



Bruselj, 6.5.2020
COM(2020) 168 final

SPOROČILO KOMISIJE SVETU

v skladu s členom 395 Direktive Sveta 2006/112/ES

1. OZADJE

V skladu s členom 395 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost¹ (v nadaljnjem besedilu: direktiva o DDV) lahko Svet na predlog Komisije soglasno dovoli kateri koli državi članici, da uvede posebne ukrepe, ki odstopajo od določb te direktive, za poenostavitev postopka obračunavanja davka ali za preprečevanje nekaterih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom. Ker ta postopek določa odstopanje od splošnih načel DDV v skladu s stalno sodno prakso Sodišča Evropske unije (v nadaljnjem besedilu: Sodišče), bi morala biti takšna odstopanja sorazmerna in omejena po obsegu.

Danska je z dopisom, ki ga je Komisija evidentirala 10. februarja 2020, zahtevala dovoljenje za izvajanje ukrepa, ki odstopa od člena 308 direktive o DDV. V skladu s členom 395(2) direktive o DDV je Komisija z dopisom z dne 10. marca 2020 obvestila druge države članice o zahtevi Danske. Z dopisom z dne 11. marca 2020 je nato uradno obvestila Dansko, da ima vse informacije, potrebne za presojo zahteve.

V skladu s členom 308 direktive o DDV je davčna osnova po posebni ureditvi za potovalne agente praviloma 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 opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika. Namen odstopanja, ki ga je zahtevala Danska, je predpisati pravilo, ki določa stroške prevoza potnikov, ki jih je treba upoštevati pri izračunu profitne marže potovalne agencije, kadar so v verigo poslov vključene osebe, ki so tesno povezane. Ti stroški bi bili plačilo, ki ga prejme zadnja družba v verigi, ki ni tesno povezana s potovalno agencijo.

2. UREDITEV ZA POTOVALNE AGENTE

Ta posebna ureditev DDV, ki je določena v členih 306 do 310 direktive o DDV, je bila uvedena zaradi posebne narave te panoge. Storitve, ki jih ponujajo potovalne agencije, običajno obsegajo paket storitev, zlasti prevoz in nastanitev, ki jih zagotavljajo tretje osebe. Potovalne agencije nato te pakete v svojem imenu prodajo svojim strankam. V teh okoliščinah je zaradi zapletenosti in lokacije, kjer se opravljajo storitve, zlasti težko uporabljati običajna pravila v zvezi s krajem obdavčitve, davčno osnovo in odbitkom vstopnega davka.

V skladu s členom 307 direktive o DDV se vse transakcije, ki jih opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, štejejo za enotno storitev. Davčna osnova je profitna marža, ki jo potovalna agencija ustvari pri dobavi potovalnega paketa, zaradi česar potovalna agencija ni upravičena do odbitka vstopnega DDV. Kraj obdavčitve dobave potovalne agencije je kraj, kjer ima ta svoj sedež ali stalno poslovno enoto, iz katere

¹ UL L 347, 11.12.2006, str. 1.

opravlja enotno storitev, ali, če tega ni, kraj, kjer ima stalni naslov ali kjer običajno prebiva.

Posebna ureditev DDV ima dva cilja:

- (a) poenostaviti uporabo pravil EU o DDV za te dobave, zlasti zato, da se potovalni agenciji ni treba registrirati za namene DDV v vsaki od držav članic, kjer se opravljajo storitve, ki jih je pridobila;
- (b) zagotoviti, da prihodki iz DDV pripadejo državi članici, v kateri poteka končna potrošnja vsakega posameznega sestavnega dela enotne dobave, pri čemer gre DDV na storitve, ki se koristijo med potovanjem, kot so storitve hotelov, restavracij ali prevoza, državi članici, v kateri potnik prejme storitev, DDV na maržo potovalne agencije pa se vrne v državo članico, v kateri ima potovalna agencija sedež.

