Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 5. septembra 2018 [1]

Zadeva C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
proti
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe,
ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija))

„Predlog za sprejetje predhodne odločbe – Davek na dodano vrednost (DDV) – Posebna ureditev DDV za potovalne agencije – Obseg – Zagotavljanje počitniških nastanitev – Druge opravljene storitve – Pomožne in glavne storitve – Nižja davčna stopnja – Uporaba za nastanitev, ki jo zagotovi potovalna agencija“

I. Uvod

1. Družba Alpenchalets Resorts GmbH najema hiše od lastnikov in jih nato oddaja svojim strankam v počitniške namene. Ob prihodu lastniki ali njihovi pooblaščenci posameznim strankam zagotavljajo dodatne storitve, kot so čiščenje prostorov ter, v nekaterih primerih, pranje perila in dostava pekovskih izdelkov.

2. Se to šteje za „storitev, ki jo opravi potovalna agencija“ za namene Direktive 2006/112/ES [2] (v nadaljevanju: Direktiva o DDV)? O tej zadevi trenutno odloča Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki želi izvedeti, ali je mogoče zadevno storitev opredeliti kot storitev, ki jo opravi potovalna agencija, in če je tako, ali je treba od davčne osnove (marže) odmeriti davek po nižji davčni stopnji za nastanitev kot sestavni del opravljene storitve.

3. V okviru tega predloga za sprejetje predhodne odločbe je Sodišče pozvano, naj natančno odgovori, kaj pomeni „storitev, ki jo opravi potovalna agencija“, glede na to, da je ponudba potovalne agencije običajno sestavljena iz več storitev (kot sta nastanitev in prevoz). Sodišče je pozvano tudi, naj preuči medsebojno delovanje dveh posebnih ureditev davka na dodano vrednost (DDV), od katerih prva zadeva davčno osnovo (maržo), druga pa nižjo stopnjo DDV.

1 Jezik izvirnika: angleščina.

2 Direktiva Sveta 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).

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

4. Na podlagi člena 98(1), ki je v naslovu VIII, „Stopnje“, Direktive o DDV lahko države članice uporabljajo eno ali dve nižji stopnji. Nižje stopnje se v skladu s členom 98(2), prvi pododstavek, uporabljajo samo za dobave blaga in opravljanje storitev iz kategorij, določenih v Prilogi III k Direktivi o DDV.

5. V točki 12 Priloge III k Direktivi o DDV je določeno:

„nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s počitniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice“.

6. Člen 306 Direktive o DDV je del naslova XII, „Posebne ureditve“, in v okviru tega naslova del poglavja 3, naslovljenega „Posebna ureditev za potovalne agente“. Člen 306(1) Direktive o DDV 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.“

7. Člen 307 Direktive o DDV določa:

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

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.“

8. Člen 308 Direktive o DDV določa:

„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 plača potnik, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave blaga in storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.“

B. Nacionalna zakonodaja

9. Na podlagi člena 12(2), točka 11, Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku, v nadaljevanju: UStG) se za naslednje transakcije uporablja nižja, 7-odstotna davčna stopnja:

„dajanje v najem sob, ki jih je podjetnik namenil začasni nastanitvi tujcev, 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“.

10. Člen 25(1) UStG v zvezi z obdavčitvijo potovalnih storitev določa:

„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. Storitev, 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 je določen v skladu s členom 3a(1). Predhodne potovalne storitve tretjih so dobave in druge storitve tretjih, ki neposredno koristijo potnikom."

11. Člen 25(3) UStG določa:

„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 davčnega obdobja."

III. Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

12. Družba Alpenchalets Resorts (v nadaljevanju: tožeča stranka) je leta 2011 v Nemčiji, Avstriji in Italiji najemala hiše od lastnikov in jih nato v lastnem imenu oddajala posameznim strankam za počitniške namene. Poleg zagotavljanja nastanitve so vsakokratni lastniki hiš ali njihovi pooblaščenci strankam ob prihodu na zadevno lokacijo ponujali dodatne storitve, vključno s čiščenjem prostorov in, v nekaterih primerih, pranjem perila in dostavo pekovskih izdelkov.

13. Tožeča stranka je dolgovani DDV obračunala v skladu s tako imenovano obdavčitvijo marže, ki se uporablja za potovalne storitve na podlagi člena 25 UStG, in uporabila splošno davčno stopnjo. Z dopisom z dne 6. maja 2013 je tožeča stranka predlagala spremembo odločbe o odmeri davka in uporabo nižje davčne stopnje. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (davčna uprava v Münchnu, oddelek za gospodarske družbe, Nemčija) (tožena stranka in nasprotna stranka v revizijskem postopku, v nadaljevanju: tožena stranka) je zavrnila njen predlog.

14. Finanzgericht (finančno sodišče, Nemčija) (v nadaljevanju: sodišče prve stopnje) je zavrnilo tožbo, ki jo je vložila tožeča stranka. Menilo je, da se pravilo „obdavčevanja marže" uporablja za zadevne potovalne storitve v skladu s členom 25 UStG, ki ga je razlagalo v skladu s sodno prakso Sodišča v zvezi s členom 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS[3] (v nadaljevanju: Šesta direktiva) ter Direktivo o DDV. Menilo je tudi, da uporaba nižje davčne stopnje ni mogoča, ker potovalna storitev iz člena 25 UStG ni določena na seznamu storitev, za katere se uporablja nižja davčna stopnja iz člena 12(2) UStG.

15. Tožeča stranka je zoper to odločitev vložila revizijo pri Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija), ki je predložitveno sodišče. Navedeno sodišče ugotavlja, da je Sodišče v sodbi v zadevi Van Ginkel[4] potrdilo, da se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja za potovalno agencijo, ki zagotavlja samo namestitev. In sicer zato, ker lahko potovalna agencija svojim strankam zagotavlja tudi druge storitve, kot sta dajanje informacij in svetovanje. Čeprav predložitveno sodišče priznava, da je bila ta rešitev potrjena s poznejšo sodno prakso,[5] se sprašuje, ali ne bi bilo treba tega pristopa

3 Direktiva z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).

4 Sodba z dne 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Sodba z dne 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, točka 21 in naslednje), ter sklep Sodišča z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

ponovno preučiti glede na razlikovanje med *glavnimi* in *pomožnimi* opravljenimi storitvami, ter se v zvezi s tem posebej sklicuje na sodbo Ludwig[6]. Če pa takšno razlikovanje ni potrebno, želi predložitveno sodišče izvedeti, ali se lahko dovoli uporaba nižje stopnje DDV na davčno osnovo (v obravnavani zadevi maržo iz posebne ureditve za potovalne agencije).

