SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 9. decembra 2010*

V zadevi C-31/10,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 10. decembra 2009, ki je prispela na Sodišče 20. januarja 2010, v postopku

Minerva Kulturreisen GmbH

proti

Finanzamt Freital,

* Jezik postopka: nemščina.

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, A. Borg Barthet (poročevalec), M. Ilešič, E. Levits in M. Safjan, sodniki,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,
sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Minerva Kulturreisen GmbH P. Fröhler, A. Kellner in B. Juschten,

– za Finanzamt Freital V. Rummer,

– za nemško vlado J. Möller in C. Blaschke, zastopnika,

– za grško vlado K. Georgiadis, C. Poulakos in M. Tassopoulou, zastopniki,

– za portugalsko vlado L. Inez Fernandes, zastopnik,

– za Evropsko komisijo D. Triantafyllou, zastopnik,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo Minerva Kulturreisen GmbH (v nadaljevanju: Minerva) in Finanzamt Freital (v nadaljevanju: Finanzamt) glede uporabe posebne ureditve za potovalne agente, določene v členu 26 Šeste direktive, za prodajo vstopnic za opero, ki jih potovalni agent prodaja ločeno, ne da bi opravljal dodatne storitve.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 Člen 26(1) in (2) Šeste direktive z naslovom „Posebna ureditev za potovalne agente“, ki se *ratione temporis* uporablja v sporu v glavni stvari, določa:

„1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11(A)(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.“

Nacionalna ureditev

4 Člen 25 nemškega zakona o prometnem davku iz leta 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, str. 565, v nadaljevanju: UStG) določa:

„1. Naslednje določbe veljajo za potovalne storitve podjetnika, ki niso namenjene podjetju odjemalca, če podjetnik z odjemalcem posluje v svojem imenu in uporablja potovalne storitve tretjih. Storitev, ki jo opravi podjetnik, se šteje za drugo storitev. […] Predhodne potovalne storitve tretjih ustrezajo dobavam in drugim storitvam tretjih, ki neposredno koristijo potnikom.

2. […]

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. […]

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

5 Družba Minerva je potovalni agent. V letih od 1994 do 1998 je od Saške državne opere v Dresdnu (Semperopera) med drugim kupila vstopnice, ki jih je v svojem imenu in za lasten račun preprodajala končnim prejemnikom in potovalnim agentom, bodisi v povezavi z njenimi drugimi storitvami, kot so prenočitve, vodeni ogledi mesta, prevozi z minibusom, gostinske storitve, ali pa brez povezave s takšnimi storitvami.

6 Družba Minerva je menila, da se za dohodke iz zgolj prodaje omenjenih vstopnic za predstave prav tako uporablja obdavčitev marže na podlagi člena 25 UStG. Ta dejavnost družbe Minerva je bila obdavčena, ne da bi se zanjo uporabljala ta davčna ureditev.

7 Finanzamt je zavrnilo ugovor družbe Minerva zoper odločbo z dne 28. septembra 2000 o odmeri davka na dodano vrednost za leta od 1993 do 1997 in odločbo z dne 27. marca 2001 o odmeri davka na dodano vrednost za leto 1998, ker Minerva s tem, da le kupuje in preprodaja vstopnice za predstave, ne opravlja storitve „izvedbe potovanja“, in se zato dejavnost družbe Minerva ne razlikuje od dejavnosti drugih poklicnih prodajalcev vstopnic za predstave.

8 Sächsisches Finanzgericht (finančno sodišče) je z odločbo z dne 11. februarja 2008 sprejelo stališče Finanzamt in zato zavrnilo tožbo družbe Minerva zoper odločbo o zavrnitvi ugovora.

9 Družba Minerva je zoper to odločbo vložila revizijo pri predložitvenem sodišču. Pred tem sodiščem ostaja odprto le še vprašanje, ali se za prodajo vstopnic končnim kupcem, ne da bi bile opravljene dodatne storitve, uporablja obdavčenje marže v skladu s členom 25 UStG.

10 Družba Minerva je v obrazložitvi revizije navedla, da je prodajo vstopnic za predstave s strani potovalnega agenta treba obravnavati kot „potovalno storitev“ v smislu člena 25 UstG, saj je prodaja teh vstopnic storitev iz njenega portfelja različnih potovalnih možnosti in potovalnih storitev.

11 Glede na sodbo Sodišča z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel (C-163/91, Recueil, str. I-5723) se predložitveno sodišče sprašuje, ali je lahko potovalni agent, ki je posloval v svojem imenu, kar zadeva dohodke iz prodaje vstopnic za predstave, podvržen obdavčenju marže v smislu člena 26 Šeste direktive oziroma ali je nujno, za to da bi bil upravičen do te davčne ureditve, da posamezna storitev zajema eno od bistvenih storitev gospodarskih subjektov, na katere se nanaša ta določba.

