Direktive o DDV] razlagati tako, da obveznost plačila davka iz naslova predplačila, ki jih je prejel davčni zavezanec, ki opravlja turistične storitve, za katere velja posebna ureditev obdavčenja za potovalne agencije v skladu s členi od 306 do 310 [Direktive o DDV], nastane v trenutku, določenem v členu 65 [navedene direktive]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali je treba člen 65 [Direktive o DDV] razlagati tako, da se za namen obdavčitve predplačilo, ki ga je prejel davčni zavezanec, ki opravlja turistične storitve, in za katero velja posebna ureditev obdavčenja za potovalne agencije v skladu s členi od 306 do 310 [Direktive o DDV], zmanjša za stroške iz člena 308 [navedene direktive], ki jih je davčni zavezanec dejansko imel do prejema predplačila?“

Vprašnji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

22 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člene 65 in od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da kadar potovalna agencija, za katero velja posebna ureditev, določena v teh členih od 306 do 310, prejme predplačilo za turistične storitve, ki jih bo opravila za potnika, obveznost obračuna DDV v skladu z navedenim členom 65 nastane ob prejemu navedenega predplačila.

23 Družba Skarpa trdi, da mora potovalna agencija za določitve upoštevne davčne osnove v skladu s členom 308 te direktive izračunati svojo dejansko profitno maržo, kar pa ni mogoče brez poznavanja dejanskih vstopnih stroškov, ki jih bo morala nositi, za pridobitev blaga in storitev pri drugih davčnih zavezancih. Tako bi obveznost obračuna davka nastala šele, ki so vsi stroški, ki jih potovalna agencija dejansko nosi, znani in je ustvarjena marža dokončna. Člen 65 te direktive torej v takem primeru ni mogoče uporabiti.

24 Spomniti je treba, 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 (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, točka 16).

25 V skladu s členom 306 te direktive države članice uporabljajo navedeno ureditev za transakcije potovalnih agencij, če te ne opravljajo dejavnosti kot posrednik, ampak v svojem imenu za potnika, ter če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitev, ki jih pridobijo oziroma prejmejo od tretjih davčnih zavezancev.

26 Za transakcije potovalnih agencij, opravljene v skladu s tem členom 306, je zakonodajalec Unije v členih od 307 do 310 Direktive o DDV določil posebne določbe glede kraja obdavčenja,

izra?una dav?ne osnove in pravice do odbitka davka.

27 Sodiš?e je že razsodilo, da ker gre pri tej posebni ureditvi za izjemo od skupne ureditve iz Direktive o DDV, jo je mogo?e uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg njenega cilja (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, to?ka 20 in navedena sodna praksa).

28 V skladu s sodno prakso Sodiš?a je glavni namen pravil, ki se nanašajo na navedeno posebno ureditev, izogniti se težavam, ki naj bi za gospodarske subjekte izhajale iz splošnih na?el Direktive o DDV v zvezi s transakcijami, ki zajemajo storitve, ki jih opravljajo tretje osebe, saj bi uporaba splošnih pravil v zvezi s krajem obdav?enja, dav?no osnovo in pravico do odbitka pla?anega vstopnega davka zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila prakti?ne težave, ki bi jih lahko ovirale pri opravljanju dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, to?ka 19 in navedena sodna praksa).

29 Iz tega sledi, da posebna ureditev DDV, ki se uporablja za potovalne agencije, kot taka ni neodvisna in iz?rpna dav?na ureditev, ampak zajema zgolj dolo?be, ki odstopajo od nekaterih pravil splošnega sistema DDV, tako da se druga pravila tega splošnega sistema uporabljajo za transakcije potovalnih agencij, za katere velja DDV.

30 Tako se vse dolo?be splošnega sistema DDV lahko uporabljajo za transakcije, ki spadajo pod posebno ureditev za potovalne agencije, razen tistih, ki urejajo kraj obdav?enja, izra?un dav?ne osnove in pravico do odbitka davka.

31 Zato se pravila glede obdav?ljivega dogodka in obveznosti obra?una DDV za dobave blaga in storitev, ki so med drugim v ?lenih 63 in 65 Direktive o DDV, še naprej uporabljajo za transakcije, ki spadajo pod posebno ureditev za potovalne agencije.

32 Na podlagi ?lena 63 te direktive obdav?ljivi dogodek in s tem obveznost obra?una davka nastaneta, ko je blago dobavljeno ali so storitve opravljene.

