

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

19. prosinca 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Oporezivi događaj – Posebni sustav za putničke agencije – članci 65. i 308. – Marža koju ostvaruje putnička agencija – Određivanje marže – Plaćanje predujma prije nego što putnička agencija isporuči uslugu putovanja – Stvarni trošak putničke agencije”

U predmetu C-422/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 16. veljače 2017., koju je Sud zaprimio 13. srpnja 2017., u postupku

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

protiv

Skarpa Travel sp. z o.o.,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (izvjestitelj) i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: M. Aleksejev, načelnik odjela,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 7. lipnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Szef Krajowej Administracji Skarbowej, J. Kaute i M. Kowalewska, u svojstvu agenata,
- za Skarpa Travel sp. z o.o., J. Zajac-Wysocka, *radca prawny*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna i A. Kramarczyk-Szałdzińska, u svojstvu agenata,
- za njemačku vladu, T. Henze, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, M. Siekierzyńska i N. Gossement, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. rujna 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumaženje članaka 65. i 308. 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.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010. (SL 2010., L 189, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 335.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Szef Krajowej Administracji Skarbowej (ravatelj državne porezne uprave, Poljska) i društva Skarpa Travel sp. z o.o. (u daljnjem tekstu: Skarpa) vezano uz porezno mišljenje koje je izdao Minister Finansów (ministar financija, Poljska; u daljnjem tekstu: ministar) o trenutku nastanka obveze i načinu obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) u slučaju primanja predujma za plaćanje turističke usluge koju isporučuje turistička agencija.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Prema članku 63. Direktive o PDV-u, „[o]porezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju po isporuci robe ili usluga”.

4 Članak 65. te direktive određuje:

„Kad se provodi plaćanje na račun prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos.”

5 Članak 66. navedene direktive formuliran je ovako:

„Odstupajući od odredaba članaka 63., 64. i 65., države članice mogu odrediti da obveza obračuna PDV-a nastaje, vezano uz određene transakcije ili određene kategorije poreznih obveznika, u jednom od sljedećih momenata:

(a) ne kasnije od vremena izdavanja računa;

(b) ne kasnije od vremena primitka plaćanja;

(c) ako račun nije izdan ili je izdan kasnije, unutar određenog vremena ne kasnije od isteka vremenskog ograničenja za izdavanje računa koj[e] je odredila država članica sukladno drugom stavku članka 222., ili ako [ni]je takvo vremensko ograničenje odredila država članica[,] unutar određenog razdoblja od početka naplativog događaja.

Odstupanje navedeno u prvom stavku se, međutim, ne primjenjuje na usluge u vezi s kojima PDV plaća kupac, u skladu s člankom 196. i na isporuke ili prijenose robe iz članka 67.”

6 Članak 306. iste direktive predviđa:

„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 izračuna porezne

osnovice.

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

7. Članak 307. Direktive o PDV-u formuliran je ovako:

„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.”

8. Prema članku 308. te direktive, „[p]orezna 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”.

9. Članak 309. navedene direktive određuje:

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

Ako se transakcije [iz prvog stavka] obavljaju unutar i izvan [Unije], moguće je izuzeti samo onaj dio usluga putničkog agenta koji se odnosi na transakcije izvan [Unije].”

10. Prema članku 310. Direktive o PDV-u, „[z]a 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

11. Članak 19.a stavak 8. Ustawe o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na dodanu vrijednost) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. br. 54, pozicija 535) s izmjenama (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), određuje:

„Ako se cjelokupno plaćanje ili njegovi dijelovi – osobito: predplaćanja, predujmovi, polози, obroci i doprinosi za troškove izgradnje ili stanovanja prije uspostave prava na zadružnim stambenim ili drugim zgradama – primi prije isporuke robe ili usluga, obveza obrađuna poreza nastaje po primitku plaćanja i na primljeni iznos, ne dovodeći u pitanje stavak 5. točku 4.”

12. Članak 119. tog zakona predviđa:

„1) Poreznu osnovicu kod turističkih usluga čini marža umanjena za dugovani porez, ne dovodeći u pitanje stavak 5.

2) ‚Marža‘ iz stavka 1. znači razlika između iznosa koji plaća primatelj usluge i stvarnog troška koji poreznom obvezniku nastane zbog kupnje robe i usluga od drugih poreznih obveznika u izravnu korist putnika; ‚usluge u izravnu korist putnika‘ znače usluge koje su dio pruženih turističkih usluga, osobito prijevoz, smještaj, prehrana i osiguranje.”