3. ZAHTEVEK

Danska na podlagi člena 395 direktive o DDV zahteva, da ji Svet na podlagi predloga Komisije dovoli uvesti posebni ukrep, ki odstopa od člena 308 direktive o DDV, in sicer glede določitve davčne osnove, ki naj se uporabi v okviru posebne ureditve za potovalne agente, kadar so osebe, ki sodelujejo v poslih, ki jih pridobijo potovalne agencije, tesno povezane. V takih primerih naj stroški prevoza potnikov, ki jih je treba upoštevati pri izračunu profitne marže potovalne agencije, ne bi bili plačilo tesno povezanemu davčnemu zavezancu, temveč plačilo, ki ga prejme zadnja družba v verigi poslov, ki ni tesno povezana s potovalno agencijo.

Danska trdi, da je uvedba ukrepa odstopanja potrebna za boj proti goljufijam, ki se pojavljajo v sektorju potovalnih agencij. Več potovalnih agencij je plačilo DDV zmanjšalo tako, da je ustanovilo podružnice, ki kupijo letalske vozovnice od letalskih družb, potem pa se te vozovnice potovalnim agencijam prodajo po umetno visoki ceni. Posledica je manjši dobiček potovalne agencije in s tem manjša davčna osnova. Po drugi strani dobi podružnica nenavadno visoko profitno maržo. Nakup in prodaja mednarodnih letalskih vozovnic pa na Danskem spadata med prevoz potnikov, za katerega velja ničelna davčna stopnja. Zato podružnici ni treba prijaviti ali plačati DDV na ta nakup in prodajo.

Danska davčna uprava ocenjuje, da se je izguba DDV zaradi te prakse med letoma 2014 in 2017 povečala s 3,5 milijona DKK na 25,0 milijona DKK. Ta izguba se bo v prihodnjih letih zelo verjetno še povečala. Poleg tega ta zloraba daje konkurenčno prednost tistim potovalnim agencijam, ki jo že uporabljajo, kar druge potovalne agencije sili k enakim zlorabam, da bi ostale konkurenčne.

Danska bi z določitvijo, da se za izračun marže potovalne agencije uporabi plačilo, ki ga prejme zadnja družba v verigi poslov, ki ni tesno povezana s potovalno agencijo, zajezila to zlorabo v sektorju potovalnih agencij.

4. STALIŠČE KOMISIJE

Ko Komisija prejme zahteve v skladu s členom 395 direktive o DDV, jih preuči z vidika zagotavljanja izpolnjevanja osnovnih pogojev za odobritev odstopanja, tj. da predlagani posebni ukrep poenostavlja postopke za davčne zavezance in/ali davčno upravo oziroma da predlog preprečuje nekatere vrste davčnih utaj ali izogibanja davkom. V tem okviru vedno pristopa restriktivno in previdno, da bi zagotovila, da odstopanja ne ogrozijo delovanja splošnega sistema DDV ter da so omejena v obsegu, potrebna in sorazmerna.

Vsako odstopanje od pravil, ki so določena v ureditvi za potovalne agente, je lahko tako le zadnja možnost in ukrep v sili ter mora zagotavljati jamstva glede nujnosti in izredne narave odobrenega odstopanja.

Iz zahteve je razvidno, da je cilj ukrepa boj proti zlorabam v obliki znižanja marže, ki se uporablja kot davčna osnova za transakcije, zajete s posebno ureditvijo za potovalne agente. Do tega znižanja pride, ker za dobavo mednarodnih letalskih vozovnic na Danskem velja ničelna davčna stopnja, zato se za te dobave DDV ne prijavi in ne plača. Povedano drugače, take dobave na Danskem ne bi bile zajete s posebno ureditvijo za potovalne agente. Službe Komisije se ne strinjajo z oceno, da take dobave ne bi bile zajete s posebno ureditvijo za potovalne agente in bi bile zato lahko upravičene do oprostitve, ki se uporablja za prevoz potnikov.

