



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

М. ВОБЕК

представено на 5 септември 2018 година¹

Дело C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH

срещу

Finanzamt München Abteilung Körperschaften

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия))

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Специален режим на ДДС за туристически агенти — Приложно поле — Предоставяне на ваканционно настаняване — Други предоставяни услуги — Съпътстващи и основни услуги — Намалена данъчна ставка — Приложимост по отношение на настаняване, предоставяно от туристически агент“

I. Въведение

1. Дружеството Alpenchalets Resorts GmbH наема ваканционни къщи от техните собственици и след това ги отдава под наем на свои клиенти. Собствениците или упълномощени от тях лица предоставят на отделните клиенти при пристигането им допълнителни услуги като почистване на помещенията, както и евентуално услуга по пране и доставяне на хлебчета.

2. Представяват ли тези услуги по смисъла на Директива 2006/112/ЕО² (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) „услуга, предоставяна от туристически агент“? С този въпрос понастоящем е сезиран Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия), който иска да се установи дали въпросната услуга може да се счита за услуга, предоставяна от туристически агент, и — при утвърдителен отговор на този въпрос — дали намалената данъчна ставка трябва да се прилага върху данъчната основа (маржа) спрямо компонента настаняване на предоставяната услуга.

3. С настоящото преюдициално запитване от Съда се иска да се произнесе конкретно какво представлява „услуга, предоставяна от туристически агент“, като се има предвид, че доставката от туристически агент обикновено включва няколко услуги (например настаняване и превоз). Съдът е сезиран да разгледа и взаимодействието между два специални режима на данъка върху добавената стойност (ДДС) — единия относно данъчната основа (маржа), а другия относно намалената ставка на ДДС.

¹ Език на оригиналния текст: английски.

² Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7).

II. Правна уредба

A. Правото на Съюза

4. Съгласно член 98, параграф 1 от Директивата за ДДС, който се намира в дял VIII, озаглавен „Данъчни ставки“, от тази директива, държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки. Член 98, параграф 2, първа алинея гласи, че намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III към Директивата за ДДС.

5. Точка 12 от приложение III към Директивата за ДДС гласи:

„настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани“.

6. Член 306 от Директивата за ДДС е част от глава 3 („Специален режим за туристически агенти“) на дял XII, озаглавен „Специални режими“. Член 306, параграф 1 от Директивата за ДДС предвижда:

„Държавите членки прилагат специален режим за ДДС в съответствие с настоящата глава, по отношение на сделките, извършвани от туристически агенти, които работят с клиенти от свое собствено име и при предоставянето на туристически услуги използват доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица.

Този специален режим не се прилага по отношение на туристически агенти, когато те действат само като посредници и за които се прилага член 79, първа алинея, буква в) за целите на изчисляването на данъчната основа“.

7. Член 307 от Директивата за ДДС гласи:

„Сделките, извършвани в съответствие с условията, предвидени в член 306, от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за единична услуга, предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице.

Единичната услуга е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил дейността си, или има постоянен обект, от който туристическият агент е извършил доставката на услуги“.

8. Съгласно член 308 от Директивата за ДДС:

„Данъчната основа и цената без ДДС по смисъла на член 226, точка 8 по отношение на единичната услуга, предоставена от туристическия агент, е надбавката на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума без ДДС, която трябва да бъде платена от пътуващото лице и фактическите разходи за туристическия агент за доставките на стоки или услуги, доставени от други данъчнозадължени лица, когато тези сделки са за пряко ползване от пътуващото лице“.

Б. Националното право

9. Съгласно член 12, параграф 2, точка 11 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“) данъкът е намален на 7 % за следните сделки:

„отдаването под наем на жилищни и спални помещения, които данъчнозадължено лице предоставя за краткосрочно настаняване на трети лица, както и краткосрочното отдаване под наем на къмпингови места. Изречение първо не се прилага по отношение на услугите, които не служат пряко за отдаването под наем дори ако за тях е заплатено с цената на отдаването под наем“.

10. За облагането на туристически услуги член 25, параграф 1 UStG предвижда следните изисквания:

„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. Когато във връзка с едно и също пътуване данъчнозадължено лице предостави на клиент няколко такива услуги, те се считат за единична друга услуга. Мястото на предоставяне на другата услуга се определя съгласно член 3а, параграф 1. 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“.

11. Съгласно член 25, параграф 3 UStG:

„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 оборота не е част от данъчната основа. Данъчнозадълженото лице може, вместо да изчислява данъчната основа за всяка отделна услуга, да направи това или за групи от услуги, или за всички доставени през периода на облагане услуги“.

III. Факти, производство и преюдициални въпроси

12. През 2011 г. дружеството Alpenchalets Resorts (наричано по-нататък „жалбоподателят“) наема ваканционни къщи в Германия, Австрия и Италия от техните собственици, след което ги отдава от свое име под наем на индивидуални клиенти за почивка. Наред с предоставянето на настаняване съответният собственик или упълномощено от него лице предоставя услуги на клиентите при пристигането им на въпросното място, включително почистване на недвижимия имот, както и евентуално услуга по пране и доставяне на хлебчета.

13. Жалбоподателят начислява дължимия от него ДДС в съответствие с т.нар. „облагане на маржа“, приложимо за туристически услуги по член 25 UStG, като прилага стандартната данъчна ставка. С писмо от 6 май 2013 г. той иска да се направи промяна в акта му за установяване на данъчно задължение и да се приложи намалената данъчна ставка. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Данъчна служба Мюнхен, отдел „Юридически лица“, Германия) (ответник в първоинстанционното и в ревизионното производство, наричана по-нататък „ответникът“) отхвърля това искане.

14. Finanzgericht (първоинстанционен финансов съд, Германия, наричан по-нататък „първоинстанционният финансов съд“) отхвърля предявения от жалбоподателя иск. Той приема, че правилото за „облагане на маржа“ е приложимо по отношение на въпросните туристически услуги в съответствие с член 25 UStG, тълкуван с оглед на практиката на Съда

относно член 26 от Шеста директива 77/388/ЕИО³ (наричана по-нататък „Шеста директива“) и Директивата за ДДС. Този съд приема още, че не е възможно да се прилага намалената данъчна ставка, защото туристическата услуга по член 25 UStG не е сред случаите на намалената данъчна ставка, посочени в списъка по член 12, параграф 2 UStG.