13. Sud koji je uputio zahtjev navodi da odredbe nacionalnog prava koje se temelje na članku 66. Direktive o PDV-u u Poljskoj više nisu na snazi od 1. siječnja 2014., pri čemu su te odredbe

određivale dan nastanka obveze obračuna tog poreza u pogledu predujmova uplaćenih za turističke usluge koje isporučuje putnička agencija.

Glavni postupak i prethodna pitanja

14 Na društvo Skarpa se kao putničku agenciju primjenjuje posebni sustav za putničke agencije predviđen člankom 119. Zakona o PDV-u. Smatrajući da trenutak nastanka obveze obračuna PDV-a na predujmove koje prime putničke agencije ne proizlazi jasno iz tog propisa, ono je ministru podnijelo zahtjev za izdavanje poreznog mišljenja.

15 Ministar je u svojem poreznom mišljenju precizirao da obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku plaćanja predujma. Prema mišljenju ministra, da bi se odredila marža koju ostvaruje putnička agencija, a koja predstavlja poreznu osnovicu PDV-a, društvo Skarpa moglo bi od svoje bruto marže odbiti procijenjeni iznos troškova koje će morati snositi vezano uz dotičnu uslugu te potom eventualno izvršiti potrebne ispravke nakon što bude u mogućnosti odrediti konačan iznos tih stvarnih troškova.

16 Društvo Skarpa je, smatrajući da obveza obračuna PDV-a na njegove usluge može nastati tek u trenutku kad mu bude moguće odrediti konačnu maržu, to porezno mišljenje pobijalo pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Vojvodski upravni sud u Krakovu, Poljska).

17 Presudom od 25. studenoga 2014. taj je sud poništio navedeno mišljenje s obrazloženjem da, s obzirom na to da članak 119. stavak 2. Zakona o PDV-u ne spominje stvarne troškove pružatelja usluge, obveza obračuna PDV-a nastaje tek u trenutku kad je stvarna marža konačno utvrđena. Smatrao je da procjena porezne osnovice nije predviđena u slučaju predujma za pružanje turističkih usluga putničke agencije. Taj je sud također smatrao da do ispravka porezne prijave može doći samo u iznimnim slučajevima i da to ne može biti pravilo.

18 Ministar se protiv te presude žalio pred sudom koji je uputio zahtjev, Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), tvrdeći da, osim slučajeva spomenutih u Zakonu o PDV-u, svi predujmovi podliježu porezu od trenutka kad su primljeni. Priznaje da se stvarni troškovi koje je porezni obveznik imao do trenutka kad je primio predujam mogu uzeti u obzir prilikom izračuna marže. Međutim, nemogućnost da se odredi stvarna marža u trenutku uplate predujma za plaćanje turističke usluge koju pruža putnička agencija ne može imati za posljedicu to da obveza obračuna PDV-a nastaje tek u trenutku kad ta marža može biti konačno određena.

19 Sud koji je uputio zahtjev pita se ima li posebno pravilo o utvrđivanju porezne osnovice za usluge koje pružaju putničke agencije, predviđeno člankom 308. Direktive o PDV-u, utjecaj na trenutak kad nastaje obveza obračuna PDV-a na te usluge. Budući da će stvarni troškovi putničke agencije biti poznati tek nakon pružanja turističke usluge u korist kupca, sud koji je uputio zahtjev smatra da članak 65. te direktive nije moguće primijeniti u slučaju koji je uređen člankom 308. te direktive. No taj sud priznaje da Direktiva o PDV-u ipak tako ne određuje i da je takav pristup moguće izvući samo iz općeg okvira te direktive.

20 Nadalje, budući da prema članku 65. Direktive o PDV-u obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku kad je putnička agencija primila predujam, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li taj porez obračunati na primljeni iznos ili treba uzeti u obzir posebnu metodu određivanja porezne osnovice iz članka 308. te direktive. U tom pogledu navodi da bi, s jedne strane, oporezivanje cjelokupnog iznosa predujma moglo rezultirati vrlo velikim troškovima za putničke agencije, bilo to i privremeno, ali da, s druge strane, omogućavanje putničkoj agenciji da prilikom utvrđivanja porezne osnovice za konkretnu uslugu u trenutku plaćanja predujma od strane kupca uzme u obzir cijenu usluga koja još nije plaćena ne bi bilo u skladu s posebnim sustavom za putničke agencije.