16. Predložitveno sodišče pojasnjuje, da mora tožeča stranka v primeru nikalnega odgovora na prvo vprašanje – torej če se izkaže, da za zadevno storitev ne velja posebna ureditev za potovalne agencije – (v Nemčiji) obdavčiti zgolj dajanje v najem počitniških objektov, ki se nahajajo na nacionalnem ozemlju, ne pa tudi počitniških objektov, ki se nahajajo drugje. Za dajanje v najem počitniških objektov, ki se nahajajo v Nemčiji, bi se poleg tega uporabila nižja davčna stopnja, pri čemer bi bila tožeča stranka upravičena do odbitka zadevnega vstopnega davka.

17. 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 Sodišča Evropske unije 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 2006/112]?

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 2006/112] dodatno uporablja tudi nižja davčna stopnja za počitniške nastanitve v smislu člena 98(2) [Direktive 2006/112] v povezavi s Prilogo III, točka 12?“

18. Pisna stališča so predložile nemška in nizozemska vlada ter Evropska komisija. Tožeča stranka, nemška vlada in Komisija so na obravnavi 11. julija 2018 ustno predstavile navedbe.

IV. Presoja

19. Zgradba teh sklepnih predlogov bo taka. V delu A bom obravnaval prvo vprašanje predložitvenega sodišča ter preučil, ali mora biti storitev sestavljena iz več kot ene storitve, da bi zanjo veljala posebna ureditev za potovalne agencije. V delu B bom kot odgovor na drugo vprašanje predložitvenega sodišča predlagal, da se nižja stopnja obdavčitve ne more uporabljati za storitev, opredeljeno kot „storitev, ki jo opravi potovalna agencija“.

A. Prvo vprašanje: „storitev, ki jo opravi potovalna agencija“

20. Po nekaj uvodnih pojasnilih o posebni ureditvi za potovalne agencije (1) bom preučil, ali obstaja zahteva po raznovrstnosti storitev znotraj enotne storitve, ki jo zagotavlja potovalna agencija. Najprej bom razmislil o dveh možnostih: prvič, o možnosti, da se dejansko zahteva raznovrstnost storitev (2), in drugič, o alternativni razlagi posebne ureditve za potovalne agencije, v skladu s katero bi se za uporabo te posebne ureditve zahtevala samo ena pridobljena storitev (od tretje osebe), ki se lahko nanaša bodisi na nastanitev bodisi na prevoz (3). Glede na razpravo o logičnih posledicah obeh pristopov (ali njihovi odsotnosti) bom predlagal, da je primernejši pristop „samo ene pridobljene storitve“ (4).

6 Sodba z dne 21. junija 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 19).

1. Uvod: kaj je potovalna agencija?

21. Člen 306(1), prvi pododstavek, Direktive o DDV določa, da se posebna ureditev za potovalne agencije nanaša na „delovanje potovalnih agencij […], 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“. Hkrati drugi pododstavek iste določbe iz te ureditve izključuje „potovalne agencije v primeru, da delujejo samo kot posredniki […]“.

22. Na prvi pogled se zdi, da te določbe vsebujejo dva pozitivna pogoja: (i) delovanje v lastnem imenu in (ii) uporabo dobav tretjih oseb; ter en negativen pogoj: (iii) nedelovanje v vlogi posrednika. Toda če pogledamo natančneje, se zdi, da je tretji pogoj pravzaprav negativna ponovitev prvega: zdi ste, da ni velike razlike med „delovanjem v lastnem imenu“ in „nedelovanjem v vlogi posrednika“.[7]

23. Zdi se torej, da dejansko obstajata dva pogoja za uporabo posebne ureditve za potovalne agencije iz člena 306 Direktive o DDV. Prvi je, da podjetnik deluje v lastnem imenu, in ne kot posrednik. V skladu z drugim pa mora podjetnik uporabljati storitve tretjih oseb.

24. Kar zadeva *prvi* pogoj, očitno obstaja soglasje, da tožeča stranka deluje v svojem imenu, in ne kot posrednik, kar je jasno potrjeno v predložitveni odločbi. Zato štejem to za ugotovljeno.

25. Manj jasno pa je, ali je izpolnjen *drugi* pogoj, in sicer zaradi negotovosti, ali ena pridobljena storitev zadostuje ali morata biti vsaj dve. Če bi upoštevali zadnjenavedeno možnost, se takoj postavi vprašanje, kakšne morajo biti te storitve. Zdaj bom prešel na ta vprašanja in začel z zadnjenavedenim scenarijem: kakšna „raznovrstnost“ storitev je predvidena, če se zahteva po raznovrstnosti storitev vzame dobesedno?

2. Zahteva po raznovrstnosti storitev

26. Najnovejša (ponovna) ugotovitev, da se za uporabo posebne ureditve za potovalne agencije zahteva raznovrstnost storitev, kar je bilo prvotno omenjeno v zadevi Van Ginkel,[8] se je pojavila v zadevi Star Coaches[9] (a). Rečemo lahko, da pristop iz zadeve Star Coaches, ki poudarja zahtevo po raznovrstnosti storitev, izhaja iz besedila in ciljev navedene posebne ureditve (b). Če sprejmemo to razlago, razlikovanje med glavnimi in pomožnimi storitvami, ki ga je izpostavilo predložitveno sodišče, dejansko postane pomembno (c). Vendar je treba pravilno razlago zahteve po raznovrstnosti storitev preskusiti tudi glede na drug vidik sodne prakse Sodišča – tistega, ki priznava, da lahko obstaja storitev, za katero velja posebna ureditev za potovalne agencije v okviru mešane storitve in ki je sestavljena zgolj iz ene pridobljene in ene lastne storitve (d).

7 Vseeno je treba opozoriti, da Sodišče pojma posrednika, kot se uporablja v členu 306 Direktive o DDV in njegovih pravnih predhodnikih, ni podrobno preučilo. V prejšnjih zadevah, ki so se nanašale na to vprašanje, je Sodišče nacionalnemu sodišču naložilo, naj preveri, ali je izpolnjen pogoj, da podjetnik ni deloval kot posrednik. Vendar se zdi, da je Sodišče v sodbi z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, točka 21) dejansko izenačilo „delovanje *v lastnem imenu*“ in „*odsotnost posredovanja*“: „V skladu s členom 26(1) Šeste direktive se ta člen uporablja pod pogojem, da potovalna agencija *posluje s strankami v svojem imenu in ne kot posrednik*“ (moj poudarek). Glej tudi sodbo z dne 13. marca 2014, Jetair in BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, točke od 54 do 55), ter sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura v zadevi ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, točka 35). Naj še dodam, da se členi 44, 50, 54, 56(1)(l) in 153 Direktive o DDV nanašajo na posrednika oziroma posrednike, „*ki deluje[jo] v imenu in za račun drugih oseb*“. To sicer res ni ponovljeno v drugem pododstavku člena 306(1) Direktive o DDV, vendar je nasprotno („delovanje v lastnem imenu“) izraženo v prvem pododstavku iste določbe kot lastnost potovalnih agencij.

