

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

13. ožujka 2014. (*)

„PDV – Posebna odredba za putničke agente – Transakcije provedene izvan Europske unije – Šesta direktiva 77/388/EEZ – članak 28. stavak 3. – Direktiva 2006/112/EZ – članak 370. – Klausule „standstill“ – Izmjena nacionalnih propisa unutar roka za prijenos“

U predmetu C-599/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgija), odlukom od 24. listopada 2012., koju je Sud zaprimio 20. prosinca 2012., u postupku

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

protiv

FOD Financiën,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: C. G. Fernlund (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Toader i E. Jarašinas, suci,

nezavisna odvjetnica: E. Sharpston,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Jetair NV i BTW-eenheid BTWE Travel4you, H. Vandebergh, *advocaat*,
- za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, W. Roels, C. Soulay i L. Lozano Palacios, u svojstvu agenata,
- za Vijeće Europske unije, A.-M. Colaert i E. Chatziioakeimidou, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odlučiti bez njezinog mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1. Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje klauzule „standstill“ iz članka 28. stavka 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta

direktiva) i članka 370. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva PDV), članka 153. i 309. Direktive PDV te članka 43. i 56. Uredbe kao i na valjanost članka 370. Direktive PDV.

2 Zahtjev je upućen u okviru dva spora između, u prvom, društva Jetair NV (u daljnjem tekstu: Jetair), u drugom, BTW-ëenheid BTWE Travel4you (u daljnjem tekstu: Travel4you), grupacije koju čini više društava koja se smatraju jednim obveznikom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV), i FOD Financiëna (savezne službe za financije) u vezi s odlukom o odbijanju zahtjeva za povrat poreza na dodanu vrijednost koji su podnijeli tužitelji, a ti su se organiziranih putovanja izvan Europske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Članak 1. Šeste direktive predviđao je:

„Države članice će izmijeniti svoje sadašnje sustave [PDV-a] u skladu sa sljedećim člancima.

Usvojiti će potrebne zakone, uredbe i upravne odredbe kako bi izmijenjeni sustavi stupili na snagu što je prije moguće, a najkasnije do 1. siječnja 1978.“ [neslužbeni prijevod]

4 Članak 26. stavci 1. i 3. Šeste direktive glasili su kako slijedi:

„1. Države članice primjenjuju [PDV] na transakcije putničkih agenata u skladu s odredbama ovog članka kada putnički agenti posluju s putnicima u svoje vlastito ime i u organiziranju putovanja koriste isporuke dobara i usluge drugih poreznih obveznika. Ovaj članak ne primjenjuje se na putničke agente koji posluju isključivo kao posrednici i na koje se primjenjuje članak 11. pod A stavak 3. točka (c). [...]

[...]

3. Ako transakcije koje putnički agent povjerava drugim poreznim obveznicima te osobe provode izvan Zajednice, isporuke usluga koje obavlja putnički agent tretiraju se kao djelatnost posredovanja, koja se izuzima sukladno članku 15. točki 14. [...]“ [neslužbeni prijevod]

5 Članak 28. stavak 3. točka (a) i stavak 4. Šeste direktive, koji se nalazio u poglavlju XVI. naslovljenom „Prijelazne odredbe“, određivao je:

„3. Tijekom prijelaznog razdoblja iz stavka 4. države članice mogu:

nastaviti primjenjivati porez na transakcije koje su izuzete sukladno [članku 15.], a nabrojane su u popisu u Prilogu E;

[...]

4. Prijelazno razdoblje prvotno se određuje u trajanju od pet godina, počevši od 1. siječnja 1978. [...]“ [neslužbeni prijevod]

6 Transakcijama iz članka 15. točke 14. Šeste direktive, popisanim u njezinom Prilogu E, smatralo se „isporuke usluga putničkih agenata iz članka 26. kao i isporuke putničkih agenata koji posluju u svoje vlastito ime i za račun putnika za putovanja izvan Zajednice.“ [neslužbeni prijevod]

Direktiva PDV

7 Članak 153. Direktive PDV predviđa:

„Države članice dužne su izuzeti isporuku usluga koje obavljaju posrednici koji djeluju u ime i za račun druge osobe, kada sudjeluju u transakcijama iz poglavlja 6., 7. i 8. ili transakcija koje se provode izvan Zajednice.

