

Začasna izdaja

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 19. decembra 2018(*)

„Predhodno odločanje – Obdavčenje – Harmonizacija davčnih zakonodaj – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Direktiva 2006/112/ES – Posebna ureditev za potovalne agencije – Zagotavljanje poizniških nastanitev v objektu, najetem pri drugih davčnih zavezancih – Dodatne storitve – Glavna ali pomožna storitev – Nižje stopnje davka – Nastanitev, ki jo da na razpolago potovalna agencija v lastnem imenu“

V zadevi C-552/17,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 3. avgusta 2017, ki je prispela na Sodišče 21. septembra 2017, v postopku

Alpenchalets Resorts GmbH

proti

Finanzamt München Abteilung Körperschaften,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi T. von Danwitz, predsednik sedmega senata, v funkciji predsednika tretjega senata, K. Jürimäe, sodnica, C. Lycourgos, E. Juhász (poročevalec) in C. Vajda, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 11. julija 2018,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Alpenchalets Resorts GmbH M. Laukemann, Rechtsanwalt, in E. Meilinger,
- za nemško vlado T. Henze in R. Kanitz, agenta,
- za nizozemsko vlado M. Bulterman in M. Noort, agentki,
- za Evropsko komisijo N. Gossement in B.-R. Killmann, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 5. septembra 2018

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 98(2), prvi

pododstavek, in ?lena 306 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, in popravek v UL 2007, L 335, str. 60, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Alpenchalets Resorts GmbH (v nadaljevanju: Alpenchalets) in Finanzamt München (finan?ni urad v Münchnu, Nem?ija) glede obdav?itve dajanja po?itniških nastanitev na razpolago.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 ?len 98(1) in (2) Direktive o DDV, ki spada pod naslov VIII te direktive, naslovljen „Stopnje“, dolo?a, da lahko države ?lanice uporabljajo eno ali dve nižji stopnji, pri ?emer se nižje stopnje uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, dolo?enih v Prilogi III te direktive.

4 Ta priloga III vsebuje „Seznam dobav blaga in storitev, za katere se lahko uporabljajo nižje stopnje iz ?lena 98“, v katerega to?ki 12 je navedeno:

„nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s po?itniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljiš? za kampiranje in prostorov za po?itniške prikolice;

[...]“.

5 Poglavje 3, naslovljeno „Posebna ureditev za potovalne agente“, ki je uvrš?eno v naslov XII Direktive o DDV, ki zajema „Posebne ureditve“, vklju?uje ?len 306, ki dolo?a:

„1. Države ?lanice uporabljajo posebno ureditev DDV za delovanje potovalnih agencij v skladu z dolo?bami tega poglavja, ?e te potovalne agencije poslujejo s potniki v svojem imenu in ?e pri zagotavljanju potovanj uporabljajo dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi dav?ni zavezanci.

Ta posebna ureditev se ne uporablja za potovalne agencije v primeru, da delujejo samo kot posredniki in za katere se za izra?un dav?ne osnove uporablja to?ka (c) prvega odstavka ?lena 79.

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

6 ?len 307 te direktive dolo?a:

„Transakcije, ki jih pod pogoji iz ?lena 306 opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za enotno storitev potovalne agencije potniku.

Enotna storitev je obdav?ljiva v državi ?lanici, v kateri ima potovalna agencija sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalna agencija opravila storitve.“

7 ?len 308 te direktive dolo?a:

„Dav?na osnova in cena brez DDV v smislu to?ke 8 ?lena 226 glede enotne storitve, ki jo opravi potovalna agencija, je marža potovalne agencije, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, brez DDV, ki ga pla?a potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi dav?ni zavezanci, ?e so te transakcije v neposredno korist potnika.“

8 ?len 309 Direktive o DDV dolo?a:

„?e so transakcije, ki jih za potovalno agencijo opravijo drugi dav?ni zavezanci, opravljene zunaj

[Unije], se opravljanje storitev potovalne agencije obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 153.

