

Downloaded via the EU tax law app / web

SODBA SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 25. oktobra 2012(*)

„DDV – Direktiva 2006/112/ES – ?leni od 306 do 310 – Posebna ureditev za potovalne agente – Prevoz, ki ga opravi potovalna agencija, ki posluje v svojem imenu – Pojem enotne storitve – ?len 98 – Nižja stopnja DDV“

V zadevi C-557/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny S?d Administracyjny (Poljska) z odlo?bo z dne 31. avgusta 2011, ki je prispela na Sodiš?e 4. novembra 2011, v postopku

Maria Kozak

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi A. Rosas, v funkciji predsednika šestega senata, U. L?hmus in C. G. Fernlund (poro?evalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za M. Kozak A. Bartosiewicz in R. Kami?ski, dav?na svetovalca,
- za poljsko vlado M. Szpunar in B. Majczyna, zastopnika,
- za Evropsko komisijo L. Lozano Palacios in K. Herrmann, zastopnici,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 98 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV) v povezavi s Prilogo III k tej direktivi in ?lenov od 306 do 310 navedene direktive.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med M. Kozak in Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie

(direktor davnega urada v Lublinu) glede odločbe o izračunu davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v zvezi z dejavnostjo M. Kozak kot potovalne agentke.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 98 Direktive o DDV v oddelku 2 poglavja 2 naslova VIII te direktive, naslovljenem „Nižje stopnje“, določa:

„1. Države članice lahko uporabljajo eno ali dve nižji stopnji.

2. Nižje stopnje se uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III.

[...]“

4 Priloga III k Direktivi o DDV, naslovljena „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz člena 98“, določa:

„[...]“

(5) prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage;

[...]“

5 Členi od 306 do 310 Direktive o DDV v poglavju 3 naslova XII te direktive, naslovljenem „Posebna ureditev za potovalne agente“, določajo:

„Člen 306

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.

[...]

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

Člen 307

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.

Člen 308

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.

[...]

člen 310

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

6 Člen 119(1), (5) in (6) zakona o davku na blago in storitve (ustawa o podatku od towarów i usług) z dne 11. marca 2004 (Dz. U št. 54, postavka 535) v različici, ki velja za dejansko stanje v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1. Davčna osnova za opravljanje turističnih storitev je znesek marže, zmanjšan za znesek dolgovanega davka, razen v primerih iz odstavka 5.

[...]

5. Kadar davčni zavezanec v okviru opravljanja turističnih storitev poleg storitev, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci in od katerih ima neposredno korist potnik, sam opravi del storitev (v nadaljevanju: lastne storitve), se davčna osnova določi različno glede na to, ali gre za lastne storitve ali za storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci in od katerih ima neposredno korist potnik. Za uporabo davčne osnove za lastne storitve se smiselno uporabijo določbe člena 29.

6. V primerih iz odstavka 5 mora davčni zavezanec v svojih davčnih knjigah navesti kakšen delež od zneska, plačanega za storitve, predstavljajo storitve, ki so jih opravili drugi davčni zavezanci in od katerih je imel neposredno korist potnik, in kakšen delež predstavljajo lastne storitve.

[...]“

7 V skladu s členom 41(2) zakona o DDV in točko 144 priloge 3 k temu zakonu se za storitve kopenskega prevoza potnikov uporablja nižja stopnja DDV, in sicer 7 %, medtem ko je splošna stopnja DDV 22 %.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 M. Kozak vodi potovalno agencijo s sedežem na Poljskem. Leta 2007 je potnikom neposredno prodajala turistične pakete za pavšalni znesek, ki so vključevali nastanitev in prehrano, za kar je uporabila storitve drugih ponudnikov, ter prevoz, ki ga je zagotovila z uporabo svojih avtobusov.

9 Pri izračunu DDV za storitve, ki so jih opravile tretje osebe, je M. Kozak uporabila posebno ureditev za delovanje turističnih agencij, tako da je v skladu s členom 308 Direktive o DDV za davčno osnovo uporabila maržo potovalne agencije, za to maržo pa splošno stopnjo DDV 22 %. Za storitve prevoza, ki jih je opravila sama, je upoštevala splošna pravila o DDV, zlasti glede davčne osnove, in je zanje uporabila nižjo stopnjo 7 %, ki je določena za storitve prevoza potnikov.

10 Davčna uprava je menila, da so bile storitve prevoza nujne za celotno turistično storitev, ki jo je ponujala potovalna agencija, in da jih je treba šteti za neločljive od nje. Po mnenju te uprave M. Kozak zato v skladu z zakonom o DDV za lastne storitve prevoza ne bi smela uporabiti nižje

stopnje DDV in jih obravnavati kot samostojno storitev, temveč bi morala zanje uporabiti enako davčno stopnjo kakor za druge storitve, in sicer splošno stopnjo 22 %. Tako je bila sprejeta odločba, s katero je bilo ugotovljeno, da je M. Kozak nepravilno izračunala DDV za maj, junij, oktober, november in december 2007.

