**1. KONTEKST**

U skladu s člankom 395. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost[[1]](#footnote-1) („Direktiva o PDV-u”) Vijeće, odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije, može odobriti bilo kojoj državi članici uvođenje posebnih mjera za odstupanje od odredbi te direktive kako bi se pojednostavnio postupak naplate PDV-a ili spriječili određeni oblici utaje ili izbjegavanja poreza. Budući da se tim postupkom predviđa odstupanje od općih načela PDV-a, u skladu s dosljednim odlukama Suda Europske unije takvo bi odstupanje trebala biti razmjerno, a područje njegove primjene ograničeno.

Dopisom koji je Komisija zaprimila 10. veljače 2020. Danska je zatražila odobrenje za primjenu mjere kojom se odstupa od članka 308. Direktive o PDV-u. U skladu s člankom 395. stavkom 2. Direktive o PDV-u Komisija je dopisom od 10. ožujka 2020. ostale države članice obavijestila o zahtjevu Danske. Komisija je dopisom od 11. ožujka 2020. obavijestila Dansku da raspolaže svim informacijama koje smatra potrebnima za razmatranje zahtjeva.

U pravilu, porezna osnovica u okviru posebne odredbe za putničke agente u skladu s člankom 308. Direktive o PDV-u jest marža putničkog agenta, odnosno, razlika između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška koji putnički agent snosi za isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist. Svrha odstupanja koje je zatražila Danska jest uvesti pravilo kojim se određuje trošak prijevoza putnika koji se mora uzeti u obzir pri izračunu marže putničkog agenta ako u lancu transakcija postoje stranke koje su usko povezane. Taj bi trošak bio plaćanje koje prima posljednje društvo u lancu koje nije usko povezano s putničkim agentom.

**2. ODREDBA ZA PUTNIČKE AGENTE**

Ta posebna odredba u području PDV-a iz članaka od 306. do 310. Direktive o PDV-u uvedena je zbog posebne prirode te djelatnosti. Usluge koje pružaju putnički agenti obično čine paket usluga, točnije usluga prijevoza i smještaja koje pružaju treće strane. Te pakete putnički agenti prodaju svojim klijentima pod svojim imenom. U takvim je okolnostima zbog složenosti i lokacije pruženih usluga posebno teško primijeniti uobičajena pravila o mjestu oporezivanja, poreznoj osnovici i odbitku pretporeza.

U skladu s člankom 307. Direktive o PDV-u sve transakcije koje obavlja putnički agent s obzirom na putovanje smatraju se jedinstvenom uslugom. Porezna osnovica je marža koju je putnički agent ostvario za pružanje paketa putovanja pa stoga putnički agent nema pravo na odbitak pretporeza. Mjesto oporezivanja pružanja usluge putničkog agenta je mjesto sjedišta poslovanja ili stalne poslovne jedinice iz koje pruža jedinstvenu uslugu ili, ako to nije slučaj, mjesto gdje ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.

Posebna odredba o PDV-u ima dva cilja:

(a) pojednostavniti primjenu pravila EU-a o PDV-u za te isporuke, a posebno kako se putnički agent ne bi morao prijaviti u sustav PDV-a u svakoj državi članici u kojoj se pružaju usluge koje je pribavio putnički agent;

(b) osigurati da prihodi od PDV-a idu u korist države članice u kojoj se ostvaruje konačna potrošnja svake pojedinačne sastavnice jedinstvenog pružanja usluge, a prihodi od PDV-a na usluge koje se ostvaruju tijekom putovanja, kao što su usluge hotela, restorana ili prijevoza, idu u korist države članice u kojoj putnik prima uslugu te da se PDV na maržu putničkog agenta vraća u državu članicu u kojoj putnički agent ima poslovni nastan.

**3. ZAHTJEV**

Danska je na temelju članka 395. Direktive o PDV-u uputila zahtjev da Vijeće, odlučujući na prijedlog Komisije, odobri primjenu posebne mjere odstupanja od članka 308. Direktive o PDV-u u pogledu određivanja porezne osnovice na temelju posebne odredbe za putničke agente ako je on usko povezan sa strankama koje su uključene u transakcije koje je taj putnički agent pribavio. U tim slučajevima trošak prijevoza putnika koji se mora uzeti u obzir pri izračunu marže putničkog agenta ne bi bio plaćanje poreznom obvezniku koji je usko povezan s tim putničkim agentom, nego plaćanje koje je primilo posljednje društvo u lancu transakcija koje nije usko povezano s putničkim agentom.

