

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

19. prosinca 2018.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Usklađivanje poreznih zakonodavstava – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Direktiva 2006/112/EZ – Posebna odredba za putničke agente – Iznajmljivanje smještaja za odmor koji se unajmljuje od drugih poreznih obveznika – Dodatne usluge – Glavne i pomoćne usluge – Snižena porezna stopa – Smještaj koji putnički agent u svoje ime stavlja na raspolaganje”

U predmetu C-552/17,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka), odlukom od 3. kolovoza 2017., koju je Sud zaprimio 21. rujna 2017., u postupku

Alpenchalets Resorts GmbH

protiv

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz, predsjednik sedmog vijeća, u svojstvu predsjednika četvrtog vijeća, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (izvjestitelj) i C. Vajda, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 11. srpnja 2018.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Alpenchalets Resorts GmbH, M. Laukemann, *Rechtsanwalt*, i E. Meilinger,
- za njemačku vladu, T. Henze i R. Kanitz, u svojstvu agenata,
- za nizozemsku vladu, M. Bulterman i M. Noort, u svojstvu agenata,
- za Europsku komisiju, N. Gossement i B.-R. Killmann, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 5. rujna 2018.,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 98. stavka 2. drugog

podstavka i članka 306. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120., u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između društva Alpenchalets Resorts GmbH (u daljnjem tekstu: Alpenchalets) i Finanzamta München (Porezna uprava u Münchenu, Njemačka) u vezi s oporezivanjem unajmljenog smještaja za odmor.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 U skladu s člankom 98. stavcima 1. i 2. Direktive o PDV-u, koji je dio njezine glave VIII., nazvane „Stope“, države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope, a one se primjenjuju samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenima u Prilogu III. toj direktivi.

4 Taj prilog III. sadržava „Popis isporuka robe i usluga na koje je moguće primijeniti snižene stope iz članka 98.“, a njegova točka 12. određuje:

„[S]mještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje[m] u najam zemljišta za kampiranje i prikolice;

[...]”

5 Poglavlje 3. Direktive o PDV-u, naslovljeno „Posebna odredba za putničke agente“, koje je dio glave XII., koja se odnosi na „Posebne odredbe“, sadržava članak 306., koji propisuje:

„1. Države članice primjenjuju posebnu odredbu PDV-a, u skladu s ovim poglavljem, na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s klijentima 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 osnovice.

2. Za potrebe ovog poglavlja, organizatori putovanja smatraju se putničkim agentima.”

6 Članak 307. te direktive propisuje:

„Transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanim u članku 306. obavio putnički agent s obzirom na putovanje smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku.

Jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj putnički agent ima sjedište svojeg poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putnički agent obavlja isporuku usluga.”

7 U skladu s člankom 308. navedene direktive:

„Porezna osnovica i cijena bez PDV-a, u smislu točke 8. članka 226., s obzirom na jedinstvenu uslugu koju isporučuje putnički agent predstavlja maržu putničkog agenta, odnosno, razliku između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška za putničkog agenta isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist.”

8 Članak 309. Direktive o PDV-u određuje:

„Ako transakcije koje putnički agent povjerava drugim poreznim obveznicima te osobe obavljaju

izvan [Unije], isporuke usluga koje obavlja putnički agent tretiraju se kao djelatnost posredovanja, koja se izuzima prema članku 153.

Ako se transakcije obavljaju unutar i izvan [Unije], moguće je izuzeti samo onaj dio usluga putničkog agenta koji se odnosi na transakcije izvan [Unije].”

9 Članak 310. Direktive o PDV-u propisuje:

„Za PDV, koji drugi porezni obveznik zarađunava putničkom agentu s obzirom na transakcije navedene u članku 307., te od kojih putnik ima izravnu korist, ne vrijedi pravo odbitka ili povrata u bilo kojoj državi članici.”