11 M. Kozak je izpodbijala to razlago zakona o DDV in zoper to odločbo vložila tožbo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (vojvodsko upravno sodišče v Lublinu). To pa je potrdilo pristop davčne uprave. M. Kozak je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče).

12 To sodišče dvomi o rešitvi, ki jo je sprejelo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, v skladu s katero je treba tako za lastne storitve prevoza kot za storitve, ki jih opravijo tretje osebe, uporabiti stopnjo DDV 22 %, čeprav je davčna osnova za te storitve različna. Sprašuje se zlasti, ali je primerno, da se uporabi pojem „enotna storitev“ iz točke 45 sodbe z dne 15. maja 2001 v zadevi Primback (C-34/99, Recueil, str. I-3833), v kateri je Sodišče razsodilo, da gre pri transakciji, ki zajema več elementov, za enotno storitev zlasti tedaj, kadar je treba kak element šteti za glavno storitev, medtem ko je treba kak drugi element šteti za pomožno storitev, ki je davčno enako obravnavana kot glavna storitev.

13 Naczelny Sąd Administracyjny, ki dvomi o razlagi členov od 306 do 310 Direktive o DDV in člena 98 te direktive v povezavi s točko 5 Priloge III k njej, je prekinilo odločanje in Sodišču predložilo to vprašanje za predhodno odločanje:

„Ali je lastna storitev prevoza – ki jo opravi potovalna agencija za pavšalni znesek, ki ga plaša turist iz naslova zanj opravljene storitve, ki je obdavčena na podlagi določb členov od 306 do 310 Direktive [o DDV], ki določajo posebno ureditev obdavčitve z DDV za potovalne agencije – obdavčena po stopnji davka, ki je določena za turistične storitve, ali po nižji stopnji davka, ki je na podlagi člena 98 v povezavi s točko 5 Priloge III k tej direktivi določena za storitve prevoza potnikov?“

Vprašanje za predhodno odločanje

Stališča, predložena Sodišču

14 M. Kozak in Komisija navajata, da pojem enotne storitve potovalne agencije zajema le storitve, ki jih opravijo tretje osebe v skladu s členom 306 Direktive o DDV. Ta pojem naj ne bi zajemal lastnih storitev operaterja. Iz tega naj bi bilo razvidno, da skupna ureditev DDV, vključno s stopnjo obdavčitve, velja za lastno storitev prevoza in da se mora v primeru, kot je ta v glavni stvari, za prevoz uporabiti nižja stopnja DDV, določena z nacionalno zakonodajo v skladu s členom 98 Direktive o DDV v povezavi s točko 5 Priloge III k tej direktivi.

15 Poljska vlada navaja, da je lastna storitev prevoza nujna za zagotovitev turistične storitve, jo je treba šteti za pomožen element turistične storitve, ki je enotna in glavna storitev, za katero velja posebna ureditev DDV iz členov od 306 do 310 Direktive o DDV. Storitve prevoza naj bi bilo zato treba obravnavati enako kot glavno storitev in zanjo naj bi glede kraja in stopnje obdavčitve veljala posebna ureditev DDV iz navedenih členov, glede davčne osnove in pravice do odbitka pa splošna ureditev DDV, ker se člen 308 te direktive ne uporablja za lastne storitve.

Odgovor Sodišča

16 Spomniti je treba, da so z ureditvijo o DDV, ki se uporablja za delovanje potovalnih agencij in jo vsebujejo členi od 306 do 310 Direktive o DDV, v bistvu povzete določbe člena 26 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih –

Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23). Ta ureditev je posebna in vsebuje posebna pravila za dejavnost potovalnih agencij, ki odstopajo od skupne ureditve DDV.

17 Člen 306 Direktive o DDV določa, da države članice uporabljajo navedeno ureditev za delovanje potovalnih agencij, če te poslujejo s potniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci.

18 Če iz besedila te določbe je razvidno, da so zadevne tiste storitve, ki jih opravljajo tretji davčni zavezanci.

19 Glavni namen pravil, ki se nanašajo na posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij je izogniti se težavam, ki naj bi za gospodarske subjekte izhajale iz splošnih načel Direktive o DDV, ki se nanašajo na transakcije, ki zajemajo storitve, ki jih opravljajo tretje osebe (glej v tem smislu sodbo z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 33). Uporaba splošnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davno osnovo in vračilom plačanega vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila praktične težave, ki bi jih lahko ovirale pri opravljanju dejavnosti (glej sodbo z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel, C-163/91, Recueil, str. I-5723, točka 14).

