



## Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

19 декември 2018 година \*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Хармонизация на данъчните законодателства — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Специален режим за туристически агенти — Предоставяне на ваканционно жилище, наето от други данъчнозадължени лица — Допълнителни услуги — Естество на дадена услуга като основна или съпътстваща — Намалени данъчни ставки — Настаняване, доставено от туристически агент от свое име“

По дело C-552/17

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) с акт от 3 август 2017 г., постъпил в Съда на 21 септември 2017 г., в рамките на производство по дело

**Alpenchalets Resorts GmbH**

срещу

**Finanzamt München Abteilung Körperschaften**

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: Т. von Danwitz, председател на седми състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, К. Jürimäe, С. Lycourgos, Е. Juhász (докладчик) и С. Vajda, съдии,

генерален адвокат: М. Bobek,

секретар: К. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 11 юли 2018 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Alpenchalets Resorts GmbH, от М. Laukemann, Rechtsanwalt, и Е. Meilinger,
- за германското правителство, от Т. Henze и R. Kanitz, в качеството на представители,
- за нидерландското правителство, от М. Bulterman и М. Noort, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от N. Gossement и В.-R. Killmann, в качеството на представители,

\* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 5 септември 2018 г.,

постанови настоящото

### Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 98, параграф 2, първа алинея и на член 306 от 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, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Alpenchalets Resorts GmbH (наричано по-нататък „Alpenchalets“) и Finanzamt München (Данъчна служба Мюнхен, Германия) относно данъчното облагане на доставянето на ваканционно настаняване.

### Правна уредба

#### *Правото на Съюза*

- 3 Съгласно член 98, параграфи 1 и 2 от Директивата за ДДС, който се намира в дял VIII („Данъчни ставки“), държавите членки могат да прилагат една или две намалени ставки, а намалените ставки се прилагат само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III към тази директива.
- 4 Цитираното приложение III съдържа „Списък на доставките на стоки и услуги, за които могат да бъдат приложени намалените ставки, посочени в член 98“, точка 12 от който предвижда:

„[Н]астаняване, предоставяно в хотели и подобни заведения, включително предоставянето на ваканционно настаняване и отдаване под наем на места за площадки за къмпинг или каравани;

[...]“.

- 5 Член 306, който се намира в глава 3 („Специален режим за туристически агенти“), дял XII („Специални режими“) от Директивата за ДДС, предвижда:

„1. 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 от член 79, първа алинея, буква в) за целите на изчисляването на данъчната основа.

2. За целите на настоящата глава туроператорите се считат за туристически агенти“.

- 6 Член 307 от тази директива 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“.

7 Съгласно член 308 от посочената директива:

„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“.

8 Член 309 от Директивата за ДДС предвижда:

„Ако сделките, възложени от туристическия агент на други данъчнозадължени лица, се извършват от такива лица извън [Съюза], доставката на услуги, извършвана от туристическия агент, се третира като междинна дейност, освободена от облагане съгласно член 153.

Ако сделките се извършват както вътре, така и извън [Съюза], от данък може да бъде освободена само частта от услугата на туристическия агент, свързана със сделки извън [Съюза]“.

9 Съгласно член 310 от Директивата за ДДС:

„ДДС, начислявано на туристическия агент от други данъчнозадължени лица по отношение на сделки, които се разглеждат в член 307 и които са за пряко ползване от пътуващото лице, не подлежи на приспадане или възстановяване в никоя държава членка“.

### *Германското право*

10 Съгласно член 12 („Данъчни ставки“) от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 21 февруари 2005 г. (BGBl. I, стр. 386), изменен със Закон от 22 декември 2009 г. (BGBl. I, стр. 3950) (наричан по-нататък „Законът за ДДС“):

„1. За всяка облагаема сделка ставката на данъка е 19 на сто от данъчната основа (членове 10 и 11, член 25, параграф 3 и член 25а, параграфи 3 и 4).

2. Намалена ставка от 7 на сто се прилага за следните сделки:

[...]

11. 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“.

11 Член 25 („Данъчно облагане на туристически услуги“) от същия закон гласи:

„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 други 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 други лица съответстват на доставки на стоки и други услуги от трети лица, когато пътуващите лица пряко се възползват от тях.

