

Downloaded via the EU tax law app / web

62011CO0220

SKLEP SODIŠ?A (šesti senat)

z dne 1. marca 2012 (*)

„?len 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika — Direktiva o DDV — Posebna ureditev obdav?itve za potovalne agencije — Opravljanje storitve avtobusnega prevoza za potovalne agencije in nobene druge storitve“

V zadevi C-220/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Nejvyšší správní soud (?eška republika) z odlo?bo z dne 28. aprila 2011, ki je prispela na Sodiš?e 11. maja 2011, v postopku

Star Coaches s. r. o.

proti

Finan?ní ?editelství pro hlavní m?sto Prahu,

SODIŠ?E (šesti senat),

v sestavi U. L?hmus, predsednik senata, A. Arabadžiev in C. G. Fernlund (poro?evalec), sodnika,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

predlaga, da v skladu s ?lenom 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika, odlo?i z obrazloženim sklepom,

po opredelitvi generalne pravobranilke

sprejema naslednji

Sklep

1

Predlog za sprejetje predhodne odlo?be se nanaša na razlago ?lena 306 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).

2

Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Star Coaches s. r. o. (v nadaljevanju: Star Coaches) in Finan?ní ?editelství pro hlavní m?sto Prahu (finan?na direkcija mesta Prage (?eška republika)) v zvezi z odlo?bo o odmeri davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), izdano zoper to družbo za januar 2008.

Pravni okvir

Pravo Unije

3

Člen 306 Direktive o DDV, ki je pod naslovom XII, poglavje 3 z naslovom „Posebna ureditev za potovalne agente“, 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 izražun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.

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

4

Člen 307 iste 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 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.“

Češko pravo

7

Zakon št. 235/2004 o davku na dodano vrednost (v nadaljevanju: zakon o DDV) vsebuje člen 89 z naslovom „Posebna ureditev za potovalne storitve“, ki je v različici, veljavni leta 2008, določal:

„1.

Za ponudnika potovalne storitve, ki posluje z naročnikom v svojem imenu in zanj opravi potovalno storitev, se uporablja posebna ureditev.

2.

V tem zakonu je:

(a)

„izvajalec potovalne storitve“ zavezanec, ki za naročnika opravi potovalno storitev;

(b)

„naročnik“ tista oseba, ki za katero se opravi potovalna storitev;

(c)

„potovalna storitev“ opravljanje storitve za naročniku, ki vključuje kombinacijo turističnih storitev in morebitnega blaga, kadar se posamezne turistične storitve in blago kupijo od drugih zavezancev; opravljanje potovalne storitve se šteje za opravljanje enotne storitve, tudi če izvedba potovalne storitve vključuje uporabo več turističnih storitev in morebitnega blaga, kupljenih od drugih zavezancev; opravljanje storitve za naročnika, ki vključuje eno samo turistično, nastanitveno ali potovalno storitev, se tudi šteje za potovalno storitev.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8

Družba Star Coaches opravlja dejavnost avtobusnega prevoza oseb v češki republiki in med državami članicami. Ta prevoz zagotavlja s svojimi avtobusi ali po podizvajalcih, ki so prevozne družbe, katerih storitve so predmet DDV. Njeni naročniki so izključno potovalne agencije, ustanovljene v češki republiki ali drugih državah članicah. Družba Star Coaches v zvezi s svojimi naročniki vedno posluje v lastnem imenu. Kadar ta prevoze odda podizvajalcu, svojim naročnikom izda račun z navedbo DDV in na podlagi splošne ureditve DDV zahteva vračilo preveč plačanega davka.

9

Družba Star Coaches je večkrat odbila velike zneske preveč plačanega DDV. Glede tega je Finanční úřad pro Prahu 5 (finančni urad št. 5 za Prago) menil, da je ta družba opravljala potovalne storitve in da bi morala namesto splošne ureditve DDV uporabiti posebno ureditev, ki velja za potovalne agencije in je določena v členu 89 zakona o DDV. Ta urad je 25. junija 2008 izdal odločbo o odmeri DDV za januar 2008.

10

Družba Star Coaches je zoper to odločbo o odmeri davka vložila pritožbo. Ker je Finanční úřad pro Prahu 5 (finančni urad št. 5 za Prago) pritožbo zavrnilo, je vložila tožbo pri Městský soud v Praze, to pa je s sodbo z dne 18. junija 2010 tožbo zavrnilo. Družba Star Coaches je zato pri Nejvyšší správní soud vložila kasacijsko pritožbo.