Njemačko pravo

10 Umsatzsteuergesetz (Zakon o porezu na promet) od 21. veljače 2005. (BGBl. I, str. 386.), kako je izmijenjen Zakonom od 22. prosinca 2009. (BGBl. I, str. 3950.) (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u članku 12., naslovljenom „Stope”, određuje:

„1. Porezna stopa iznosi 19 % porezne osnovice za sve oporezive transakcije (članci 10. i 11., članak 25. stavak 3. i članak 25.a stavci 3. i 4.).

2. Snižena stopa od 7 % primjenjuje se na sljedeće transakcije:

[...]

11. Iznajmljivanje soba za dnevni boravak i spavaćih soba koje je poduzetnik namijenio kratkotrajnom smještaju gostiju kao i kratkoročno iznajmljivanje zemljišta za kampiranje. Prva rečenica ne primjenjuje se na isporuku usluga koje se ne koriste izravno za iznajmljivanje, čak i ako su takve usluge obuhvaćene najamninom.”

11 Članak 25. istog zakona, naslovljen „Oporezivanje usluga putovanja”, glasi kako slijedi:

„1. Sljedeće se odredbe primjenjuju na poduzetnikove usluge putovanja koje nisu namijenjene potrebama klijentove gospodarske djelatnosti ako poduzetnik s klijentima posluje u vlastito ime i izvršava predradnje povezane sa svojim uslugama putovanja. Za poduzetnikovu uslugu smatra se da spada u kategoriju drugih usluga. Ako poduzetnik u okviru jednog putovanja klijentu pruža nekoliko usluga te naravi, te će se usluge smatrati isporukom jedinstvene usluge iz kategorije drugih usluga. Mjesto pružanja druge usluge određuje se u skladu s člankom 3.a stavkom 1. Predradnje povezane s uslugama putovanja su isporuke i druge usluge koje pružaju treće strane, a od kojih putnik ima izravnu korist.

2. Druge su usluge izuzete u mjeri u kojoj se predradnje povezane s uslugama putovanja koje im se pripisuju izvršavaju na teritoriju treće države. Poduzetnik mora utvrditi je li pretpostavka izuzeća ispunjena. Bundesministerium der Finanzen (savezno ministarstvo financija) može, uz odobrenje Bundesrata (gornji dom parlamenta), odlukom utvrditi postupak takvog dokazivanja.

3. Oporezivu vrijednost drugih usluga čini razlika između iznosa koji je klijent platio za uslugu i iznosa koji je poduzetnik platio za predradnje povezane s uslugama putovanja. Porez na promet nije dio porezne osnovice. Umjesto da oporezivi iznos izražunava za svaku pojedinu uslugu koju isporučuje, poduzetnik ga može izražunati za određenu grupu usluga ili za sve usluge koje je pružio u poreznom razdoblju.

4. Iznimno od članka 15. stavka 1., poduzetnik ne može kao pretporez odbiti iznose poreza koji su na njegov račun posebno uplaćeni za predradnje povezane s uslugama putovanja kao ni

iznose poreza koje duguje na temelju ?lanka 13.b. Preostale odredbe ?lanka 15. primjenjuju se u cijelosti.

[...]"

Glavni postupak i prethodna pitanja

12 Tijekom 2011. društvo Alpenchalets od vlasnikâ je unajmilo ku?e u Njema?koj, Austriji i Italiji te ih je potom u svoje ime iznajmilo pojedina?nim klijentima u svrhu odmora. Uz smještaj, usluga je obuhva?ala ?iš?enje smještaja i u nekim slu?ajevima pranje rublja i dostavu pekarskih proizvoda.

13 Alpenchalets je izra?unao PDV na osnovi svoje profitne marže, koja se primjenjuje na usluge putovanja u skladu s ?lankom 25. Zakona o PDV-u, te je primijenio standardnu poreznu stopu. Zatim je dopisom od 6. svibnja 2013. zatražio izmjenu poreznog rješenja i primjenu snižene porezne stope PDV-a na temelju ?lanka 12. stavka 2. Zakona o PDV-u. Porezni ured u Münchenu taj je zahtjev odbio.

14 Alpenchalets podnio je tužbu Finanzgerichtu (Financijski sud, Njema?ka), koji ju je odbio uz obrazloženje da se primjena sustava oporezivanja profitne marže primjenjuje na predmetne usluge putovanja na temelju ?lanka 25. Zakona o PDV-u i da primjena snižene porezne stope nije mogu?a jer se isporuka usluga putovanja u smislu te odredbe ne nalazi na popisu onih na koje se može primijeniti snižena stopa PDV-a, navedenih u ?lanku 12. stavku 2. tog zakona.

15 Kako bi osporio tu odluku, Alpenchalets je podnio zahtjev Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njema?ka).

16 Sud koji je uputio zahtjev isti?e, s jedne strane, da iz presude od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435) proizlazi da se na usluge putni?kog agenta koji pruža samo smještaj primjenjuju posebne odredbe za putni?ke agente. Iako zaklju?uje da je to rješenje potvr?eno u kasnijoj sudskoj praksi Suda, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li takav pristup ponovno analizirati s obzirom na presudu od 21. lipnja 2007., Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), u kojoj se razlikovalo glavne i pomo?ne usluge.

17 S druge strane, sud koji je uputio zahtjev smatra potrebnim provjeriti može li se u predmetu koji se pred njim vodi primijeniti snižena stopa PDV-a, premda valja smatrati da transakcije putni?kog agenta u smislu ?lanka 306. Direktive o PDV-u nisu, kao takve i u tom svojstvu, obuhva?ene Prilogom III. toj direktivi. Taj sud smatra da, ako se snižena stopa PDV-a primjenjuje na iznajmljivanje smještaja za odmor izvan posebne odredbe za putni?ke agente, tada je tu istu sniženu stopu mogu?e primijeniti na sli?nu uslugu koja je obuhva?ena navedenom posebnom odredbom.

18 U tim je okolnostima Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?a prethodna pitanja:

„1. Podliježe li isporuka usluge koja se u bitnome sastoji od stavljanja na raspolaganje smještaja za odmor, i kod koje se dodatne usluge sukladno presudi od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435) treba smatrati samo uslugama pomo?nima glavnoj usluzi, posebnoj odredbi koja se primjenjuje na putni?ke agente u skladu s ?lankom 306. Direktive o PDV-u?

2. U slu?aju da je odgovor na prvo pitanje potvrđan: može li isporuka te usluge, osim posebnoj odredbi za putni?ke agente prema ?lanku 306. Direktive o PDV-u, podlijegati tako?er sniženoj

stopi poreza za smještaj za odmor u smislu ?lanka 98. stavka 2. navedene direktive u vezi s Prilogom III. to?kom 12. toj direktivi?"

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

19 Svojim prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li ?lanke 306. do 310. Direktive o PDV-u tuma?iti na na?in da je slu?aj kada putni?ki agent stavlja na raspolaganje smještaj za odmor koji unajmljuje od drugih poreznih obveznika ili kada se uz takvo stavljanje na raspolaganje smještaja za odmor nude i dodatne pomo?ne usluge obuhva?en posebnom odredbom za putni?ke agente.

20 Najprije valja primijetiti da se na temelju ?lanka 306. Direktive o PDV-u ta posebna odredba primjenjuje samo u slu?aju kada se putni?ki agenti radi organizacije putovanja koriste isporukama robe ili usluga od drugih poreznih obveznika (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, t. 18. i 21.).

21 Me?utim, zahtjev za prethodnu odluku ne sadržava nikakav podatak o tome jesu li vlasnici ili korisnici tih nekretnina, koji su iznajmili smještaj za odmor Alpenchaletsu, porezni obveznici.

22 Dakle, Sud može odgovoriti na prvo pitanje samo ako su ti vlasnici ili korisnici tih nekretnina „obveznici PDV-a”, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

23 Kao što to proizlazi iz ?lanka 306. Direktive o PDV-u i sudske prakse Suda, posebna odredba za putni?ke agente primjenjuje se samo u slu?aju kada se agent radi organizacije putovanja koristi isporukama robe ili usluga tre?ih, što zna?i da njegove usluge – to jest usluge koje mu nisu pružili tre?i, nego ih je izvršio on sam – ne potpadaju pod tu odredbu (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, t. 18., 21., 23. i 27.).