21 U tim je okolnostima Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. Treba li odredbe Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da obveza obračuna poreza za predujmove koje porezni obveznik primi za pružene turističke usluge, koje se oporezuju u okviru posebnog sustava za putničke agencije predviđenog člancima 306. do 310. Direktive [o PDV-u], nastaje u trenutku određenom u članku 65. te direktive?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, treba li članak 65. Direktive [o PDV-u] tumačiti na način da se u svrhu oporezivanja predujma koji porezni obveznik primi za pružanje turističkih usluga koje se oporezuju prema posebnom sustavu za putničke agencije predviđenom člancima 306. do 310. Direktive [o PDV-u], smanjuje za troškove spomenute u članku 308. te direktive koji su poreznom obvezniku stvarno nastali do trenutka primitka predujma?”

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

22 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u bitnome pita treba li članke 65. i 306. do 310. Direktive o PDV-u tumačiti na način da, kad putnička agencija, na koju se primjenjuje posebni sustav iz navedenih članaka 306. do 310., primi predujam za plaćanje turističkih usluga koje ona pruža putniku, obveza obračuna PDV-a nastaje od primitka tog predujma sukladno navedenom članku 65.

23 Društvo Skarpa tvrdi da putnička agencija prilikom određivanja relevantne porezne osnovice, sukladno članku 308. te direktive, mora izračunati svoju stvarnu maržu, što pak nije moguće ako se ne znaju stvarni troškovi koje će ono prethodno imati zbog nabave roba i usluga od drugih poreznih obveznika. Stoga smatra da obveza obračuna poreza nastaje tek u trenutku kad su poznati svi stvarni troškovi putničke agencije i kad je ostvarena marža konačna. Tvrdi da članak 65. te direktive stoga u tom slučaju nije moguće primijeniti.

24 Treba reći da posebni sustav PDV-a za putničke agencije, uveden 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 (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, t. 16.).

25 Prema članku 306. te direktive, države članice primjenjuju navedeni sustav na transakcije putničkih agencija kad te agencije s putnicima ne posluju kao posrednici, već u svoje ime i kad u organiziranju putovanja koriste isporuke dobara ili usluga drugih poreznih obveznika.

26 Za transakcije putničkih agencija koje se provode sukladno navedenom članku 306. zakonodavac Unije je u člancima 307. do 310. Direktive o PDV-u predvidio specifične odredbe o

mjestu oporezivanja, izražunu porezne osnovice i mogućnosti odbitka tog poreza.

27 Sud je već smatrao da se kao iznimka od općeg sustava iz Direktive o PDV-u taj posebni sustav treba primjenjivati samo u mjeri u kojoj je to potrebno za postizanje njezina cilja (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

28 Prema sudskoj praksi Suda, osnovni cilj pravila vezanih za taj posebni sustav 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 jer bi primjena općih pravnih pravila o mjestu oporezivanja, poreznoj osnovici i odbitku pretporeza, zbog brojnosti i lokacije isporučenih usluga, dovela do praktičnih poteškoća za te poduzetnike, koje bi mogle predstavljati prepreku za obavljanje njihove djelatnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, t. 19. i navedenu sudsku praksu).

29 Slijedi da posebni sustav PDV-a za putničke agencije sam po sebi ne čini samostalan i iscrpan porezni sustav, već sadržava samo odredbe o izuzecima od određenih pravila općeg sustava PDV-a, pa se prema tome druga pravila tog općeg sustava primjenjuju na transakcije putničkih agencija koje podliježu PDV-u.

30 Dakle, sve odredbe općeg sustava PDV-a moguće je primijeniti na transakcije obuhvaćene posebnim sustavom za putničke agencije, osim onih koje uređuju mjesto oporezivanja, izražun porezne osnovice i mogućnost odbitka tog poreza.

31 Prema tome, pravila o oporezivom događaju i obvezi obračunavanja PDV-a na isporuke robe i obavljene usluge, navedena osobito u člancima 63. i 65. Direktive o PDV-u, i dalje se primjenjuju na transakcije obuhvaćene posebnim sustavom za putničke agencije.

32 U skladu s člankom 63. te direktive, oporezivi događaj i obveza obračuna PDV-a nastaju u trenutku isporuke robe ili usluge.

33 Međutim, članak 65. Direktive o PDV-u određuje da, kada se izvršava plaćanje predujma prije isporuke robe ili usluga, obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka predujma i na primljeni iznos. Taj je članak izuzetak od pravila iz članka 63. te direktive, pa ga samim time treba usko tumačiti (vidjeti u tom smislu presudu od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 35. i navedenu sudsku praksu).