11

Predložitevno sodišče dvomi o uporabi posebne ureditve za potovalne agencije, določene v členu

12

Prvi?, navaja razliko med ?eško razli?ico te dolo?be in ?lenom 89 zakona o DDV, s katero je bila ta dolo?ba prenesena v nacionalno pravo. Medtem ko se ta nanaša na storitve, ki se opravljajo za potnike, ?len 89 zajema storitve, namenjene naro?nikom pri potovalnih agencijah, pri tem pa gre za izraz, ki ne zajema le potnikov, ampak tudi druge osebe. Vendar predložitveno sodiš?e poudarja, da obstajajo tudi razlike med jezikovnimi razli?icami ?lena 306 Direktive o DDV ter razlike med jezikovnimi razli?icami ?lena 26 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki se je uporabljala pred za?etkom veljavnosti Direktive o DDV, pri ?emer se je v nekaterih razli?icah uporabljala beseda „naro?nik“ in v drugih beseda „potnik“. Pojasnjuje, da je Evropska komisija poleg tega zoper ve? držav ?lanic, med njimi ?eško republiko, vložila tožbo zaradi neizpolnitve obveznosti, ker so uporabile besedo „naro?nik“ in tako po mnenju Komisije zajele preširok krog oseb.

13

Drugi?, predložitveno sodiš?e se sprašuje, ali je treba podjetje, kot je Star Coaches, ?e bi Sodiš?e presodilo, da se ?len 306 Direktive o DDV nanaša na naro?nike pri potovalni agenciji, opredeliti kot potovalno agencijo v smislu te dolo?be. Navaja, da po njegovem mnenju ni tako, ker to podjetje opravlja prevozno storitev in nobene druge turisti?ne storitve. Iz tega naj bi izhajalo, da je treba to zadevo razlikovati od zadeve, v kateri je bila izre?ena sodba z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, Recueil, str. I-5723), v kateri je zadevno podjetje poleg storitev nastanitve opravljal tudi storitve, kot so dajanje informacij, svetovanje in rezervacije nastanitve.

14

Ker je Nejvyšší správní soud ugotovilo, da je razlaga ?lena 306 Direktive o DDV nujna za rešitev spora, ki ga obravnava, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo ti vprašanja:

„1.

Ali se ?len 306 [Direktive o DDV] nanaša samo na storitve potovalnih agentov za kon?ne uporabnike turisti?nih storitev (potnike) ali tudi na storitve za druge osebe (naro?nike)?

2.

Ali je treba prevozno podjetje, ki opravlja samo prevoz oseb tako, da avtobusni prevoz zagotovi potovalnim agencijam (ne pa neposredno potnikom), in ne opravlja nobenih drugih storitev (nastanitve, informacije, svetovanje itd.), šteti za potovalnega agenta za namen ?lena 306 [Direktive o DDV]?”

Vprašanja za predhodno odlo?anje

15

Predložitveno sodiš?e s prvim vprašanjem sprašuje Sodiš?e o podro?ju uporabe ratione materiae posebne ureditve DDV, dolo?ene v ?lenih od 306 do 310 Direktive o DDV, z drugim vprašanjem pa o podro?ju uporabe te ureditve ratione personae.

16

Najprej je treba odgovoriti na drugo vprašanje, pri tem pa preveriti, ali se navedena posebna ureditev nanaša na podjetje, kot je Star Coaches, preden se obravnava, če je treba, prvo vprašanje o obsegu podrožja uporabe ratione materiae te ureditve.

Drugo vprašanje

17

Sodišče lahko na podlagi člena 104(3), prvi pododstavek, Poslovnika po opredelitvi generalnega pravobranilca odloči z obrazloženim sklepom, v katerem navede ustrezno sodno prakso, če je iz obstoječih sodnih praks mogoče jasno sklepati, kakšen bo odgovor na vprašanje za predhodno odločanje.

18

Sodišče meni, da gre v obravnavani zadevi za tak primer. Odgovor na drugo vprašanje, ki ga je postavilo predložitveno sodišče, je namreč mogoče jasno izpeljati iz sodne prakse v zvezi s členom 26 Šeste direktive, katerega besedilo je povzeto v členu 306 Direktive o DDV. Sodno prakso v zvezi z izrazom potovalna agencija v smislu tega člena 26 je zato mogoče prenesti na ta izraz v smislu člena 306 Direktive o DDV.

