

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 13. marca 2014(*)

„DDV – Posebna ureditev za potovalne agencije – Transakcije, izvedene zunaj Evropske unije – Šesta direktiva 77/388/EGS – člen 28(3) – Direktiva Sveta 2006/112/ES – člen 370 – Klavzuli „standstill“ – Sprememba nacionalne zakonodaje v roku, določenem za prenos“

V zadevi C-599/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgija) z odločbo z dne 24. oktobra 2012, ki je prispela na Sodišče 20. decembra 2012, v postopku

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

proti

FOD Financiën,

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi C. G. Fernlund (poročevalec), predsednik senata, C. Toader, sodnica, in E. Jarašiusas, sodnik

generalna pravobranilka: E. Sharpston,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Jetair NV in BTW-eenheid BTWE Travel4you H. Vandebergh, odvetnik,
- za belgijsko vlado M. Jacobs in J.-C. Halleux, agenta,
- za Evropsko komisijo W. Roels, C. Soulay in L. Lozano Palacios, agenti,
- za Svet Evropske unije A.-M. Colaert in E. Chatziioakeimidou, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago klavzule „standstill“ iz člena 28(3) 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) in iz člena 370 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV), členov 153 in 309 Direktive o DDV ter členov 43 ES in 56 ES ter na veljavnost člena 370 Direktive o DDV.

2 Ta predlog je bil vložen v okviru dveh sporov, in sicer, prvi, med družbo Jetair NV (v nadaljevanju: Jetair), in drugi, med BTW-eenheid BTWE Travel4you (v nadaljevanju: Travel4you), skupino zavezancev za DDV, ki jo sestavlja več družb, na eni strani ter FOD Financiën (zvezna služba za finance) na drugi zaradi zavrnitve zahtevka za vračilo davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki sta ga vložili tožeči stranki v zvezi s potovanji, organiziranimi zunaj Evropske unije.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Člen 1 Šeste direktive je določal:

„Države članice spremenijo svoje sedanje sisteme [DDV] v skladu z naslednjimi členi.

Države članice sprejmejo potrebne zakone in druge predpise, tako da spremenjeni sistemi začnejo veljati čim prej, najkasneje pa 1. januarja 1978.“

4 Člen 26(1) in (3) Šeste direktive je določal:

„1. Države članice uporabljajo [DDV] za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki 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). [...]

[...]

3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene izven Skupnosti, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). [...]

5 Člen 28(3)(a) in (4) Šeste direktive je v naslovu XVI „Prehodne določbe“ določal:

„3. V prehodnem obdobju iz odstavka 4 lahko države članice:

(a) še naprej obdavčujejo transakcije, oproščene v skladu s [...] [členom 15] iz Priloge E k tej direktivi;

[...]

4. Začetno prehodno obdobje traja pet let, z začetkom 1. januarja 1978. [...]

6 Transakcije iz člena 15(14) Šeste direktive, povzete v Prilogi E k tej direktivi, zajemajo „storitve potovalnih agentov iz člena 26 in storitve potovalnih agentov, ki delujejo v imenu in za račun potnika, za potovanja izven Skupnosti“.

Direktiva o DDV

7 Člen 153 Direktive o DDV določa:

„Države članice oprostitijo storitve, ki jih opravijo posredniki, delujejo v imenu in za račun druge osebe, če so sodelovali pri transakcijah iz poglavij 6, 7 in 8 ali pri transakcijah, opravljenih zunaj Skupnosti.

[...]“

8 Člen 306(1) Direktive o DDV v naslovu III „Posebna ureditev za potovalne agente“ določa:

„Države članice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z določbami tega poglavja, če te potovalne agencije poslujejo s potniki 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.“

9 Člen 309 Direktive o DDV določa:

„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.

