Сборник съдебна практика

ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА СЪДА (шести състав)

1 март 2012 година *

„Член 104, параграф 3, първа алинея от Процедурния правилник — Директива за ДДС — Специален режим на облагане на туристическите агенти — Доставяне на туристическите агенти единствено на услуга за автобусен превоз“

По дело C-220/11

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Nejvyšší správní soud (Чешка република) с акт от 28 април 2011 г., постъпил в Съда на 11 май 2011 г., в рамките на производство по дело

Star Coaches s. r. o.

срещу

Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu,

СЪДЪТ (шести състав),

състоящ се от: г-н U. Lõhmus, председател на състав, г-н Ал. Арабаджиев и г-н C. G. Fernlund (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,

секретар: г-н A. Calot Escobar,

след като Съдът реши, че следва да се произнесе с мотивирано определение на основание член 104, параграф 3, първа алинея от своя процедурен правилник,

след изслушване на генералния адвокат

постанови настоящото

Определение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 306 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

* Език на производството: чешки.

2 Запитването е отправено в рамките на спор между дружество Star Coaches s. r. o. (наричано по-нататък „Star Coaches“) и Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (данъчна дирекция, община Прага (Чешка република) във връзка с акт за установяване на задължения за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), издаден на посоченото дружество за януари 2008 г.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Съгласно член 306 от Директивата за ДДС, който се намира в дял XII, глава 3 от нея и е озаглавен „Специален режим за туристически агенти“:

„1. Държавите членки прилагат специален режим за ДДС в съответствие с настоящата глава, по отношение на сделките, извършвани от туристически агенти, които работят с клиенти от свое собствено име и при предоставянето на туристически услуги използват доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица.

Този специален режим не се прилага по отношение на туристически агенти, когато те действат само като посредници и за които се прилага […] член 79, първа алинея, буква в) за целите на изчисляването на данъчната основа.

2. За целите на настоящата глава туроператорите се считат за туристически агенти“.

4 Член 307 от същата директива гласи:

„Сделките, извършвани в съответствие с условията, предвидени в член 306, от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за единична услуга, предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице.

Единичната услуга е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил дейността си, или има постоянен обект, от който туристическият агент е извършил доставката на услуги“.

5 Член 308 от споменатата директива предвижда:

„Данъчната основа и цената без ДДС по смисъла на член 226, точка 8 по отношение на единичната услуга, предоставена от туристическия агент, е надбавката на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума без ДДС, която трябва да бъде платена от пътуващото лице, и фактическите разходи за туристическия агент за доставките на стоки или услуги, доставени от други данъчнозадължени лица, когато тези сделки са за пряко ползване от пътуващото лице“.

6 Съгласно член 310 от Директивата за ДДС:

„ДДС, начисляван[…] на туристическия агент от други данъчнозадължени лица по отношение на сделки, които се разглеждат в член 307 и които са за пряко ползване от пътуващото лице, не подлежи на приспадане или възстановяване в никоя държава членка“.

Чешко право

7 Озаглавеният „Специален режим за туристически услуги“ член 89 от Закон № 235/2004 за данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), в редакцията му в сила през 2008 г., има следното съдържание:

„1) Спрямо доставчика на туристически услуги, който при предоставянето на туристическа услуга на клиентите действа от свое име, се прилага специален режим.

2) По смисъла на този закон:

a) „доставчик на туристически услуги“ е платецът на данъка, който предоставя туристическа услуга на клиента;

b) „клиент“ е лицето, на което е предоставена туристическата услуга;

c) „туристическа услуга“ е доставката на клиента на услуга, при която са съчетани туристически услуги и евентуално стоки, когато отделните туристически услуги и стоки са закупени от други данъчнозадължени лица; при доставката на туристическа услуга се смята, че се извършва една доставка на услуга, дори ако за осъществяването на туристическата услуга се използват няколко туристически услуги и евентуално стоки, закупени от други данъчнозадължени лица; доставката на клиента на услуга, която включва само една закупена пътническа услуга, услуга по настаняване или превоз, също се смята за туристическа услуга“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8 Star Coaches извършва пътнически автобусен превоз в Чешката република и между държавите членки. То осигурява превоза или със собствени автобуси, или чрез подизпълнители — транспортни дружества, чиито сделки се облагат с ДДС. Клиентите му са основно туристически агенти, установени в Чешката република или в други държави членки. Спрямо клиентите си Star Coaches във всички случаи действа от свое име. Когато това дружество използва подизпълнител, то изготвя за клиентите си фактура, в която е упоменат ДДС, и иска надвнесеният данък да му бъде възстановен по общия режим на ДДС.