24 U tom kontekstu, pravilo o jedinstvenoj usluzi o kojem govori sud koji je uputio zahtjev i koje je navedeno u to?ki 18. presude od 21. lipnja 2007., Ludwig (C?453/05, EU:C:2007:369), a primjenjuje se u podru?ju prava Unije o PDV-u, ne može utjecati na ocjenu navedenog pojma u kontekstu posebne odredbe o PDV-u primjenjive na transakcije putni?kih agenata (vidjeti u tom smislu presudu od 25. listopada 2012., Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, t. 24.).

25 Što se ti?e primjene te posebne odredbe na uslugu stavljanja na raspolaganje smještaja za odmor unajmljenog od tre?ih, valja podsjetiti na to da je, kao što je to primijetio sud koji je uputio zahtjev, Sud u to?kama 23. i 24. presude od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C?163/91, EU:C:1992:435) zaklju?io da pod navedenu posebnu odredbu može potpadati samo slu?aj kad putni?ki agent pruža smještaj. Naime, da bi odgovorili na potrebe klijenata, putni?ki agenti nude vrlo raznolike kombinacije za odmor i putovanja, omogu?uju?i tako putniku da kombinira, pod uvjetima koje odredi, usluge prijevoza i smještaja te usluge druge vrste koje ti poduzetnici mogu pružiti. Isklju?enje usluga koje pruža putni?ki agent iz podru?ja primjene ?lanka 306. Direktive o PDV-u samo zato što one obuhva?aju jedino smještaj dovelo bi do složenog poreznog sustava u kojem bi primjena pravila u podru?ju PDV-a ovisila o sastavnim elementima usluga koje se pružaju svakom putniku. Takav bi porezni sustav bio protivan ciljevima te direktive.

26 Takvu je sudsku praksu potvrdilo nekoliko presuda Suda.

27 U predmetu MyTravel (presuda od 6. listopada 2005., C?291/03, EU:C:2005:591) putni?ki je agent po paušalnim cijenama organizirao odmor koji je obuhva?ao smještaj i prijevoz koji je sam osigurao, dakle svojim sredstvima. Kao što to proizlazi iz to?ke 19. te presude, bilo je potrebno

razdijeliti cijenu na onu koja potpada pod posebnu odredbu i na onu koja se odnosi na vlastite usluge. Nakon što je proveo takvo razdjeljivanje, Sud je priznao da se posebna odredba može primjenjivati na same usluge smještaja.

28 Iz točke 29. presude od 13. listopada 2005., Ist (C-200/04, EU:C:2005:608) proizlazi da se posebna odredba za putničke agente primjenjuje na gospodarskog subjekta koji svojim klijentima za paušalni iznos – uz usluge povezane s obrazovanjem i školama jezika, koje sam pruža – nudi i usluge koje mu pružaju drugi porezni obveznici, poput prijevoza do države odredišta i/ili boravka u njoj. Izraz „i/ili” dokazuje da je jedna od tih usluga sama po sebi dovoljna da bi se primijenila navedena posebna odredba.

29 U svojoj presudi od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, t 21.) Sud je presudio da, iako pod posebnu odredbu iz članka 26. 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 porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.) ne potpada svaka usluga koju pruža putnički agent i koja nije u vezi s putovanjem, s obzirom na to da su odredbe tog članka 26. preuzete člankom 306. Direktive o PDV-u, slučaj kad putnički agent pruža smještaj za odmor ulazi u područje primjene navedenog članka 26. čak i ako ta usluga obuhvaća samo smještaj, a ne i prijevoz.

30 Na temelju rješenja od 1. ožujka 2012., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) nije moguće doći do drukčijeg zaključka.

31 Kao prvo, u točki 20. tog rješenja Sud je jasno potvrdio sudsku praksu proizišlu iz presude od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

32 Kao drugo, Sud je u toj presudi samo utvrdio da usluge prijevoza koje je pružio gospodarski subjekt ne mogu potpadati pod članak 306. Direktive o PDV-u zato što ih podugovaratelj nije pružio samom putniku, nego putničkom agentu, i jer se ni zbog te usluge navedenog prijevoznika ne mogu pripisati uslugama putničkog agenta ili organizatora turističkih tura.

