РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

9 декември 2010 година *

По дело C-31/10

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 10 декември 2009 г., постъпил в Съда на 20 януари 2010 г., в рамките на производство по дело

Minerva Kulturreisen GmbH

срещу

Finanzamt Freital,

* Език на производството: немски.

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: г-н A. Tizzano, председател на състав, г-н A. Borg Barthet (докладчик), г-н M. Ilešič, г-н E. Levits и г-н M. Safjan, съдии,

генерален адвокат: г-н P. Mengozzi,
секретар: г-н A. Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

— за Minerva Kulturreisen GmbH, от г-н P. Fröhler, както и от г-жа A. Kellner и г-жа B. Juschten,

— за Finanzamt Freital, от г-н V. Rummer,

— за германското правителство, от г-н J. Möller и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

— за гръцкото правителство, от г-н K. Georgiadis и г-н C. Poulakos, както и от г-жа M. Tassopoulou, в качеството на представители,

— за португалското правителство, от г-н L. Inez Fernandes, в качеството на представител,

— за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 26 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Minerva Kulturreisen GmbH (наричано по-нататък „Minerva“) и Finanzamt Freital (наричано по-нататък „Finanzamt“) по повод прилагането на предвидения в член 26 от Шеста директива специален режим на туристическите агенти към самостоятелната продажба на билети за опера, извършена от туристически агент без предоставяне на допълнителни услуги.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Член 26, параграфи 1 и 2 от Шеста директива, озаглавен „Специален режим за туристически агенти“ и приложим ratione temporis към спора в главното производство, гласи:

„1. Държавите членки прилагат данък върху добавената стойност за дейността на туристическите агенти в съответствие с разпоредбите на настоящия член, когато туристическите агенти работят с получатели от свое име и при предоставяне на туристически услуги използват стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Настоящият член не се прилага за туристически агенти, които действат само като посредници и водят данъчно счетоводство в съответствие с член 11, A, параграф 3, буква в). По смисъла на настоящия член терминът „туристически агент“ включва и туроператори.

2. Всички сделки, извършвани от туристическия агент във връзка с дадено пътуване, се третират като една доставка на услуга от туристическия агент на пътуващото лице. Доставката е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето туристическият агент е предоставил услугите. Данъчната основа и цената без данъка по смисъла на член 22, параграф 3, буква б) за тази услуга представляват маржа на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума, платима от пътуващото лице, без данъка върху добавената стойност и действителната себестойност за туристическия агент на стоките и услугите, предоставени от други данъчнозадължени лица, когато пътуващото лице пряко се възползва от тях“. [неофициален превод]

Национална правна уредба

4 Член 25 от германския Закон за данъка върху оборота от 1993 г. (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, стр. 565, наричан по-нататък „UStG“) предвижда:

„1. За извършваните от данъчнозадължено лице туристически услуги, които не са предназначени за икономическата дейност на клиента, когато данъчнозадълженото лице действа от свое име по отношение на клиента и използва туристически услуги от трети лица, се прилагат следните разпоредби. Предоставената от данъчнозадълженото лице услуга трябва да се третира като друга услуга. […] Доставките на туристически услуги от трети лица съответстват на доставки на стоки и други услуги от трети лица, когато пътуващите лица пряко се възползват от тях.

2. […]

3. Стойността на другата услуга съответства на разликата между сумата, платена от клиента за получаване на услугата, и сумата, платена от данъчнозадълженото лице за туристически услуги от трети лица. Данъкът върху добавената стойност не е част от данъчната основа. […]

[…]“

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

5 Minerva е туристически агент. В периода 1993?1998 г. това дружество поспециално купува билети за представления в Саксонската опера в Дрезден (Semperoper) и ги препродава от свое име и за своя сметка на крайни клиенти и на туристически агенти във връзка с други предоставяни от него услуги, а именно услуги като настаняване, обиколки на града с екскурзовод, трансфери или ресторантьорство, или без тези услуги.

6 Minerva счита, че приходите, получени от самостоятелната продажба на въпросните билети за представления, също подлежат на данъчно облагане за маржа съгласно член 25 от UStG. Minerva е обложено за посочената дейност, без спрямо него да е приложен този данъчен режим.

7 Finanzamt отхвърля подадената от Minerva жалба срещу акта за установяване на данъчно задължение от 28 септември 2000 г., отнасящ се до периода 1993?1997 г., и акта за установяване на данъчно задължение от 27 март 2001 г., отнасящ се за 1998 г., с довода, че като купува и препродава билети за представления, Minerva не извършва услуга „във връзка с дадено пътуване“ и следователно дейността на Minerva не се различава от тази на търговците, извършващи продажба на билети за представления.

8 С решение от 11 февруари 2008 г. Sächsisches Finanzgericht възприема становището на Finanzamt и поради това отхвърля подадената от Minerva жалба срещу постановения от Finanzamt отказ.

9 Minerva подава ревизионна жалба срещу това решение пред запитващата юрисдикция. Единственият въпрос, който се поставя пред тази юрисдикция, е дали продажбата на билети на крайни купувачи без предоставяне на допълнителни услуги подлежи на облагане за маржа съгласно член 25 от UStG.

10 В подкрепа на жалбата си Minerva посочва, че извършваната от туристически агент продажба на билети за представления трябва да се разглежда като „туристическа услуга“ по смисъла на член 25 от UStG, тъй като според Minerva продажбата на въпросните билети представлява услуга, която е част от неговия каталог, предлагащ различни възможности за пътувания и туристически услуги.