15. Жалбоподателят подава ревизионна жалба срещу това решение до запитващата юрисдикция Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд). Този съд отбелязва, че в решение Van Ginkel⁴ Съдът е потвърдил приложимостта на специалния режим за туристически агенти по отношение на туристически агент, който предоставя само настаняване. Основанието за това е, че туристическият агент може да предоставя и други услуги на клиентите си, като например предоставяне на информация и консултиране. Макар да се съгласява, че това решение е потвърдено в последващата съдебна практика⁵, запитващата юрисдикция си задава въпроса дали този подход не трябва да се преосмисли с оглед на разграничението между предоставяните *основни* и *съпътстващи* услуги, като в тази връзка се позовава по-конкретно на решение Ludwig⁶. В случай че не се направи позоваване на такова разграничение, запитващата юрисдикция иска да се установи дали е възможно да се приложи намалена ставка на ДДС върху данъчната основа (in casu маржът съгласно специалния режим за туристически агенти).

16. Запитващата юрисдикция пояснява, че при отрицателен отговор на първия въпрос, а именно ако се установи, че въпросната услуга не попада в специалния режим за туристически агенти, жалбоподателят трябва да обложи (в Германия) само отдаването под наем на ваканционните жилища, намиращи се в Германия, но не и отдаването под наем на ваканционни жилища, намиращи другаде. В допълнение, за отдаването под наем на ваканционните жилища, находящи се в Германия, би се прилагала намалената данъчна ставка, като за наемането жалбоподателят би имал право на приспадане на платения по получени доставки данък.

17. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Прилага ли се специалният режим за туристическите агенти по член 306 от [Директива 2006/112] спрямо услуга, която по същество се състои в предоставянето на разположение на ваканционно жилище и допълнителните компоненти на която следва да се разглеждат само като услуга, съпътстваща основната, в съответствие с решение на Съда от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435)?
- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос: може ли спрямо тази услуга наред със специалния режим за туристическите агенти по член 306 от [Директива 2006/112] да се прилага и намаляването на данъчната ставка за предоставянето на ваканционно настаняване по смисъла на член 98, параграф 2 от тази директива във връзка с точка 12 от приложение III към нея?“.

18. Писмени становища представят германското и нидерландското правителство и Европейската комисия. Устните становища на жалбоподателя, германското правителство и Комисията са изслушани в съдебното заседание, проведено на 11 юли 2018 г.

3 Шеста директива 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, 1977 г., стр. 1).

4 Решение от 12 ноември 1992 г. (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Решение от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, т. 21 и сл.), и определение на Съда от 1 март 2012 г., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

6 Решение от 21 юни 2007 г. (C-453/05, EU:C:2007:369, т. 19).

IV. Анализ

19. Настоящото заключение има следната структура. В част А, отнасяща се до първия въпрос на запитващата юрисдикция, ще разгледам дали доставката трябва да включва повече от една услуга, за да попада в специалния режим за туристически агенти. В част Б относно втория въпрос на запитващата юрисдикция ще предложа, че намалена данъчна ставка не може да се прилага за услуга, ако тя е квалифицирана като „услуга, предоставяна от туристически агент“.

А. По първия въпрос: „услуга, предоставяна от туристически агент“

20. След няколко уводни бележки относно специалния режим за туристически агенти (точка 1) ще обсъдя дали има изискване за голям брой услуги в рамките на една доставка, извършвана от туристическия агент. Ще разгледам двата варианта: първо, дали действително се изисква такъв голям брой услуги (точка 2) и второ, алтернативното тълкуване на специалния режим за туристически агенти в смисъл, че за прилагането на този специален режим се изисква само една „придобита“ доставка (от трето лице), свързана с настаняване или превоз (точка 3). Обсъждането на логическите последици (или липсата на такива) на двата подхода ме води до заключението, че следва да се предпочете подходът „само една придобита доставка от трето лице“ (точка 4).

1. Въведение: Кой е туристически агент?

21. В член 306, параграф 1, първа алинея от Директивата за ДДС се пояснява, че специалният режим за туристически агенти се прилага за „сделките, извършвани от туристически агенти, които работят с клиенти от свое собствено име и при предоставянето на туристически услуги използват доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица“. Същевременно втората алинея от същата разпоредба изключва от този режим „туристически агенти, когато те действат само като посредници [...]“.

22. Ето защо на пръв поглед изглежда, че тези разпоредби съдържат две положителни условия: (i) действие от свое собствено име и (ii) използване на доставки от трети лица, както и едно отрицателно условие — (iii) да не се действа като посредник. При по-внимателен прочит обаче изглежда, че третото условие представлява отрицателно повторение на първото: „работи от свое собствено име“ явно не се различава много от „да не се действа като посредник“⁷.

23. Следователно изглежда, че по член 306 от Директивата за ДДС всъщност се прилагат две условия за специалния режим за туристическите агенти. Първото от тях изисква търговецът да действа от свое име, а не като посредник. Съгласно второто търговецът трябва да използва доставки от трети лица.

24. Относно *първото* условие между страните е безспорно, че жалбоподателят действа от свое име, а не като посредник, както ясно се потвърждава и в преюдициалното запитване. Затова ще приема това обстоятелство за дадено.

⁷ Следва да се отбележи обаче, че Съдът не е разглеждал подробно понятието за посредник по смисъла на член 306 от Директивата за ДДС и предхождащите я актове. По предишни дела, засягащи тези въпроси, Съдът е поставил за задача на запитващата юрисдикция да провери дали е изпълнено условието търговецът да не действа като посредник. Въпреки това изглежда, че в решение от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, т. 21), Съдът поставя знак на равенство между „действие от свое собствено име“ и „да не се действа като посредник“. Член 26, параграф 1 от Шеста директива поставя прилагането на този член под условието туристическият агент да *работи с клиенти от свое собствено име, а не като посредник* (курсивът е мой). Вж. също решение от 13 март 2014 г., Jetair и BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, т. 54 и 55), и заключението на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, т. 35). Отбелязвам още, че членове 44, 50, 54, член 56, параграф 1, буква л) и член 153 от Директивата за ДДС се отнасят до посредник или посредници, *действащи от името и за сметка на други лица*. Действително това не се повтаря в член 306, параграф 1, втора алинея от Директивата за ДДС, а напротив („работи от свое собствено име“), е посочено в първата алинея от тази разпоредба като качество, отнасящо се до туристически агенти.