8 Sodba z dne 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Sklep Sodišča z dne 1. marca 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

a) Van Ginkel in Star Coaches

27. Sodišče v zadevi Star Coaches,[10] ki je očitno najbolj sveža zadeva v zvezi z zahtevo po raznovrstnosti storitev, ni sprejelo uporabe posebne ureditve DDV za potovalne agencije pri podjetju, ki je zagotavljalo (kolikor je upoštevno v obravnavani zadevi) samo pridobljene storitve prevoza.[11] Razlog je bil ta, da storitev, za katere velja posebna ureditev za potovalne agencije, ni mogoče „zožiti na eno samo storitev“.[12] Sodišče je pojasnilo, da „[n]i […] izključeno, da so storitve avtobusnega prevoznika potnikov, ki prevozne storitve odda podizvajalcem, ki so zavezanci za DDV, […] predmet posebne ureditve iz člena 306 Direktive o DDV“. Vendar morajo v ta namen take storitve poleg prevoza vključevati še druge storitve, kot so dajanje informacij in svetovanje, ki so povezane s široko izbiro počitniških ponudb in rezervacijo potovanj z avtobusom.[13]

28. Sodišče se je pri tej ugotovitvi zanašalo na svojo prejšnjo sodbo v zadevi Van Ginkel.[14] Vendar so bili dejansko stanje in trditve Sodišča drugačni ter odvisni od okoliščin navedene zadeve. Sodišče je v zadevi Van Ginkel ugotovilo, da dejstvo, da potovalna agencija zagotavlja samo počitniške nastanitve, te storitve ne izključuje iz posebne ureditve za potovalne agencije.[15] Ob tem sklepu je Sodišče dodalo, da lahko „storitev [potovalne agencije] […] tudi v takem primeru zajema več kot eno storitev, […] saj lahko poleg oddajanja nastanitve vključuje storitve, kot so dajanje informacij in svetovanje, v okviru katerih [potovalna agencija] ponuja široko izbiro počitniških ponudb in rezervacije nastanitve“.[16]

29. Sodišče je torej v zadevi Van Ginkel dejansko ugotovilo, da nastanitev – ena storitev – zadostuje. „Neobvezni dodatek“ v obliki „dajanja informacij in svetovanja“ je bil izražen hipotetično. Ni temeljil na dejanskem stanju v navedeni zadevi. Izražen je bil kot možnost („lahko“) in izpuščen iz izreka sodbe.

30. Kljub temu se zdi, da je bila v zadevi Star Coaches ta dodatna pripomba spremenjena v del pravila z navedbo, da je treba v okviru skupne storitve zagotavljati več kot zgolj pridobljeno storitev nastanitve ali zgolj pridobljeno storitev prevoza, da bi se uporabljala posebna ureditev za potovalne agencije. Zdi se torej, da se v zadevi Star Coaches dejansko zahteva, da se poleg nastanitve ali prevoza opravi „še kaj drugega“. Prevoza in nastanitve ni treba zagotavljati skupaj, vendar mora biti ena od teh storitev nastanitev ali prevoz, saj se mora storitev kot celota nanašati na potovanje.[17]

b) Besedilo in cilji posebne ureditve za potovalne agencije

31. Čeprav je pristop iz zadeve Star Coaches (verjetno) strožji, se zdi, da bolje odraža besedilo člena 306 Direktive o DDV. Navedena določba se nanaša na „dobave blaga in storitve, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci“, uporablja pa jih potovalna agencija. Zamisel o več storitvah tretjih strani je prisotna tudi v členu 307 Direktive o DDV, v katerem je vzpostavljena pravna fikcija, v skladu s katero se transakcije potovalne agencije v zvezi s potovanjem štejejo za enotno storitev.

10 Sklep Sodišča z dne 1. marca 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Če smo natančni, se zdi, da je podjetje zagotavljalo tako pridobljene kot lastne storitve prevoza. Vendar so bile za razpravo o posebni ureditvi za potovalne agencije pomembne samo prvonavedene. Sodišče ni obravnavalo dejstva, da so bile storitve zagotovljene potovalnim agencijam, in ne neposredno strankam, saj se je zdelo, da to ni potrebno.

12 Sklep Sodišča z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, točki 22 in 23).

13 Sklep Sodišča z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, točki 22 in 23).

14 Sodba z dne 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Sodba z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496, točka 18).

15 Sodba z dne 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, točke od 22 do 26).

16 Sodba z dne 12. novembra 1992,Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, točka 24), ki vsebuje sklic na sodbo z dne 26. februarja 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), ki se je nanašala na razlago izključne pristojnosti za stvarne pravice iz člena 16 Konvencije z dne 27. septembra 1968 o pristojnosti in priznavanju ter izvrševanju sodnih odločb v civilnih in gospodarskih zadevah (Bruseljska konvencija) (UL 1972, L 299, str. 32).

17 To je bilo pred tem navedeno v sodbi z dne 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). V tej sodbi je Sodišče zavrnilo uporabo posebne ureditve za potovalne agencije za podjetje, katerega dejavnost je bila omejena na prodajo vstopnic za opero.

32. Ta zahteva po raznolikosti se odraža tudi v različnih zakonodajnih dokumentih. Pripravljalni dokumenti za sprejetje Šeste direktive (v kateri je bila prvič uvedena posebna ureditev za potovalne agencije) sami po sebi ne vsebujejo veliko informacij o tem, zakaj je bila posebna ureditev uvedena.[18] Vendar je Komisija v predlogu iz leta 2002, v katerem je predstavljen predlog spremembe, ki je bil nazadnje sprejet, navedla, da je bila posebna ureditev „zasnovana zaradi posebne narave poklica“ in da „so storitve potovalnih agencij in organizatorjev potovanj najpogosteje sestavljene iz paketa storitev, zlasti prevoza in nastanitve […]. Uporaba običajnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davčno osnovo in odbijanjem vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila praktične težave, ki bi ovirale opravljanje njihove dejavnosti.“[19]

33. Iz ciljev navedene posebne ureditve je torej razvidno, da je šlo v prvi vrsti za prizadevanja za poenostavitev, prilagojeno vključevanju *vsebinske* in *geografske* raznovrstnosti opravljenih storitev v enotno storitev v različnih državah članicah.[20]

34. Sodišče se na načelni ravni nenehno sklicuje na zamisel geografske in vsebinske raznovrstnosti v vsaki zadevi, ki se nanaša na posebno ureditev za potovalne agencije. Dejansko ugotavlja, da so storitve potovalnih agencij in organizatorjev potovanj največkrat sestavljene iz več storitev, zlasti pri prevozu in nastanitvi. Meni, da bi uporaba običajnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davčno osnovo in odbijanjem vstopnega davka zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, povzročila praktične težave.[21]

35. Vendar je onkraj ravni teh splošnih trditev pošteno priznati, da vsebine natančnega preskusa ni lahko razbrati, zlasti glede na neskladnost med zadevama Van Ginkel in Star Coaches. Ali zadostuje ena storitev? Katera? Katere kombinacije so ustrezne, če se zahteva (vsebinska) raznovrstnost storitev? Samo namestitev in prevoz? Ali namestitev in še nekaj? Ali prevoz in še nekaj? Kot je na obravnavi pravilno ugotovila nemška vlada, se zdi, da je možno analogijo z Direktivo (EU) 2015/2302 o paketnih potovanjih,[22] ki bi jo lahko uporabili vsaj za okvirne smernice glede opredelitev,[23] Sodišče že izključilo.[24]

c) Glavne in pomožne storitve

36. Če bi se zahteva po raznolikosti storitev štela za nujen pogoj za uporabo posebne ureditve za potovalne agencije, bi razlikovanje med glavnimi in pomožnimi storitvami, ki ga je izpostavilo predložitveno sodišče, dejansko postalo pomembno.