Če so transakcije iz prvega pododstavka opravljene znotraj [Unije], pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalne agencije, ki se nanaša na transakcije zunaj [Unije].“

9 Člen 310 Direktive o DDV določa:

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

Nemško pravo:

10 Člen 1 Umsatzsteuergesetz (zakon o davku na dodano vrednost) z dne 21. februarja 2005 (BGBl. I, str. 386), kakor je bil spremenjen z zakonom z dne 22. decembra 2009 (BGBl. I, str. 3950) (v nadaljevanju: zakon o DDV), v členu 12, naslovljenem „Stopnje“, določa:

„1. Davčna stopnja znaša 19 % davčne osnove za vse obdavčljive transakcije (členi 10, 11, 25(3) in 25a(3) in (4)).

2. Davek se zniža na 7 % za te transakcije:

[...]

11. dajanje v najem sob, ki jih je podjetnik namenil začasni nastanitvi tretjih oseb, ter oddajanje v kratkotrajni najem kampirnih mest. Prvi stavek ne velja za storitve, ki niso neposredno namenjene dajanju v najem, četudi se te storitve plačujejo iz prejete najemnine.“

11 Člen 25 istega zakona, naslovljen „Obdavčitev potovalnih storitev“, določa,

„1. Naslednje določbe veljajo za potovalne storitve podjetnika, ki niso namenjene podjetju odjemalca, če podjetnik z odjemalcem posluje v svojem imenu in če uporablja predhodne potovalne storitve tretjih. Storitve, ki jo opravi podjetnik, se šteje za drugo storitev. Če podjetnik v okviru nekega potovanja za odjemalca opravi več takih storitev, se te štejejo za enotno drugo storitev. Kraj opravljanja druge storitve se določi v skladu s členom 3a(1). Predhodne potovalne storitve tretjih so dobave in druge storitve tretjih, ki neposredno koristijo potnikom.

2. Druga storitev je oproščena davka, če so predhodne potovalne storitve tretjih, ki jih je treba pripisati tej storitvi, opravljene na ozemlju tretje države. Podjetnik mora dokazati, da so pogoji za oprostitev izpolnjeni. Bundesministerium der Finanzen (zvezno ministrstvo za finance) lahko po soglasju Bundesrat (zgornji dom parlamenta) s sklepom določi način, kako naj podjetnik to dokaže.

3. Vrednost druge storitve ustreza razliki med zneskom, ki ga je plačal odjemalec za pridobitev storitve, in zneskom, ki ga podjetnik plača za predhodne potovalne storitve tretjih. Davek na dodano vrednost ni del davčne osnove. Podjetnik lahko davčno osnovo namesto za vsako posamezno storitev posebej določi bodisi za skupino storitev ali za vse storitve, ki so bile opravljene znotraj davnega obdobja.

4. Z odstopanjem od člena 15(1) podjetniku ni dovoljeno kot vstopni DDV odbiti zneskov davka, ki so mu bili ločeno obračunani za predhodne potovalne storitve tretjih, ter zneskov davka, ki ga je treba plačati na podlagi člena 13b. To ne vpliva na člen 15.

[...]“.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

12 Družba Alpenchalets je leta 2011 v Nemčiji, Avstriji in Italiji najela objekte od lastnikov in jih nato v lastnem imenu oddajala posameznim strankam za počitniške namene. Poleg zagotavljanja nastanitve so storitve vključevale izšene prostorov in, v nekaterih primerih, pranje perila in dostavo pekovskih izdelkov.

13 Družba Alpenchalets je DDV obračunala na podlagi maržne ureditve, v skladu s členom 25 zakona o DDV, ki se uporablja za potovalne storitve, in uporabila splošno davčno stopnjo. Kasneje je z dopisom z dne 6. maja 2013 zahtevala spremembo odločbe o odmeri davka in uporabo nižje davčne stopnje na podlagi člena 12(2) zakona o DDV. Finančni urad v Münchnu je ta zahtevek zavrnil.