34 Prema tome, da bi se porez u tim okolnostima mogao obračunati, potrebno je da svi elementi koji se odnose na oporezivi događaj odnosno budući činidbu budu prethodno poznati i stoga osobito da usluge budu precizno određene u trenutku uplate predujma (presuda od 13. ožujka 2014., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 36. i navedena sudska praksa).

35 U konkretnom slučaju, sud koji je uputio zahtjev navodi da u trenutku kad putnička agencija, kao što je Skarpa, primi predujam, taj se predujam može povezati s uslugom koju obavlja ta agencija, primjerice putovanjem određenog dana odnosno u određenu zemlju. Očito je stoga da se, podložno provjeri koju taj sud mora provesti, predujam odnosi na jasno određenu uslugu, tako da obveza obračuna PDV-a nastaje u trenutku primitka tog predujma sukladno članku 65. Direktive o PDV-u.

36 U tim okolnostima na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 65. i 306. do 310. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da kad putnička agencija, na koju se primjenjuje posebni sustav iz navedenih članaka 306. do 310., primi predujam za plaćanje turističkih usluga koje će pružiti putniku, obveza obračuna PDV-a nastaje od primitka tog predujma sukladno navedenom članku

65., pod uvjetom da su u tom trenutku turisti?ke usluge koje treba pružiti jasno navedene.

Drugo pitanje

37 Drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev traži pojašnjenja o na?inu na koji treba oporezovati predujam koji primi putni?ka agencija.

38 Prema ?lanku 308. Direktive o PDV-u, kada je rije? o jedinstvenoj usluzi koju isporu?uju putni?ke agencije, poreznom osnovicom smatra se marža agencije, to jest razlika izme?u ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji pla?a putnik i stvarnog troška te agencije zbog isporuka dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist.

39 Kao što se podsje?a u to?kama 26. i 28. ove presude, to pravilo odre?uje poreznu osnovicu PDV-a u slu?aju kad putni?ke agencije nabavljaju robu i usluge od drugih poreznih obveznika te je dio posebnih odredbi koje je zakonodavac Unije predvidio kako bi uzele u obzir specifi?nosti djelatnosti putni?kih agencija i kako bi se izbjegle poteško?e koje mogu predstavljati prepreku za obavljanje njihove djelatnosti.

40 Slijedi da tuma?enje odredbi Direktive o PDV-u ne smije imati za posljedicu fakti?no onemogu?avanje to?nog izra?una porezne osnovice, konkretno predvi?ene u njezinu ?lanku 308., koji pretpostavlja da putni?ka agencija može od ukupne cijene, bez PDV-a, koju pla?a putnik, odbiti sve stvarne troškove koje je imala zbog isporuka roba i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist.

41 Me?utim, u slu?aju kad predujam koji je kupac uplatio odgovara ukupnoj cijeni ili zna?ajnom dijelu ukupne cijene turisti?ke usluge i kad u trenutku uplate tog predujma agencija još nije imala nikakav stvarni trošak ili samo ograni?eni dio pojedina?nog ukupnog troška te usluge, uzimanje u obzir samo stvarnog troška koji je agencija imala u trenutku te uplate može joj u odre?enim slu?ajevima onemogu?iti da taj trošak u cijelosti ili djelomi?no odbije od ukupne cijene, bez PDV-a, navedene usluge te samim time može iskriviti na?in izra?una porezne osnovice kako je utvr?en u ?lanku 308. Direktive o PDV-u.

42 Nadalje, putni?ka agencija možda ne?e biti u mogu?nosti odrediti stvaran trošak konkretne turisti?ke usluge putnika u trenutku kad taj putnik upla?uje s njom povezan predujam.

43 Prema tome, u slu?ajevima poput onih spomenutih u prethodne dvije to?ke, marža agencije može se odrediti na temelju procjene ukupnog stvarnog troška koji ?e ona u kona?nici imati. Prilikom te procjene agencija mora po potrebi uzeti u obzir stvarne troškove koje je ve? imala u trenutku primitka predujma.

44 Kad se od ukupne cijene putovanja odbije procijenjeni ukupni stvarni trošak, putni?ka agencija dobiva svoju predvidivu maržu. Porezna osnovica PDV-a koji se pla?a prilikom primitka predujma dobiva se tako da se iznos tog predujma pomnoži s postotnim udjelom koji tako utvr?ena predvidiva marža ima u ukupnoj cijeni putovanja.