18 Poročilo, pripravljeno za Komisijo, z naslovom *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report, TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (na voljo na spletnem mestu Evropske komisije), str. 26, točka 3.2.

19 Predlog direktive Sveta z dne 8. februarja 2002 o spremembi Direktive 77/388/EGS v zvezi s posebno ureditvijo za potovalne agencije, COM(2002) 64 final (UL 2002, C 126E, str. 390). Ta predlog je bil pozneje umaknjen, glej Umik zastarelih predlogov Komisije (UL 2014 C 153, str. 3). Glej tudi Medinstitucionalni dokument Sveta 2002/0041 (CNS) o posebni ureditvi DDV za potovalne agencije (17567/09).

20 Dalje glej moje sklepne predloge v zadevi Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, točke od 30 do 33).

21 Sodbe z dne 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, točki 13 in 14); z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496, točka 18); z dne 19. junija 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, točki 23 in 24 ter navedena sodna praksa), ter z dne 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, točki 17 in 18 ter navedena sodna praksa); sklep Sodišča z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, točka 19); sodbe z dne 25. oktobra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, točka 19); z dne 26. septembra 2013, Komisija/Španija (C-189/11, EU:C:2013:587, točka 58), in z dne 16. januarja 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, točka 25). Podobno glej sodbo z dne 8. februarja 2018, Komisija/Nemčija (C-380/16, neobjavljena, EU:C:2018:76, točke 41, 42 in 48).

22 Direktiva Evropskega parlamenta in Sveta z dne 25. novembra 2015 o paketnih potovanjih in povezanih potovalnih aranžmajih, spremembi Uredbe (ES) št. 2006/2004 in Direktive 2011/83/EU Evropskega parlamenta in Sveta ter razveljavitvi Direktive Sveta 90/314/EGS (UL 2015, L 326, str. 1).

23 V Direktivi 2015/2302 je v členu 3(2) opredeljen „turistični paket“ kot v bistvu kombinacija vsaj dveh različnih vrst potovalnih storitev za namen istega potovanja ali počitnic. „Potovalna storitev“ je opredeljena v členu 3(1) kot „(a) prevoz potnikov; (b) nastanitev, ki ni neločljivo povezana s prevozom potnikov in ni v bivalne namene; (c) najem osebnih avtomobilov […]; (d) vsak[a] drug[a] turističn[a] storitev, ki ni neločljivo povezana s potovalno storitvijo v smislu točke (a), (b) ali (c).“

24 Glej sodbi z dne 11. februarja 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), in z dne 13. oktobra 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, točke od 30 do 33). Glej tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura v zadevi ISt (C-200/04, EU:C:2005:394, točka 33).

37. Predložitveno sodišče v okviru prvega postavljenega vprašanja za predhodno odločanje opozarja na razlikovanje med glavnimi in pomožnimi storitvami v zadevi Ludwig.[25] Navedena zadeva se je nanašala na vprašanje, ali naj se storitev finančnega svetovalca, ki je sestavljena iz posredovanja v zvezi s kreditnimi pogodbami *in* svetovanja, šteje za enotno storitev posredovanja v zvezi s krediti in je kot taka oproščena DDV v skladu s členom 13B(d)(1) Šeste direktive.

38. Sodišče je odločilo, „da je treba vsako storitev po navadi šteti za samostojno in neodvisno ter da se storitev, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV, tako da je pomembno najprej določiti značilnosti zadevne transakcije, da se ugotovi, ali davčni zavezanec za potrošnika, ki se ga šteje kot povprečnega potrošnika, opravi več različnih glavnih storitev ali eno samo storitev“.[26] Sodišče je pojasnilo tudi, da gre za „eno storitev […] zlasti takrat, kadar je treba enega ali več delov šteti za *glavno* storitev, medtem ko je po drugi strani treba del oziroma dele šteti za *pomožne* storitve, ki so davčno enako obravnavane kot glavna storitev. Storitev je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, če sama za stranko nima samostojnega namena, ampak je sredstvo, da lahko stranka uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji“.[27]

39. Čeprav se je sodba Ludwig nanašala na finančne storitve, lahko spomnimo, da je Sodišče razliko med glavnimi in pomožnimi storitvami že upoštevalo v specifičnem okviru posebne ureditve za potovalne agencije. V sodbi Madgett in Baldwin[28] sta lastnika hotela strankam svojega hotela v Angliji ponujala paketna potovanja. Paketi so zajemali nastanitev, avtobusni prevoz iz različnih krajev in dnevni avtobusni izlet med bivanjem v hotelu. Storitve prevoza so bile pridobljene od tretjih strani. Ostale storitve so bile lastne. Postavilo se je vprašanje, ali za takšne pakete velja posebna ureditev za potovalne agencije. Odgovor Sodišča je bil pritrdilen. To pa zato, ker pridobljenih storitev ni bilo mogoče šteti za zgolj *pomožne* storitve h glavni. Če bi bilo to mogoče, bi se za skupno storitev štelo, da ne spada na področje uporabe posebne ureditve za potovalne agencije.

40. Dalje, Sodišče je pojem *pomožnih* storitev v okviru posebne ureditve za potovalne agencije uporabilo tudi po zadevi Ludwig v sodbi v zadevi ISt.[29] Ta zadeva se je nanašala na podjetje, ki je ponujalo programe, poimenovane „High-School“ in „College“, ki so vključevali jezikovne tečaje v tujini. Sodišče je preučilo, ali so „potovalne“ storitve, ki jih je podjetje ISt pridobilo od tretjih oseb, še vedno izključno pomožne glede na zagotovljene lastne storitve.[30] Sodišče je razsodilo, da niso. Pridobljene potovalne storitve, „na primer potovanje v državo gostiteljico in/ali bivanje v tej državi, se ne bi mogle izvajati brez znatnega učinka na prodajno ceno paketa“. Pridobljene storitve torej niso pomenile „zanemarljivega dela v primerjavi z zneskom, ki ustreza storitvi, povezani s poklicnim usposabljanjem in jezikovnim izobraževanjem“.[31]

41. Razlikovanje med glavno in pomožno storitvijo na specifičnem področju posebne ureditve za potovalne agencije torej še zdaleč ni neznanka. Uporabljeno je bilo za ugotavljanje, ali pridobljena storitev (v povezavi z lastno) spada na področje uporabe posebne ureditve za potovalne agencije ali ne. Iz sodb v zadevah Madgett in Baldwin ter ISt izhaja, da je pridobljena storitev, ki pomeni manjši del paketa in za stranko ni cilj sama po sebi, deležna enake davčne obravnave kot lastna glavna storitev.