12 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali se ‚posebna ureditev za potovalne agente‘ iz člena 26 [Šeste Direktive] uporablja tudi za prodajo vstopnic za opero, ki jih je potovalni agent prodajal ločeno, ne da bi opravil dodatne storitve?“

Vprašanje za predhodno odločanje

13 Predložitveno sodišče sprašuje, ali velja ureditev iz člena 26 Šeste direktive za vse storitve, ki jih opravlja potovalni agent, ali le za storitve, ki vključujejo potovalne storitve.

14 Prvič, člen 26(1) Šeste direktive določa, da se posebna ureditev iz te določbe uporablja za transakcije potovalnih agentov in organizatorjev potovanj, če ti poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev.

15 Tako je iz besedila te določbe razvidno, da se mora storitev potovalnega agenta nanašati na izvedbo potovanja, da bi bila upravičena do posebne ureditve iz te določbe.

16 Drugič, treba je opomniti, da je v členu 26 Šeste direktive določena izjema od splošne ureditve glede davčne osnove za nekatere transakcije potovalnih agentov in organizatorjev potovanj in da je kot izjemo od splošne ureditve Šeste direktive ta člen mogoče uporabiti samo v obsegu, ki je nujen za dosego njegovega cilja (sodbi z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin, C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229, točki 5 in 34, in z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, str. I-6289, točki 21 in 22).

17 Tretjič, cilj posebne ureditve iz člena 26 Šeste direktive je, da bi veljavna pravila prilagodili posebni naravi dejavnosti potovalnih agentov in organizatorjev potovanj (zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin, točka 18, ter First Choice Holidays, točka 23).

18 V zvezi s tem je iz sodne prakse razvidno, da je za te dejavnosti značilno, da so najpogosteje sestavljene iz opravljanja različnih storitev, predvsem prevoza in nastanitve, ki se opravljajo tako v tujini kot v državi, v kateri ima potovalni agent sedež ali stalno poslovno enoto. Uporaba splošnih pravil v zvezi s krajem obdavčenja, davčno osnovo in vračilom vstopnega davka bi zaradi raznovrstnosti storitev in krajev, kjer se opravljajo, za ta podjetja pomenila praktične težave, ki bi lahko ovirale opravljanje njihove dejavnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin, točka 18, ter First Choice Holidays, točka 24).

19 Poleg tega je treba poudariti, da v nasprotju s trditvijo grške vlade iz zgoraj navedene sodbe Van Ginkel ni mogoče sklepati, da se posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive uporablja za vse storitve, ki jih potovalni agent ali organizator potovanj opravlja ločeno.

20 V točki 23 zgoraj navedene sodbe Van Ginkel je Sodišče namreč razsodilo, da bi izključitev storitev, ki jih opravlja potovalni agent, s področja uporabe člena 26 Šeste direktive, ker naj bi vključevale le nastanitev in ne tudi prevoza potnikov, pripeljala do zapletenega sistema obdavčenja, v katerem bi bila veljavna pravila na področju davka na dodano vrednost odvisna od sestavnih delov storitev, ki se nudijo vsakemu potniku, in da tak sistem obdavčenja ne bi upošteval ciljev direktive.

21 Iz te sodbe je torej razvidno, da Sodišče ni razsodilo, da posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive velja za katero koli storitev potovalnega agenta, ki ni povezana s potovanjem, ampak da na področje uporabe te določbe spada preskrba nastanitve s strani potovalnega agenta, čeprav ta storitev vključuje le nastanitev, ne pa tudi prevoza.

22 Iz točke 24 zgoraj navedene sodbe Van Ginkel je razvidno tudi, da storitev, kadar ni združena s potovalno storitvijo, predvsem prevozom in nastanitvijo, ne spada na področje uporabe člena 26 Šeste direktive.

23 Iz zgoraj navedenih preudarkov izhaja, da za prodajo vstopnic za opero, ki jih potovalni agent prodaja ločeno, ne da bi opravil potovalne storitve, ne velja posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive.

24 Poleg tega pa je treba omeniti, da bi uporaba te posebne ureditve za dejavnost, kot je ta iz postopka v glavni stvari, kjer se potovalni agent omeji na prodajo vstopnic za predstave, ne da bi opravljal potovalne storitve, povzročila izkrivljanje konkurence, saj bi se ista dejavnost obdavčila drugače glede na to, ali je gospodarski subjekt, ki prodaja te vstopnice, potovalni agent.

25 Zato je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 26 Šeste direktive razlagati tako, da se ne uporablja za prodajo vstopnic za opero, ki jih potovalni agent prodaja ločeno, ne da bi opravil potovalne storitve.

Stroški

26 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

Člen 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero je treba razlagati tako, da se ne uporablja za prodajo vstopnic za opero, ki jih potovalni agent prodaja ločeno, ne da bi opravil potovalne storitve.

Podpisi