2. Другата услуга е освободена от облагане, доколкото доставките на туристически услуги от други лица, които трябва да бъдат приписани на нея, се извършват на територията на трета държава. Данъчнозадълженото лице е това, което трябва да докаже, че условието за освобождаване е изпълнено. Bundesministerium der Finanzen (Федерално министерство на финансите) може със съгласието на Bundesrat (горната камара на парламента) да определи с наредба как данъчнозадълженото лице доказва това.

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 други 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.

4. В отклонение от член 15, параграф 1 данъчнозадълженото лице няма право да приспадне като събран данък по получени доставки сумите на данъка, които са му начислени отделно за туристически услуги от други лица, както и които му се дължат съгласно член 13b. Прилагането на член 15 обаче не се засяга.

[...]“.

### **Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси**

- 12 През 2011 г. Alpenchalets наема 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 разположение на недвижимия имот услугите по принцип включват и неговото почистване, както и в някои случаи услуга по пране и доставяне на хлебчета.
- 13 Alpenchalets изчислява ДДС въз основа на маржа си на печалба съгласно член 25 от Закона за ДДС, в обхвата на който попадат туристическите услуги, и прилага нормалната данъчна ставка. Впоследствие, с писмото си от 6 май 2013 г. то иска да се направи промяна в акта му за установяване на данъчно задължение и да се приложи намалената ставка на ДДС на основание член 12, параграф 2 от Закона за ДДС. Това искане е отхвърлено от данъчна служба Мюнхен.
- 14 Alpenchalets подава жалба пред Finanzgericht (първоинстанционен финансов съд, Германия), който я отхвърля по съображение, че режимът на данъчно облагане на маржа на печалба се прилага към разглежданите туристически услуги съгласно член 25 от Закона за ДДС и че прилагането на намалената данъчна ставка не е възможно, защото доставката на туристическа услуга по смисъла на тази разпоредба не е в списъка на случаите на намален ДДС, изброени в член 12, параграф 2 от въпросния закон.
- 15 Alpenchalets обжалва това решение пред Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия).
- 16 Запитващата юрисдикция отбелязва, от една страна, че от решение от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), следва, че специалният режим за туристически агенти е приложим по отношение на услугите на туристически агент, които включват само настаняване. Тя констатира, че това разрешение се потвърждава от последващата практика на Съда, но

същевременно се пита дали то не трябва да бъде преразгледано предвид решение от 21 юни 2007 г., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), в което е направено разграничение между основни и съпътстващи услуги.

- 17 От друга страна, според запитващата юрисдикция е необходимо да се провери дали по делото в главното производство, поставено за разглеждане пред нея, е възможно да се приложи намалена ставка на ДДС, независимо че извършваните от туристически агенти сделки по смисъла на член 306 от Директивата за ДДС трябва да се разглеждат като такива и в това си качество те не попадат в обхвата на приложение III към тази директива. Според тази юрисдикция, след като отдаването под наем на ваканционно жилище извън специалния режим за туристическите агенти подлежи на облагане с намалената ставка на ДДС, е възможно прилагането на същата намалена ставка да се допусне за сходна доставка, която попада в обхвата на посочения специален режим.
- 18 При тези условия 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 [Директивата за ДДС] 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 [Директивата за ДДС] 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?“.

## **По преюдициалните въпроси**

### ***По първия въпрос***

- 19 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали членове 306—310 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че самото предоставяне от туристически агент на разположение на ваканционно жилище, наето от други данъчнозадължени лица, или такова предоставяне на разположение на ваканционно жилище, придружено от съпътстващи допълнителни услуги, попада в обхвата на специалния режим за туристическите агенти.
- 20 Най-напред следва да се отбележи, че съгласно член 306 от Директивата за ДДС този специален режим се прилага само когато за организирането на пътуването туристическият агент използва доставки на стоки и услуги, получени от други данъчнозадължени лица (вж. в този смисъл решение от 25 октомври 2012 г., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, т. 18 и 21).
- 21 В преюдициалното запитване няма никаква информация дали собствениците или лицата, стопанисващи отдадените под наем на Alpenchalets ваканционни имоти, са данъчнозадължени за ДДС.
- 22 Ето защо Съдът може да отговори на първия въпрос само в случай че тези собственици или стопанисващи лица са данъчнозадължени за ДДС — нещо, което трябва да се провери от запитващата юрисдикция.