25 Sodba z dne 21. junija 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 Sodba z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točka 17). Sodišče se je sklicevalo na člen 2(1) Šeste direktive, ki določa, da je dobava blaga ali opravljanje storitev, ki ju davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo, predmet DDV. Ta določba je sedaj zajeta (glede dobave storitev) v členu 2(1)(c) Direktive o DDV.

27 Sodba z dne 21. junija 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, točki 18 in 19 ter navedena sodna praksa).

28 Sodba z dne 22. oktobra 1998 (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Sodba z dne 13. oktobra 2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Paketi so vsebovali povratno letalsko vozovnico iz Nemčije v ZDA, nastanitev pri družini gostiteljici, hrano, zavarovanje, izobraževanje v ameriški „high school“ ali podobni ustanovi in učno gradivo.

31 Sodba z dne 13. oktobra 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608, točke od 26 do 29).

42. Ob tem je treba odgovoriti še na vprašanje, ali bi moral pomen razlikovanja med glavnimi in pomožnimi storitvami ostati omejen na vlogo „zunanjega pokazatelja“, kaj je storitev potovalne agencije, kadar gre za kombinacijo lastnih in pridobljenih storitev. Ali pa bi bilo lahko pomembno tudi kot „notranji pokazatelj“ sestave storitve, kadar je ta storitev sestavljena iz dveh, po zatrdilih pridobljenih storitev?

43. Kolikor vem, Sodišče takega scenarija še ni obravnavalo. Če bi se dejansko zahtevala (vsebinska) raznovrstnost storitev, je težko razumeti, zakaj bi izključili tak „notranji preskus“, če bi ugotovili, da je ena od pridobljenih storitev pravzaprav pomožna storitev, ki na ceno skupne storitve ne vpliva znatno in je zgolj sredstvo za to, da lahko stranka glavno storitev uporablja pod boljšimi pogoji. Ne vidim razloga, zakaj bi kategorično trdili, da na področju posebne ureditve za potovalne agencije dejansko ne more priti do umetne delitve tega, kar sestavlja eno storitev.[32]

44. Če bi to logiko uporabili v obravnavani zadevi, bi lahko upravičeno trdili, da je čiščenje (namestitve) pomožna storitev, ki se običajno zagotavlja s (kratkoročno najeto) nastanitvijo. Storitve dostave pekovskih izdelkov in pranja perila niso vedno samodejno zagotovljene. Vendar bi te storitve same po sebi težko predstavljale cilj potovanja; v tem smislu niso nepogrešljive za to, da potnik uživa v nastanitvi. Seveda so mogoči izjemni primeri, v katerih to običajno ali splošno dojemanje ne bi veljalo in bi te storitve, ki so običajno pomožne, imele drugačen status in težo. Primeri, ki bi si jih najprej lahko predstavljali, bi lahko zajemali odličen zajtrk v idiličnem okolju avstrijske Tirolske, prilagojen romantičnim dušam, ali različne vrste nastanitev z gastronomsko ponudbo. Ali nastanitev v srednjeveškem gradu s posebno ponudbo „operi sam“ v zgodovinskih pralnicah s tradicionalnimi metodami, ki bi obljubljala „pristno izkušnjo življenja perice iz 15. stoletja“. V obeh primerih takšna storitev verjetno ne bi bila zgolj pomožna storitev h glavni storitvi nastanitve.

45. Vendar se v obravnavani zadevi zdi, da je bila odjemalcem tožeče stranke lokalno zagotovljena ena glavna storitev, in sicer nastanitev. Čiščenje, dostava pekovskih izdelkov in pranje perila so bile dejansko samo pomožne storitve, ki z vidika odjemalcev niso bile cilj sam po sebi.

46. Poleg tega je bilo omenjeno, da je tožeča stranka odjemalcem zagotavljala informacije in svetovanje (tako, da je informacije objavila na svoji spletni strani). Vendar se stranki v postopku na obravnavi nista strinjali, kaj to pomeni, in sicer, ali je bilo „dajanje informacij in svetovanje“ potrebno za to, da za storitev kot celoto velja posebna ureditev za potovalne agencije.

47. Tudi če bi se štelo, da je dajanje informacij in svetovanje pomembno za ugotavljanje tega (menim pa, da ni tako[33]), bi bila ta storitev verjetno lastna. To nas privede do zadnje ugotovitve, ki je potrebna, če bi se zahtevala raznovrstnost storitev: v več zadevah, v katerih je Sodišče presojalo uporabo posebne ureditve za potovalne agencije v okviru mešane storitve, je bil samo *eden* od njenih elementov pridobljena storitev, drugi pa je bil lastna storitev.[34] Zdaj bom obravnaval te „mešane položaje“.

32 Glej tudi sodbo z dne 20. junija 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, točke od 41 do 45), ki se je nanašala med drugim na pojem „opravljanje storitev“ in potrebo po tem, da se v nekaterih okoliščinah seže dlje od pogodbenih določil ter se pri razvrščanju transakcije in ugotavljanju, ali gre za povsem umetno konstrukcijo in zlorabo, upoštevata gospodarska in poslovna stvarnost transakcije.

33 To posebno vprašanje bom pojasnil pozneje. Glej spodaj točki 55 in 56 teh sklepnih predlogov.

34 Tako je bilo v sodbah z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496) (lastna nastanitev s pridobljenim prevozom); z dne 6. oktobra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (pridobljena nastanitev in lasten prevoz), ter z dne 25. oktobra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (pridobljena nastanitev in lasten prevoz). Uporaba posebne ureditve je bila zavrnjena v sodbi Minerva, v kateri je bila samo ena storitev, ki se ni štela za povezano s potovanjem, in sicer prodaja vstopnic za operne predstave (sodba z dne 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). Podobno je Sodišče zavrnilo uporabo posebne ureditve v sklepu Sodišča z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (v katerem je bil zagotovljen samo prevoz).

d) Mešane storitve

48. Prav v primeru „mešanih“ storitev je Sodišče večkrat vztrajalo, da mora podjetnik razlikovati med pridobljenimi in lastnimi storitvami,[35] ter razsodilo, da je lahko samo pridobljeni del predmet maržne ureditve iz člena 306 Direktive o DDV.