33 Kljub temu ?len 65 Direktive o DDV dolo?a, da ?e je pla?ilo izvršeno pred opravljeno dobavo blaga ali preden so storitve opravljene, nastane obveznost obra?una davka v trenutku prejema pla?ila in od prejetega zneska. Ta ?len pomeni odstopanje od pravila iz ?lena 63 te direktive in mora biti kot tak predmet ozke razlage (glej v tem smislu sodbo z dne 13. marca 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 35 in navedena sodna praksa).

34 Tako morajo biti – zato da bi v teh okoliš?inah lahko nastala obveznost obra?una davka – vse upoštevne informacije, ki se nanašajo na obdav?ljivi dogodek, torej prihodnje storitve, že znane, in torej zlasti ob izvedbi predpla?ila storitve jasno opredeljene (sodba z dne 13. marca 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, to?ka 36 in navedena sodna praksa).

35 Predložitveno sodiš?e v obravnavanem primeru navaja, da ko potovalna agencija, kakršna je Skarpa, prejme predpla?ilo, ga je mogo?e vezati na storitev, ki jo opravi ta agencija, kot je na primer potovanje na dolo?en dan in v dano državo. Tako se to predpla?ilo o?itno nanaša na jasno opredeljeno storitev – kar mora preveriti predložitveno sodiš?e – tako da obveznost obra?una DDV nastane, ko je to predpla?ilo v skladu s ?lenom 65 Direktive o DDV prejeto.

36 V teh okoliš?inah je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba ?lene 65 in od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da kadar potovalna agencija, za katero velja posebna ureditev, dolo?ena v ?lenih od 306 do 310, prejme predpla?ilo za turisti?ne storitve, ki jih bo opravila za potnika, obveznost obra?una DDV v skladu z navedenim ?lenom 65 nastane ob prejemu

navedenega predplačila, pod pogojem, da so turistične storitve, ki jih je treba opraviti, takrat jasno opredeljene.

Drugo vprašanje

37 Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem pridobiti pojasnilo glede tega, kako je treba obdavčiti predplačilo, ki ga prejme potovalna agencija.

38 V skladu s členom 308 Direktive o DDV je davčna osnova glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, profitna marža agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom brez DDV, ki ga plača potnik, in dejanskimi stroški te agencije za dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

39 Kot je bilo navedeno v točkah 26 in 28 te sodbe, to pravilo določa davčno osnovo za DDV, če potovalne agencije pridobijo dobave blaga ali storitve od drugih davčnih zavezancev, in je del posebnih določb, ki jih je zakonodajalec Unije določil za to, da se upoštevajo posebnosti dejavnosti potovalnih agencij in da se preprečijo praktične težave, ki bi ovirale opravljanje njihove dejavnosti.

40 Iz tega sledi, da posledica razlage določb Direktive o DDV ne sme biti to, da se dejansko onemogoči natančen izražun davčne osnove, ki je posebej določena v členu 308 te direktive, v katerem se domneva, da potovalna agencija lahko od celotne cene brez DDV, ki jo plača potnik, odšteje stroške, ki jih ta agencija dejansko nosi za dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

41 Vendar v primeru, v katerem predplačilo, ki ga izvede stranka, ustreza celotni ceni ali precejšnjemu delu celotne cene turistične storitve in v katerem ob tem predplačilu agencija še ne nosi nobenega dejanskega stroška ali nosi samo omejen del posamičnega skupnega stroška te storitve, lahko upoštevanje zgolj stroškov, ki jih agencija dejansko nosi ob navedenem predplačilu, v nekaterih primerih prepreči odštetje vseh ali dela teh stroškov od celotne cene brez DDV navedene storitve in lahko zato izkrivi način izražuna davčne osnove, kot je določen v členu 308 Direktive o DDV.

42 Poleg tega je mogoče, da potovalna agencija dejanskega stroška posamične turistične storitve za potnika ne more določiti v trenutku, ko potnik plača s to storitvijo povezano predplačilo.

43 Zato se v položajih, kakršna sta ta v prejšnjih dveh točkah, profitna marža, ki jo doseže agencija, lahko določi na podlagi ocene skupnih dejanskih stroškov, ki jih bo morala na koncu nositi. Potovalna agencija mora pri taki oceni po potrebi upoštevati stroške, ki jih je že dejansko nosila ob prejemu predplačila.

44 Potovalna agencija z odštetjem ocenjenih skupnih stroškov od celotne cene potovanja pridobi svojo predvidljivo profitno maržo. Davčna osnova za DDV, ki ga je treba plačati ob prejemu predplačila, se pridobi z množenjem zneska tega predplačila z odstotkom, ki ga tako določena predvidljiva profitna marža predstavlja v celotni ceni potovanja.