11 Предвид Решение на Съда от 12 ноември 1992 г. по дело Van Ginkel (C-163/91, Recueil, стр. I-5723) запитващата юрисдикция си задава въпроса дали действал от свое име туристически агент може да подлежи на данъчно облагане за маржа по смисъла на член 26 от Шеста директива, що се отнася до реализираните от него печалби от продажбата на билети за представления, или пък, за да може да се ползва от този данъчен режим, е необходимо самостоятелната услуга да се състои в доставката на някоя от основните услуги на икономическите оператори, за които се отнася тази разпоредба.

12 При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Приложим ли е предвиденият в член 26 от [Шеста директива] специален режим на туристическите агенти към самостоятелната продажба на билети за опера, извършена от туристически агент без предоставяне на допълнителни услуги?“.

По преюдициалния въпрос

13 С въпроса си запитващата юрисдикция иска да се установи дали всяка предоставена от туристически агент услуга попада в предвидения в член 26 от Шеста директива специален режим, или тази услуга се обхваща от посочения режим само ако съдържа туристическа услуга.

14 На първо място, в член 26, параграф 1 от Шеста директива се пояснява, че предвиденият в тази разпоредба специален режим се прилага за сделките на туристически агенти и туроператори, когато те действат от свое име по отношение на пътуващото лице и при предоставяне на туристическата услуга използват стоки и услуги от други данъчнозадължени лица.

15 Следователно от самия текст на посочената разпоредба следва, че предвиденият в нея специален режим може да се приложи по отношение на предоставяната от туристически агент услуга, ако същата е свързана с дадено пътуване.

16 На второ място, следва да се напомни, че член 26 от Шеста директива предвижда изключение от общия режим на данъчната основа за някои сделки на туристически агенти и туроператори, както и че като изключение от общия режим по Шеста директива, този член трябва да се прилага само доколкото това е необходимо за постигане на целта на Директивата (Решение от 22 октомври 1998 г. по дело Madgett и Baldwin, C-308/96 и C-94/97, Recueil, стр. I-6229, точки 5 и 34, както и Решение от 19 юни 2003 г. по дело First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, стр. I-6289, точки 21 и 22).

17 На трето място, целта на предвидения в член 26 от Шеста директива специален режим е приложимите правни норми да бъдат съобразени с особения характер на дейността на туристическите агенти и туроператорите (Решение по дело Madgett и Baldwin, точка 18 и Решение по дело First Choice Holidays, точка 23, посочени по-горе).

18 В това отношение от съдебната практика следва, че тази дейност се характеризира с това, че най-често се състои от доставката на различни услуги, по-специално транспортни услуги и услуги по настаняване, извършвани както извън, така и на територията на държавата членка, където предприятието е установило своята икономическа дейност или има постоянен обект. Прилагането на общите разпоредби относно мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения по получени доставки данък би довело, поради големия брой услуги и местата на извършените доставки, до практически трудности за тези предприятия, които биха възпрепятствали тяхната дейност (вж. Решение по дело Madgett и Baldwin, точка 18 и Решение по дело First Choice Holidays, точка 24, посочени по-горе).

19 Освен това следва да се отбележи, че обратно на това, което твърди гръцкото правителство, от Решение по дело Van Ginkel, посочено по-горе, не може да се направи изводът, че всяка самостоятелна услуга, предоставена от туристически агент или туроператор, попада в предвидения в член 26 от Шеста директива специален режим.

20 Всъщност в точка 23 от Решение по дело Van Ginkel, посочено по-горе, Съдът приема, че изключването от приложното поле на член 26 от Шеста директива на услугите, предоставяни от туристически агент, поради това че те обхващат единствено настаняването, но не и превоза на пътуващото лице, би довело до сложен данъчен режим, при който приложимите във връзка с данъка върху добавената стойност правила биха зависели от съставните елементи на предлаганите на пътуващото лице услуги, както и че такъв данъчен режим би противоречал на целите на посочената директива.

21 Ето защо от това решение следва, че според Съда не всяка предоставяна от туристически агент без връзка с пътуването услуга попада в специалния режим на член 26 от Шеста директива, а осигуряваното от туристически агент на настаняване се обхваща от приложното поле на посочената разпоредба, дори тази услуга да включва само настаняване, но не и транспорт.

22 От точка 24 от Решение по дело Van Ginkel, посочено по-горе, следва също така, че след като дадена услуга не е придружена от предоставянето на туристически услуги, по-специално транспорт и настаняване, тя не попада в приложното поле на член 26 от Шеста директива.

23 От изложените по-горе съображения следва, че продажбата на билети за опера, извършена от туристически агент без предоставяне на туристическа услуга, не се обхваща от предвидения в член 26 от Шеста директива специален режим.

24 Впрочем следва да се отбележи, че прилагането на този специален режим по отношение на дейност като разглежданата в главното производство, при която туристическият агент се ограничава да продава билети за представления, без да предоставя туристически услуги, би довело до нарушаване на конкуренцията предвид обстоятелството, че една и съща дейност ще се облага по различен начин в зависимост от това дали продаващият въпросните билети икономически оператор е туристически агент.

25 Поради това на поставения въпрос следва да се отговори, че член 26 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага за самостоятелната продажба на билети за опера, извършена от туристически агент без предоставяне на туристическа услуга.

По съдебните разноски

26 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Член 26 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкува в смисъл, че не се прилага за самостоятелната продажба на билети за опера, извършена от туристически агент без предоставяне на туристическа услуга.

Подписи