49. Sodišče je to zahtevo prvič izrazilo v zgoraj obravnavani sodbi v zadevi Madgett in Baldwin[36], pozneje pa se je nanjo sklicevalo v sodbah v zadevah Kozak in MyTravel. Zadeva Kozak se je nanašala na potovalno agencijo, ki je prodajala pakete po pavšalni ceni, sestavljene iz nastanitve in obrokov, za kar je M. Kozak uporabljala storitve drugih izvajalcev in lasten prevoz. Sodišče je zavrnilo predlog nacionalnega davčnega organa, da je lasten prevoz bistveni del turistične storitve kot celote in skupaj s pridobljeno storitvijo tvori enotno storitev v smislu členov 307 in 308 Direktive o DDV (in bi zato moral biti deležen enake davčne obravnave). Sodišče je opozorilo, da lahko člen 306 Direktive o DDV velja samo za pridobljeno storitev, ter presodilo, da ne velja za lastni del storitve.[37] Podobno se je zadeva MyTravel nanašala na podjetje, ki je prodajalo počitniške pakete s pridobljeno nastanitvijo in lastnim prevozom. Sodišče je določilo metodo razdelitve med lastnimi in pridobljenimi storitvami za davčne namene.[38]

50. Ti zadevi kažeta, da Sodišče pravzaprav ni zahtevalo *raznovrstnosti pridobljenih storitev* kot pogoja za uporabo posebne ureditve za potovalne agencije. Obenem je iz teh zadev težko sklepati, da je bila ta zahteva izpolnjena s kombinacijo ene pridobljene in ene lastne storitve. Zadnjenavedena razlaga se zdi problematična, ker je Sodišče lastno storitev jasno izključilo iz posebne ureditve za potovalne agencije. Takšna razlaga bi bila tudi v nasprotju s pravilom iz člena 307 Direktive o DDV, v skladu s katerim se storitev, ki jo opravi potovalna agencija, obravnava kot enotna storitev.

51. Z drugimi besedami, če se prizna, da kombinacija lastnih in pridobljenih storitev *kot celota* izpolnjuje zahtevo po raznovrstnosti storitev, obenem pa *je treba* element lastne storitve *ločiti* za namene izračuna DDV, to dejansko pomeni, da bi za ugotavljanje pogojev za uporabo posebne ureditve za potovalne agencije uporabili element opredelitve (lastno storitev), ki pa *in fine* nikoli ne bi mogel biti predmet te posebne ureditve.

52. V tej fazi ni mogoče spregledati, da bi bilo, če bi v celoti upoštevali najnovejšo razsodbo Sodišča v zadevi Star Coaches, v kateri se zahteva ugotavljanje raznovrstnosti storitev, določanje, kaj je storitev, ki jo zagotavlja potovalna agencija, za katero velja posebna ureditev, precej zapleteno (razen v razmeroma jasnih okoliščinah potovalne agencije, ki pridobljeno nastanitev združuje s pridobljenim prevozom). Poleg tega bi bilo treba pojasniti elemente opredelitve zahtevane sestave zadevne storitve oziroma storitev (nastanitev in potovanje, nastanitev ali potovanje in še nekaj), njihov natančen odnos (glavne in pomožne storitve) ter točno „kombinacijo“ v smislu „izvora“ (pridobljene ali lastne storitve), kar je bilo doslej predstavljeno samo kot možnost.

3. Ali zadostuje (že) ena pridobljena storitev?

53. Obstaja pa tudi drugačen pristop. V bistvu bi vključeval dvojno sodno navedbo: pojasnilo in posodobitev. Najprej bi bilo treba (ponovno) potrditi, da se o glavni ugotovitvi v sodbi v zadevi Van Ginkel[39] s sklepom v zadevi Star Coaches[40] ni in ne bi smelo povzročiti dvoma. Torej velja pravilo iz sodbe Van Ginkel: zagotavljanje ene pridobljene storitve zadostuje, da za podjetje velja posebna

35 Razen če je bila pridobljena storitev zgolj pomožna k lastni storitvi, kot je bilo navedeno v sodbah z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496), ter z dne 13. oktobra 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Točka 39 zgoraj. Sodišče je v isti sodbi zagotovilo tudi smernice glede metode izračunavanja, ki jo je treba uporabiti v tem okviru.

37 Sodba z dne 25. oktobra 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, točke 23, 25 in 26).

38 Sodba z dne 6. oktobra 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, točka 41).

39 Sodba z dne 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Sklep Sodišča z dne 1. marca 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

ureditev za potovalne agencije. Dalje, če dejansko zadostuje ena pridobljena storitev, ki je bodisi nastanitev bodisi potovanje, bi bilo morda treba pojasniti tudi, da hipotetična postranska pripomba iz sodbe v zadevi Van Ginkel v zvezi z informacijami in svetovanjem potovalnih agencij v resnici ni pogoj, zlasti če upoštevamo stvarnost trga potovanj v letu 2018. [41]

54. Prvič, na ravni pojasnila glede dejanskega izida je ta pristop v skladu s preteklo sodno prakso: zdi se, da sodbe v zadevah Madgett in Baldwin, Kozak ter MyTravel potrjujejo predlog, da „ena pridobljena storitev“ zadostuje, če je povezana s potovanjem, kot je navedeno v sodbi v zadevi Minerva. [42] Zato se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja za storitev, ki je sestavljena iz zagotavljanja ene pridobljene storitve pod pogojem, da je *pridobljena storitev nastanitev ali prevoz*. V teh okoliščinah ni pomembno, ali se poleg tega zagotavljajo še nekatere druge (pridobljene ali lastne) storitve. Če je dejansko tako, postane poleg tega nepomembno tudi razlikovanje med glavno in pomožnimi storitvami.

55. Drugič, posebej v zvezi z „dajanjem informacij in svetovanjem“ kot možno ločeno storitvijo sem že ugotovil, da je takšna „storitev“ najverjetneje lastna. Če se uporaba pravila o „samo eni pridobljeni storitvi“ pogojuje z zagotavljanjem takšne „storitve“, je tudi treba ta lastni del paketa ločevati za namene uporabe splošne davčne stopnje. [43] Ni mi povsem jasno, kako naj bi določili vrednost takšnega „dajanja informacij in svetovanja“ (na podlagi metode dejanskih stroškov ali metode, ki temelji na tržni vrednosti). [44]

56. Predvsem pa imam težave z razumevanjem, kako je lahko obstoj (ali neobstoj) takšnega hipotetičnega svetovanja kakršnega koli izvora danes sploh pomemben. Leta 1992, ko je bilo razsojeno v zadevi Van Ginkel, je bil položaj precej drugačen. S kančkom nostalgije lahko ugotovimo, da je potnik takrat dejansko moral obiskati poslovalnico potovalne agencije, da je pri njej izbral in rezerviral počitnice; nekaj časa je moral čakati v vrsti, zlasti v času pred dopusti; dobiti je moral tiskan izvod kataloga, ga pregledati, se pogovoriti z agentom o možnostih potovanja in se pozanimati o dodatnih podrobnostih ter je, dalje, morda moral opraviti več nadaljnjih obiskov potovalne agencije (zaradi plačila predujma, izpolnitve ustreznih obrazcev, prejema letalskih vozovnic in/ali vavčerjev itd.), preden je končno lahko odpotoval. Sodelovanje ali svetovanje potovalnega agenta je bilo v vseh teh fazah bistveno. Danes lahko vse to nadomesti nekaj klikov na pametnem telefonu.