25. Не е толкова ясно обаче дали е изпълнено *второто* условие, тъй като съществуват съмнения дали е достатъчно наличието на една закупена услуга, или трябва да има поне две доставки. Ако се възприеме тази последна теза, веднага възниква въпросът какво трябва е естеството на тези доставки. По-долу ще разгледам тези въпроси, като започна от тази последна теза: ако изискването за голям брой услуги трябва да се тълкува буквално, какво се има предвид под „голям брой“?

2. Изискването за голям брой услуги

26. Изискването за голям брой услуги като условие за прилагането на специалния режим за туристически агенти е обсъдено за пръв път в решение *Van Ginkel*⁸, а най-наскоро в определение *Star Coaches*⁹ (а). Може да се каже, че приложеният в определение *Star Coaches* подход, който акцентира върху изискването за голям брой услуги, произтича от текста и от преследваните с този специален режим цели (б). Ако се възприеме това тълкуване, изтъкнатото от запитващата юрисдикция разграничение между основни и съпътстващи услуги действително става релевантно (в). Правилното тълкуване обаче на изискването за голям брой услуги трябва да бъде проверено и спрямо друг аспект от практиката на Съда, а именно този, в който се приема наличието на услуга, попадаща в специалния режим за туристически агенти в рамките на смесена доставка, която включва само една закупена услуга и една собствена услуга (г).

а) Решение *Van Ginkel* и определение *Star Coaches*

27. В определение *Star Coaches*¹⁰, което явно е най-наскоро разгледаното дело, отнасящо се до изискването за голям брой услуги, Съдът отхвърля прилагането на специалния режим на ДДС за туристически агенти по отношение на търговец, който предоставя (това, което е релевантно в случая) само закупени услуги за превоз¹¹. Причината за това е, че услугите, които попадат в специалния режим за туристически агенти, трябва „да не се свеждат до единична услуга“¹². Съдът пояснява, че „не е изключена възможността специалният режим по член 306 от Директивата за ДДС да се прилага към услугите на дадено лице, което извършва пътнически автобусен превоз и [...] прибегва до транспортните услуги на подизпълнители, задължени по ДДС“. Но за тази цел услугите трябва да включват, наред с превоза, и други услуги като информиране и консултиране във връзка с широк избор от ваканционни предложения и възможности за резервиране на автобусното пътуване¹³.

28. За да стигне до този извод, Съдът се позовава на по-рано постановеното решение *Van Ginkel*¹⁴. Фактите обаче, както и съображенията на Съда са различни и специфични с оглед на контекста по това дело. В решение *Van Ginkel* фактът според Съда, че туристическият агент предоставя само ваканционно настаняване, не изключва тази услуга от специалния режим за туристически агенти¹⁵. Стигайки до този извод, Съдът добавя, че „[д]оставената [от

8 Решение от 12 ноември 1992 г. (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 Определение на Съда от 1 март 2012 г. (C-220/11, EU:C:2012:120).

10 Определение на Съда от 1 март 2012 г. (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 По-точно, изглежда, че търговецът е предоставял както закупени, така и собствени услуги по превоз. За обсъждането обаче на специалния режим за туристически агенти релевантни са били само закупените услуги. Фактът, че услугите са предоставяни на туристически агенти, а не пряко на клиенти, не е обсъден от Съда, тъй като изглежда това не е било необходимо.

12 Определение на Съда от 1 март 2012 г., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, т. 22 и 23).

13 Определение на Съда от 1 март 2012 г., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, т. 22 и 23).

14 Решение от 12 ноември 1992 г. (C-163/91, EU:C:1992:435). Решение от 22 октомври 1998 г., *Madgett и Baldwin* (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 18).

15 Решение от 12 ноември 1992 г. (C-163/91, EU:C:1992:435, т. 22—26).

туристическия агент] услуга може да включва повече от една услуга [...], защото наред с отдаването под наем на жилището има услуги като предоставянето на информация и консултирането, с които туристическият агент предлага голям набор от варианти за резервиране на ваканционни пътувания и на жилища¹⁶.

29. Следователно в решение Van Ginkel Съдът всъщност приема, че настаняването, т.е. една услуга, е достатъчно. „Незадължителните допълнителни услуги“, предоставени под формата на „предоставяне на информация и консултиране“, са само хипотетични. Такива услуги не са констатирани въз основа на фактите по конкретния спор. Те са посочени само като възможност („може“) и не са споменати в диспозитива на решението.

30. Въпреки това изглежда, че в определение Star Coaches Съдът е добавил забележка, която отчасти се е превърнала в правило, според което за прилагането на специалния режим за туристически агенти е необходимо цялата доставка да съдържа повече от една услуга по настаняване или услуга по превоз, предоставяни от трето лице. Ето защо явно в определение Star Coaches на практика се изисква както настаняване или превоз, така и „нещо друго“. Не е необходимо услугата по превоз и услугата по настаняване да се предоставят заедно, но една от тях трябва да е настаняване или превоз, тъй като цялата доставка трябва да е свързана с пътуване¹⁷.

б) Формулировка и цели на специалния режим за туристически агенти

31. Следва, че подходът в определение Star Coaches, макар и по-строг (в известна степен), явно по-добре отразява текста на член 306 от Директивата за ДДС. В тази разпоредба се посочват използвани от туристическия агент „доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица“. Идеята за няколко доставки от трети лица присъства и в член 307 от Директивата за ДДС, който създава правна фикция, съгласно която сделките, извършвани от туристическия агент във връзка с пътуване, се считат за единична услуга.

32. Изискването за голям брой услуги е отразено и в няколко законодателни документа. Подготвителните работи, довели до приемането на Шеста директива (която за пръв път въвежда специалния режим за туристически агенти), сами по себе си не съдържат цялата необходима информация защо е въведен специалният режим¹⁸. Но в предложението за изменение от 2002 г., което в крайна сметка не е прието, Комисията посочва, че специалният режим „е въведен поради специфичния характер на професията“ и че „услугите, предоставяни от туристически агенти и туроператори, най-често включват пакет от услуги, по-специално превоз и настаняване [...]“. Прилагането на общите разпоредби за 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 дейността на тези предприятия от естество да попречат на техните сделки¹⁹.

¹⁶ Решение от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, т. 24), което се позовава на решение от 26 февруари 1992 г., Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), отнасящо се до тълкуването на хипотезите на изключителна компетентност за вещни права по член 16 от Конвенцията от 27 септември 1968 година относно компетентността и изпълнението на съдебните решения по граждански и търговски дела (Брюкселската конвенция) (ОВ L 304, 1978 г., стр. 36; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 10, стр. 3).