[...]“

8 Članak 306. stavak 1. Direktive PDV, koji je dio glave XII. poglavlja 3. i nosi naslov „Posebna odredba za putničke agente“, određuje:

„Države članice primjenjuju posebn[u] odredb[u] PDV-a, u skladu s ovim poglavljem, na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s klijentima [putnicima] 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 izražena porezne osnove.“

9 Članak 309. Direktive PDV glasi kako slijedi:

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

[...]“

10 Članak 370. Direktive PDV određuje:

„Države članice koje su na dan 1. siječnja 1978. oporezivale transakcije navedene u Prilogu X. dijelu A., mogu nastaviti oporezivati te transakcije.“

11 Prilog X. toj direktivi u dijelu A., naslovljenom „Transakcije koje države članice mogu nastaviti oporezivati“, u točki 4. predviđa:

„[usluge] putničkih agenata, kako je navedeno u članku 306., te usluge koje isporučuju putnički agenti koji djeluju u ime i za račun putnika, s obzirom na putovanja izvan Zajednice.“

Belgijsko pravo

12 Iz odluke kojom je upućeno prethodno pitanje i iz spisa koji je predstavljen Sudu slijedi da relevantno belgijsko pravo proizlazi iz Zakonika o porezu na dodanu vrijednost (Code de la taxe sur la valeur ajoutée), uvedenoga Zakonom od 3. srpnja 1969. (*Moniteur belge* od 17. srpnja 1969., str. 7046.), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme na koje upućuju činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u).

13 Nesporno je da su usluge koje isporučuju putnički agenti, a koje se sastoje od organiziranja putovanja izvan Europske unije, bile izuzete prije 1. prosinca 1977.

14 Zakonik o PDV-u izmijenjen je Zakonom od 29. studenoga 1977., koji je stupio na snagu 1. prosinca 1977., a njime je uveden PDV na te usluge.

15 Iz spisa koji je predstavljen Sudu također proizlazi da je Zakonik o PDV-u ponovno izmijenjen Kraljevskom uredbom od 28. prosinca 1999., koja se primjenjuje od 1. siječnja 2000. Prema toj uredbi isporuke usluga putničkih agenata koje se tiču putovanja izvan Europske unije više se ne tretiraju kao posredničke djelatnosti. Ipak, na te se transakcije nastavio primjenjivati PDV.

Činjenice iz sporova u glavnom postupku i prethodna pitanja

16 Jetair je društvo osnovano prema belgijskom pravu, a obveznik je PDV-a na osnovi svoje djelatnosti putničkog agenta. Od 1. veljače 2009. dio je grupacije Travel4you, koja okuplja još šest društava koja se bave istom djelatnošću.

17 Jetair i Travel4you organiziraju turistička putovanja i pritom se koriste uslugama trećih osoba, prije svega hotelijera i zrakoplovnih kompanija.

18 Smatrajući da putovanja organizirana izvan Unije ne podliježu PDV-u, oba tužitelja podnijela su zahtjev za povrat PDV-a koji je od njih potraživan za ta putovanja.

19 Prvi zahtjev ticao se iznosa PDV-a za putovanja koja su organizirana tijekom razdoblja od 2001. do 2006. godine, a navedeni su u prijavi PDV-a iz rujna 2007. Ured za nadzor PDV-a u Oostendeu iznio je svoje neslaganje s potraživanim iznosima, ovršio je iznos od otprilike 55.700.000 eura te je izdao prekršajni nalog.