33 Budući da je za primjenu posebnih odredaba iz članaka 306. do 310. Direktive o PDV-u dovoljno da putnički agent samo osigura smještaj za odmor, na pravnu kvalifikaciju predmetnog slučaja, to jest potpada li on pod posebnu odredbu za putničke agente, ne može utjecati važnost drugih isporuka robe ili usluga koje eventualno dopunjuju uslugu pružanja smještaja.

34 Dakle, u ovom slučaju, s obzirom na sudsku praksu proizišlu iz presude od 21. lipnja 2007., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), nije potrebno ispitati jesu li navedene isporuke robe ili usluga koje dopunjuju uslugu smještaja koju pruža putnički agent glavne ili pomoćne usluge.

35 S obzirom na prethodna razmatranja, na prvo pitanje valja odgovoriti da članke 306. do 310. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da, kada putnički agent samo stavlja na raspolaganje smještaj za odmor koji unajmljuje od drugih poreznih obveznika ili kada se uz takvo stavljanje na raspolaganje smještaja za odmor nude i dodatne usluge, neovisno o njihovoj važnosti, svaka je od tih usluga jedinstvena i obuhvaćena posebnom odredbom za putničke agente.

Drugo pitanje

36 Svojim drugim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi doznati treba li članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u tumačiti na način da se na uslugu putničkog agenta koja se sastoji od pružanja smještaja za odmor i koja potpada pod članak 307. Direktive o PDV-u može primijeniti snižena porezna stopa ili neka od sniženih poreznih stopa iz prvo spomenute odredbe.

37 U tom smislu valja podsjetiti na to da se, prema samom tekstu tog članka 307., transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanim u članku 306. te direktive obavio putnički agent radi organizacije putovanja, u svrhu svojeg poreznog tretmana, smatraju jedinstvenom uslugom koju putnički agent pruža putniku. Iz toga slijedi da se, s obzirom na to da usluga pružanja smještaja za odmor potpada pod posebnu odredbu za putničke agente, na njezin porezni tretman ne primjenjuju pravila koja se primjenjuju na pružanje usluga smještaja za odmor, nego posebna odredba utvrđena Direktivom o PDV-u koja se odnosi na jedinstvene usluge za putničkog agenta.

38 Osim toga, valja utvrditi da se, prema članku 98. stavku 2., snižene stope primjenjuju samo na isporuke robe ili usluga iz kategorija navedenih u Prilogu III. Direktivi o PDV-u.

39 Međutim, ondje se ne nalazi jedinstvena usluga putničkog agenta u smislu članka 307. te direktive.

40 Stoga se snižena porezna stopa iz članka 98. stavka 2. Direktive o PDV-u ne primjenjuje na pružanje usluge smještaja za odmor koja potpada pod posebnu odredbu za putničke agente.

41 Posljedično, na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 98. stavak 2. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se na uslugu putničkog agenta koja se sastoji od pružanja smještaja za odmor i koja potpada pod članak 307. te direktive ne može primijeniti snižena porezna stopa ili neka od sniženih poreznih stopa iz prvo spomenute odredbe.

Troškovi

42 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 navedenog, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Članke 306. do 310. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da, kada putnički agent samo stavlja na raspolaganje smještaj za odmor koji unajmljuje od drugih poreznih obveznika ili kada se uz takvo stavljanje na raspolaganje smještaja za odmor nude i dodatne usluge, neovisno o njihovoj važnosti, svaka je od tih usluga jedinstvena i obuhvaćena posebnom odredbom za putničke agente.

2. Članak 98. stavak 2. Direktive 2006/112 treba tumačiti na način da se na uslugu putničkog agenta koja se sastoji od pružanja smještaja za odmor i koja potpada pod članak 307. te direktive ne može primijeniti snižena porezna stopa ili neka od sniženih poreznih stopa iz prvo spomenute odredbe.

Potpisi

* Jezik postupka: njemački