¹⁷ Това вече е посочено в решение от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). В това решение Съдът отказва да приложи специалния режим за туристически агенти по отношение на търговец, чиято услуга включва само продажба на билети за опера.

¹⁸ Изготвен за Комисията доклад, озаглавен „Проучване във връзка с прегледа на специалния режим на ДДС за туристически агенти и възможности за реформа“, Окончателен доклад TAXUD/2016/AO-05, декември 2017 г. (публикуван на интернет страницата на Европейската комисия), стр. 26, т. 3.2.

¹⁹ Предложение за Директива на Съвета от 8 февруари 2002 година за изменение на Директива 77/388/ЕИО по отношение на специалния режим за туристически агенти (COM(2002) 64 окончателен (ОВ C 126Е, 2002 г., стр. 390). Това предложение впоследствие е оттеглено; вж. Оттегляне на остарели предложения на Комисията (ОВ C 153, 2014 г., стр. 3). Вж. също междуинституционално досие 2002/0041 (CNS) на Съвета относно специалния режим на ДДС за туристически агенти (17567/09).

33. Следва, че преследваните със специалния режим цели предполагат, че търсеното опростяване е предназначено преди всичко да се обхване големият брой предоставяни услуги в *материален и географски* аспект в една-единствена доставка между различни държави членки²⁰.

34. Като принцип Съдът продължава да припомня идеята за голям брой в географски и материален аспект по всяко дело относно специалния режим за туристически агенти. Всъщност той приема, че предоставяните от туристически агенти и туроператори услуги най-често включват голям брой услуги, особено във връзка с превоз и настаняване. Съдът посочва, че 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 трудности²¹.

35. Извън тези общи съображения обаче трябва да се признае, че не е лесно да се определи съдържанието на точния критерий, особено като се има предвид противопоставянето между решение Van Ginkel и определение Star Coaches. Достатъчна ли е една услуга? Коя? Ако се изисква голям брой услуги (в материален аспект), кои комбинации ще са допустими? Само настаняване и превоз? Или настаняване и нещо друго? Или превоз и нещо друго? Както правилно отбеляза германското правителство в съдебното заседание, Съдът изглежда вече се е произнесъл относно евентуална аналогия с Директива (ЕС) 2015/2302 относно пакетните пътувания²², която може да даде поне някои насоки относно определенията²³ на понятията²⁴.

в) Основни и съпътстващи услуги

36. След като изискването за голям брой услуги следва да се счита за необходимо условие за прилагането на специалния режим за туристически агенти, изтъкнатото от запитващата юрисдикция разграничение между основни и съпътстващи услуги действително става релевантно.

37. Във връзка с първия преюдициален въпрос запитващата юрисдикция припомня направеното в решение Ludwig²⁵ разграничение между основни и съпътстващи услуги. Това дело се отнася до въпроса дали предоставяната от финансов консултант услуга, състояща се от договаряне на кредити и консултиране, трябва да се счита за една-единствена доставка, свързана с договаряне на кредити, и следователно да бъде освободена от ДДС на основание член 13, Б, буква г), точка 1 от Шеста директива.

20 В този смисъл вж. моето заключение по дело Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, т. 30—33).

21 Решения от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, т. 13 и 14), от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 18), от 19 юни 2003 г., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, т. 23 и 24 и цитираната съдебна практика), от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, т. 17 и 18 и цитираната съдебна практика); определение на Съда от 1 март 2012 г., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, т. 19); решения от 25 октомври 2012 г., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, т. 19), от 26 септември 2013 г., Комисия/Испания (C-189/11, EU:C:2013:587, т. 58), и от 16 януари 2014 г., Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, т. 25). Вж. също решение от 8 февруари 2018 г., Комисия/Германия (C-380/16, непубликувано, EU:C:2018:76, т. 41, 42 и 48).

22 Директива на Европейския парламент и на Съвета от 25 ноември 2015 година относно пакетните туристически пътувания и свързаните пътнически услуги, за изменение на Регламент (ЕО) № 2006/2004 и Директива 2011/83/ЕС на Европейския парламент и на Съвета и за отмяна на Директива 90/314/ЕИО на Съвета (ОВ L 326, 2015 г., стр. 1).

23 В член 3, параграф 2 от Директива 2015/2302 относно пакетните туристически пътувания „пакет“ се определя по същество като комбинация от най-малко два различни вида пътнически услуги за целите на едно и също пътуване или ваканция. Съгласно член 3, параграф 1 „пътническа услуга“ от своя страна означава: „а) превоз на пътници; б) настаняване, което не е неделима част от превоза на пътници и не е за жилищни нужди; в) отдаване под наем на автомобили [...]; г) всяка друга туристическа услуга, която не е неразделна част от пътническа услуга по смисъла на букви а), б) или в)“.

24 Вж. решения от 11 февруари 1999 г., AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), и от 13 октомври 2005 г., Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, т. 30—33). Вж. също заключението на генералния адвокат Poiares Maduro по дело Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, т. 33).

25 Решение от 21 юни 2007 г. (C-453/05, EU:C:2007:369).

38. Съдът приема, че „всяка доставка на услуга трябва да се приема като отделна и самостоятелна и че доставката на услуга, която от икономическа гледна точка представлява едно цяло, следва да не се разделя изкуствено, за да не се изкривява функционирането на системата на ДДС, така че е необходимо да се отчетат основните характеристики на сделката, за да се определи дали едно данъчнозадължено лице доставя на потребителя, разглеждан като един среден потребител, няколко отделни основни доставки или една-единствена доставка“²⁶. Съдът пояснява още, че е „налице само една доставка, когато един или повече елементи трябва да се разглеждат като съставляващи *основната* услуга, докато, обратно, като *съпътстващи* услуги трябва да се разглеждат един или повече елементи, които имат същото данъчно третиране като основната доставка. Една услуга трябва да се счита за съпътстваща основната услуга, когато за клиентите тя представлява не цел сама по себе си, а начин да ползват при най-добри условия основната услуга на доставчика“²⁷.