[...]“

10 Člen 370 Direktive o DDV določa:

„Države članice, ki so 1. januarja 1978 obdavčevale transakcije s seznama v delu A Priloge X, lahko te še naprej obdavčujejo.“

11 V točki 4 dela A, naslovljenega „Transakcije, ki jih države članice lahko še naprej obdavčujejo“, Priloge X k tej direktivi je navedeno:

„storitve potovalnih agencij iz člena 306 in storitve potovalnih agencij, ki delujejo v imenu in za račun potnika, za potovanja zunaj Skupnosti.“

Belgijsko pravo

12 Iz predložitvene odločbe in spisa, predloženega Sodišču, izhaja, da je upošteveno belgijsko pravo zakon o davku na dodano vrednost, kakor je bil uveden z zakonom z dne 3. julija 1969 (*Moniteur belge* z dne 17. julija 1969, str. 7046), v različici, ki se je uporabljala v času dejanskega stanja v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV).

13 Ni sporno, da so bile storitve potovalnih agencij v smislu organiziranja potovanj zunaj Evropske unije pred 1. decembrom 1977 oproščene davka.

14 Zakon o DDV je bil z zakonom z dne 29. novembra 1977, ki je začel veljati 1. decembra 1977, spremenjen tako, da je navedene storitve obdavčil z DDV.

15 Iz spisa, predloženega Sodišču, tudi izhaja, da je bil zakon o DDV ponovno spremenjen s

kraljevim odlokom z dne 28. decembra 1999, ki je začel veljati 1. januarja 2000. S tem odlokom storitve potovalnih agencij v zvezi s potovanji zunaj Unije niso bile več obravnavane kot posredniške storitve. Vendar pa so bile te transakcije še naprej predmet DDV.

Dejansko stanje sporov o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

16 Družba Jetair NV je belgijska družba, ki je zavezanec za DDV na podlagi dejavnosti potovalne agencije. Skupini Travel4you, v kateri je še šest drugih družb, ki opravljajo to dejavnost, se je pridružila 1. februarja 2009.

17 Družba Jetair in skupina Travel4you organizirata turistična potovanja, za kar uporabljata storitve drugih, predvsem hotelske storitve in storitve letalskih družb.

18 Toženi stranki sta menili, da potovanja zunaj Unije niso predmet DDV, zato sta obe vložili zahtevek za vračilo DDV, ki je bil od njiju zahtevan za taka potovanja.

19 Prvi zahtevek se je nanašal na zneske DDV za potovanja, organizirana v obdobju med letoma 2001 in 2006, ki so bili vključeni v obračun DDV iz septembra 2007. Nadzorni organ za DDV iz Oostendeja je navedel, da se z zahtevanimi zneski ne strinja in izvedel odbitek približno 55.700.000 EUR ter sestavil zapisnik o kršitvi.

20 Drugi zahtevek se je nanašal na zneske DDV za potovanja, organizirana v obdobju, ki se je začelo leta 2007 in končalo januarja 2010, ki so bili vključeni v obračun DDV iz marca 2000. Nadzorni organ za DDV iz Oostendeja je navedel, da se z zahtevanimi zneski ne strinja, in izvedel odbitek približno 37.600.000 EUR ter sestavil zapisnik o kršitvi.

21 Družba Jetair in člani skupine Travel4you so 21. decembra 2010 oziroma 24. oktobra 2011 vložili tožbi pri rechtbank van eerste aanleg te Brugge (sodišče prve stopnje v Bruggeu), ki je zadevi družilo.

22 Toženi stranki sta pred predložitvenim sodiščem navajali, da prehodna določba iz člena 28(3) Šeste direktive belgijskemu zakonodajalcu ne daje pristojnosti za spreminjanje svoje zakonodaje v nasprotju s smislom te direktive neposredno pred začetkom veljavnosti navedene direktive. Na podlagi člena 26(3) te direktive, ki je povzet v členu 309 Direktive o DDV, sta trdili, da je opravljanje storitev potovalne agencije oproščena dejavnost, če so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene zunaj Skupnosti.

23 Vendar glede na to, da je FOD Financiën nasprotno trdil, da je bil belgijski zakonodajalec na podlagi člena 28(3) Šeste direktive pristojen obdavčiti take transakcije, predložitveno sodišče dvomi glede odgovora, ki ga mora dati v sporih o glavni stvari.