Sodišče je v zadevi Madgett in Baldwin² navedlo, da so temeljni razlogi posebne ureditve, ki velja za potovalne agente in za organizatorje potovanj, enako veljavni ob domnevi, da gospodarski subjekt ni potovalni agent ali organizator potovanj v smislu, ki ga imata na splošno ta izraza, vendar opravlja enake posle v okviru druge dejavnosti, kakršna je hotelirska. Dejansko bi bila posledica razlage, ki pridržuje uporabo člena 26 Šeste direktive o DDV (zdaj členi od 306 do 310 direktive o DDV) samo gospodarskim subjektom, ki so potovalne agencije ali organizatorji potovanj v smislu, ki ga na splošno imata ta izraza, to, da bi za enake storitve veljale drugačne določbe glede na formalno lastnost gospodarskega subjekta

Poleg tega je Sodišče v zadevi Alpenchalets Resorts³ razsodilo, da to, da potovalna agencija zgolj daje na razpolago počitniški objekt, ki ga je najela pri drugih davčnih zavezancih, ali daje tak počitniški 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 agente.

Opozoriti je treba, da je Sodišče v zadevah Komisija proti Španiji⁴ in Komisija proti Nemčiji⁵ navedlo, da se posebna ureditev ne uporablja le za storitve, ki se neposredno

² Sodba z dne 22. oktobra 1998 v zadevi C-94/97, Madgett in Baldwin, EU:C:1998:496.

³ Sodba z dne 19. decembra 2018 v zadevi C-522/17, Alpenchalets Resorts, EU:C:2018:1032.

⁴ Sodba z dne 26. septembra 2013 v zadevi C-189/11, Komisija proti Španiji, EU:C:2013:587.

zagotavljajo potniku, temveč tudi za storitve, opravljene za katero koli stranko, vključno s transakcijami med podjetji.

Tako je že zgolj dobava letalskih vozovnic, ki jo opravi potovalna agencija ali organizator potovanj, zajeta s posebno ureditvijo za potovalne agente. Kadar tako transakcijo opravi davčni zavezanec, ki ni potovalna agencija ali organizator potovanj, kot velja za podružnico potovalne agencije, bo tudi ta transakcija zajeta s posebno ureditvijo za potovalne agente. To, da stranka ni potnik, ne izključuje uporabe posebne ureditve.

Sodišče je v zadevi Alpenchalets Resorts navedlo tudi, da se transakcije, ki jih opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, z davčnega vidika obravnavajo kot enotna storitev potovalne agencije potniku. Iz tega izhaja, da ker storitev zagotavljanja počitniških namestitev spada v okvir posebne ureditve za potovalne agente, se ta storitev z davčnega vidika ne obravnava po pravilih, ki se uporabljajo za zagotavljanje počitniških nastanitev, ampak se uporabi posebna ureditev, ki jo direktiva o DDV določa za opravljanje enotnih storitev potovalne agencije.

Zato dobave letalskih vozovnic s strani podružnice ni mogoče šteti za prevoz potnikov, za katerega velja ničelna davčna stopnja, saj je že zajeta z ureditvijo za potovalne agente. Navedena dobava bo obdavčena v skladu z navedeno ureditvijo, kar pomeni uporabo splošne stopnje in določitev davčne osnove v skladu s členom 308 direktive o DDV.

Ob upoštevanju navedenega je Komisija sklenila, da odstopanja, ki omogoča, da davčno osnovo v okviru ureditve za potovalne agente izračuna potovalna agencija, pri čemer svoje stroške izračuna na podlagi plačila, ki ga prejme zadnja družba v verigi poslov, ki ni tesno povezana s potovalno agencijo, ni mogoče šteti za ustrezen rešitev za boj proti zlorabam, ki se pojavljajo v tem sektorju.

Namesto tega bi morala Danska zagotoviti, da se določbe ureditve za potovalne agente uporabljajo tudi za transakcije, ki jih opravljajo podružnice, ki delujejo kot posredniki.

Komisija na splošno opozarja, da trenutno ocenjuje uporabo in izvajanje posebne ureditve za potovalne agente v državah članicah⁶. Spletno javno posvetovanje bo organom držav članic, podjetjem in širši javnosti omogočilo, da prispevajo k tej oceni.

5. ZAKLJUČEK

Na podlagi navedenega Komisija nasprotuje zahtevi Danske.

⁵ Sodba z dne 8. februarja 2018, C-380/16, Komisija proti Nemčiji, EU:C:2018:76.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>