45 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 51 sklepnih predlogov, je mogoče od primerno vodene potovalne agencije razumno pričakovati, da bo pripravila dokaj podrobno oceno posamičnih skupnih stroškov potovanja, da bo lahko določila celotno ceno tega potovanja.

46 Tako ocenjene predvidene stroške je treba povezati s konkretno turistično storitvijo, za katero je potovalna agencija prejela predplačilo, saj je treba profitno maržo in davčno osnovo določiti z napotilom na vsako enotno storitev, ki jo opravi agencija, to pomeni posamično, ne na

splošno, in ob upoštevanju skupin storitev ali vseh storitev, opravljenih v danem obdobju (glej v tem smislu sodbo z dne 8. februarja 2018, Komisija/Nemčija, C-380/16, neobjavljena, EU:C:2018:76, točke 89, 91 in 92).

47 Ta rešitev ne vpliva na to, da bo morala potovalna agencija od takrat, ko so ji posamični končni dejanski stroški potovanja znani, te upoštevati pri določitvi DDV v skladu s členom 308 Direktive o DDV, po potrebi z izvedbo popravka obračunov DDV, ki jih je predložila ob prejemu predplačila.

48 Ob upoštevanju vsega zgoraj navedenega je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba člen 308 Direktive o DDV razlagati tako, da je marža potovalne agencije in zato njena davčna osnova razlika med celotnim zneskom brez DDV, ki ga mora plačati potnik, in dejanskimi vstopnimi stroški, ki jih mora potovalna agencija nositi iz naslova dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika. Če znesek predplačila ustreza celotni ceni turistične storitve ali precejšnjemu delu te cene in če agencija še ne nosi nobenega dejanskega stroška ali nosi samo omejen del posamičnega skupnega stroška te storitve ali pa posamičnih dejanskih stroškov potovanja, ki jih nosi agencija, ni mogoče določiti ob izvedbi predplačila, je profitno maržo mogoče določiti na podlagi ocene skupnih dejanskih stroškov, ki jih bo morala na koncu nositi. Agencija mora pri taki oceni po potrebi upoštevati stroške, ki jih je že dejansko nosila ob prejemu predplačila. Za izračun marže se od celotne cene potovanja odštejejo ocenjeni skupni dejanski stroški, davčna osnova za DDV, ki ga je treba plačati ob prejemu predplačila, pa se pridobi z množenjem zneska tega predplačila z odstotkom, ki ga tako določena predvidljiva profitna marža predstavlja v celotni ceni potovanja.

Stroški

49 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. Člene 65 in od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2010/45/EU z dne 13. julija 2010, je treba razlagati tako, da kadar potovalna agencija, za katero velja posebna ureditev, določena v teh členih od 306 do 310, prejme predplačilo za turistične storitve, ki jih bo opravila za potnika, obveznost obračuna davka na dodano vrednost (DDV) v skladu z navedenim členom 65 nastane ob prejemu navedenega predplačila, pod pogojem, da so turistične storitve, ki jih je treba opraviti, takrat jasno opredeljene.

2. Člen 308 Direktive 2006/112, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2010/45, je treba razlagati tako, da je marža potovalne agencije in zato njena davčna osnova razlika med celotnim zneskom brez davka na dodano vrednost (DDV), ki ga mora plačati potnik, in dejanskimi vstopnimi stroški, ki jih mora potovalna agencija nositi iz naslova dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika. Če znesek predplačila ustreza celotni ceni turistične storitve ali precejšnjemu delu te cene in če agencija še ne nosi nobenega dejanskega stroška ali nosi samo omejen del posamičnega skupnega stroška te storitve ali pa posamičnih dejanskih stroškov potovanja, ki jih nosi agencija, ni mogoče določiti ob izvedbi predplačila, je profitno maržo mogoče določiti na podlagi ocene skupnih dejanskih stroškov, ki jih bo morala na koncu nositi. Agencija mora pri taki oceni po potrebi upoštevati stroške, ki jih je že dejansko nosila ob prejemu predplačila. Za izračun marže se od celotne cene potovanja odštejejo ocenjeni skupni dejanski stroški, davčna osnova za DDV, ki ga je treba plačati ob prejemu predplačila, pa se pridobi z množenjem zneska tega predplačila z odstotkom, ki ga tako

določena predvidljiva profitna marža predstavlja v celotni ceni potovanja.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.