20 Drugi zahtjev ticao se iznosa PDV-a za putovanja organizirana u razdoblju koje je započelo tijekom 2007. i završilo u siječnju 2010., a koja su navedena u prijavi PDV-a iz ožujka 2010. Ured za nadzor PDV-a u Oostendeu iznio je svoje neslaganje s potraživanim iznosima, ovršio je iznos od otprilike 37.600.000 eura te je izdao prekršajni nalog.

21 Jetair i članovi grupacije Travel4you su 21. prosinca 2010. odnosno 24. listopada 2011. podnijeli tužbu pred rechtbank van eerste aanleg te Brugge (prvostupanjski sud u Bruggeu), koji je spojio ta dva predmeta.

22 Tužitelji su pred sudom koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku tvrdili da prijelazna odredba iz članka 28. stavka 3. Šeste direktive belgijskom zakonodavcu nije dopuštala da izmjeni svoje propise na način koji je u suprotnosti s tom direktivom upravo pred njezino stupanje na snagu. Isticali su da ako transakcije koje putnički agent povjerava drugim poreznim obveznicima te osobe provode izvan Zajednice, agentove usluge trebaju biti izuzete, u skladu s člankom 26. stavkom 3. te direktive, koji je preuzet u članku 309. Direktive PDV.

23 Budući da je FOD Financiën s druge strane tvrdio da je belgijski zakonodavac mogao sukladno članku 28. stavku 3. Šeste direktive odlučiti oporezivati takve transakcije, sud koji je uputio zahtjev dvojio je koji odgovor treba dati u sporovima u glavnom postupku.

24 U takvim okolnostima rechtbank van eerste aanleg te Brugge odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća prethodna pitanja:

„1. Smije li belgijski zakonodavac izmijeniti nacionalni propis kako bi se oporezovala izuzeta

usluga (u konkretnom slu?aju, putovanja izvan Unije) netom prije (1. prosinca 1977.) stupanja na snagu Šeste direktive (1. sije?nja 1978.) i tako zaobi?i klauzulu „standstill“ iz ?lanka 28. stavka 3. Šeste direktive (?lanak 370. Direktive [PDV]), koja predvi?a da predmetna putovanja mogu i dalje biti oporezovana samo ako su ve? bila oporezovana prije stupanja na snagu Šeste direktive?

2. Je li se belgijski zakonodavac nakon 13. lipnja 1977. (datum kad je objavljena Šesta direktiva) trebao suzdržati od oporezivanja putovanja izvan Unije?

3. Krši li belgijski zakonodavac ?lanak 309. Direktive [PDV] time što putni?ke agente ne tretira kao posrednike kod transakcija provedenih iz [Unije] i što pritom nastavlja oporezivati te usluge?

4. Krše li ?lanci 309., 153., 370. i Prilog X. Direktivi [PDV] op?a na?ela prava Zajednice, na?ela jednakosti i proporcionalnosti te odredbe o slobodnom kretanju osoba, robe i usluga, a prije svega ?lanke [43. i 56. UEZ?a] time što državama ?lanicama ostavljaju izbor ho?e li oporezivati usluge vezane uz putovanja izvan [Unije]?

5. Je li država Belgija svojim postupanjem povrijedila pravo Unije, prije svega na?ela jednakosti, proporcionalnosti i neutralnosti PDV?a, kad je Kraljevskom uredbom od 28. studenoga 1999. odredila porez samo putni?kim agentima za putovanja izvan Unije, ali ne i posrednicima?“

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

25 Prije svega valja podsjetiti na to da se sukladno ?lanku 191. stavku 2. Ugovora o osnivanju EEZ?a, koji se primjenjivao u vrijeme kad je usvojena Šesta direktiva, direktive priop?uju osobama kojima su upu?ene, a stupaju na snagu od tog priop?enja. Stoga je za odre?ivanje po?etka razdoblja prijenosa Šeste direktive relevantan dan kada je ta direktiva priop?ena zainteresiranoj državi ?lanici, a ne dan kad je ona objavljena.