45 Kao što je to nezavisni odvjetnik naveo u to?ki 51. svojeg mišljenja, od putni?ke agencije koja postupa s ubi?ajenom pažnjom opravdano se može o?ekivati relativno detaljna procjena pojedina?nog ukupnog troška putovanja prilikom odre?ivanja ukupne cijene tog putovanja.

46 Tako procijenjeni projicirani troškovi moraju se odnositi na konkretnu turisti?ku uslugu za koju je putni?ka agencija primila predujam jer se marža i porezna osnovica moraju odrediti upu?ivanjem na svaku pojedina?nu uslugu koju pruža agencija, to jest pojedina?no a ne sveukupno, uzimaju?i u obzir skupine ili niz usluga pruženih u odre?enom razdoblju (vidjeti u tom

smislu presudu od 8. veljače 2018., Komisija/Njemačka, C-380/16, neobjavljeni, EU:C:2018:76, t. 89., 91. i 92.).

47 To rješenje ne utječe na činjenicu da tim putnička agencija bude znala konačni stvarni pojedinačni trošak putovanja, taj će se trošak morati uzeti u obzir kod određivanja PDV-a sukladno članku 308. Direktive o PDV-u, uz eventualni ispravak prijave PDV-a izvršenih prilikom primitka predujma.

48 Slijedom navedenog, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 308. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da marža putničke agencije, a slijedom toga i njezina porezna osnovica, odgovara razlici između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška koji putnička agencija unaprijed ima zbog isporuke robe i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako putnik od tih transakcija ima izravnu korist. Ako iznos predujma odgovara ukupnoj cijeni ili značajnom dijelu ukupne cijene turističke usluge i ako agencija još nije imala nikakav stvarni trošak ili samo ograničeni dio pojedinačnog ukupnog troška te usluge, ili pak ako pojedinačni stvarni trošak putovanja koji ima agencija ne može biti određen u trenutku plaćanja predujma, marža se može odrediti na temelju procjene ukupnoga stvarnog troška koji će ona u konačnici imati. Pri takvoj procjeni agencija mora po potrebi uzeti u obzir stvarne troškove koje je već imala kod primitka predujma. Prilikom izračuna marže, ukupni procijenjeni stvarni trošak oduzima se od ukupne cijene putovanja, a porezna osnovica PDV-a koji se plaća prilikom primitka predujma dobiva se tako da se iznos tog predujma pomnoži s postotnim udjelom koji tako utvrđena predvidiva marža ima u ukupnoj cijeni putovanja.

Troškovi

49 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članke 65. i 306. do 310. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2010/45/EU od 13. srpnja 2010., treba tumačiti na način da kad putnička agencija, na koju se primjenjuje posebni sustav iz navedenih članaka 306. do 310., primi predujam za plaćanje turističkih usluga koje će pružiti putniku, obveza obračuna poreza na dodanu vrijednost (PDV) nastaje od primitka tog predujma sukladno navedenom članku 65., pod uvjetom da su u tom trenutku turističke usluge koje treba pružiti jasno navedene.

2. Članak 308. Direktive 2006/112, kako je izmijenjena Direktivom 2010/45, treba tumačiti na način da marža putničke agencije, a slijedom toga i njezina porezna osnovica, odgovara razlici između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška koji putnička agencija unaprijed ima zbog isporuke robe i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako putnik od tih transakcija ima izravnu korist. Ako iznos predujma odgovara ukupnoj cijeni ili značajnom dijelu ukupne cijene turističke usluge i ako agencija još nije imala nikakav stvarni trošak ili samo ograničeni dio pojedinačnog ukupnog troška te usluge, ili pak ako pojedinačni stvarni trošak putovanja koji ima agencija ne može biti određen u trenutku plaćanja predujma, marža se može odrediti na temelju procjene ukupnoga stvarnog troška koji će ona u konačnici imati. Pri takvoj procjeni agencija mora po potrebi uzeti u obzir stvarne troškove koje je već imala kod primitka predujma. Prilikom izračuna marže, ukupni procijenjeni stvarni trošak oduzima se od ukupne cijene putovanja, a porezna osnovica PDV-a koji se plaća prilikom primitka predujma dobiva se tako da se iznos tog predujma pomnoži s postotnim udjelom koji tako utvrđena predvidiva marža ima

u ukupnoj cijeni putovanja.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski