

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 26. septembra 2013(*)

„Neizpolnitev obveznosti države – Obdavčenje – DDV – Direktiva 2006/112/ES – Členi od 306 do 310 – Posebna ureditev za potovalne agente – Razhajanja med jezikovnimi razlikami – Nacionalna zakonodaja, ki predvideva uporabo te posebne ureditve za osebe, ki niso potniki – Pojma ‚potnik‘ in ‚kupec‘ – Izključitev nekaterih prodaj javnosti iz navedene posebne ureditve – Navedba zneska DDV, ki se lahko odbije in ki ni povezan z dolgovanim ali plačanim vstopnim davkom, na račun – Določitev skupne davčne osnove za določeno obdobje – Nezdržljivost“

V zadevi C-189/11,

katere predmet je tožba zaradi neizpolnitve obveznosti države na podlagi člena 258 PDEU, vložena 20. aprila 2011,

Evropska komisija, ki jo zastopata L. Lozano Palacios in C. Soulay, agentki, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožeča stranka,

proti

Kraljevini Španiji, ki jo zastopa S. Centeno Huerta, agentka, z naslovom za vročanje v Luxembourg,

tožena stranka,

ob intervenciji

Češke republike, ki jo zastopajo M. Smolek, T. Müller in J. Ožková, agenti,

Francoske republike, ki jo zastopata G. de Bergues in J.-S. Pilczer, agenta,

Republike Poljske, ki jo zastopajo A. Kraiska, A. Kramarczyk, M. Szpunar in B. Majczyna, agenti,

Portugalske republike, ki jo zastopata L. Inez Fernandes in R. Laires, agenta,

Republike Finske, ki jo zastopata J. Heliskoski in M. Pere, agenta,

intervenientke,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, E. Jarašinas, A. Ó Caoimh, sodnika, C. Toader, sodnica, in C. G. Fernlund (poročevalec), sodnik,

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodna tajnica: M. Ferreira, glavna administratorica,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 6. marca 2013,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalne pravobranilke na obravnavi 6. junija 2013

izreka naslednjo

Sodbo

1 Komisija s tožbo Sodišču predlaga, naj ugotovi, da Kraljevina Španija s tem, da je:

- potovalnim agencijam dovolila, da posebno ureditev za potovalne agente uporabijo za storitve potovanj, ki se prodajajo osebam, ki niso potniki;
- potovanja, ki jih organizirajo agencije na debelo in jih agencije na drobno, ki delujejo v svojem imenu, prodajajo javnosti, izključila iz te posebne ureditve;
- potovalnim agencijam dovolila, da pod določenimi pogoji na račun navedejo skupni znesek davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki ni v nikakršni povezavi z dejanskim davkom, ki se prenese na kupca, in z dovoljenjem temu kupcu, če je davčni zavezanec, da ta skupni znesek odbije od dolgovanega DDV, in
- potovalnim agencijam, če se navedena posebna ureditev zanje uporabi, dovolila, da določijo skupno davčno osnovo za vsako davčno obdobje,

ni izpolnila obveznosti iz členov od 306 do 310, 226, 168, 169 in 73 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).

Pravni okvir

Pravo Unije

Posebna ureditev za potovalne agente

2 Člen 26 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) je v španski različici (UL, španska posebna izdaja, poglavje 9, zvezek 1, str. 54) določal:

„1. Države članice uporabljajo [DDV] za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki [viajero] v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku [viajero]. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plaša potnik [viajero] brez [DDV], in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika [viajero].

[...]

4. [DDV], ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist potnika [viajero], ni upravičen do odbitka ali vračila v katerikoli državi članici.“

3 Členi od 306 do 310 Direktive o DDV v španski različici, ki so v poglavju 3 te direktive, naslovljenem „Posebna ureditev za potovalne agente“, določajo:

„Člen 306

1. Države članice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s potniki [viajero] 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 izračun davčne osnove uporablja točka (c) prvega odstavka člena 79.

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

Člen 307

Transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za enotno storitev potovalne agencije potniku [viajero].

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.

Člen 308

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 plaša potnik [viajero], in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika [viajero].

Člen 309

Če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj Skupnosti, se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153.

Če so transakcije iz prvega pododstavka opravljene znotraj Skupnosti, pa tudi zunaj nje, je lahko

oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti.

Člen 310

DDV, ki ga potovalni agenciji zaračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v členu 307, in so v neposredno korist potnika [viajero], nima pravice do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici.“

Druge določbe Direktive o DDV

4 Člen 73 Direktive o DDV določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov od 74 do 77, davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

5 Člen 78 te direktive določa:

„Davčna osnova vključuje naslednje elemente:

(a) davke, dajatve, prelevmane in takse, razen DDV;

[...]“

6 Člena 168 in 169 te direktive se nanašata na pravico do odbitka. Člen 168 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;

[...]“

7 Člen 169 te direktive natančneje določa, da ima davčni zavezanec poleg odbitka iz navedenega člena 168 pravico do odbitka DDV iz omenjenega člena, če se blago in storitve uporabljajo za namene, navedene v členu 169.

8 Člen 226 Direktive o DDV, ki se nanaša na vsebino računov, določa:

„Brez poseganja v posebne določbe te direktive, se za namene DDV na računih, ki se izstavljajo v skladu s členoma 220 in 221, zahtevajo samo naslednji podatki:

[...]

(9) uporabljena stopnja DDV;

(10) znesek DDV, ki se plača, razen tam, kjer se uporablja posebna ureditev, za katero ta direktiva tak podatek izključuje;

[...]“

9 V poglavju 4 naslova XII te direktive, naslovljenem „Posebna ureditev za rabljeno blago,

umetniške predmete, zbirke in starine“, člen 318 navedene direktive določa:

„1. Zaradi poenostavitve postopka obračunavanja davka in po posvetovanju z odborom za DDV lahko za določene transakcije ali določene kategorije obdavčljivih preprodajalcev države članice določijo, da se davčna osnova za dobave blaga po maržni ureditvi določi za vsako davčno obdobje, v katerem mora obdavčljivi preprodajalec predložiti obračun DDV iz člena 250.

[...]“

Špansko pravo

10 Člen 141(1) in (2) zakona 37/1992 z dne 28. decembra 1992 o davku na dodano vrednost (BOE št. 312 z dne 29. decembra 1992, str. 44247) določa:

„1. Posebna ureditev za potovalne agencije se uporablja za:

(1) transakcije, ki jih opravijo potovalne agencije pri poslovanju s potniki v svojem imenu, pri čemer pri izvedbi potovanja uporabljajo blago ali storitve, ki jih dobavijo druga podjetja ali poklicni ponudniki.

Za namene te posebne ureditve se storitve nastanitve ali prevoza, dobavljene posamično ali v paketu, s kakršnimi koli dopolnilnimi ali dodatnimi storitvami, štejejo za potovanje.

(2) Transakcije, ki jih opravijo organizatorji potovanj pod pogoji iz prejšnje točke.

2. Posebna ureditev za potovalne agencije se ne uporablja za naslednje transakcije:

(1) prodajo potovanj, ki jih organizirajo potovalne agencije na debelo, javnosti s strani potovalnih agencij na drobno.“

11 Člen 142 zakona 37/1992 določa:

„Pri transakcijah, za katere se uporablja ta posebna ureditev, davčnim zavezancem na računih ni treba posebej navesti prenesenih zneskov, za katere se, če obstajajo, šteje, da so vključeni v ceno transakcije.

Pri transakcijah, izvedenih za druga podjetja ali poklicne ponudnike, ki obsegajo samo dobave blaga ali storitev, opravljene v celoti na ozemlju, na katerem se pobira davek, se na račun na zahtevo zadevne osebe pod postavko ‚zneski DDV, vključeni v ceno‘ lahko navede znesek, ki se pridobi z množenjem skupne cene s faktorjem 6 in deljenjem zmnožka s 100. Za take zneske se šteje, da so neposredno preneseni in da jih nosi podjetje ali poklicni ponudnik, za katerega se transakcija izvede.“

12 Člen 146 zakona 37/1992 določa:

„1. Davčni zavezanci lahko izberejo, ali bodo davčno osnovo določili za vsako posamezno transakcijo ali pa skupno za vsako davčno obdobje.

Ta izbira velja za vse transakcije, za katere se uporablja posebna ureditev in ki jih davčni zavezanec opravi v obdobju vsaj petih let, če ni podana nasprotna izjava, pa tudi za nadaljnja leta.

2. Skupna davčna osnova za posamezno davčno obdobje se za transakcije, za katere se uporablja posebna ureditev, določi tako:

(1) Od skupnega zneska z DDV, ki se zaračuna kupcem za transakcije, ki so zapadle v plačilo

v navedenem davčnem obdobju, se odšteje dejanski skupni znesek z davki za dobave blaga in storitev, ki jih opravijo druga podjetja ali poklicni ponudniki, ki so opravljene v agenciji v istem obdobju in se uporabijo pri izvedbi potovanja v korist potnika;

(2) skupna davčna osnova se določi tako, da se dobljeni znesek pomnoži s 100, nato pa se zmnožek deli z vsoto števila 100 in splošne davčne stopnje, določene v členu 90 tega zakona.

3. Davčna osnova ni nikoli negativna.

Vendar se lahko, če se davčna osnova določa skupno, razlika, za katero odšteti znesek presega znesek, od katerega se odšteva, prišteje zneskom, ki se odštevajo v davčnih obdobjih, ki neposredno sledijo.“

Predhodni postopek in postopek pred Sodiščem

13 Komisija je 23. marca 2007 Kraljevini Španiji poslala pisni opomin, v katerem jo opozarja na morebitno neskladnost španske zakonodaje s področja posebne ureditve za potovalne agencije s členi od 306 do 310 Direktive o DDV zaradi uporabe te ureditve za storitve, opravljene osebam, ki niso potniki, in na katerega je ta država članica odgovorila z dopisom z dne 29. maja 2007.

14 Komisija je 1. februarja 2008 Kraljevini Španiji poslala dodatni pisni opomin, v katerem izraža dvom glede, prvič, določb člena 141(2), točka 1, zakona 37/1992, ki določajo izključitev prodaje potovanj, ki jih organizirajo agencije na debelo, in jih agencije na drobno, ki delujejo v svojem imenu, prodajajo javnosti, iz posebne ureditve, drugič, posebnega pravila o obračunavanju in odbitku iz člena 142 tega zakona in, tretjič, posebnih določb iz člena 146 navedenega zakona, ki se nanašajo na izračun skupne davčne osnove za posamezno davčno obdobje.

15 Kraljevina Španija je na ta pisni opomin odgovorila z dopisom z dne 19. maja 2008.

16 Ker Komisija ni bila zadovoljna z odgovori Kraljevine Španije na pisna opomina, ji je 9. oktobra 2009 izdala obrazloženo mnenje, na katero ta država članica ni odgovorila.

17 Komisija se je v teh okoliščinah odločila vložiti to tožbo.

18 S sklepom predsednika Sodišča z dne 14. septembra 2011 je bila češki republiki, Francoski republiki, Republiki Poljski, Portugalski republiki in Republiki Finski dovoljena intervencija v podporo predlogom Kraljevine Španije.

Tožba

Prvi tožbeni razlog

Trditve strank

19 Komisija meni, da se posebna ureditev za potovalne agente iz členov od 306 do 310 Direktive o DDV uporablja izključno za prodajo potovanj potnikom (v nadaljevanju: pristop, ki temelji na potniku). Kraljevini Španiji očitajo, da je dovolila uporabo te ureditve pri prodaji potovanj vsem vrstam kupcev (v nadaljevanju: pristop, ki temelji na kupcu).

20 Ta inštitucija opozarja, da določbe členov od 306 do 310 v bistvu povzemajo določbe člena 26, od (1) do (4), Šeste direktive.

21 Komisija trdi, da je bil namen zakonodajalca Unije pri sprejemanju Šeste direktive omejiti posebno ureditev za potovalne agente na opravljanje storitev za potnike, končne uporabnike. V

utemeljitev te trditve navaja, da je pet od šestih prvotnih jezikovnih razli?ic te direktive v njenem ?lenu 26 sistemati?no povsem jasno in dosledno uporabljalo izraz „potnik“. Iz tega naj bi izhajalo, da za razlago tega izraza ni treba prese?i njegovega dobesednega pomena, zato je razlaga navedenega ?lena 26 jasna.

22 Pri uporabi izraza „kupec“ („customer“) v angleški jezikovni razli?ici Šeste direktive naj bi šlo za napako, ki naj bi se poleg tega zgodila samo enkrat, in sicer v ?lenu 26(1) te direktive. Ker je bila ta razli?ica podlaga poznejšim prevodom Šeste direktive, naj bi bil ta izraz vanje pogosto prevzet, prav tako pa tudi v številne jezikovne razli?ice ?lenov od 306 do 310 Direktive o DDV.

23 Komisija je na obravnavi pred Sodiš?em pojasnila, da je bila francoska jezikovna razli?ica Šeste direktive, ki je uporabljala izklju?no izraz „potnik“, tisto besedilo, ki so ga zadevne države ?lanice uporabljale kot delovno in o katerem so se strinjale.

24 Komisija poudarja, da je treba dolo?be o posebni ureditvi za potovalne agente razlagati enotno. Hkraten obstoj pristopa, ki temelji na potniku, in pristopa, ki temelji na kupcu, naj bi povzro?al dvojno obdav?enje in izkrivljanje konkurence.

25 Komisija natan?neje navaja razloge, zaradi katerih je treba izraz „kupec“, ?eprav se pojavlja v nekaterih jezikovnih razli?icah ?lenov od 306 do 310 Direktive o DDV, razumeti, kot da pomeni „potnik“, pri ?emer se sklicuje na ?len 26 Šeste direktive.

26 Najprej, Komisija meni, da bi bil, ?e bi se obdržal pristop, ki temelji na kupcu, pogoj iz ?lena 26(1) Šeste direktive, da agencija posluje „v svojem imenu“, odve?en, saj ponudnik v razmerju do svojega kupca vedno posluje v svojem imenu. Po mnenju Komisije je iz tega mogo?e sklepati, da se ti izrazi ne smejo razlagati dobesedno in da je treba izraz „kupec“ razumeti v istem smislu kot izraze iz preostalih petih prvotnih jezikovnih razli?ic te direktive, torej kot „potnik“. Komisija glede tega trdi, da lahko potovalna agencija v razmerju do „potnika“ deluje tako v svojem imenu kot v imenu in na ra?un tretjega.

27 Dalje, ?e zakonodajalec Unije izrazu „kupec“ ne bi želel dati zgolj pomena „potnik“, temve? vseh vrst „kupcev“, naj bi nastale nelogi?ne posledice, saj bi se posebna ureditev za potovalne agente uporabljala tudi, kadar bi agencija poslovala kot posrednik, zlasti kadar bi iskala kupce na ra?un hotelirja v skladu z z njim sklenjeno posredniško pogodbo.

28 Komisija meni, da je ta nelogi?nost še toliko o?itnejša, saj je izraz „potnik“ uporabljen v prvem stavku ?lena 26(2) angleške razli?ice Šest direktive, v skladu s katerim se „[v]se transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, [...] obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku [traveller]“. Po mnenju Komisije bi bil ta stavek, ?e bi se posebna ureditev za potovalne agente uporabljala ne glede na to, kdo je prejemnik storitev, brez pomena. V takem primeru bi moral po njenem mnenju zakonodajalec sistemati?no uporabljati izraz „kupec“.

29 Komisija dodaja, da vseh šest prvotnih jezikovnih razli?ic Šeste direktive v tretjem stavku ?lena 26(2) uporablja izraz „potnik“. ?e bi se posebna ureditev za potovalne agente lahko uporabljala ne glede na to, kdo je kupec, s katerim posluje potovalna agencija, naj bi bila zato omemba „skupnega zneska, ki ga pla?a potnik“, nedosledna. Po mnenju Komisije bi bilo treba namre? takrat, ko bi taka agencija izvedla prodajo drugi potovalni agenciji, izra?unati maržo iz tretjega stavka ?lena 26(2), pri ?emer bi bilo treba upoštevati razliko med zneskom, ki ga pla?a potnik, in stroški prve potovalne agencije, kar ne bi bilo upoštevno, ?e ne bi bilo povezave med to agencijo in potnikom.

30 Nazadnje, Komisija navaja še dve trditvi. Prvi?, poudarja, da so dolo?be ?lena 26 Šeste direktive veljale skoraj 30 let, vse do razveljavitve te direktive, in da jezikovne razli?ice tega ?lena,

sprejete po šestih prvotnih razli?icah, v veliki ve?ini prevzemajo besedilo petih enakih prvotnih razli?ic in uporabljajo izklju?no izraz „potnik“. Samo pet poznejših jezikovnih razli?ic tega ?lena naj bi se naslonilo na angleško razli?ico. Drugi?, Komisija opozarja, da je treba izjeme od splošne ureditve DDV razlagati ozko.

31 ?eprav bi se v teh okoliš?inah s pristopom, ki temelji na kupcu, lažje dosegli cilji posebne ureditve za potovalne agente, naj to ne bi pomenilo, da je ta pristop pravilen. Komisija priznava, da je mogo?e to posebno ureditev izpopolniti, vendar poudarja, da države ?lanice takega pristopa ne morejo sprejeti na lastno pobudo in odstopiti od dolo?b, ki so izrecno navedene v Šesti direktivi. V zvezi s tem se Komisija sklicuje zlasti na to?ko 28 sodbe z dne 6. oktobra 2005 v zadevi Komisija proti Španiji (C?204/03, ZOdl., str. I?8389). Dodaja, da je bila navedena posebna ureditev uvedena za urejanje položaja v letu 1977, ko so potovanja prodajale predvsem potovalne agencije neposredno potnikom. Zadevni sektor naj bi danes zajemal ve?je število ponudnikov, vendar naj odprava pomanjkljivosti te posebne ureditve ne bi bila naloga držav ?lanic, temve? zakonodajalca Unije.

32 Po pripombah držav ?lanic intervenientk je Komisija ob odlo?nem vztrajanju pri pristopu, ki temelji na potniku, nekoliko spremenila svoje stališ?e in navedla, da izraz „potnik“ ne opredeljuje le fizi?nih oseb, temve? tudi pravne osebe, ki kupijo paket za lastne potrebe in so zato kon?ni prejemniki storitve potovanja. Po mnenju Komisije so tako s tem izrazom zajete družbe, ki kupijo storitve potovanja za svoje zaposlene. Izraz „potnik“ pa naj se ne bi uporabljal za fizi?ne in pravne osebe, ki navedeno storitev prodajo naprej drugi osebi. Ta inštitucija poudarja, da se posebna ureditev za potovalne agente ne uporablja za položaje pred prodajo take storitve kon?nemu prejemniku.

33 Kraljevina Španija izpodbija Komisijino razlago posebne ureditve za potovalne agente iz ?lenov od 306 do 310 Direktive o DDV.

34 Ta država ?lanica na lastno pobudo ali v dogovoru z državami ?lanicami intervenientkami navaja naslednje trditve.

35 Dobesedna razlaga Komisije naj ne bi mogla prevladati, ker naj poleg angleške razli?ice ?lena 306 Direktive o DDV tudi številne druge razli?ice, in sicer bolgarska, poljska, portugalska, romunska, slovaška, finska in švedska, ne bi uporabljale izraza „potnik“, temve? izraz „kupec“.

36 Poleg tega naj analiza izrazov, uporabljenih v dolo?bah okrog ?lena 26(1) ali 306 Šeste direktive, ne bi mogla biti vodilo za dolo?anje natan?nega obsega obeh dolo?b. Pregled njunih razli?nih jezikovnih razli?ic naj bi namre? pokazal, da se izraz „potnik“ ne uporablja sistemati?no niti v ?lenu 26, od (1) do (4), Šeste direktive niti v ?lenih od 306 do 310 Direktive o DDV. Nekatere jezikovne razli?ice naj bi sistemati?no uporabljale izraz „kupec“, medtem ko naj bi druge uporabljale nekje izraz „potnik“ in drugje izraz „kupec“. Ta razhajanja naj bi povzro?ala dvoumnost, o ?emer naj bi pri?alo to, da, med drugimi, Kraljevina Španija, ?eška republika, Helenska republika, Francoska republika in Italijanska republika uporabljajo pristop, ki temelji na kupcu, ?eprav jezikovne razli?ice Direktive o DDV, kakor so objavljene v njihovih nacionalnih jezikih, uporabljajo izraz „potnik“.

37 Kraljevina Španija iz tega sklepa, da se je treba zate?i k teleološki razlagi zadevnih dolo?b z iskanjem ciljev, ki jim sledi posebna ureditev za potovalne agente. Tem naj Komisija poleg tega ne bi nasprotovala, zajemali pa naj bi, po eni strani, poenostavitev pravil o DDV, ki se uporabljajo za potovalne agente, in, po drugi strani, razdelitev prihodkov iz DDV med državami ?lanicami. Tudi to, da bi se s pristopom, ki temelji na kupcu, ti cilji lažje dosegli, naj ne bi bilo sporno. Zato naj bi bil ta pristop edina pravilna razlaga.

38 Kraljevina Španija poudarja, da položaj prejemnika storitve, pa naj gre za potnika, ki je končni potrošnik, ali agencijo posrednico, ni upošteven. Opira se, po analogiji, zlasti na sodbo z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229) in trdi, da je Sodišče v njej, čeprav gre pri zadevni posebni ureditvi za odstopanje, široko razlagalo člen 26 Šeste direktive s tem, da je ugotovilo, da cilj, ki mu sledi ta ureditev, prevlada nad besedilom tega člena.

39 Pristop, ki temelji na kupcu, naj bi za razliko od pristopa, ki temelji na potniku, z enakim obravnavanjem ponudnikov, ki prodajajo paketna potovanja neposredno potnikom, in ponudnikov, ki taka potovanja prodajajo drugim ponudnikom, omogočal spoštovanje načela nevtralnosti DDV.

40 V zvezi s tveganjem dvojnega obdavčenja, na katero se sklicuje Komisija, Kraljevina Španija trdi, da ga povzroča hkraten obstoj obeh zadevnih pristopov in da bi bilo z ohranitvijo zgolj enega pristopa odpravljeno.

41 Kar zadeva zatrjeване nedoslednosti, ki jih uveljavlja Komisija, jih Kraljevina Španija, prvič, kar zadeva izraz „v svojem imenu s kupci“, izpodbija. Komisija naj bi zamenjala izraz „s kupci“, ki je uporabljen v angleški različici člena 26 Šeste direktive, z izrazom „s svojimi kupci“. Le slednji naj bi lahko bil odvečen.

42 Poleg tega naj bi Komisija sama v številnih jezikovnih različicah Predloga direktive Sveta z dne 8. februarja 2002 o spremembi Direktive 77/388 glede posebne ureditve za potovalne agente (COM(2002) 64 final) uporabila izraz „ki posluje v svojem imenu s kupci“.

43 Bojazen Komisije, da bi se zaradi navedenega izraza posebna ureditev za potovalne agente uporabila za posrednike, naj bi bila odveč zaradi izrecne navedbe iz člena 306(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki to možnost izključuje.

44 Drugič, kar zadeva izraz „ki ga plača potnik“, naj bi Sodišče že ugotovilo, da se ne sme razlagati dobesedno in da zajema tudi plačilo, ki ga opravi tretja oseba.

45 Pristop Komisije naj bi poleg tega povzročil to praktično težavo, da bi bilo morda treba, če bi se posebna ureditev za potovalne agente uporabljala izključno za prodajo potnikom, končnim potrošnikom, po posameznih primerih preverjati, ali je kupec potovanja res oseba, ki ga bo koristila, in ali ga ne bo prodal naprej drugi osebi.

46 Poleg tega naj sklicevanje Komisije na zgoraj navedeno sodbo v zadevi Komisija proti Španiji ne bi bilo upošteveno, ker določbe, ki so bile sporne v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, za razliko od določb, ki so sporne v tej tožbi, niso bile dvoumne.

Presoja Sodišča

47 Za presojo prvega tožbenega razloga je treba ugotoviti, ali je Kraljevina Španija s tem, da je potovalnim agencijam dovolila uporabo zadevne posebne ureditve pri transakcijah, ki jih opravljajo ne le s „potniki“, temveč tudi z vsemi vrstami „kupcev“, pravilno prenesla določbe členov od 306 do 310 Direktive o DDV.

48 Španski različici navedenih členov od 306 do 310 na eni strani in člena 26, od (1) do (4), Šeste direktive na drugi strani sistematično uporabljata izraz „potnik“. Nasprotno pa druge jezikovne različice teh dveh direktiv uporabljajo izraza „potnik“ in/ali „kupec“, pri čemer ju v obeh različnih določbah uporabljajo različno.

49 Komisija kljub tem izrazitim razhajanjem trdi, da je mogoča dobesedna razlaga, ki temelji na

petih od šestih prvotnih jezikovnih razli?ic Šeste direktive, ki sistemati?no uporabljajo izraz „potnik“, pri ?emer naj bi šlo pri uporabi izraza „kupec“ v angleški razli?ici za napako.

50 Zaradi tega, ker je izraz „kupec“ uporabljen zgolj v angleški razli?ici, in še to le enkrat, bi bilo mogo?e predpostavljati, da gre za napako. Obrazložitev Komisije na obravnavi, da je bil delovni dokument, na podlagi katerega je nastala Šesta direktiva, spisan v francoš?ini, bi lahko prav tako utemeljevala stališ?e, da je bila pri prevodu te direktive v angleš?ino storjena napaka.

51 Vendar je zaradi ve? ugotovitev ta analiza Komisije vprašljiva.

52 Najprej je treba ugotoviti, da ?e je šlo za napako, ta v angleški razli?ici Šeste direktive ni bila popravljena.

53 Dalje, izraz „kupec“ se je, dale? od tega, da bi se pojavil samo enkrat in le v eni dolo?eni jezikovni razli?ici, uporabljal v številnih drugih jezikovnih razli?icah Šeste direktive in ni bil uporabljen zgolj v njenem ?lenu 26(1).

54 Poleg tega, ?eprav bi bila lahko ta domnevna napaka popravljena vsaj ob sprejetju Direktive o DDV, se to ni zgodilo, saj je izraz „kupec“ mogo?e najti tudi v številnih jezikovnih razli?icah ?lenov od 306 do 310 te direktive, kjer je v?asih uporabljen nesistemati?no.

55 Nazadnje, predlog direktive, naveden v to?ki 42 te sodbe, s katero naj bi se obstoje?a zakonodaja nadomestila z besedilom, ki bi v bistvu prevzel pristop, ki temelji na kupcu, je v francoski razli?ici ?lena 26(1) te direktive vseboval izraz „potnik“, v angleški razli?ici iste dolo?be pa izraz „kupec“.

56 Iz tega je mogo?e sklepati, da – nasprotno od trditve Komisije – povsem dobesedna razlaga posebne ureditve za potovalne agente, ki temelji na besedilu ene ali ve? jezikovnih razli?ic, pri ?emer izklju?uje druge, ne more prevladati. V skladu z ustaljeno sodno prakso je treba upoštevati, da je treba pravne predpise Unije razlagati in uporabljati enotno v smislu razli?ic v vseh jezikih Unije. ?e so med jezikovnimi razli?icami besedila Unije razlike, je treba zadevno dolo?bo razlagati glede na splošno sistematiko in namen ureditve, katere del je (sodba z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C?280/04, ZOdl., str. I?10683, to?ka 31).

57 V obravnavani zadevi se druge dolo?be okrog dolo?b, ki uporabljajo izraz „kupec“, kakor je uporabljen v angleški razli?ici Šeste direktive, v jezikovnih razli?icah obeh zadevnih direktiv razlikujejo, tako da o razlagi posebne ureditve za potovalne agente ni mogo?e sklepati iz sistematike teh dolo?b.

58 Glede namena posebne ureditve je Sodiš?e ve?krat opozorilo, da je za storitve, ki jih opravljajo potovalne agencije in organizatorji turisti?nih potovanj, zna?ilno, da so na splošno sestavljene iz razli?nih storitev, predvsem prevoza in nastanitve, ki se opravljajo tako na ozemlju države ?lanice, v kateri ima podjetje sedež ali stalno poslovno enoto, kot zunaj nje. Uporaba obi?ajnih pravil v zvezi s krajem obdav?enja, dav?no osnovo in odbijanjem vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila prakti?ne težave, ki bi ovirale opravljanje njihove dejavnosti. Zakonodajalec Unije je prav zaradi prilagajanja upoštevanih pravil posebnostim te dejavnosti v ?lenu 26, od (2) do (4), Šeste direktive uvedel posebno ureditev DDV (glej sodbo z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel, C?163/91, Recueil, str. I?5723, to?ke od 13 do 15; zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin, to?ka 18; sodbe z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays, C?149/01, Recueil, str. I?6289, to?ke od 23 do 25; z dne 13. oktobra 2005 v zadevi ISt, C?200/04, ZOdl., str. I?8691, to?ka 21, in z dne 9. decembra 2010 v zadevi Minerva Kulturreisen, C?31/10, ZOdl., str. I?12889, to?ki 17 in 18).

59 Navedena posebna ureditev je zato namenjena poenostavitvi pravil o DDV, ki se uporabljajo za potovalne agencije. Namenjena je tudi uravnoteženi razdelitvi prihodkov iz pobiranja tega davka med države članice, in sicer tako, da zagotavlja, po eni strani, dodelitev prihodkov iz DDV v zvezi s posameznimi storitvami državi članici, v kateri je bila storitev končno opravljena, in, po drugi strani, dodelitev prihodkov v zvezi z maržo potovalne agencije državi članici, v kateri ima ta potovalna agencija sedež.

60 Poudariti je torej treba, kar sicer ni sporno, da je pristop, ki temelji na kupcu, tisti, ki je ustrežnejši za doseganje teh ciljev, saj potovalnim agencijam omogoča uporabo poenostavljenih pravil ne glede na to, do so kupci tisti, za katere opravljajo storitve, in hkrati spodbuja uravnoteženo razdelitev prihodkov med države članice.

61 Okoliščina, da je ob sprejetju posebne ureditve za potovalne agente leta 1977 večina potovalnih agencij storitve prodajala neposredno končnim potrošnikom, ne pomeni, da je zakonodajalec nameraval to posebno ureditev omejiti na tako vrsto prodaje in iz nje izključiti prodajo drugim ponudnikom.

62 Kadar ponudnik organizira paketno potovanje in ga proda potovalni agenciji, ki ga nato proda naprej končnemu potrošniku, je namreč naloga tega prvega ponudnika, da sestavi razne storitve, ki jih je kupil pri različnih tretjih zavezanecih za DDV. Glede na namen posebne ureditve za potovalne agente je pomembno, da lahko ta ponudnik uporabi poenostavljena pravila s področja DDV in da ta niso omejena na potovalne agencije, ki se v takem primeru omejujejo na nadaljnjo prodajo paketa, ki so ga pridobile od navedenega ponudnika, končnim potrošnikom.

63 Poleg tega je treba spomniti, da je Sodišče že razlagalo izraz „potnik“ in mu pripisalo širši pomen kot izrazu končni potrošnik. Tako je Sodišče v točki 28 zgoraj navedene sodbe First Choice Holidays razsodilo, da se izraz „ki ga plača potnik“ iz člena 26(2) Šeste direktive ne sme razlagati dobesedno v smislu, da iz davčne osnove za DDV izključuje element „plačila“, prejetega od tretje osebe v smislu člena 11A(1)(a) te direktive.

64 Druge pripombe Komisije, namenjene izpodbijanju pristopa, ki temelji na kupcu, ne morejo ovreči te analize.

65 To, da je posebna ureditev za potovalne agente izjema od splošnih pravil in da ta izjema kot taka ne sme presegati tistega, kar je potrebno za doseganje njenih ciljev (glej zgoraj navedeno sodbo First Choice Holidays, točka 22), pa ne pomeni, da bi bilo treba sprejeti pristop, ki temelji na potniku, če ta škodi polnemu učinku te posebne ureditve.

66 Medtem ko Komisija sicer priznava, da je mogoče posebno ureditev za potovalne agente izpopolniti, ob sklicevanju na točko 28 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Španiji poudarja, da države članice ne morejo na lastno pobudo sprejeti pristopa, ki po njihovem mnenju izboljšuje navedeno ureditev, saj bi s tem nadomestile zakonodajalca Unije. Vendar se v obravnavani zadevi ni mogoče uspešno sklicevati na to sodbo, ker je bila, za razliko od posebne ureditve za potovalne agente, zakonodaja, ki je bila sporna v zadevi, v kateri je bila izdana navedena sodba, nedvoumna.

67 Trditev glede domnevnih nedoslednosti, ki naj bi nastale z razumevanjem izraza „kupec“ v smislu, ki ne bi pomenil „potnik“, temveč vse vrste „kupcev“, velja le v zvezi s prvotno angleško različico Šeste direktive in poznejšimi jezikovnimi različicami, ki jo posnemajo, ki ta izraz uporabljajo zgolj enkrat. V zvezi z jezikovnimi različicami Direktive o DDV, ki ta izraz uporabljajo sistematično v členih od 306 do 310 te direktive, ta trditev ni upoštevana.

68 V zvezi s tveganjem, da bi potovalne agencije uporabljale navedeno posebno ureditev tudi takrat, ko bi nastopale kot posredniki, zadostuje navesti, da glede na izrecno besedilo člena 306(1), drugi pododstavek, Direktive o DDV, ki tako možnost vsekakor izključuje, to tveganje ni utemeljeno.

69 Ob upoštevanju navedenega je treba določbe členov od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da sledijo pristopu, ki temelji na kupcu.

70 Iz tega je mogoče sklepati, da je treba prvi tožbeni razlog Komisije zavrnil kot neutemeljen.

Drugi tožbeni razlog

Trditve strank

71 Komisija trdi, da člen 141(2), točka 1, zakona 37/1992 s tem, da iz posebne ureditve za potovalne agente izključuje prodajo potovanj, ki jih organizirajo agencije na debelo, javnosti s strani agencij na drobno, nasprotuje členu 306 Direktive o DDV.

72 Komisija dvomi o utemeljenosti obrazložitve Kraljevine Španije, v skladu s katero naj bi se ta izključitev nanašala samo na primere, ko agencija na drobno deluje v imenu tretjih oseb, torej, na splošno, v imenu agencije na debelo.

73 Po mnenju Komisije naj bi bila ta razlaga poleg tega, da naj bi zaradi nje člen 141(2), točka 1, izgubil svoj namen, tudi zelo v nasprotju z zakonodajo in naj bi odstopala od uradne razlage španskih organov in doktrine. Poleg tega naj bi bilo, če bi se navedena razlaga uporabljala, izključno kadar agencija deluje v imenu tretjih oseb, težko predvidevati, da bi bila omejena na primere, v katerih potovanje organizira agencija na debelo.

74 Komisija trdi, da besedilo navedenega člena 141(2), točka 1, nikakor ne pomeni pravnega prenosa člena 306 Direktive o DDV in da povzroča dvoumnost.

75 Kraljevina Španija trdi, da je domnevna uradna razlaga, ki jo navaja Komisija, le nezavezujoče stališče. Trdi, da člen 141(2), točka 1, zakona 37/1992 le podrobneje določa, da potovalne agencije na drobno, ki delujejo v imenu in na račun potovalnih agencij na debelo, za prodajo, ki jo opravljajo, ne morejo uporabljati posebne ureditve za potovalne agente. To podrobnejše določanje naj bi bilo povsem v skladu z Direktivo o DDV, zadevna določba pa naj ne bi bila dvoumna.

76 Kraljevina Španija v dupliki poudarja, da ji ni potrebno predložiti dokazov, ker Komisija ta tožbeni razlog utemeljuje zgolj z objavami, ki v španskem pravnem redu nimajo narave pravila ali zavezujoče določbe.

Presoja Sodišča

77 Iz samega besedila člena 141(2), točka 1, zakona 37/1992 je razvidno, da potovalne agencije na drobno, ki javnosti prodajajo potovanja, ki jih organizirajo potovalne agencije na debelo, ne morejo uporabljati posebne ureditve za potovalne agente.

78 Ugotoviti je treba, da taka izključitev iz področja uporabe te posebne ureditve nikakor ni predvidena v členu 306 Direktive o DDV.

79 Kraljevina Španija ne izpodbija tega, da je taka izključitev v nasprotju z navedenim členom 306, vendar trdi, da se navedeni člen 141(2), točka 1, ne sme razlagati dobesedno in da se

izključitev, ki jo določa, nanaša zgolj na primere, ko potovalna agencija na drobno deluje kot posrednik za agencijo na debelo.

80 Glede na besedilo sporne določbe – ki je poleg vsega jasno – mnenja upravnih organov in razlag, ki so jih v zvezi s to določbo podali pravni strokovnjaki, ta trditev ne more biti uspešna.

81 Čeprav mora Komisija v skladu s členom 258 PDEU dokazati očitano neizpolnjevanje obveznosti, pa morajo države članice v skladu s členom 4(3) PEU Komisiji pomagati pri izpolnjevanju njene naloge, ki je skrbeti za izvrševanje pogodb in sekundarne zakonodaje. Iz tega izhaja, da mora država članica, kadar je Komisija predložila dovolj dokazov, ki odkrivajo nekatere dogodke na ozemlju te države članice, vsebinsko in podrobno izpodbijati tako predložene podatke (glej v tem smislu sodbo z dne 9. novembra 1999 v zadevi Komisija proti Italiji, imenovani „San Rocco“, C-365/97, Recueil, str. I-7773, točke od 84 do 86).

82 Kraljevina Španija pa v obravnavani zadevi ni predložila nobene nedavne odločbe upravnega organa niti sodne prakse, ki bi izkazovala, da se je člen 141(2), točka 1, zakona 37/1992 uporabljal kakor koli drugače kot v skladu s svojim dobesednim pomenom.

83 Zato je treba ugotoviti, da je navedeni člen 141(2), točka 1, v nasprotju s členom 306 Direktive o DDV.

84 Iz tega izhaja, da je drugi tožbeni razlog Komisije utemeljen.

Tretji tožbeni razlog

Trditve strank

85 Komisija trdi, da iz člena 142, drugi odstavek, zakona 37/1992 izhaja, da lahko potovalne agencije v primeru storitve potovanja, ki se opravi za drugega davčnega zavezanca in ki obsega dobave, ki se opravijo izključno na španskem ozemlju, v dogovoru s kupcem na račun pod rubriko „znesek DDV, vključen v ceno“ navedejo določen odstotek cene z DDV, za katerega velja, da ga plača kupec in da ga lahko ta odbije. Španska davčna uprava naj bi v odgovor na številna vprašanja priznala, da se ta znesek lahko odbije, če je kupec davčni zavezanec, ki ima pravico do odbitka.

86 Komisija meni, da ta določba, ker dovoljuje odbitek zneska, ki ni nikakor povezan z DDV, ki ga plača prejemnik storitve, ki jo opravi potovalna agencija, krši člen 226 Direktive o DDV, ki se nanaša na vsebino računov, ter členov 168 in 169 te direktive. Poleg tega naj bi bila navedena določba diskriminatorna, ker naj bi se uporabljala samo za potovanja, sestavljena izključno iz storitev, opravljenih na španskem ozemlju.

87 Kraljevina Španija trdi, da sporna določba zajema zgolj predpostavko, po kateri podjetje kupi pri potovalni agenciji turistični paket v korist svojih zaposlenih. Ta določba naj bi bila potrebna, ker naj Komisija ne bi rešila težave, ki jo prinaša taka predpostavka. Ta država članica poudarja, da odbitek ni mogoč, kadar potovanje kupi potnik v smislu „fizične osebe“ ali kadar si potovalne agencije medsebojno opravljajo storitve.

88 Kraljevina Španija izpodbija domnevno diskriminatornost sporne določbe in trdi, da ta je v skladu s členom 309 Direktive o DDV, ki določa oprostitev enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, v delu, ki ustreza dobavam blaga in storitev, opravljenim zunaj ozemlja Evropske unije. Tako naj bi navedena določba onemogočala odbitek davka za kupljena potovanja, za katera velja ta oprostitev.

Presoja Sodišča

89 Spomniti je treba, da člen 142 zakona 37/1992 davčnim zavezancem pod določenimi pogoji omogoča, da odbijejo znesek DDV, določen na 6 % obračunane skupne cene z DDV.

90 Prvič, ugotoviti je treba, da posebna ureditev za potovalne agente tega odbitka nikakor ne predvideva.

91 Drugič, spomniti je treba, da člen 168 Direktive o DDV uvaja načelo pravice do odbitka DDV. To se nanaša na vstopni davek, ki bremeni blago ali storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja za namene svojih obdavčljivih transakcij (glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Španiji, točka 21). Kot je navedla generalna pravobranilka v točki 26 sklepnih predlogov, mora za zagotovitev nevtralnosti DDV znesek odbitega davka natančno ustrezati znesku dolgovanega ali plačanega vstopnega davka.

92 Člen 142 zakona 37/1992 pa ne predvideva natančnega zneska DDV, ki bremeni storitve, ki jih je pridobil davčni zavezanec, temveč znesek, ki je ocenjen na podlagi skupnega zneska, ki ga je ta davčni zavezanec plačal. Ta izračun nikakor ne ustreza izračunu DDV, kot ga predvideva skupni sistem DDV, ki v skladu s členom 78(a) Direktive o DDV določa zlasti, da davčna osnova ne vključuje DDV.

93 Iz tega je mogoče sklepati, da ta določba ni združljiva niti z načelom izračunavanja DDV niti s pravili o pravici do odbitka iz Direktive o DDV.

94 Iz tega je prav tako razvidno, da navedba zneska na račun, ki ustreza 6 % skupne obračunane cene, ni v skladu s pravili o vsebini računov iz člena 226 Direktive o DDV.

95 Poleg tega je Komisija pravilno opozorila, da člen 142 zakona 37/1992 s tem, da zadevni morebitni odbitek dopušča le takrat, ko so storitve opravljene v Španiji, uvaja diskriminacijo na podlagi nacionalnosti, ki prav tako ni v skladu s skupnim sistemom DDV. Določbe člena 309 Direktive o DDV, ki jih navaja Kraljevina Španija, nikakor ne morejo biti podlaga za ta člen 142, saj nikakor ne razlikujejo med državami članicami, temveč predvidevajo oprostitev transakcij, izvedenih zunaj Unije.

96 Zato je treba tretjemu tožbenemu razlogu Komisije ugoditi.

Četrty tožbeni razlog

Trditve strank

97 Komisija trdi, da člen 146 zakona 37/1992, ki potovalnim agencijam dovoljuje določitev skupne davčne osnove za določeno davčno obdobje in hkrati za to obdobje dovoljuje izračun enotne marže, ki izhaja iz posebne ureditve za potovalne agente, za vse storitve potovanj, v Direktivi o DDV nima pravne podlage.

98 Niti člen 73 Direktive o DDV niti njen člen 318 naj ne bi mogla predstavljati podlage za tak izračun. Komisija meni, da načelno, na katerega španski organi uporabljajo posebno ureditev za potovalne agente, lahko povzroči izgubo lastnih sredstev Unije in da bi lahko ta izterjala ustrezni znesek z obrestmi.

99 Kraljevina Španija meni, da je področje uporabe člena 308 Direktive o DDV dovolj široko, da omogoča uvedbo takega sistema določitve skupne davčne osnove davka za vsako davčno obdobje, kot je predviden s špansko zakonodajo.

100 Trdi, da je člen 146 zakona 37/1992 namenjen poenostavitvi izpolnjevanja davčnih obveznosti ponudnikov in da ne uvaja nikakršnih obveznosti. Metoda izražanja naj bi spoštovala načelo nevtralnosti in naj zato ne bi zmanjševala lastnih sredstev Unije.

Presoja Sodišča

101 Ugotoviti je treba, da posebna ureditev za potovalne agente in zlasti člen 308 Direktive o DDV, ki ga navaja Kraljevina Španija, ne predvidevata nobene možnosti za določitev skupne davčne osnove za maržo potovalnih agencij.

102 Člen 318 Direktive o DDV v okviru v poglavju 4 naslova XII te direktive izrecno navedenih posebnih ureditev, in sicer tistih, ki se uporabljajo na področjih rabljenega blaga ali umetniških predmetov, zbirk in starin, dovoljuje določitev skupne davčne osnove, vendar ta določba zajema le nekatera področja, med katera pa ne spada področje potovalnih agencij.

103 Zato je treba na tem področju davčno osnovo določiti v skladu s členom 308 Direktive o DDV s sklicevanjem na vsako posamezno storitev, ki jo opravi potovalna agencija, in ne skupno.

104 Iz tega je mogoče sklepati, da člen 146 zakona 37/1992 ni združljiv s posebno ureditvijo DDV iz členov od 306 do 310 Direktive o DDV.

105 Zato je treba četrtemu tožbenemu razlogu Komisije ugoditi.

106 Glede na vse zgoraj navedeno je treba ugotoviti, da Kraljevina Španija s tem, da je:

- potovanja, ki jih organizirajo agencije na debelo in jih agencije na drobno, ki delujejo v svojem imenu, prodajajo javnosti, izključila iz posebne ureditve za potovalne agente;
- potovalnim agencijam dovolila, da pod določenimi pogoji na račun navedejo skupni znesek DDV, ki ni v nikakršni povezavi z dejanskim davkom, ki se prenese na kupca, in z dovoljenjem temu kupcu, če je davčni zavezanec, da ta skupni znesek odbije od dolgovanega DDV, in
- potovalnim agencijam, če se navedena posebna ureditev zanje uporabi, dovolila, da določijo skupno davčno osnovo za vsako davčno obdobje,

ni izpolnila obveznosti iz členov 168, 226 in od 306 do 310 Direktive o DDV.

Stroški

107 V skladu s členom 138(3) Poslovnika Sodišča vsaka stranka nosi svoje stroške, če vsaka uspe samo deloma. Vendar lahko Sodišče, če se zdi to glede na okoliščine obravnavane zadeve upravičeno, odloči, da ena stranka poleg svojih stroškov nosi tudi del stroškov druge stranke. Ker Komisija z enim od štirih tožbenih razlogov ni uspela, se ji naloži, da nosi četrtno svojih stroškov, Kraljevini Španiji pa se naloži, da poleg svojih nosi tri četrtine stroškov Komisije.

108 V skladu s členom 140 Poslovnika češka republika, Francoska republika, Republika Poljska, Portugalska republika in Republika Finska nosijo svoje stroške.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Kraljevina Španija s tem, da je**
 - **potovanja, ki jih organizirajo agencije na debelo in jih agencije na drobno, ki delujejo v svojem imenu, prodajajo javnosti, izključila iz posebne ureditve za potovalne agente,**
 - **potovalnim agencijam dovolila, da pod določenimi pogoji na račun navedejo skupni znesek davka na dodano vrednost, ki ni v nikakršni povezavi z dejanskim davkom, ki se prenese na kupca, in z dovoljenjem temu kupcu, če je davčni zavezanec, da ta skupni znesek odbije od dolgovanega davka na dodano vrednost, in**
 - **potovalnim agencijam, če se navedena posebna ureditev zanje uporabi, dovolila, da določijo skupno davčno osnovo za vsako davčno obdobje,****ni izpolnila obveznosti iz členov 168, 226 in od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.**
2. **V preostalem se tožba zavrne.**
3. **Evropska komisija nosi tretino svojih stroškov.**
4. **Kraljevina Španija nosi svoje stroške in tri tretine stroškov Evropske komisije.**
5. **Češka republika, Francoska republika, Republika Poljska, Portugalska republika in Republika Finska nosijo svoje stroške.**

Podpisi

* Jezik postopka: španščina.