26 Bitno je istaknuti i da se izmjena propisa o kojem je rije? u glavnom postupku, usvojena 1. prosinca 1977., dogodila izme?u 23. svibnja 1977., dana na koji je Šesta direktiva priop?ena Kraljevini Belgiji, i 1. sije?nja 1978., to jest dana na koji je ta direktiva trebala biti prenesena u toj državi ?lanici. Slijedom navedenoga, do te je izmjene došlo tijekom razdoblja prijenosa Šeste direktive u odnosnoj državi ?lanici.

27 Sud koji je uputio zahtjev za prethodnu odluku tako u prva dva pitanja, koja valja razmotriti zajedno, u biti pita protive li se ?lanak 28. stavak 3. Šeste direktive i ?lanak 370. Direktive PDV tome da prije 1. sije?nja 1978., tijekom razdoblja prijenosa Šeste direktive, država ?lanica usvoji odredbu kojom se mijenja postoje?i propis uvode?i PDV na transakcije putni?kih agenata vezane za putovanja izvan Unije.

28 Nesporno je da su prema propisu o kojem je rije? u glavnom postupku usluge koje pružaju putni?ki agenti vezane za putovanja izvan Unije do 1. prosinca 1977. bile izuzete, a da su od tog dana nadalje bile oporezovane, unato? tome što posebna odredba za putni?ke agente koja je uvedena u Šestoj direktivi u ?lanku 26. stavku 3. predvi?a da su te usluge izuzete.

29 Me?utim, ?lanak 28. stavak 3. Šeste direktive uveo je klauzulu „standstill“ prema kojoj države ?lanice mogu tijekom razdoblja iz ?lanka 28. stavka 4. Šeste direktive nastaviti primjenjivati PDV na transakcije koje su izuzete sukladno ?lanku 15. te direktive, a nalaze se na popisu u Prilogu E istoj direktivi.

30 To je razdoblje bilo prijelazne naravi i prvotno je određeno na pet godina, počevši od 1. siječnja 1978., a potrajalo je i dulje od toga zato što nije bilo intervencije Vijeća Europske unije.

31 Iz teksta članka 28. stavaka 3. i 4. u vezi s člankom 15. i Prilogom E Šestoj direktivi proizlazi da je zakonodavac Unije predvidio mogućnost da države članice koji su propisi predviđali oporezivanje tih usluga prije 1. siječnja 1978. derogiraju obvezu izuzeća za usluge iz članka 26. stavka 3. te direktive.

32 To tumačenje potvrđuje i članak 370. Direktive PDV, koji je u osnovi preuzeo tekst članka 28. stavka 3. Šeste direktive određujući da države članice koje su na dan 1. siječnja 1978. oporezivale transakcije navedene u Prilogu X. dijelu A mogu nastaviti oporezivati te transakcije. U točki 4. Priloga X. dijela A navode se usluge koje isporučuju putnički agenti koji djeluju u ime i za račun putnika s obzirom na putovanja izvan Zajednice.

33 Prema navodima tužitelja države članice su mogle nastaviti oporezivati predmetne transakcije s obzirom na to da se prema njihovim nacionalnim propisima na te transakcije već primjenjivao PDV prije 1. siječnja 1978. Tužitelji s druge strane, oslanjajući se na presudu od 18. prosinca 1997., Inter-Environnement Wallonie (C-129/96, Zb., str. I-7411., t. 45.), smatraju da navedena mogućnost tim državama članica nije dopuštala da izmjene svoje propise tijekom razdoblja prijenosa Šeste direktive tako da propišu oporezivanje tih transakcija.