24 V teh okoliščinah je rechtbank van eerste aanleg te Brugge prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali sme Belgija svojo zakonodajo spremeniti tako, da davka oproščeno storitev (v tem primeru potovanja zunaj EU) obdavči v trenutku (1. decembra 1977) neposredno pred začetkom veljavnosti Šeste direktive o davku na dodano vrednost (1. januarja 1978) in s tem obide klavzulo 'standstill' iz člena 28(3) Šeste direktive (člen 370 Direktive [o DDV]), ki določa, da se lahko ta potovanja še naprej obdavčujejo, le če so bila obdavčena že pred začetkom veljavnosti Šeste direktive?

2. Bi moral belgijski zakonodajalec od 13. junija 1977 (datum objave Šeste direktive) opustiti obdavčevanje potovanj zunaj Unije?

3. Ali belgijski zakonodajalec krši člen 309 Direktive [o DDV], če potovalnih agencij glede njihovih storitev zunaj [Unije] ne obravnava kot posrednike in te storitve kljub temu še naprej obdavčuje?

4. Ali členi 309, 153, 370 Direktive [o DDV] in njena Priloga X s tem, da državam članicam podeljujejo pravico do izbire glede obdavčenja storitev v povezavi s potovanji zunaj [Unije], kršijo splošna načela prava [Unije], načelo enakega obravnavanja in načelo sorazmernosti ter predpise o prostem gibanju oseb in prostem pretoku blaga in storitev, med drugim člena [43 ES in 56 ES]?

5. Ali je belgijska država s tem, da je s kraljevim odlokom z dne 28. novembra 1999 v zvezi s potovanji zunaj EU predpisala davčno obveznost le za potovalne agencije, ne pa za posrednike, kršila načela prava [Unije], zlasti načela enakega obravnavanja, sorazmernosti in davčne nevtralnosti DDV?

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

25 Najprej je treba spomniti, da so naslovljenci v skladu s členom 191, drugi pododstavek, Pogodbe EGS, ki se je uporabljala ob sprejetju Šeste direktive, o direktivah uradno obveščeni in te zaženejo s takim obvestilom uinkovati. Torej pri doloitvi zaetka obdobja za prenos Šeste direktive ni upoštevten datum njene objave, ampak datum, ko je o tej direktivi zadevna država članica obveščena.

26 Treba je tudi spomniti, da je zakonodajna sprememba v postopku v glavni stvari, sprejeta 1. decembra 1977, nastopila med datumom, ko je bila o Šesti direktivi obveščena Kraljevina Belgija, 23. maja 1977, in datumom, do katerega je morala biti ta direktiva prenesena v zakonodajo te države članice v skladu s členom 1 navedene direktive, in sicer 1. januarja 1978. Do te spremembe je torej prišlo v obdobju, doloenem za prenos Šeste direktive v zakonodajo zadevne države članice.

27 Predložitveno sodišče s prvima vprašanjema, ki ju je treba preuiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali člen 28(3) Šeste direktive in člen 370 Direktive o DDV nasprotujeta temu, da država članica pred 1. januarjem 1978, v obdobju, doloenem za prenos Šeste direktive, uvede določbo, ki spreminja njeno obstoječo zakonodajo tako, da z DDV obdavči transakcije potovalnih agencij v zvezi s potovanji zunaj Unije.

28 Ni sporno, da so bile storitve potovalnih agencij v skladu z zakonodajo v postopku v glavni stvari v smislu organiziranja potovanj zunaj Evropske unije pred 1. decembrom 1977 oprošene davka in da so bile od tega datuma dalje obdavčene, čeprav posebna ureditev, ki velja za potovalne agencije in je bila uvedena s Šesto direktivo, v členu 26(3) določa, da so te storitve oprošene davka.

29 Vendar pa je bila v členu 28(3) Šeste direktive uvedena klavzula „standstill“, v skladu s katero lahko države članice v obdobju iz člena 28(4) Šeste direktive še naprej z DDV obdavčujejo transakcije, oprošene v skladu s členom 15 te direktive, in katerih seznam je povzet v Prilogi E k tej direktivi.

30 Zadevno obdobje prehodne narave, ki je bilo sprva določeno za dobo petih let od 1. januarja 1978 dalje, se je nadaljevalo po tem roku zaradi neukrepanja Sveta Unije.