9 Star Coaches неднократно приспада ДДС в твърде висок размер. Във връзка с това според Finanční úřad pro Prahu 5 (данъчно бюро, Прага 5) посоченото дружество извършва туристически услуги и е трябвало да приложи не общия режим на ДДС, а специалния режим за туристическите агенти, предвиден в член 89 от Закона за ДДС. На 25 юни 2008 г. Finanční úřad pro Prahu 5 издава акт за установяване на задължения за ДДС за януари 2008 г.

10 Star Coaches обжалва този акт по административен ред. След като с решение от 16 декември 2008 г. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu отхвърля жалбата, Star Coaches подава жалба по съдебен ред пред Městský soud v Praze, който я отхвърля с решение от 18 юни 2010 г. Тогава Star Coaches подава касационна жалба пред Nejvyšší správní soud.

11 Запитващата юрисдикция има съмнения относно приложимостта на специалния режим за туристическите агенти, предвиден в член 306 от Директивата за ДДС.

12 На първо място, тя отбелязва, че има разлика между текста на тази разпоредба на чешки език и член 89 от Закона за ДДС, който я транспонира в националното право. Докато цитираната разпоредба се отнася до услугите, предоставени на пътуващите лица, член 89 обхваща услугите, предоставени на клиентите на туристическия агент — термин, който включва в обхвата си не

само пътуващите, но и други лица. Запитващата юрисдикция обаче подчертава, че същевременно са налице разлики между текстовете на различните езици както на член 306 от Директивата за ДДС, така и на член 26 от Директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), която се прилага преди влизането в сила на Директивата за ДДС, доколкото на някои езици е използван терминът „клиент“, а на други — „пътуващо лице“. Запитващата юрисдикция освен това уточнява, че Европейската комисия е предявила иск за установяване на неизпълнение на задължения срещу няколко държави членки, включително Чешката република, за употребата на термина „клиент“, тъй като от гледна точка на Европейската комисия по този начин е визиран твърде широк кръг лица.

13 На второ място, запитващата юрисдикция иска да се установи — ако Съдът приеме, че член 306 от Директивата за ДДС се прилага и спрямо клиентите на туристическите агенти — дали дружество като Star Coaches трябва да се квалифицира като туристически агент по смисъла на тази норма. Запитващата юрисдикция счита, че случаят не е такъв, доколкото споменатото дружество извършва транспортни услуги, но не и други туристически услуги. Според нея от това следва, че настоящото дело трябва да се разграничава от делото, довело до постановяването на Решение от 12 ноември 1992 г. по дело Van Ginkel (C-163/91, Recueil, стр. I-5723), в което наред с услугата по настаняване съответното дружество предоставя услуги по информиране, консултиране и резервиране на жилище.

14 Тъй като счита, че тълкуването на член 306 от Директивата за ДДС е необходимо, за да се произнесе по спора, с който е сезиран, Nejvyšší správní soud решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Прилага ли се член 306 от [Директивата за ДДС] само за доставките, които туристически агенти са извършили на крайните потребители на туристическа услуга (пътуващи лица), или обхваща и доставките, които тези агенти са извършили на други лица (клиенти)?

2) Трябва ли транспортното дружество, което предоставя единствено превоз на лица, извършвайки автобусен превоз за туристически агенции (а не пряко за пътуващите лица), и изобщо не предлага други услуги (по настаняване, информиране, консултиране и пр.), да се разглежда като туристически агент по смисъла на член 306 от [Директивата за ДДС]?“.

По преюдициалните въпроси

15 С първия си въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да установи материалния обхват на специалния режим по ДДС, предвиден в членове 306—310 от Директивата за ДДС, а с втория си въпрос — персоналния обхват на този режим.

16 Най-напред следва да се отговори на втория въпрос, като се провери дали посоченият специален режим се прилага спрямо дружество като Star Coaches, преди да бъде разгледан, на второ място и ако е необходимо, първият въпрос за материалния обхват на този режим.

По втория въпрос

17 Съгласно член 104, параграф 3, първа алинея от Процедурния правилник, когато отговорът на преюдициален въпрос се налага недвусмислено от съдебната практика, Съдът, след изслушване на генералния адвокат, може по всяко време да се произнесе с мотивирано определение, с което препраща към съществуващата съдебна практика.

18 Според Съда случаят по настоящото дело е такъв. Всъщност отговорът на втория въпрос на запитващата юрисдикция се налага недвусмислено от съдебната практика по член 26 от Шеста директива — норма, чийто текст е възпроизведен в член 306 от Директивата за ДДС. Ето защо съдебната практика относно понятието за туристически агент по смисъла на член 26 важи и за същото понятие по смисъла на член 306 от Директивата за ДДС.