34 Komisija s druge strane smatra da izmjena spomenutih propisa nije u suprotnosti sa Šestom direktivom, sagledavajući je u svjetlu gore navedene presude Inter-Environnement Wallonie i s obzirom na izričite odredbe te direktive. Komisija pojašnjava da je zakonodavac Unije uveo iznimku za putničke agente upravo zato da se u obzir uzme zabrinutost koju je izrazila Kraljevina Belgija.

35 Valja podsjetiti na to da se sukladno ustaljenoj sudskoj praksi unutar roka za prijenos direktive države članice kojima je ona upućena trebaju suzdržati od poduzimanja mjera koje bi mogle ozbiljno dovesti u pitanje ostvarivanje rezultata koji je propisan tom direktivom (vidjeti osobito gore navedenu presudu Inter-Environnement Wallonie, t. 45. i presudu od 4. srpnja 2006., Adeneler i dr., C-212/04, Zb., str. I-6057., t. 121.).

36 Stoga u pogledu Šeste direktive treba provjeriti je li mjera koju je država članica donijela unutar roka za prijenos te direktive, koja se sastoji u tome da se mijenjaju nacionalni propisi tako da se predvidi oporezivanje predmetnih transakcija, takve naravi da bi mogla ozbiljno dovesti u pitanje ostvarivanje rezultata koji je propisan tom direktivom.

37 S tim u vezi, kako je i zaključeno u točki 31. ove presude, ako su države članice oporezivale predmetne transakcije na dan 1. siječnja 1978., one su mogle to nastaviti i nakon navedenog datuma. S obzirom na to da je Šesta direktiva izričito odredila dan 1. siječnja 1978. kao trenutak od kojeg se eventualno može zadržati mjera oporezivanja, ne može se zaključiti da je zakon koji predviđa oporezivanje predmetnih transakcija koji je usvojen prije navedenog datuma, a tijekom razdoblja prijenosa te direktive, takve naravi da bi mogao ozbiljno dovesti u pitanje ostvarivanje rezultata koji je propisan spomenutom direktivom.

38 Slijedom navedenoga, na prva dva pitanja valja odgovoriti da se članak 28. stavak 3. Šeste direktive i članak 370. Direktive PDV ne protive tome da država članica prije 1. siječnja 1978., tijekom razdoblja prijenosa Šeste direktive, uvede odredbu kojom se mijenjaju postojeći propisi time da se propiše PDV na transakcije putničkih agenata za putovanja izvan Unije.

Treće pitanje

39 Trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati krši li država članica članak 309. Direktive PDV time što usluge koje pružaju putnički agenti ne tretira kao djelatnost posrednika koja je izuzeta u slučaju kad se te usluge odnose na putovanja izvan Unije te kad za te usluge propisuje PDV.

40 Članak 309. Direktive PDV, koji se nalazi u poglavlju posvećenom posebnoj odredbi za putničke agente koja obuhvaća članke 306. do 310. Direktive, a nije je područje primjene definirano u spomenutom članku 306., predviđa izuzeće za određene usluge koje pružaju putnički agenti, to jest one usluge koje se isporučuju u okviru putovanja izvan Unije, a koje se tretiraju kao djelatnost posredovanja izuzeta prema članku 153. spomenute direktive.

41 Međutim, kako proizlazi iz točke 32. ove presude, članak 370. Direktive PDV dopušta izuzeće od te odredbe dajući državama članicama mogućnost da oporezuju predmetne transakcije ako su ih oporezivale na dan 1. siječnja 1978.

42 Iz toga slijedi da država članica nije dužna primjenjivati odredbe članka 309. Direktive PDV ako ispunjava navedeni uvjet.

43 Na treće pitanje stoga valja odgovoriti da država članica ne krši članak 309. Direktive PDV time što usluge koje pružaju putnički agenti ne tretira kao djelatnost posrednika koja je izuzeta u slučaju kad se te usluge odnose na putovanja izvan Unije te kad za te usluge propisuje PDV, pod pretpostavkom da je za njih propisivala PDV na dan 1. siječnja 1978.