31 Iz besedila člena 28(3) in (4) Šeste direktive v povezavi s členom 15 in Prilogo E k tej direktivi izhaja, da je zakonodajalec Unije državam članicam, katerih zakonodaja je določala

obdavitev upoštevnih storitev pred 1. januarjem 1978, dal možnost, da določijo izjemo od obveznosti oprostitve storitev iz člena 26(3) te direktive.

32 To razlago podpira člen 370 Direktive o DDV, ki je v bistvu povzel besedilo člena 28(3) Šeste direktive in določa, da lahko države članice, ki so 1. januarja 1978 obdavčevale transakcije s seznama v delu A Priloge X k Direktivi o DDV, te še naprej obdavčujejo. V točki 4, del A, te priloge X so navedene storitve potovalnih agencij, ki delujejo v imenu in za račun potnika, za potovanja zunaj Skupnosti.

33 Tožeči stranki menita, da lahko države članice še naprej obdavčujejo zadevne transakcije, če so bile na podlagi njihove nacionalne zakonodaje te transakcije predmet DDV že pred 1. januarjem 1978. Nasprotno pa se tožeči stranki opirata na sodbo z dne 18. decembra 1997 v zadevi Inter-Environnement Wallonie (C-129/96, Recueil, str. I-7411, točka 45), ko menita, da ta možnost istim državam članicam ne dovoljuje spreminjanja svoje zakonodaje v obdobju, določenem za prenos Šeste direktive, v smislu obdavčitve teh transakcij.

34 Komisija pa nasprotno meni, da zadevna zakonodajna sprememba z vidika zgoraj navedene sodbe v zadevi Inter-Environnement Wallonie ni v nasprotju s Šesto direktivo, upoštevajoč izrecne določbe te direktive. Navaja, da je zakonodajalec Unije uvedel odstopanje glede potovalnih agencij posebej zato, da bi odpravil skrb, ki jo je izrazila Kraljevina Belgija.

35 Spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso države članice, na katere je direktiva naslovljena, v obdobju, določenem za prenos direktive, ne smejo sprejemati predpisov, s katerimi bi bili lahko resno ogroženi cilji, ki so določeni v tej direktivi (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Inter-Environnement Wallonie, točka 45, in sodbo z dne 4. julija 2006 v zadevi Adeneler in drugi, C-212/04, ZOdl., str. I-6057, točka 121).

36 Glede Šeste direktive je zato treba preučiti, ali je država članica v obdobju, določenem za njen prenos, sprejela tak ukrep za spremembo nacionalne zakonodaje v smislu obdavčitve zadevnih transakcij, da bi bili lahko z njim resno ogroženi cilji, ki so določeni v tej direktivi.

37 Če so države članice, kot je bilo v zvezi s tem ugotovljeno v točki 30 te sodbe, obdavčevale zadevne transakcije 1. januarja 1978, lahko te obdavčujejo še naprej. Glede na to, da je Šesta direktiva izrecno določila datum 1. januar 1978 kot izhodiščno točko za morebitno ohranitev ukrepa obdavčitve, ni mogoče meniti, da je zakon, ki določa obdavčitev zadevnih transakcij – ki je bil sprejet pred tem datumom – v obdobju, določenem za prenos te direktive, tak, da bi bili lahko z njim resno ogroženi cilji, ki so določeni v tej direktivi.

38 Na prvi dve vprašanji je zato treba odgovoriti, da člen 28(3) Šeste direktive in člen 370 Direktive o DDV ne nasprotujeta temu, da država članica pred 1. januarjem 1978, v obdobju, določenem za prenos Šeste direktive, uvede določbo, ki spreminja njeno obstoječo zakonodajo tako, da z DDV obdavči transakcije potovalnih agencij, ki se nanašajo na potovanja zunaj Unije.

Tretje vprašanje

39 Predložitveno sodišče s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali država članica krši člen 309 Direktive o DDV s tem, da storitev potovalnih agencij, ki se nanašajo na potovanja zunaj Unije, ne obravnava kot oproščene posredniške storitve in jih obdavčuje z DDV.

40 Člen 309 Direktive o DDV, ki je del poglavja o posebni ureditvi za potovalne agente v členih od 306 do 310 te direktive, katere podrožje uporabe je opredeljeno v navedenem členu 306, določa izzetje nekaterih storitev potovalnih agentov, in sicer teh, ki se opravijo v okviru potovanj zunaj Unije in se obravnavajo kot oproščene dejavnosti posredovanja v skladu s členom 153 te

direktive.