14 Družba Alpenchalets je vložila tožbo na Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija), ki je to tožbo zavrnilo z obrazložitvijo, da je treba za zadevne potovalne storitve na podlagi člena 25 zakona o DDV uporabiti ureditev obdavčitve marže in da uporaba nižje davčne stopnje ni mogoča, ker opravljanja potovalnih storitev v smislu te določbe ni na seznamu znižanj stopnje DDV, naštetih v členu 12(2) tega zakona.

15 Družba Alpenchalets je to odločbo izpodbijala pred Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija).

16 Predložitveno sodišče, prvič, navaja, da iz sodbe z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), izhaja, da se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja za storitve potovalne agencije, ki vključujejo samo namestitve. Predložitveno sodišče ugotavlja, da je bila ta rešitev v kasnejši sodni praksi Sodišča potrjena, vendar se sprašuje, ali te rešitve ne bi bilo treba ponovno preučiti glede na sodbo z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), v kateri se razlikuje med glavnimi in pomožnimi storitvami.

17 Predložitveno sodišče, drugič, meni, da je treba preveriti, ali je možno v zadevi, ki mu je bila predložena, uporabiti nižjo davčno stopnjo DDV, čeprav je treba transakcije potovalnih agencij v smislu člena 306 Direktive o DDV obravnavati kot take in glede na to lastnost ne spadajo v Prilogo III k tej direktivi. To sodišče meni, da bi bilo – ker za dajanje počitniških prostorov v najem zunaj okvira posebne ureditve za potovalne agencije velja nižja stopnja DDV – mogoče priznati uporabo iste nižje stopnje tudi za podobno storitev, ki se opravlja v okviru te posebne ureditve.

18 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali se za storitev, ki se pretežno nanaša na dajanje počitniških objektov v najem, pri kateri se dodatno opravljene storitve štejejo zgolj za pomožno storitev glavne storitve, v skladu s sodbo z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), uporablja posebna ureditev za potovalne agencije na podlagi člena 306 [Direktive o DDV]?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen: ali se lahko za to storitev poleg posebne ureditve za potovalne agencije na podlagi člena 306 [Direktive o DDV] dodatno uporablja tudi nižja davčna stopnja za počitniške nastanitve v smislu člena 98(2) [Direktive o DDV] v povezavi s Prilogo III, točka 12, k tej direktivi?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

19 Predložitveno sodišče v prvem vprašanju v bistvu sprašuje, ali je treba člene od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da to, da potovalna agencija zgolj daje na razpolago počitniški objekt, ki ga je najela pri drugih davčnih zavezancih, ali daje tak počitniški objekt na razpolago skupaj z dodatnimi pomožnimi storitvami, spada v okvir posebne ureditve za potovalne agencije.

20 Najprej je treba ugotoviti, da se v skladu s členom 306 Direktive o DDV ta posebna ureditev uporablja le v primerih, ko potovalna agencija za organizacijo potovanja uporablja dobave blaga in opravljanje storitev, ki jih pridobi od drugih davčnih zavezancev (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, točki 18 in 21).

21 Vendar predlog za sprejetje predhodne odločbe ne vsebuje nobene informacije o tem, ali so lastniki ali upravitelji nepremičnin, ki so dali počitniške objekte v najem družbi Alpenchalets, zavezanci za DDV ali ne.

22 Sodišče lahko tako na prvo vprašanje odgovori le s pridržkom, da so ti lastniki ali upravitelji nepremičnin „zavezanci za DDV“, kar mora preveriti predložitveno sodišče.

23 Kot izhaja iz besedila člena 306 Direktive o DDV in iz sodne prakse Sodišča, se posebna ureditev za potovalne agencije uporabi le v primeru, ko agencija za izvedbo potovanja uporabi blago ali storitve tretjih oseb, kar pomeni, da njene lastne storitve, to je storitve, ki niso bile pridobljene od tretjih oseb, temveč jih je agencija opravila sama, ne spadajo v okvir te ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, točke 18, 21, 23 in 27).