20 Ker gre pri ureditvi iz členov od 306 do 310 Direktive o DDV za izjemo od skupne ureditve iz te direktive, jo je mogoče uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za doseg njenega cilja (zgoraj navedena sodba Madgett in Baldwin, točka 34).

21 Sodišče je tako že razsodilo, da se posebna ureditev DDV, ki velja za delovanje potovalnih agencij, uporablja le za storitve, ki so jih opravile tretje osebe (glej zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin, točka 35).

22 Sodišče je na podlagi takega pristopa razsodilo, da navedena ureditev ne zajema storitev prevoza, opravljenih brez posrednika, za katere se uporabljajo splošne določbe, ki veljajo za prevozna podjetja (sodba z dne 27. oktobra 1992 v zadevi Komisija proti Nemčiji, C-74/91, Recueil, str. I-5437, točka 26).

23 Na podlagi tega je Sodišče ugotovilo, da če za gospodarski subjekt, za katerega veljajo določbe posebne ureditve DDV, ki se uporabljajo za delovanje potovalnih agencij, za pavšalni znesek opravi transakcije, sestavljene iz storitev, katerih del opravi sam, del pa drugi davčni zavezanci, velja posebna ureditev le za storitve, ki jih opravijo tretje osebe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin, točka 47).

24 Pojem „enotna storitev“ iz členov 307 in 308 Direktive o DDV je treba razumeti v tem kontekstu. Ta pojem zajema le storitve, ki so jih opravili tretji davčni zavezanci. Poleg tega pravilo o enotni storitvi, ki ga navaja predložitveno sodišče, ki je navedeno v točki 12 te sodbe in ki se uporablja na področju splošnih pravil o DDV, ne more vplivati na presojo navedenega pojma v kontekstu posebne ureditve DDV, ki velja za delovanje potovalnih agencij.

25 Tako okoliščina, ki jo navaja predložitveno sodišče, da so lastne storitve prevoza nujne za celotno turistično storitev, ki jo potovalna agencija opravi za potnika, nikakor ne vpliva na navedene preudarke. Ne glede na to, ali so te storitve nujne za celotno turistično storitev ali ne, iz tega ne izhaja, da je treba šteti, da s to storitvijo tvorijo „enotno storitev“ v smislu členov 307 in 308 Direktive o DDV, in tako tudi ne, da jih je treba davčno obravnavati enako kot navedeno storitev.

26 Iz tega v zvezi z lastnimi storitvami prevoza potovalne agencije, kot so te, ki jih opravlja M.

Kozak, izhaja, da zanje posebna ureditev DDV, ki se uporablja za delovanje potovalnih agencij ne more veljati niti zaradi določitve davčne osnove niti zaradi uporabe drugih pravil o izračunu DDV. Za davčno stopnjo pa se uporabljajo pravila iz naslova VIII Direktive o DDV. V skladu s členom 98(2) te direktive v povezavi s točko 5 Priloge III k njej lahko države članice za prevoz potnikov in njihove spremljajoče prtljage določijo nižjo davčno stopnjo. Kot je razvidno iz točke 7 te sodbe, je Republika Poljska uporabila to možnost tako, da je za navedeno storitev uvedla stopnjo 7 %.

27 Na zastavljeno vprašanje je zato treba odgovoriti, da je treba člene od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da je potovalna agencija v okviru turistične storitve, ki jo za potnika opravi za pavšalni znesek in ki je obdavčena v skladu s temi določbami, za tega potnika opravi lastno storitev prevoza, ki je eden od elementov turistične storitve, za to storitev velja skupna ureditev DDV, zlasti glede stopnje obdavčitve, in ne posebna ureditev DDV, ki se uporablja za delovanje potovalnih agencij. Če so države članice določile nižje stopnje DDV za storitve prevoza, se za navedeno storitev v skladu s členom 98 te direktive uporablja nižja stopnja.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Člene od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je potovalna agencija v okviru turistične storitve, ki jo za potnika opravi za pavšalni znesek in ki je obdavčena v skladu s temi določbami, za tega potnika opravi lastno storitev prevoza, ki je eden od elementov turistične storitve, za to storitev velja skupna ureditev davka na dodano vrednost, zlasti glede stopnje obdavčitve, in ne posebna ureditev davka na dodano vrednost, ki se uporablja za delovanje potovalnih agencij. Če so države članice določile nižje stopnje davka na dodano vrednost za storitve prevoza, se za navedeno storitev v skladu s členom 98 te direktive uporablja nižja stopnja.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.