39. Въпреки че решение Ludwig се отнася до финансови услуги, може да се припомни, че Съдът е разгледал разграничението между основни и съпътстващи услуги в специфичния контекст на специалния режим за туристически агенти. По дело Madgett и Baldwin²⁸ двама собственици на хотели предлагат туристически пакети на клиентите си в Англия. Пакетите включват настаняване, автобусен превоз от различни пунктове и едnodневна екскурзия с автобус по време на престоя им в хотела. Услугите по превоз са получени от трети лица. Останалите услуги на хотелиерите са собствени. Възниква въпросът дали тези пакети попадат в специалния режим за туристически агенти. Съдът отговаря утвърдително. Съображението е, че закупената от трето лице услуга не може да се счита просто за *съпътстваща* основната услуга. Ако беше така, цялата доставка би се считала за стояща извън специалния режим за туристически агенти.

40. По-нататък Съдът използва понятието за *съпътстващи* услуги в рамките на специалния режим за туристически агенти и след решение Ludwig, а именно в решение Ist²⁹. Това дело се отнася за търговец, който предлага програми, озаглавени „Гимназия“ и „Колеж“, които включват езикови курсове, доставяни в чужбина. Съдът разглежда дали услугите по превоз, които Ist закупува от трети лица, остават изцяло съпътстващи във връзка с предоставяните собствени услуги³⁰. Съдът стига до извода, че това не е така. Закупуваните услуги по превоз не могат да се извършват, без това да се отрази значително върху начисляваната пакетна цена, като например пътуване до приемащата държава и/или престоя там. Следователно закупуваните услуги не представляват „незначителна част във връзка със съответните услуги, свързани с езиковото обучение и образование“³¹.

41. Следва, че разграничението между основна и съпътстваща услуга далеч не е непознато в специфичната област на специалния режим за туристически агенти. То се използва, за да се определи дали закупуваната услуга (заедно със собствена услуга) попада в специалния режим за туристически агенти. От решения Madgett и Baldwin и Ist следва, че когато закупуваната услуга е малка част от пакета и сама по себе си не представлява цел за клиента, данъчното ѝ третиране е същото като на основната собствена услуга.

26 Решение от 21 юни 2007 г., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, т. 17). Съдът се позовава на член 2, точка 1 от Шеста директива, съгласно който с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество. Тази разпоредба понастоящем е отразена (относно доставката на услуги) в член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС.

27 Решение от 21 юни 2007 г., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, т. 18 и 19 и цитираната съдебна практика).

28 Решение от 22 октомври 1998 г. (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496).

29 Решение от 13 октомври 2005 г. (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Пакетите включват двупосочен самолетен билет от Германия до САЩ, настаняване в семейство домакин, храна, застраховка, обучение в американска гимназия или подобна институция и учебни материали.

31 Решение от 13 октомври 2005 г., Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, т. 26—29).

42. Предвид гореизложеното остава въпросът дали, когато се предоставя съвкупност от собствени и закупени услуги, релевантността на разграничението между основни и съпътстващи услуги трябва да се свежда само до ролята на „външен критерий“ за това какво представлява услуга на туристически агент? Или възможно ли е „вътрешният критерий“ на съчетаната доставка също да е релевантен, ако доставката се състои от това, за което се твърди, че са две закупени услуги?

43. Доколкото ми е известно, Съдът все още не е разглеждал такъв случай. Ако действително се изисква голям брой услуги (в материален аспект), ще е трудно да се определи защо този „вътрешен критерий“ следва да бъде изключен, ако се установи, че една от закупените услуги всъщност е съпътстваща и не се отразява значително върху цената на цялата доставка, а представлява само средство за клиента да ползва при по-добри условия основната услуга. Не виждам причина за категоричния извод, че изкуствено разделяне на това, което представлява една доставка, на практика не би могло да възникне в рамките на специалния режим за туристически агенти³².

44. Ако в настоящия случай следва да се приложи тази логика, ще е правилно да се приеме, че почистването (на недвижим имот за настаняване) е съпътстваща услуга, която обикновено се предоставя заедно с имота (нает краткосрочно). Услугите по доставяне на хлебчета и пране невинаги се предоставят автоматично. Но те едва ли биха представлявали самата цел на пътуването; в този смисъл те не са абсолютно необходими, за да се възползва пътуващото лице от настаняването. Разбира се, възможно е да има изключения, при които обичайното или широко разпространеното разбиране не се споделя, и тези обикновено съпътстващи услуги биха имали различен статус и значение. Примери, които могат да възникнат в съзнанието, са специална закуска сред идилията на идеалния за романтични натури австрийски Тирол или различни гастрономични места. Или настаняване в средновековен замък със специална оферта „изпери си сам“ с традиционни методи в перални от миналото и обещание да се изпита „истинското усещане за живота на перача от 15-и век“. И в двата случая най-вероятно подобна услуга няма да е само съпътстваща на основната, тоест настаняването.

45. В настоящия случай обаче предлаганата от жалбоподателя на клиентите му услуга е основна, а именно настаняване. Услугите по почистване, доставяне на хлебчета и пране всъщност са само съпътстващи и не представляват, от гледна точка на клиентите, самата цел.

46. По-нататък беше посочено, че жалбоподателят е предоставял на клиентите си „информация и консултиране“ (чрез публикуване на информация на интернет страницата на жалбоподателя). В съдебното заседание страните обаче не постигат съгласие относно последиците от този факт, а именно дали предоставянето на „информация и консултиране“ е необходимо за цялата доставка, за да попадне тя в специалния режим за туристически агенти.

³² Вж. също решение от 20 юни 2013 г., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, т. 41—45), което се отнася, наред с друго, до понятието „доставка на услуга“ и необходимостта при някои обстоятелства да се вземат предвид не само договорните клаузи, но и икономическата и търговската реалност на сделките, за да се определи как следва да бъде квалифицирана дадена сделка и дали е налице напълно изкуствена конструкция и практика на злоупотреба.

47. Дори ако се приеме, че услугата по информиране и консултиране е релевантна за тази цел (което не смятам, че е така)³³, най-вероятно тя се предоставя като собствена услуга. Това ме отвежда до последния важен въпрос, който възниква, ако има изискване за голям брой услуги: в някои от делата, по които Съдът приема прилагането на специалния режим за туристически агенти в рамките на смесена доставка, само *един* от тези елементи е закупена от трето лице услуга, докато другият е собствена услуга³⁴. По-долу ще разгледам тези „смесени случаи“.