19

Zato je treba v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča opozoriti, da je cilj posebne ureditve DDV, vzpostavljene s členom 26 Šeste direktive, prilagoditi pravila, ki se uporabljajo, posebnim značilnostim dejavnosti potovalnih agentov in organizatorjev turističnih potovanj. Za storitve teh podjetij je značilno, da so najpogosteje sestavljene iz različnih storitev, predvsem prevoza in nastanitve, ki se opravljajo tako na ozemlju države članice, v kateri ima podjetje sedež ali stalno poslovno enoto, kot zunaj nje. Uporaba običajnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davčno osnovo in odvajanjem vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila praktične težave, ki bi ovirale opravljanje njihove dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Van Ginkel, točke od 13 do 15, ter sodbi z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 18, in z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, str. I-6289, točki 23 in 24).

20

Vendar okoliščina, da potovalne agencije potniku ponujajo le poitniški objekt, ne zadošča za izključitev te storitve s podrožja uporabe člena 26 Šeste direktive. Storitve, ki jo ponuja agencija, lahko namreč tudi v takem primeru zajema več kot eno storitev, saj lahko poleg oddajanja nastanitve vključuje storitve, kot so dajanje informacij in svetovanje, v okviru katerih potovalne agencije ponujajo široko izbiro poitniških ponudb in rezervacije nastanitve (zgoraj navedena sodba Van Ginkel, točka 24).

21

Poleg tega je Sodišče menilo, da so ne glede na formalno kakovost gospodarskega subjekta temeljni razlogi za posebno ureditev, ki velja za potovalne agente in organizatorje potovanj, enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovalni agent ali organizator potovanj v običajnem pomenu teh izrazov, vendar opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin, točki 20 in 21, ter sodbo z dne 13. oktobra 2005 v zadevi ISt,

C-200/04, ZOdl., str. I-8691, točka 22).

22

Ni torej izključeno, da so storitve avtobusnega prevoznika potnikov, ki prevozne storitve odda podizvajalcem, ki so zavezanci za DDV, še ne uporablja svojih avtobusov, predmet posebne ureditve iz člena 306 Direktive o DDV. Okoliščina, da take storitve ne vključujejo storitev nastanitve, ne zadošča za izključitev, da se nanašajo na področje uporabe te določbe.

23

Vendar je v skladu s stališčem Sodišča v zgoraj navedeni sodbi Van Ginkel prav tako pomembno, da se obseg teh storitev ne more zožiti na eno storitev in da poleg prevoza vključujejo druge storitve, kot so dajanje informacij in svetovanje, ki so povezane s široko izbiro poletniških ponudb in rezervacijo potovanj z avtobusom. Sodišče je namreč presodilo, da iz sodbe Van Ginkel ni mogoče sklepati, da se posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive uporablja za vse storitve, ki jih potovalna agencija ali organizator potovanj opravlja ločeno (sodba z dne 9. decembra 2010 v zadevi Minerva Kulturreisen, C-31/10, ZOdl., str. I-12889, točka 19). Ta ugotovitev se enako nanaša na gospodarski subjekt, ki ni niti potovalna agencija niti organizator potovanj v običajnem pomenu teh besed.

24

V primeru družbe Star Coaches pa predložitveno sodišče navaja, da ta opravlja storitev prevoza za potovalne agencije in nobene druge storitve. Izrecno dodaja, da ta družba ne opravlja nobene storitve, kot je nastanitev, vodenje ali svetovanje.

25

Torej storitve, ki jih opravlja družba Star Coaches, nikakor niso enake storitvam, ki jih ponuja potovalna agencija ali organizator potovanj.

26

Zato je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da prevozna družba, ki le opravlja prevoz oseb tako, da potovalnim agencijam ponuja avtobusni prevoz, in ki ne opravlja nobene druge storitve, kot je nastanitev, vodenje ali svetovanje, ne opravlja storitev, za katere velja posebna ureditev za potovalne agencije iz člena 306 Direktive o DDV.

Prvo vprašanje

27

Glede na odgovor Sodišča na drugo vprašanje na prvo ni treba odgovoriti.

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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (šesti senat) razsodilo:

Prevozna družba, ki le opravlja prevoz oseb tako, da potovalnim agencijam ponuja avtobusni prevoz, in ki ne opravlja nobene druge storitve, kot je nastanitev, vodenje ali svetovanje, ne opravlja storitev, za katere velja posebna ureditev za potovalne agencije iz člena 306 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

Podpisi

(*) Jezik postopka: češčina.