24 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da pravilo o enotni storitvi, ki ga navaja predložitveno sodišče in na katerega se nanaša točka 18 sodbe z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), ter se uporablja na področju splošne ureditve DDV, ne more vplivati na presojo navedenega pojma v kontekstu posebne ureditve DDV, ki se uporablja za transakcije potovalnih agencij (glej v tem smislu sodbo z dne 25. oktobra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, točka 24).

25 Glede uporabe te posebne ureditve za storitev dajanja na razpolago počitniškega objekta, pridobljenega od tretjih oseb, je treba spomniti, kot navaja predložitveno sodišče, da je Sodišče v točkah 23 in 24 sodbe z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), ugotovilo, da to, da potovalna agencija zagotavlja zgolj nastanitev, lahko spada v okvir te posebne ureditve. Potovalne agencije namreč za to, da bi ugodile zahtevam strank, ponujajo zelo različne modele počitnic in potovanj, ki potniku omogočajo, da pod pogoji, ki jih določi, kombinira storitve prevoza, nastanitve in kakršne koli druge storitve, ki jih lahko opravijo ta podjetja. Če bi bile storitve, ki jih zagotavlja potovalna agencija, iz področja uporabe člena 306 Direktive o DDV izključene samo zato, ker vključujejo zgolj nastanitev, bi to privedlo do kompleksne davčne ureditve, pri kateri bi bila uporaba pravil na področju DDV odvisna od elementov, iz katerih so sestavljene storitve, ki se ponudijo posameznemu potniku. Taka davčna ureditev ne bi bila v skladu s cilji te direktive.

26 Ta sodna praksa je bila potrjena z več sodbami Sodišča.

27 V zadevi MyTravel (sodba z dne 6. oktobra 2005, C-291/03, EU:C:2005:591), je potovalna agencija organizirala počitnice po pavšalni ceni, ki je vključevala nastanitev, pri čemer je prevoz zagotovila sama, to je z lastnimi sredstvi. Kot izhaja iz točke 19 te sodbe, je bilo treba razdeliti pavšalno ceno na ceno, za katero se uporablja posebna ureditev, in ceno storitev, ki jih je opravila

sama. Ob tej razdelitvi je Sodišče priznalo, da se lahko posebna ureditev uporabi tudi, če gre samo za storitev nastanitve.

28 Iz točke 29 sodbe z dne 13. oktobra 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608), izhaja, da se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja za gospodarski subjekt, ki za pavšalno plačilo svojim strankam poleg storitev, ki so povezane z jezikovnim usposabljanjem in izobraževanjem ter jih ta subjekt opravlja z lastnimi sredstvi, ponuja tudi storitve, ki jih prejme od drugih davčnih zavezancev, kot so prevoz do namembne države in/ali bivanje v njej. Iz besed „in/ali“ izhaja, da za uporabo te posebne ureditve lahko zadostuje že ena od teh storitev.

29 Sodišče je v sodbi z dne 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, točka 21), presodilo, da vsaka storitev, ki jo opravi potovalna agencija in ni povezana s potovanjem, sicer ne spada v okvir posebne ureditve iz člena 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) – določbe tega člena 26 so bile povzete v členu 306 Direktive o DDV – vendar zagotovitev počitniške nastanitve s strani potovalne agencije spada na področje uporabe tega člena 26, tudi če ta storitev vključuje le nastanitev, ne pa tudi prevoza.

30 Sklep z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120), ne omogoča drugačnega zaključka.

31 Prvič, v točki 20 tega sklepa je Sodišče jasno potrdilo sodno prakso, ki izhaja iz sodbe z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

32 Drugič, Sodišče se je v tej zadevi omejilo na ugotovitev, da storitve prevoza, ki jih opravi gospodarski subjekt, ne morejo spadati na področje uporabe člena 306 Direktive o DDV, če so te storitve, prek podizvajalca, zagotovljene potovalni agenciji in ne samemu potniku in če ta prevoznik nima nobene druge značilnosti, zaradi katere bi lahko njegove storitve izenačili s storitvami potovalne agencije ali organizatorja potovanj.