Danska tvrdi da je uvođenje mjere odstupanja nužno za borbu protiv prijevara u sektoru putničkih agenata. Nekoliko putničkih agenata smanjilo je svoje obveze u pogledu PDV-a osnivanjem društava kćeri koja kupuju zrakoplovne karte od zračnih prijevoznika, nakon čega te karte prodaju putničkom agentu za umjetno povećanu cijenu. Posljedica toga je smanjenje dobiti za putničkog agenta, a time i smanjenje porezne osnovice. U zamjenu za te usluge društvo kći stječe neuobičajeno visoke marže. Međutim, kupnja i prodaja međunarodnih zrakoplovnih karata u Danskoj smatra se prijevozom putnika koji se oporezuje po nultoj stopi. Društvo kći stoga za te kupnje i prodaje ne prijavljuje PDV niti ga plaća.

Danska porezna agencija procjenjuje da se gubitak PDV-a zbog te prakse povećao s 3,5 milijuna DKK u 2014. na 25,0 milijuna DKK u 2017. Taj će se gubitak u sljedećim godinama vjerojatno dodatno povećati. Nadalje, tom zlouporabom ostvaruje se konkurentska prednost onih putničkih agenata koji je već upotrebljavaju, što prisiljava druge putničke agente da primijene isti način zlouporabe kako bi ostali konkurentni.

Uvođenjem odredbe kojom bi se plaćanje koje je primilo posljednje društvo u lancu transakcija koje nije usko povezano s putničkim agentom smatralo troškovima koji se primjenjuju za izračun marže putničkog agenta, Danska bi smanjila tu zlouporabu koja se odvija u sektoru putničkih agenata.

**4. STAJALIŠTE KOMISIJE**

Kad Komisija zaprimi zahtjeve na temelju članka 395. Direktive o PDV-u, ona ih pregledava kako bi se osiguralo da su ispunjeni osnovni uvjeti za odobrenje odstupanja, tj. procjenjuje se hoće li se predloženom posebnom mjerom pojednostavniti postupci za poreznog obveznika i/ili poreznu upravu, odnosno hoće li se mjerom spriječiti određene vrste utaje i izbjegavanja poreza. U tom je smislu Komisija uvijek primjenjivala restriktivan i oprezan pristup kako bi osigurala da se odstupanjima ne ugrožava funkcioniranje općeg sustava PDV-a te da su ona neophodna i razmjerna, a područje njihove primjene ograničeno.

Stoga svako odstupanje od pravila utvrđenih odredbom za putničke agente može biti samo krajnje rješenje i hitna mjera, pri čemu se mora zajamčiti nužnost i iznimnost odobrenog odstupanja.

Iz zahtjeva proizlazi da je cilj mjere suzbijanje zlouporabe smanjenja marže koja služi kao porezna osnovica za transakcije obuhvaćene posebnom odredbom za putničke agente. Do tog smanjenja dolazi zbog činjenice da se isporuka međunarodnih zrakoplovnih karata u Danskoj oporezuje po nultoj stopi pa se PDV na te isporuke ne prijavljuje ni plaća. Drugim riječima, takve isporuke ne bi bile obuhvaćene posebnom odredbom za putničke agente u Danskoj. Službe Komisije ne slažu se s procjenom da takve isporuke ne bi bile obuhvaćene posebnom odredbom za putničke agente pa stoga ne bi mogle uživati izuzeće koje se primjenjuje na prijevoz putnika.

Sud Europske unije u predmetu *Madgett i Baldwin[[2]](#footnote-2)* utvrdio je da je obrazloženje za posebnu odredbu za putničke agente i organizatore turističkih putovanja jednako valjano ako trgovac nije putnički agent ili organizator putovanja u uobičajenom smislu tih pojmova, ali obavlja identične transakcije u okviru druge aktivnosti, kao što je primjerice slučaj s hotelijerima. Tumačenje članka 26. Šeste direktive o PDV-u (sada članci od 306. do 310. Direktive o PDV-u) na način da se odnosi samo na trgovce koji su putnički agenti ili organizatori putovanja u uobičajenom smislu tih pojmova značilo bi da su identične usluge obuhvaćene različitim odredbama ovisno o formalnoj klasifikaciji trgovca.