- 23 Както следва от текста на член 306 от Директивата за ДДС и от практиката на Съда, специалният режим за туристическите агенти се прилага само когато за организирането на пътуването туристическият агент използва доставки на стоки и услуги, получени от трети лица, което означава, че собствените му услуги, т.е. услугите, които не са били получени от трети лица, а са били доставени от самия туристически агент, не попадат в обхвата на този режим (вж. в този смисъл решение от 25 октомври 2012 г., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, т. 18, 21, 23 и 27).
- 24 В този контекст посоченото от запитващата юрисдикция и споменато в точка 18 от решение от 21 юни 2007 г., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), правило за една-единствена доставка, което се прилага в рамките на общия режим на ДДС, не се отразява на преценката на това понятие в контекста на специалния режим на ДДС, приложим за сделките на туристическите агенти (вж. в този смисъл решение от 25 октомври 2012 г., Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, т. 24).
- 25 По отношение на прилагането на този специален режим към услуга по предоставяне на разположение на ваканционно жилище, получена от трето лице, е необходимо да се припомни — както отбелязва запитващата юрисдикция — че в точки 23 и 24 от решение от 12 ноември 1992 г., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), Съдът е установил, че само по себе си доставянето на жилището от туристическия агент може да попада в обхвата на посочения специален режим. Всъщност, за да отговорят на желанията на клиентите си, туристическите агенти предлагат най-различни формули за ваканция и за пътуване, което позволява на пътуващото лице по свое усмотрение да съчетава услугите по превоз, настаняване и всякакви други услуги, които могат да предоставят тези предприятия. Ако от приложното поле на член 306 от Директивата за ДДС бъдат изключени предоставените от туристически агент услуги просто защото те обхващат единствено жилището, това би довело до сложен данъчен режим, при който приложимите в областта на ДДС правила биха зависели от основополагащите компоненти на услугите, предлагани на всяко пътуващо лице. Подобен режим би бил в разрез с целите на тази директива.
- 26 Редица решения на Съда потвърждават тази съдебна практика.
- 27 По дело MyTravel (решение от 6 октомври 2005 г., C-291/03, EU:C:2005:591), туристическият агент организира ваканции с фиксирана цена, включваща настаняването, и осигурява собствен транспорт, т.е. го извършва със собствени средства. Както следва от точка 19 от това решение, фиксираната цена трябва да бъде разбита на цена, която попада в обхвата на специалния режим, и цена на доставените със собствени средства услуги. Когато прави тази разбивка, Съдът признава, че специалният режим може да се прилага спрямо самите услуги по настаняване.
- 28 От точка 29 от решение от 13 октомври 2005 г., Ist (C-200/04, EU:C:2005:608), следва, че специалният режим за туристическите агенти се прилага спрямо икономически оператор, който срещу заплащане на фиксирана сума предлага на клиентите си — наред с предоставените от него със собствени средства услуги, свързани с езиково обучение и образование — получени от други данъчнозадължени лица услуги, като трансфер в държавата по местоназначение и/или пребиваване в тази държава. Съюзът „и/или“ показва, че една от тези услуги сама по себе си е достатъчна, за да се приложи споменатият специален режим.
- 29 В решение от 9 декември 2010 г., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, т. 21), Съдът е постановил, че действително не всяка предоставяна от туристически агент без връзка с пътуване услуга попада в обхвата на специалния режим по 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 L145, 1977 г., стр. 1), разпоредбите на които са възпроизведени в член 306 от Директивата за ДДС, но предоставянето от туристически агент на ваканционно жилище попада в приложното поле на член 26, дори тази услуга да включва само настаняването, но не и превоза.