г) Смесени доставки

48. Именно в рамките на „смесени“ доставки Съдът многократно повтаря необходимостта търговецът да прави разлика между закупени и собствени услуги³⁵, като сочи, че само закупеният компонент от доставката може да е предмет на режима за облагане на маржа по член 306 от Директивата за ДДС.

49. Съдът за пръв път посочва изискването в обсъденото по-горе решение Madgett и Baldwin³⁶, а след това го припомня в решения Kozak и MyTravel. Дело Kozak се отнася до туристическа агенция, която продава пакети, включващи нощувки и храна, за които г-жа Kozak използва услугите на други доставчици и собствен превоз. Съдът отхвърля довода на националния данъчен орган, че собственият превоз е съществена част от цялата туристическа услуга и формира, заедно със закупена от трето лице услуга, една-единствена доставка на услуги по смисъла на членове 307 и 308 от Директивата за ДДС (и поради това следва да се ползва от същото данъчно третиране). Съдът припомня, че само закупената от трето лице услуга може да е предмет на член 306 от Директивата за ДДС, и поддържа, че собственият компонент от услугата не може да е предмет на тази разпоредба³⁷. По подобен начин дело MyTravel се отнася до търговец, който продава ваканционни пакети, включващи закупена от трето лице услуга по настаняване и собствена услуга по превоз. Съдът посочва начина на разпределение между собствената и закупената услуга за данъчни цели³⁸.

50. Тези случаи показват, че Съдът всъщност не изисква *голям брой закупени услуги* като условие за прилагането на специалния режим за туристически агенти. Същевременно от тези случаи е трудно да се направи извод, че с комбинирането на една закупена и една собствена услуга това изискване е било изпълнено. Последното тълкуване изглежда проблемно, тъй като Съдът ясно изключва собствената услуга от специалния режим за туристически агенти. Това тълкуване би било в противоречие и с член 307 от Директивата за ДДС, съгласно който извършваната от туристическия агент доставка представлява единична услуга.

33 Ще обясня това по-нататък. Вж. точки 55 и 56 от настоящото заключение.

34 Такъв е случаят в решения от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496) (собствена услуга по настаняване и закупена услуга по превоз), от 6 октомври 2005 г., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (закупена услуга по настаняване и собствена услуга по превоз), и от 25 октомври 2012 г., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (закупена услуга по настаняване и собствена услуга по превоз). Приложимостта на специалния режим е отхвърлена в решение Minerva, в което е прието, че само една доставка не е свързана с пътуването, а именно продажбата на билети за опера (решение от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen, C-31/10, EU:C:2010:762). По същия начин Съдът отхвърля приложимостта на специалния режим в определение от 1 март 2012 г., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (където е била предоставена само услуга по превоз).

35 Освен ако закупената от трето лице услуга е само съпътстваща на собствената услуга, както е посочено в решения от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496), и от 13 октомври 2005 г., ISt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Вж. по-горе точка 39. В същото решение Съдът дава и насоки относно начина на изчисляване, който следва да се приложи в този контекст.

37 Решение от 25 октомври 2012 г. (C-557/11, EU:C:2012:672, т. 23, 25 и 26).

38 Решение от 6 октомври 2005 г. (C-291/03, EU:C:2005:591, т. 41).

51. С други думи, да се приеме, че *цялата* комбинация от собствена и закупена услуга отговаря на изискването за голям брой услуги, въпреки че компонентът собствена услуга *трябва да бъде отделен* за целите на изчисляването на ДДС, всъщност би означавало, че за установяването на условията за приложимостта на специалния режим за туристически агенти ще се използва елемент от дефиницията (собствена услуга), който обаче в крайна сметка никога не може да е предмет на този специален режим.

52. На този етап не може да се отрече, че ако се възприеме изцяло най-скорошното произнасяне на Съда в определение *Star Coaches*, с което се изисква установяване на голям брой услуги, трудността при определяне какво е предоставяна от туристически агент услуга, попадаща в специалния режим, ще е меко казано значителна (с изключение на съвсем ясният случай, при който туристически агент комбинира закупена услуга по настаняване със закупена услуга по превоз). Нещо повече, ще трябва да се изяснят очертаните само като възможности елементи от определението за изисквания състав на въпросната услуга или услуги (настаняване и превоз; настаняване или превоз и нещо друго), както и тяхната точна взаимовръзка (основни и съпътстващи услуги) и точна „смес“ от гледна точка на „произхода“ им — закупени или собствени.

3. Достатъчна ли е (все още) една закупена услуга?

53. Съществува обаче алтернативен подход. По своята същност той включва двойно произнасяне от съда: изяснение и актуализация. На първо място ще е необходимо (повторно) потвърждение, че основната констатация в решение *Van Ginkel*³⁹ не е и не трябва да е била поставена под въпрос от приетото в определение *Star Coaches*⁴⁰. Следователно прилага се посоченото в решение *Van Ginkel* правило: за да се ползва търговец от специалния режим за туристически агенти, е достатъчна една закупена услуга. На второ място, ако действително една закупена услуга, включваща настаняване или превоз, е достатъчна, тогава вероятно ще трябва да се изясни и че хипотетичната бегла бележка в решение *Van Ginkel* относно предоставянето на информация и консултирането от туристически агенти всъщност не е условие и със сигурност не отчита действителното положение на туристическия пазар през 2018 г.⁴¹

54. Първо, що се отнася до изясняването, от гледна точка на фактическия резултат този подход е в съответствие с предходната съдебна практика: решения *Madgett* и *Baldwin*, *Kozak* и *MyTravel* явно потвърждават становището, че „една закупена“ услуга е достатъчна, при условие че е свързана с пътуване, както е посочено в решение *Minerva*⁴². Поради това специалният режим за туристически агенти се прилага за доставка на услуга, която се състои от предоставянето на една закупена услуга, при условие че *тя е услуга по настаняване или превоз*. В този случай е ирелевантно дали в допълнение към нея са предоставени и други услуги (закупени или собствени). Нещо повече, ако това действително е така, ирелевантно става и разграничението между основни и съпътстващи услуги.

39 Решение от 12 ноември 1992 г. (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Определение на Съда от 1 март 2012 г. (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „В такъв случай не е необходимо услугата [на туристическия агент] [...] да се ограничава до една-единствена доставка, тъй като тя може да включва [...] услуги като информиране и консултиране, ако туристическият агент предлага различни ваканционни оферти и резервацията за настаняване“. Решение от 12 ноември 1992 г., *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, т. 24), което се позовава на решение от 26 февруари 1992 г., *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), отнасящо се обаче до тълкуването на хипотезата на изключителна компетентност за вещни права по член 16 от Брюкселската конвенция.