57. Skratka, če se bo Sodišče strinjalo, da je treba uporabiti pravilo „zadostuje ena pridobljena storitev“, predlagam, naj bo uporaba posebne ureditve za potovalne agencije odvisna samo od tega, ali se zagotavlja pridobljena nastanitev *ali* prevoz, brez dodatnih pogojev v zvezi s tem, kaj bi podjetje poleg tega hipotetično lahko ponudilo v smislu svetovanja. Če je bila leta 1992 storitev „dajanja informacij in svetovanja“ (nikoli ugotovljena ali dokazana) hipoteza, je leta 2018 preprosto nerealna.

4. Predlagana ponovna potrditev pravila „samo ene pridobljene storitve“

58. Za predlog, da bi bilo treba za uporabo posebne ureditve iz člena 306 Direktive o DDV zahtevati raznovrstnost storitev, obstajajo dobri besedilni in sistemski razlogi. Tako bi morale potovalne agencije zagotavljati vsaj dve pridobljeni storitvi.

41 „Storitev [potovalne agencije] […] lahko […] tudi v takem primeru zajema več kot eno storitev, […] saj lahko […] vključuje storitve, kot so dajanje informacij in svetovanje, v okviru katerih [potovalna agencija] ponuja široko izbiro počitniških ponudb in rezervacije nastanitve“. Sodba z dne 12. novembra 1992,Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, točka 24), ki vsebuje sklic na sodbo z dne 26. februarja 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), ki pa se je nanašala na razlago izključne pristojnosti za stvarne pravice iz člena 16 Bruseljske konvencije.

42 Spet je edina odločba, ki očitno nasprotuje tej usmeritvi sodne prakse, sklep v zadevi Star Coaches, v katerem je Sodišče vztrajalo, da morata biti zagotovljena vsaj dva elementa.

43 Kot je zahtevalo Sodišče v zgoraj navedeni sodni praksi, glej točke od 48 do 51 teh sklepnih predlogov.

44 Glej sodbi z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496, točke od 39 do 47), in z dne 6. oktobra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, točke od 22 do 41).

59. Na besedilni ravni ta razlaga najbolje odraža besedilo posebne ureditve za potovalne agencije.[45] Odraža tudi specifične cilje te posebne ureditve.[46] Poleg tega navedena ureditev pomeni odstopanje od splošnega pravila in Sodišče je večkrat navedlo, da jo je treba „uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za dosego njenega cilja“.[47]

60. Zato bržkone drži, da cilj poenostavitve, ki se poskuša doseči z zadevno posebno ureditvijo, v razmerah, ko podjetje zagotavlja samo eno pridobljeno storitev, morda ne bo v celoti izpolnjen.

61. Vendar obstajajo tudi tehtni razlogi, zakaj bi ena pridobljena storitev, pod pogojem, da se nanaša na nastanitev ali prevoz ter da potovalna agencija seveda deluje v lastnem imenu, in ne zgolj kot posrednik,[48] zadostovala za to, da storitev spada na področje uporabe posebne ureditve za potovalne agencije.

62. Prvič, če pogledamo sodno prakso z izjemo sklepa v zadevi Star Coaches,[49] Sodišče posebne ureditve dejansko nikoli ni razlagalo ali uporabilo tako, da bi bila omejena na storitve, sestavljene iz vsaj dveh pridobljenih storitev. Nasprotno, pristop Sodišča je bil razmeroma velikodušen, saj je ureditev razlagalo široko. To ne velja samo za *vsebinsko* raznovrstnost (storitev), temveč tudi za *geografsko* raznovrstnost. V zvezi s tem je Sodišče menilo, da geografska raznovrstnost (to je, da potovalna agencija kupuje blago in storitve v različnih državah članicah), ni nujen pogoj za uporabo posebne ureditve in da se navedena ureditev uporablja tudi za storitve, zagotovljene znotraj ene države članice.[50] To je Sodišče izjavilo kljub temu, da je v bistvu priznalo, da je geografska raznovrstnost glavni *raison d'être* navedene ureditve.

63. Drugič, glede na raznolikost storitev v potovalni panogi bi z zahtevo po vsaj dveh pridobljenih storitvah za uporabo posebne ureditve iz obsega te ureditve verjetno izključili podjetnike, ki so razvili potovalna podjetja na podlagi „mešanih“ (pridobljenih in lastnih) storitev. Poleg tega bi, zlasti če bi bilo to povezano z uporabo logike glavne/pomožne storitve v tej oceni, čemur se v primeru zahteve po raznovrstnosti dejansko ne bi bilo mogoče izogniti, obstajala nevarnost preozke opredelitve tega, za kaj velja posebna ureditev za potovalne agencije.

64. Protiargument tej drugi točki je nevarnost vključevanja preveč storitev. Pri ozki opredelitvi bi za številne storitve, ki jih zagotavljajo subjekti, ki se običajno štejejo za „potovalne agencije“, obstajala nevarnost izključitve. Nasprotno, v primeru širše opredelitve lahko pride do pretirane razširitve odstopanja. Podjetja, ki zagotavljajo samo eno storitev, povezano s potovanjem (kot tožeča stranka), bodo vključena v to ureditev, čeprav v skladu s sklepom v zadevi Star Coaches ne bi bilo tako.

65. To bi se lahko uresničilo. Vendar se v tako zapletenem pravnem okolju zdi priporočljivo potrditi in pojasniti rešitev, ki je v veljavi že več desetletij, zakonodajalcu pa seveda prepustiti, da po potrebi sprejme drugačno ureditev. Ne nazadnje je morda pošteno priznati, da je kljub napovedanemu cilju poenostavitve izvajanje tega v specifičnem okviru posebne ureditve za potovalne agencije še zelo daleč od navedenega ideala. Prav ta ureditev je postala eno najbolj zapletenih področij DDV.[51]

45 Zgoraj točke od 6 do 8 teh sklepnih predlogov. V členu 306 je jasno napoteno na „dobave blaga in storitve“ v množini.

46 Glej zgoraj točke od 31 do 35 teh sklepnih predlogov.

47 Glej sodbe z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496, točki 5 in 34); z dne 19. junija 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, točka 22); z dne 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, točka 16), in z dne 25. oktobra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, točka 20 in navedena sodna praksa).