- 30 Определение от 1 март 2012 г., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120), не дава основание за различен извод.
- 31 Първо, в точка 20 от това определение Съдът ясно е потвърдил съдебната практика, въведена с решение от 12 ноември 1992 г., *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435).
- 32 Второ, по това дело Съдът просто е констатирал, че превозните услуги, предоставени от икономически оператор, не могат да попадат в обхвата на член 306 от Директивата за ДДС, щом са предоставени чрез подизпълнител не на самото пътуващо лице, а на туристически агенции, и посоченият превозвач няма никаква друга особеност, която може да приравни услугите му на услугите на туристически агент или на туроператор.
- 33 Щом като самото доставяне от туристическия агент на ваканционни жилища е достатъчно, за да се приложи специалният режим, предвиден в членове 306—310 от Директивата за ДДС, значимостта на други доставки на стоки или услуги, които евентуално съпровождат това доставяне на жилища, няма как да има отражение върху правната квалификация на разглежданото положение, а именно че последното попада в обхвата на специалния режим за туристическите агенти.
- 34 Ето защо не е необходимо да се проверява, евентуално, в светлината на съдебната практика, установена с решение от 21 юни 2007 г., *Ludwig* (C-453/05, EU:C:2007:369), дали такива доставки на стоки или услуги, които съпровождат доставянето от туристическия агент на жилища, са основни или съпътстващи.
- 35 С оглед на предходните съображения на първия въпрос следва да се отговори, че членове 306—310 от Директивата за ДДС трябва да се тълкуват в смисъл, че и самото предоставяне от туристически агент на разположение на ваканционно жилище, наето от други данъчнозадължени лица, и такова предоставяне на разположение на ваканционно жилище, придружено от допълнителни услуги, независимо от значимостта на тези допълнителни услуги, представляват една-единствена услуга, която попада в обхвата на специалния режим за туристическите агенти.

### ***По втория въпрос***

- 36 С втория си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката от туристически агенти на услуги, състоящи се в настаняване във ваканционни жилища, която попада в обхвата на член 307 от Директивата за ДДС, може да бъде облагана с намалена данъчна ставка или с някоя от намалените данъчни ставки, залегнали в първата разпоредба.
- 37 В тази насока е необходимо да се припомни, че от самата формулировка на член 307 следва, че за целите на данъчното им третиране сделките, извършени в съответствие с условията по член 306 от тази директива от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за единична услуга, предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице. Ето защо, след като услугата по настаняване във ваканционни жилища попада в обхвата на специалния режим за туристическите агенти, данъчното ѝ третиране не следва правилата, приложими за настаняването във ваканционни жилища, а се определя от специалния режим, установен с Директивата за ДДС за доставянето на единична услуга от туристическия агент.
- 38 В допълнение, следва да се констатира, че съгласно член 98, параграф 2 намалената ставка се прилага само за доставки на стоки или услуги в категориите, предвидени в приложение III към Директивата за ДДС.

- 39 Предоставянето от туристическия агент на единична услуга по смисъла на член 307 от тази директива обаче не фигурира там.
- 40 Следователно намалената ставка, предвидена в член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС, не се прилага към настаняването във ваканционни жилища, което попада в обхвата на специалния режим за туристическите агенти.
- 41 Ето защо на втория въпрос следва да се отговори, че член 98, параграф 2 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че доставката от туристически агенти на услуги, състоящи се в настаняване във ваканционни жилища, която попада в обхвата на член 307 от тази директива, не може да бъде облагана с намалена данъчна ставка или с някоя от намалените данъчни ставки, залегнали в първата разпоредба.

### **По съдебните разноски**

- 42 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 (четвърти състав) реши:

- 1) Членове 306—310 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкуват в смисъл, че и самото предоставяне от туристически агент на разположение на ваканционно жилище, наето от други данъчнозадължени лица, и такова предоставяне на разположение на ваканционно жилище, придружено от допълнителни услуги, независимо от значимостта на тези допълнителни услуги, представляват една-единствена услуга, която попада в обхвата на специалния режим за туристическите агенти.
- 2) Член 98, параграф 2 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че доставката от туристически агенти на услуги, състоящи се в настаняване във ваканционни жилища, която попада в обхвата на член 307 от тази директива, не може да бъде облагана с намалена данъчна ставка или с някоя от намалените данъчни ставки, залегнали в първата разпоредба.

Подписи