19 Трябва да се напомни, че според постоянната практика на Съда целта на въведения с член 26 от Шеста директива специален режим на ДДС е да се адаптират правните норми, приложими за особеностите на дейността на туристическите агенти и туроператорите. Услугите, предоставяни от тези стопански субекти, се характеризират с това, че най-често се състоят от няколко услуги, по-специално транспортни услуги и услуги по настаняване, извършвани отчасти извън и отчасти на територията на държавата членка, където стопанският субект има седалище или постоянен обект. Прилагането на общите разпоредби за мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения по получени доставки данък би довело, поради големия брой услуги и местата на извършените доставки, до практически трудности за тези стопански субекти, които биха затруднили извършването на тяхната дейност (вж. посочените по-горе Решение по дело Van Ginkel, точки 13—15, Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin, C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точка 18 и Решение от 19 юни 2003 г. по дело First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, стр. I-6289, точки 23 и 24).

20 Обстоятелството, че туристическият агент доставя на пътуващото лице само ваканционно жилище все пак не е достатъчно, за да се изключи тази доставка от приложното поле на член 26 от Шеста директива. Всъщност дори в този случай предлаганата от агента услуга може да не се свежда до единична услуга, тъй като наред с наемането на жилището е възможно да включва и услуги като информиране и консултиране, с които туристическият агент предлага широк избор от ваканционни предложения и възможности за резервиране на жилище (Решение по дело Van Ginkel, посочено по-горе, точка 24).

21 В допълнение, Съдът е постановил, че независимо от формалното качество на икономическия оператор, съображенията, на които се основава специалният режим на туристическите агенти и туроператорите, важат и когато този оператор не е туристически агент или туроператор в обичайния смисъл на думата, но в рамките на друга дейност извършва сделки, идентични на сделките, извършвани от последните (вж. Решение по дело Madgett и Baldwin, посочено по-горе, точки 20 и 21 и Решение от 13 октомври 2005 г. по дело ISt, C-200/04, Recueil, стр. I-8691, точка 22).

22 Ето защо не е изключена възможността специалният режим по член 306 от Директивата за ДДС да се прилага към услугите на дадено лице, което извършва пътнически автобусен превоз и когато не използва своите автобуси, прибягва до транспортните услуги на подизпълнители, задължени по ДДС. Обстоятелството, че тези услуги не включват предоставяне на жилище, не е достатъчно, за да ги изключи от приложното поле на цитираната разпоредба.

23 Съгласно подхода, възприет от Съда в посоченото по-горе Решение по дело Van Ginkel, обаче освен това е необходимо посочените услуги да не се свеждат до единична услуга и да включват, наред с превоза, и други услуги като информиране и консултиране във връзка с широк избор от ваканционни предложения и възможности за резервиране на автобусното пътуване. Съдът всъщност е постановил, че от Решение по дело Van Ginkel не може да се направи изводът, че всяка самостоятелна услуга, предоставена от туристически агент или туроператор, попада в предвиденията в член 26 от Шеста директива специален режим (Решение от 9 декември 2010 г. по дело Minerva Kulturreisen, C-31/10, Сборник, стр. I-12889, точка 19). Този извод се прилага по същия начин и за икономическия оператор, който не е нито туристически агент, нито туроператор в обичайния смисъл на думата.

24 По отношение на Star Coaches запитващата юрисдикция посочва, че то доставя на туристическите агенти единствено услуга за превоз. Тази юрисдикция изрично добавя, че споменатото дружество не доставя услуги като настаняване, екскурзоводни услуги или консултиране.

25 Следователно доставяните от Star Coaches услуги изобщо не съвпадат с услугите, предлагани от туристическите агенти или от туроператорите.

26 Ето защо на втория въпрос трябва да се отговори, че транспортното дружество, което осигурява единствено превоза на лица, доставяйки на туристическите агенти автобусен превоз, и не доставя други услуги като настаняване, екскурзоводни услуги или консултиране, не извършва сделки, които попадат в обхвата на специалния режим за туристическите агенти, предвиден в член 306 от Директивата за ДДС.

По първия въпрос

27 С оглед на отговора на Съда на втория въпрос, не е необходимо да се дава отговор на първия въпрос.

По съдебните разноски

28 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (шести състав) реши:

Транспортно дружество, което осигурява единствено превоза на лица, доставяйки на туристическите агенти автобусен превоз, и не доставя други услуги като настаняване, екскурзоводни услуги или консултиране, не извършва сделки, които попадат в обхвата на специалния режим за туристическите агенти, предвиден в член 306 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

Подписи