42 Отново изглежда, че единственото решение, което противоречи на това схващане в съдебната практика, е определение *Star Coaches*, в което Съдът изисква да са предоставени поне два елемента.

55. Второ, по-конкретно във връзка с „информирането и консултирането“ като евентуална отделна услуга, по-горе отбелязах, че най-вероятно тази „услуга“ ще е собствена. Ако прилагането на правилото „само една закупена услуга“ се постави под условието за предоставяне на тази „услуга“, тогава за целите на облагането със стандартната ставка ще се наложи отделяне на тази собствена услуга от пакета⁴³. Не ми е съвсем ясно как следва да се оцени услугата по „информиране и консултиране“ (въз основа на метода за действително направените разходи или според пазарната стойност)⁴⁴.

56. Преди всичко обаче трудно ми е да преценя как наличието (или липсата) на такова хипотетично консултиране от какъвто и да е произход е от значение понастоящем. През 1992 г., когато е постановено решение Van Ginkel, положението е било доста различно. С нотка на носталгия отбелязвам, че тогава, за да избере и резервира ваканционното си пътуване, пътуващият вероятно е трябвало да посети туристическо бюро; да чака известно време на опашка, разбира се, в периодите преди почивни дни; да получи тежък книжен каталог; да го прегледа, да обсъди с агента възможностите за пътуване и да поиска допълнителна информация; и на последно място, вероятно да посети туристическата агенция още няколко пъти (за да плати депозит, да попълни съответните формуляри, да вземе самолетните билети и/или ваучери и т.н.), преди най-накрая да отпътува. Във всеки един от тези етапи участието на туристическия агент или консултирането с него са били от основно значение. Днес всички тези действия може да се заменят с натискането на няколко бутона на смартфона.

57. В обобщение, ако Съдът е на мнение, че трябва да се прилага правилото „една закупена услуга е достатъчна“, считам, че приложимостта на специалния режим за туристически агенти зависи само от това дали се предоставя закупена услуга по настаняване *или* закупена услуга по превоз, без никакви допълнителни условия относно това какво още може да предложи търговецът хипотетично от гледна точка на консултиране. Ако през 1992 г. услугата по „информиране и консултиране“ е била (никога установена или доказана) хипотеза, то през 2018 г. тя просто е нереалистична.

4. Предлагащото повторно потвърждение на правилото „само една закупена услуга“

58. Налице са добри, свързани с текста и систематичното тълкуване аргументи в подкрепа на твърдението, че за прилагането на специалния режим по член 306 от Директивата за ДДС трябва да има изискване за голям брой услуги. Следователно туристическите агенти трябва да предоставят поне две закупени услуги.

59. Що се отнася до текста, това тълкуване най-добре отразява формулировката на специалния режим за туристически агенти⁴⁵. То отразява и специфичните цели на този специален режим⁴⁶. Нещо повече, този режим представлява изключение от общото правило и Съдът многократно е посочил, че той „трябва да се прилага само доколкото това е необходимо за постигане на целта“⁴⁷.

60. Затова е съвсем вярно, че в хипотеза, при която търговецът доставя само една закупена услуга, целта за опростяването, търсено чрез въпросния специален режим, по необходимост няма да е напълно постигната.

⁴³ Съгласно изискванията на Съда в обсъдената по-горе практика, вж. точки 48—51 от настоящото заключение.

⁴⁴ Вж. решения от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 39—47), и от 6 октомври 2005 г., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, т. 22—41).

⁴⁵ Вж. точки 6—8 от настоящото заключение. Член 306 ясно посочва „доставки на стоки или услуги“ в множествено число.

⁴⁶ Вж. по-горе точки 31—35 от настоящото заключение.

⁴⁷ Вж. решения от 22 октомври 1998 г., Madgett и Baldwin (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 5 и 34), от 19 юни 2003 г., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, т. 22), от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, т. 16), и от 25 октомври 2012 г., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, т. 20 и цитираната съдебна практика).

61. Съществуват обаче и някои сериозни аргументи защо една закупена услуга — при положение че е свързана с настаняване или с превоз и при условие, разбира се, че туристическият агент действа от свое име, а не като посредник⁴⁸ — трябва да е достатъчна, за да попадне доставката в специалния режим за туристически агенти.

62. Първо, като се има предвид съдебната практика, с изключение на определение *Star Coaches*⁴⁹, Съдът всъщност никога не е тълкувал или приемал прилагането на специалния режим като сведен до доставки, включващи поне две придобити доставки. Напротив, досега подходът на Съда е бил доста щедър, доколкото той тълкува този режим разширително. Това важи за голям брой (услуги) не само в *материален*, но и в *географски* аспект. В тази връзка Съдът приема, че големият брой услуги в *географски* аспект (а именно че туристическият агент придобива доставки в различни държави членки) не е абсолютно задължително изискване за прилагането на специалния режим, както и че този режим се прилага и за услуги, предоставяни само в една държава членка⁵⁰. Съдът прави последната констатация, при все че по същество потвърждава, че най-важното основание за съществуването на режима е големият брой в географски аспект.

63. Второ, с оглед на разнообразието от услуги в туристическия сектор изискването за поне две придобити доставки, за да е възможно прилагането на специалния режим, най-вероятно би изключило от приложното поле на режима тези търговци, които са развили туристическа дейност, основана на „смесени“ (придобити и собствени) доставки. Освен това би възникнала опасност от прекомерно стесняване на определението за това какво попада в специалния режим за туристически агенти, особено ако то е свързано с логиката за съпътстващи и основни услуги, която в случаите на изискване за голям брой услуги не може да се изключи напълно.

64. Обратният аргумент срещу този втори елемент е опасността от прекомерно разширяване. При по-тясно определение много услуги, предоставяни от организации, които според стандартното тълкуване на понятието са „туристически агенти“, може да бъдат изключени. И обратно, по-широко определение води до опасност от прекомерно разширяване на нормативния обхват. Търговците, които предоставят само една свързана с пътуване услуга (също като жалбоподателя), ще попаднат в приложното поле на този режим, въпреки че съгласно определение *Star Coaches* биха били изключени.