48 Zgoraj točke od 21 do 23.

49 Sklep Sodišča z dne 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Sodba z dne 22. oktobra 1998, Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, EU:C:1998:496, točka 19).

51 Glej poročilo, pripravljeno za Komisijo, z naslovom *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, Final Report, TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (na voljo na spletnem mestu Evropske komisije), str. 11.

66. Glede na navedeno je moj predlog v zvezi s prvim vprašanjem, postavljenim v obravnavani zadevi, naj se člen 306 Direktive o DDV razlaga tako, da posebna ureditev za potovalne agencije velja za dobavo storitve, ki je sestavljena iz ene pridobljene storitve, če je ta pridobljena storitev nastanitev ali prevoz.

B. Drugo vprašanje: hkratna uporaba maržne ureditve in nižje davčne stopnje

67. Predložitveno sodišče želi z drugim vprašanjem izvedeti, ali lahko za storitev, ki jo zagotavlja tožeča stranka, če se opredeli kot storitev, za katero velja posebna ureditev za potovalne agencije, velja nižja davčna stopnja v skladu s členom 98 Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III iste direktive. To vprašanje je bilo postavljeno posebej v zvezi z delom storitve tožeče stranke, ki se nanaša na nastanitev.

68. Tožeča stranka predlaga pritrdilen odgovor. Nemška in nizozemska vlada ter Komisija trdijo nasprotno. Menijo, da uporabi nižje davčne stopnje za obravnavano storitev nasprotuje dejstvo, da ta potovalna storitev ni vključena na seznam iz Priloge III k Direktivi o DDV, in da bi bila uporaba nižje stopnje v nasprotju z logiko poenostavitve zadevne posebne ureditve. Nemška vlada ob sklicevanju na uveljavljeno sodno prakso [52] tudi opozarja, da je treba področje uporabe nižjih stopenj razlagati ozko.

69. Strinjam se z zadnjim stališčem. Nižja davčna stopnja se ne sme uporabljati, ko se ugotovi, da je zadevna storitev potovalna storitev.

70. Kot sem opozoril v prejšnjem delu, je storitev, ki jo opravi potovalna agencija, v skladu s členom 307 Direktive o DDV enotna storitev. [53] Logična posledica te pravne fikcije je, da ta storitev ni enaka njenim sestavnim delom.

71. V primeru dogovora, da se posebna ureditev za potovalne agencije uporablja za eno pridobljeno storitev, povezano s potovanjem (nastanitev ali prevoz), spada zagotavljanje te storitve v okvir člena 306 Direktive o DDV, kar pomeni, da jo opredeljuje kot „potovalno storitev“. Z drugimi besedami, ko se to pravilo uporabi za določitev, da je dana storitev potovalna storitev, te oznake ni mogoče takoj spet odvzeti za namen uporabe davčne stopnje, medtem ko se ista oznaka ohrani za namen določanja davčne osnove.

72. Na sistemski ravni potovalne storitve niso vključene v Prilogo III k Direktivi o DDV (na katero je napoteno v členu 98 zadnjenavedene), ki vsebuje seznam storitev, za katere velja nižja stopnja, in med katerimi je pod točko 12 „nastanitev, ki jo ponujajo hoteli in podobni obrati, skupaj s počitniškimi nastanitvami, ter dajanje v najem zemljišč za kampiranje in prostorov za počitniške prikolice“.

73. Kot je ugotovilo predložitveno sodišče, bi bila torej uporaba nižje davčne stopnje za potovalne agencije v zvezi z določbo o nastanitvi v nasprotju s Prilogo III k Direktivi o DDV in ciljem poenostavitve, ki se želi doseči s posebno ureditvijo za potovalne agencije.

74. Vendar predložitveno sodišče poleg tega ugotavlja, da lahko zaradi zavrnitve uporabe nižje davčne stopnje za nastanitveni del zadevne storitve pride do neenake obravnave.

75. Priznam, da je lahko storitev zagotavljanja nastanitve zaradi pravila „zgolj ene pridobljene storitve“ deležna različne davčne obravnave glede na to, kako se ta storitev zagotavlja (ali jo opravi potovalna agencija, za katero velja posebna ureditev, ali ne).

52 Sodba z dne 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, točka 25 in navedena sodna praksa).

53 Glej zgoraj točko 50. Glej tudi sodbo z dne 27. oktobra 1992, Komisija/Nemčija (C-74/91, EU:C:1992:409, točka 16).

76. Vendar ima ta trditev jasne meje, zlasti v okviru DDV in posebnih ureditev. Če bi želeli doseči popolno enakost in nevtralnost v vseh pogledih, posebnih ureditev tako rekoč sploh ne bi smeli imeti. Ne bi rad zvenel preveč formalistično, vendar je uradni status ponudnika storitve v takih razmerah dejansko pomemben, čeprav je gospodarska narava storitve enaka. Tako zakonodaja o DDV enake storitve preprosto različno obravnava, če jih na eni strani zagotavlja lastnik (s pomočjo posrednika ali brez) ali na drugi potovalna agencija, ki deluje v svojem imenu.[54]

77. Glede na navedeno je moj predlog v zvezi z drugim vprašanjem za predhodno odločanje, da je treba člen 98 Direktive o DDV v povezavi s Prilogo III, točka 12, k navedeni direktivi razlagati tako, da za zagotavljanje storitev, za katero velja posebna ureditev za potovalne agencije iz člena 306 in naslednjih iste direktive, ne more veljati nižja davčna stopnja za zagotavljanje počitniških nastanitev.

V. Predlog

78. Ob upoštevanju zgornjih preudarkov Sodišču predlagam, naj na vprašanji Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija) odgovori:

1. Člen 306 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da posebna ureditev za potovalne agencije velja za dobavo storitve, ki je sestavljena iz ene pridobljene storitve, če je ta pridobljena storitev nastanitev ali prevoz.

2. Člen 98 Direktive Sveta 2006/112 v povezavi s Prilogo III, točka 12, k navedeni direktivi je treba razlagati tako, da za zagotavljanje storitev, za katero velja posebna ureditev za potovalne agencije iz člena 306 in naslednjih iste direktive, ne more veljati nižja davčna stopnja za zagotavljanje počitniških nastanitev.

54 Po analogiji bi lahko opozorili, da je Sodišče menilo, da države članice kljub morebitnemu izkrivljanju konkurence zaradi uporabe prehodnih določb v zvezi s posebno ureditvijo za potovalne agencije te posebne ureditve ne smejo izvajati nepravilno. Glej sodbo z dne 27. oktobra 1992, Komisija/Nemčija (C-74/91, EU:C:1992:409, točki 16 in 26).