Četrto pitanje

44 Četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati krši li članak 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A točkom 4. Direktive PDV pravo Unije, a posebice opća pravna načela, načela jednakosti i proporcionalnosti te odredbe koje uređuju temeljne slobode time što državama članicama ostavlja mogućnost izbora hoće li oporezovati usluge vezane uz putovanja izvan Unije.

45 Kako proizlazi iz odgovora na treće pitanje, članak 370. u vezi s Prilogom X. dijelom A točkom 4. Direktive PDV državama članicama omogućava da oporezuju ili da ne oporezuju usluge putničkih agenata koje su vezane uz transakcije provedene izvan Unije ako su te usluge oporezivale na dan 1. siječnja 1978.

46 Naravno, dajući državama članicama takvu mogućnost, taj članak uspostavlja različit režim za države članice koje ga koriste tako da oporezuju predmetne usluge i za one koje primjenjuju pravila navedena u članku 309. Direktive PDV izuzimajući te iste usluge.

47 Međutim, ovdje se radi o mogućnosti koja se daje kao izuzeće pod pretpostavkom da je ispunjen uvjet predviđen tim člankom.

48 Kako je Sud već i prije smatrao, zadržavanje navedenog režima izuzeća odraz je postupnog i još uvijek djelomičnog usklađivanja nacionalnih propisa u području PDV-a (u tom smislu vidjeti presudu od 7. prosinca 2006., Eurodental, C-240/05, Zb., str. I-11479., t. 50.). Planirano usklađivanje još uvijek nije ostvareno jer su članak 28. stavak 3. točka (a) Šeste direktive i članak 370. Direktive PDV državama članicama dopustili da zadrže neke odredbe nacionalnih propisa koje su postojale na dan 1. siječnja 1978., a koje bez takvog dopuštenja ne bi bile u skladu s tim direktivama (kada je riječ o Šestoj direktivi, vidjeti u tom smislu gore navedenu presudu Eurodental, t. 51.).

49 Na zakonodavcu Unije je da uspostavi konačan režim izuzeća od PDV-a te da tako ostvari postupno usklađivanje nacionalnih propisa u području PDV-a (vidjeti presudu od 13. srpnja 2000., *Idéal tourisme*, C-36/99, Zb., str. I-6049., t. 39.).

50 Sve dok zakonodavac Unije ne uspostavi taj konačan režim i dok države članice mogu zadržati svoje postojeće propise, valja prihvatiti to da razlike među njima i dalje mogu postojati, a da pritom nisu u suprotnosti s pravom Unije.

51 Slijedom navedenoga, na četvrto pitanje valja odgovoriti da članak 370. Direktive PDV u vezi s Prilogom X. dijelom A točkom 4. iste direktive ne krši pravo Unije time što državama članicama daje mogućnost da nastave oporezivati usluge koje pružaju putnički agenti koje su vezane za putovanja izvan Unije.

Peto pitanje

52 Petim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati krši li država članica pravo Unije, a posebice načela jednakosti i proporcionalnosti te porezne neutralnosti time što putničke agente u smislu članka 26. stavka 1. Šeste direktive i članka 306. Direktive PDV tretira drugačije nego posrednike i time što predviđa pravilo, kao što to čini Kraljevska uredba od 28. studenoga 1999., sukladno kojem se oporezuju samo usluge putničkih agenata, no ne i usluge posrednika u slučaju kad se one odnose na putovanja izvan Unije.

53 Iz ustaljene sudske prakse proizlazi da je načelo jednakosti, koje se u području PDV-a očituje kao načelo porezne neutralnosti, zahtijeva da se usporedive situacije ne tretiraju različito, osim ako razlikovanje nije objektivno opravdano (vidjeti osobito presudu od 10. travnja 2008., *Marks & Spencer*, C-309/06, Zb., str. I-2283., t. 49. i 51. te presudu od 7. ožujka 2013., *Efir*, C-19/12, t. 35.).