41 Kot izhaja iz točke 31 te sodbe, pa člen 370 Direktive o DDV dovoljuje izjemo od te določbe, ker daje državam članicam možnost, da zadevne transakcije obdavčujejo, če so jih obdavčevali 1. januarja 1978.

42 To pomeni, da država članica, ki ta pogoj izpolnjuje, ni zavezana uporabljati določb člena 309 Direktive o DDV.

43 Na tretje vprašanje je torej treba odgovoriti, da država članica ne krši člena 309 Direktive o DDV, če storitev potovalnih agencij, ki se nanašajo na potovanja zunaj Unije, ne obravnava kot oproščene posredniške storitve in navedene storitve obdavčuje z DDV, če je te storitve obdavčevala z DDV 1. januarja 1978.

Četrto vprašanje

44 Predložitveno sodišče s četrtnim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je člen 370 Direktive o DDV v povezavi s točko 4, del A, Priloge X k tej direktivi v nasprotju s pravom Unije, predvsem s splošnimi pravnimi načeli, na celoma enakega obravnavanja in sorazmernosti ter predpisi o temeljnih svoboščinah s tem, da državam članicam podeljuje pravico do izbire glede obdavčenja storitev v povezavi s potovanji zunaj Unije.

45 Kot izhaja iz odgovora na tretje vprašanje, člen 370 Direktive o DDV v povezavi s točko 4, del A, Priloge X k tej direktivi državam članicam podeljuje pravico do izbire glede obdavčenja storitev v povezavi s potovanji zunaj Unije, če so te storitve obdavčevali 1. januarja 1978.

46 Ta člen resda s tem, da je državam članicam dana taka možnost izbire, uvaja ureditev, s katero se razlikuje med državami članicami, ki uveljavljajo obdavčitev zadevnih storitev, in tistimi, ki uporabljajo določbe iz člena 309 Direktive o DDV in iste storitve oprostiti.

47 Vendar pa gre za možnost, ki je dana kot izjema, če je izpolnjen pogoj, določen v navedenem členu.

48 Kot je Sodišče že razsodilo, ohranjanje tega sistema izjem odraža postopno in delno usklajevanje nacionalnih zakonodaj na področju DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental, C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 50). Predvideno usklajevanje še ni dokončano v delu, v katerem se je s členom 28(3)(a) Šeste direktive in členom 370 Direktive o DDV državam članicam dopustilo, da nekatere določbe svojih nacionalnih zakonodaj, ki so obstajale 1. januarja 1978 in brez tega dovoljenja ne bi bile v skladu s tema direktivama, ohranijo v veljavi (glede Šeste direktive glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo v zadevi Eurodental, točka 51).

49 Zakonodajalec Unije je pristojen, da vzpostavi dokončno ureditev oprostitve DDV in tako postopoma uskladi nacionalne zakonodaje na področju DDV (glej sodbo z dne 13. julija 2000 v zadevi Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, str. I-6049, točka 39).

50 Dokler pa zakonodajalec Unije ni vzpostavil te dokončne ureditve in lahko države članice ohranijo svojo obstoječo zakonodajo, je treba ugotoviti, da razlike med državami članicami lahko obstajajo, ne da bi bile te razlike v nasprotju s pravom Unije.

51 Na četrto vprašanje je treba torej odgovoriti, da člen 370 Direktive o DDV v povezavi s točko 4, del A, Priloge X k tej direktivi ni v nasprotju s pravom Unije s tem, da državam članicam podeljuje možnost, da še naprej obdavčujejo storitve potovalnih agencij, ki se nanašajo na potovanja zunaj Unije.