33 Ker za uporabo posebne ureditve, določene v členih od 306 do 310 Direktive o DDV, zadostuje, da potovalna agencija zagotovi samo počitniške nastanitve, pomembnost drugih dobav blaga ali opravljanja storitev, ki morebiti spremljajo to zagotavljanje namestitev, ne more vplivati na pravno opredelitev zadevnega položaja, se pravi na to, da se za tak položaj uporabi posebna ureditev za potovalne agencije.

34 Tako ni treba preučiti – in v tem primeru upoštevati sodne prakse iz sodbe z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369) – ali so te dobave blaga ali opravljanje storitev, ki jih potovalna agencija opravi skupaj z zagotavljanjem nastanitve, glavne ali pomožne storitve.

35 Glede na zgoraj navedene ugotovitve je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba člene od 306 do 310 Direktive o DDV razlagati tako, da to, da potovalna agencija zgolj daje na razpolago počitniški objekt, ki ga je najela pri drugih davčnih zavezancih, ali daje tak počitniški objekt na razpolago skupaj z dodatnimi storitvami, ne glede na pomembnost teh dodatnih storitev, oboje pomeni enotno storitev, za katero se uporablja posebna ureditev za potovalne agencije.

Drugo vprašanje

36 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 98(2) Direktive o DDV razlagati tako, da se lahko za opravljanje storitev potovalnih agencij, ki so sestavljene iz zagotavljanja poizniških nastanitev in za katere se uporablja člen 307 Direktive o DDV, uporabi nižja davčna stopnja ali ena od nižjih davčnih stopenj iz prve od omenjenih določb.

37 V zvezi s tem je treba spomniti, da se v skladu z besedilom tega člena 307 transakcije, ki jih pod pogoji iz člena 306 te direktive opravi potovalna agencija v zvezi s potovanjem, z davčnega vidika obravnavajo kot enotna storitev potovalne agencije potniku. Iz tega izhaja, da ker storitev zagotavljanja poizniških namestitev spada v okvir posebne ureditve za potovalne agencije, se ta storitev z davčnega vidika ne obravnava po pravilih, ki se uporabljajo za zagotavljanje poizniških nastanitev, ampak se uporabi posebna ureditev, ki jo Direktiva o DDV določa za opravljanje enotnih storitev potovalne agencije.

38 Poleg tega je treba ugotoviti, da se lahko v skladu s tem členom 98(2) nižja davčna stopnja uporabi le za blago in opravljanje storitev iz kategorij, navedenih v Prilogi III k Direktivi o DDV.

39 Opravljanje enotnih storitev potovalnih agencij v smislu člena 307 te direktive pa v tej prilogi ni navedeno.

40 Zato se nižja davčna stopnja iz člena 98(2) Direktive o DDV ne uporablja za zagotavljanje poizniških nastanitev, ki spadajo v okvir posebne ureditve za potovalne agencije.

41 Na drugo vprašanje je treba zato odgovoriti, da je treba člen 98(2) Direktive o DDV razlagati tako, da za opravljanje storitev potovalnih agencij, ki so sestavljene iz zagotavljanja poizniških nastanitev in za katere se uporablja člen 307 te direktive, ni mogoče uporabiti nižje davčne stopnje ali ene od nižjih davčnih stopenj iz prve od omenjenih določb.

Stroški

42 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku 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 (četrti senat) razsodilo:

1. Člene od 306 do 310 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da to, da potovalna agencija zgolj daje na razpolago poizniški objekt, ki ga je najela pri drugih davčnih zavezancih, ali daje tak poizniški objekt na razpolago skupaj z dodatnimi storitvami, ne glede na pomembnost teh dodatnih storitev, oboje pomeni enotno storitev, za katero se uporablja posebna ureditev za potovalne agencije.

2. Člen 98(2) Direktive 2006/112 je treba razlagati tako, da za opravljanje storitev potovalnih agencij, ki so sestavljene iz zagotavljanja poizniških nastanitev in za katere se uporablja člen 307 te direktive, ni mogoče uporabiti nižje davčne stopnje ali ene od nižjih davčnih stopenj iz prve od omenjenih določb.

Podpisi

* Jezik postopka: nemščina.