Nadalje, Sud EU-a je u predmetu *Alpenchalets Resorts[[3]](#footnote-3)* presudio da samo stavljanje na raspolaganje smještaja za odmor koji putnički agent unajmljuje od drugih poreznih obveznika ili takvo stavljanje na raspolaganje smještaja za odmor zajedno s dodatnim pomoćnim uslugama, neovisno o važnosti tih dodatnih usluga, čini jedinstvenu uslugu obuhvaćenu posebnom odredbom za putničke agente.

Potrebno je napomenuti da Sud Europske unije u predmetima *Komisija protiv Španjolske[[4]](#footnote-4)* i *Komisija protiv Njemačke[[5]](#footnote-5)* navodi da se posebna odredba ne primjenjuje samo na usluge koje se izravno pružaju putniku, nego i na usluge koje se pružaju svakom klijentu, uključujući i transakcije među poduzećima.

Stoga je sama isporuka zrakoplovnih karata koju pruža putnički agent ili organizator putovanja obuhvaćena posebnom odredbom za putničke agente. Ako takvu transakciju obavlja porezni obveznik koji nije putnički agent ili organizator putovanja, primjerice društvo kći putničkog agenta, i ta će transakcija biti obuhvaćena posebnom odredbom za putničke agente. Činjenica da kupac nije putnik ne sprječava primjenu posebne odredbe.

Sud Europske unije također je u predmetu *Alpenchalets Resorts* utvrdio da se transakcije koje putnički agent obavi u pogledu putovanja u smislu njihova poreznog tretmana smatraju jedinstvenom uslugom koju putnički agent pruža putniku. Iz toga slijedi da se s obzirom na to da je usluga pružanja smještaja za odmor obuhvaćena posebnom odredbom za putničke agente na njezin porezni tretman ne primjenjuju pravila koja se primjenjuju na pružanje smještaja za odmor, nego posebna odredba utvrđena Direktivom o PDV-u koja se odnosi na jedinstvene usluge koje isporučuje putnički agent.

Stoga se isporuka zrakoplovnih karata koju pruža društvo kći ne može smatrati putničkim prijevozom koji se oporezuje po nultoj stopi jer je već obuhvaćena odredbom za putničke agente. Ta će se isporuka oporezivati u okviru te odredbe, što podrazumijeva primjenu standardne stope i utvrđivanje porezne osnovice u skladu s člankom 308. Direktive o PDV-u.

Uzimajući u obzir prethodno navedeno, Komisija zaključuje da se odstupanje, koje bi omogućilo da poreznu osnovicu u okviru odredbe za putničke agente izračunava putnički agent koji svoje troškove temelji na plaćanju koje je primilo posljednje društvo u lancu transakcija koje nije usko povezano s tim putničkim agentom, ne smatra primjerenim rješenjem za borbu protiv zlouporabe u tom sektoru.

Danska bi umjesto toga trebala osigurati da se pravila odredbe za putničke agente primjenjuju i na transakcije društava kćeri koja djeluju kao posrednici.

Komisija bi općenito željela napomenuti da trenutačno ocjenjuje primjenu i provedbu posebne odredbe za putničke agente u državama članicama[[6]](#footnote-6). U okviru javnog internetskog savjetovanja tijela država članica, poduzeća i šira javnost imat će priliku za doprinos toj evaluaciji.

**5. ZAKLJUČAK**

Na temelju navedenih elemenata Komisija se ne slaže sa zahtjevom koji je podnijela Danska.

1. SL L 347, 11.12.2006., str. 1. [↑](#footnote-ref-1)
2. Presuda od 22. listopada 1998., C-94/97, *Madgett i Baldwin*, EU:C:1998:496 [↑](#footnote-ref-2)
3. Presuda od 19. prosinca 2018., C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032 [↑](#footnote-ref-3)
4. Presuda od 26. rujna 2013., C-189/11, *Komisija protiv Španjolske*, EU:C:2013:587 [↑](#footnote-ref-4)
5. Presuda od 8. veljače 2018., C-380/16, *Komisija protiv Njemačke*, EU:C:2018:76 [↑](#footnote-ref-5)
6. <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents> [↑](#footnote-ref-6)