Peto vprašanje

52 Predložitveno sodišče s petim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali država članica s tem, da potovalne agencije v smislu člena 26(1) Šeste direktive in člena 306 Direktive o DDV obravnava drugače kakor posrednike, in s tem, da sprejme predpis, kot je kraljevi odlok z dne 28. novembra 1999, v skladu s katerim so storitve, ki se nanašajo na potovanja zunaj Unije, obdavčene, le če jih opravljajo potovalne agencije, ne pa, če jih opravljajo posredniki, krši pravo Unije, predvsem na enakem obravnavanju, sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

53 Iz sodne prakse izhaja, da se z načelom enakega obravnavanja, ki se na področju DDV odraža v načelu davčne nevtralnosti, zahteva, da se primerljivi položaji ne smejo obravnavati različno, razen če je razlikovanje objektivno utemeljeno (glej zlasti sodbi z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer, C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točki 49 in 51, in z dne 7. marca 2013 v zadevi Efir, C-19/12, točka 35).

54 V zvezi s tem je treba opozoriti, da so potovalne agencije v okviru posebne ureditve DDV v členu 26(1) Šeste direktive in členu 306 Direktive o DDV opredeljene kot agencije, ki poslujejo s potniki v svojem imenu in pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci. Ti določbi iz posebne ureditve izrecno izključujeta potovalne agencije, ki poslujejo le kot posrednice.

55 Iz teh določb izhaja, da je zakonodajalec Unije menil, da ti kategoriji potovalnih agencij nista v primerljivem položaju. Sodišče je predhodno poudarilo, da je za dejavnost potovalnih agencij, kot so opredeljene v Šesti direktivi, znano, da so te gospodarski subjekti, ki organizirajo potovanja ali turistične izlete v svojem imenu in ki pri zagotavljanju storitev, običajno povezanih s to vrsto dejavnosti, uporabljajo storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci (glej sodbo z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točka 23).

56 Nacionalna zakonodaja torej ne krši zakonodaje Unije, predvsem pa s tem, da ti kategoriji gospodarskih subjektov obravnava različno, ni v nasprotju z načelom enakega obravnavanja in načelom nevtralnosti.

57 V zvezi z načelom sorazmernosti zadostuje ugotovitev, da ni bil predložen noben dokaz o kršitvi tega načela.

58 Na peto vprašanje je torej treba odgovoriti, da država članica s tem, da potovalne agencije v smislu člena 26(1) Šeste direktive in člena 306 Direktive o DDV obravnava drugače kakor posrednike, in s tem, da sprejme predpis, kot je kraljevi odlok z dne 28. novembra 1999, v skladu s katerim so storitve, ki se nanašajo na potovanja zunaj Unije, obdavčene, le če jih opravljajo potovalne agencije, ne pa, če jih opravljajo posredniki, ne krši prava Unije, predvsem na enakem obravnavanju, sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

Stroški

59 Ker je ta postopek za stranke v postopkih v glavni stvari ena od stopenj v postopkih pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški

omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

1. Člen 28(3) 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) in člen 370 Direktive Sveta 2006/112 z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost ne nasprotujeta temu, da država članica pred 1. januarjem 1978, v obdobju, določenem za prenos Šeste direktive 77/388, uvede določbo, ki spreminja njeno obstoječo zakonodajo tako, da z davkom na dodano vrednost obdavi transakcije potovalnih agencij, ki se nanašajo na potovanja zunaj Evropske unije.
2. Država članica ne krši člena 309 Direktive 2006/112, če storitev, ki se nanašajo na potovanja zunaj Evropske unije, ne obravnava kot oproščene posredniške storitve in navedene storitve obdavi z davkom na dodano vrednost, če je te storitve obdavi evala z davkom na dodano vrednost 1. januarja 1978.
3. Člen 370 Direktive 2006/112 v povezavi s točko 4, del A, Priloge X k tej direktivi ni v nasprotju s pravom Evropske unije s tem, da državam članicam podeljuje možnost, da še naprej obdavi storitve potovalnih agencij, ki se nanašajo na potovanja zunaj Evropske unije.
4. Država članica s tem, da potovalne agencije v smislu člena 26(1) Šeste direktive 77/388 in člena 306 Direktive 2006/112 obravnava drugače kakor posrednike in s tem, da sprejme predpis, kot je kraljevi odlok z dne 28. novembra 1999, v skladu s katerim so storitve, ki se nanašajo na potovanja zunaj Evropske unije, obdavi, le če jih opravljajo potovalne agencije, ne pa, če jih opravljajo posredniki, ne krši prava Unije, predvsem načela enakega obravnavanja, sorazmernosti in davčne nevtralnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: nizozemščina.