54 U tom pogledu valja ustvrditi da su putnički agenti na koje cilja posebna odredba PDV-a u članku 26. stavku 1. Šeste direktive te u članku 306. Direktive PDV definirani kao oni koji posluju s putnicima u svoje vlastito ime i koriste isporuke dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika u organiziranju putovanja. Te odredbe iz posebnog režima izričito isključuju putničke agente koji posluju samo kao posrednici.

55 Iz navedenih odredbi proizlazi da je zakonodavac Unije smatrao da se te dvije kategorije putničkih agenata nisu nalazile u usporedivoj situaciji. Sud je tako prije naglasio da je ono što karakterizira djelatnost putničkih agenata iz Šeste direktive činjenica da oni predstavljaju gospodarske operatore koji u svoje vlastito ime organiziraju putovanja ili kružna putovanja i koji se u cilju isporuke usluga koje su općenito povezane s tom vrstom djelatnosti koriste drugim poreznim obveznicima (vidjeti presudu od 22. listopada 1998., *Madgett i Baldwin*, C-308/96 i C-94/97, Zb., str. I-6229., t. 23.).

56 Iz toga slijedi da nacionalni zakonodavac ne krši pravo Unije te posebice da ne postupa suprotno načelu jednakosti ili načelu neutralnosti time što na različit način tretira dvije navedene kategorije operatora.

57 Kada je riječ o načelu proporcionalnosti, dovoljno je ustvrditi da nisu predloženi nikakvi dokazi koji bi upućivali na povredu tog načela.

58 Slijedom navedenoga, na peto pitanje valja odgovoriti da država članica ne krši pravo Unije, a posebice načela jednakosti i proporcionalnosti te porezne neutralnosti time što putničke agente u smislu članka 26. stavka 1. Šeste direktive i članka 306. Direktive PDV tretira drugačije nego

posrednike i time što predviđa pravilo, kao što to čini Kraljevska uredba od 28. studenoga 1999., sukladno kojem se oporezuju samo usluge putničkih agenata, no ne i usluge posrednika u slučaju kad se one odnose na putovanja izvan Unije.

Troškovi

59 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 navedenoga, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

1. Članak 28. stavak 3. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje i članak 370. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne protive tome da država članica prije 1. siječnja 1978., tijekom razdoblja prijenosa Šeste direktive 77/388, uvede odredbu kojom se mijenjaju postojeći propisi tako da se propiše porez na dodanu vrijednost na transakcije putničkih agenata vezane za putovanja izvan Europske unije.
2. Država članica ne krši članak 309. Direktive 2006/112 time što usluge koje pružaju putnički agenti ne tretira kao djelatnost posrednika koja je izuzeta u slučaju kad se te usluge odnose na putovanja izvan Europske unije te kad se za te usluge propisuje porez na dodanu vrijednost, pod pretpostavkom da je za njih propisivala porez na dodanu vrijednost na dan 1. siječnja 1978.
3. Članak 370. Direktive 2006/112 u vezi s Prilogom X. dijelom A točkom 4. iste direktive ne krši pravo Europske unije time što državama članicama daje mogućnost da nastave oporezivati usluge koje pružaju putnički agenti, a vezane su za putovanja izvan Europske unije.
4. Država članica ne krši pravo Europske unije, a posebice ne načela jednakosti i proporcionalnosti te porezne neutralnosti time što putničke agente u smislu članka 26. stavka 1. Šeste direktive 77/388 i članka 306. Direktive 2006/112 tretira drugačije nego posrednike i time što predviđa pravilo, kao što to čini Kraljevska uredba od 28. studenoga 1999., sukladno kojem se oporezuju samo usluge putničkih agenata, no ne i usluge posrednika u slučaju kad se one odnose na putovanja izvan Europske unije.

Potpisi

* Jezik postupka: nizozemski