65. Това може да се окаже вярно. Предвид сложния юридически пейзаж обаче явно е препоръчително да се потвърди и изясни съществуващото вече от няколко десетилетия решение, като естествено се остави на законодателя да избере друг режим при необходимост. В крайна сметка трябва да се признае, че въпреки оповестената цел на опростяването, осъществяването ѝ в специфичния контекст на специалния режим за туристически агенти остава твърде далече от заявената цел. Този особен режим стана една от най-сложните области на ДДС⁵¹.

66. С оглед на гореизложеното заключението ми относно първия поставен въпрос по настоящото дело е, че член 306 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че специалният режим за туристически агенти се прилага по отношение на доставка на услуга, която включва предоставянето на една закупена услуга, при условие че тази услуга е настаняване или превоз.

48 По-горе в точки 21—23.

49 Определение на Съда от 1 март 2012 г., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 Решение от 22 октомври 1998 г., *Madgett и Baldwin* (C-308/96 и C-94/97, EU:C:1998:496, т. 19).

51 Вж. изготвения за Комисията доклад, озаглавен „Проучване във връзка с прегледа на специалния режим на ДДС за туристически агенти и възможности за реформа“, Окончателен доклад TAXUD/2016/AO-05, декември 2017 г. (достъпен на интернет страницата на Европейската комисия), стр. 11.

Б. По втория въпрос: едновременно прилагане на режима за облагане на маржа и намалена данъчна ставка

67. С втория си въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали предоставяната от жалбоподателя услуга, ако бъде квалифицирана като попадаща в специалния режим за туристически агенти, подлежи на облагане с намалена данъчна ставка съгласно член 98 във връзка с приложение III към Директивата за ДДС. Този въпрос е отправен по-специално във връзка с компонента настаняване от предоставяната от жалбоподателя услуга.

68. Жалбоподателят предлага да се отговори утвърдително. Германското и нидерландското правителство, както и Комисията са на противоположното мнение. Те поддържат, че прилагането на намалената ставка по отношение на въпросната услуга се изключва от факта, че тази туристическа услуга не е включена в списъка в приложение III към Директивата за ДДС и че прилагането на намалената ставка би било в противоречие с логиката на опростяването на въпросния специален режим. Като се позовава на установената съдебна практика⁵², германското правителство припомня също, че приложното поле на намалените ставки трябва да се тълкува стеснително.

69. Споделям последното становище. Не може да се прилага намалена данъчна ставка, когато е установено, че разглежданата услуга е туристическа.

70. Както припомних в предишния раздел, съгласно член 307 от Директивата за ДДС предоставяната от туристически агент услуга е единична⁵³. Логическото следствие от тази правна фикция е, че тази услуга е различна от съответните ѝ компоненти.

71. Ако се приеме, че специалният режим за туристически агенти се прилага за една закупена услуга, свързана с пътуване (настаняване или превоз), предоставянето на тази услуга води до попадане на доставката в приложното поле на член 306 от Директивата за ДДС, което означава, че тя се квалифицира като „туристическа услуга“. С други думи, след прилагането на това правило с цел определянето, че дадена услуга е туристическа, не може веднага да се свали този етикет за целите на прилагането на данъчната ставка и същевременно същия този етикет да се запази за целите на определянето на данъчната основа.

72. Що се отнася до систематичното тълкуване, туристическите услуги не са включени в приложение III към Директивата за ДДС (посочено в член 98 от нея), което съдържа списък на услугите, облагани с намалена ставка, сред които в точка 12 е „настаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани“.

73. Следователно, както отбелязва запитващата юрисдикция, прилагането на намалената данъчна ставка по отношение на туристически агенти във връзка с предоставянето на настаняване би било в противоречие с приложение III към Директивата за ДДС и преследваната цел за опростяване чрез специалния режим за туристически агенти.

74. По-нататък запитващата юрисдикция при все това отбелязва, че отказът да се приложи намалената данъчна ставка по отношение на компонента настаняване от разглежданата доставка, може да доведе до неравно третиране.

⁵² Решение от 9 март 2017 г., *Oxisure Belgium* (C-573/15, EU:C:2017:189, т. 25 и цитираната съдебна практика).

⁵³ Вж. по-горе точка 50. Вж. също решение от 27 октомври 1992 г., *Комисия/Германия* (C-74/91, EU:C:1992:409, т. 16).

75. Съгласен съм, че в резултат от прилагането на правилото „само една закупена услуга“ доставката, включваща предоставяне на настаняване, може да бъде подложена на различно данъчно третиране в зависимост от начина, по който е извършена (дали е предоставена от туристически агент, който попада в специалния режим или не).

76. За този аргумент обаче съществуват ясни ограничения, по-специално в рамките на ДДС и специалните режими. Ако целта е да се постигне пълно равенство и неутралност във всички аспекти, на първо място едва ли биха съществували специални режими. Без да звуча прекалено формалистично, в такива случаи формалното положение на доставчика на услугата всъщност има значение дори ако икономическото естество на услугата е едно и също. Следователно законодателството в областта на ДДС само третира по различен начин едни и същи услуги, предоставяни, от една страна, от собственика (със или без участието на посредник), а от друга — от туристически агент, действащ от свое име⁵⁴.

77. С оглед на гореизложеното заключението ми по втория отправен въпрос е, че член 98 от Директивата за ДДС, във връзка с точка 12 от приложение III към тази директива, трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на услуги, която е предмет на специалния режим за туристически агенти по член 306 и сл. от тази директива, не се облага по намалената данъчната ставка за предоставянето на ваканционно настаняване.

V. Заключение

78. С оглед на гореизложеното предлагам на Съда да отговори на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) по следния начин:

- „1) Член 306 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че специалният режим за туристически агенти се прилага по отношение на доставка на услуга, която включва предоставянето на една закупена услуга, при условие че тази услуга е настаняване или превоз.
- 2) Член 98 от Директива 2006/112 във връзка с точка 12 от приложение III към тази директива трябва да се тълкува в смисъл, че доставката на услуга, която е предмет на специалния режим за туристически агенти по член 306 и сл. от тази директива, не се облага по намалената данъчната ставка за предоставянето на ваканционно настаняване“.

⁵⁴ По аналогия може да се припомни, че според Съда евентуалното нарушаване на конкуренцията в резултат от прилагането на преходни правила относно специалния режим за туристически агенти не дава право на държавите членки да прилагат този специален режим неправилно. Вж. решение от 27 октомври 1992 г., Комисия/Германия (C-74/91, EU:C:1992:409, т. 16 и 26).