



## Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA  
MICHALA BOBEKA  
od 5. rujna 2018.<sup>1</sup>

**Predmet C-552/17**

**Alpenchalets Resorts GmbH  
protiv  
Finanzamt München Abteilung Körperschaften**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud, Njemačka))

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Posebne odredbe o PDV-u za putničke agente – Doseg – Iznajmljivanje smještaja za odmor – Ostale pružene usluge – Pomoćne i glavne usluge – Snižena porezna stopa – Primjenjivost na smještaj koji nudi putnički agent”

### I. Uvod

1. Društvo Alpenchalets Resorts GmbH unajmljuje kuće od vlasnika te ih potom iznajmljuje svojim klijentima u svrhu odmora. Vlasnici tih kuća ili njihovi zastupnici pojedinačnim klijentima, nakon njihova dolaska, pružaju dodatne usluge, kao što su čišćenje kuće i, u nekim slučajevima, pranje rublja i dostava pekarskih proizvoda.

2. Smatra li se to „uslugom putničkog agenta” u smislu Direktive 2006/112/EZ<sup>2</sup> (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u)? To se pitanje trenutačno razmatra pred Bundesfinanzhofom (Savezni financijski sud, Njemačka), koji želi znati može li se uslugu u pitanju smatrati uslugom putničkog agenta te, ako može, treba li na oporezivi iznos (maržu) u pogledu dijela te usluge koji se odnosi na smještaj primijeniti sniženu poreznu stopu.

3. Predmetnim zahtjevom za prethodnu odluku od Suda se traži da precizira što čini „uslugu putničkog agenta”, uzimajući u obzir to da se usluga putničkog agenta obično sastoji od više usluga (kao što su smještaj i prijevoz). Od Suda se također traži da razmotri odnos između dvaju posebnih režima poreza na dodanu vrijednost (PDV), od kojih se jedan odnosi na oporezivi iznos (maržu), a drugi na sniženu stopu PDV-a.

<sup>1</sup> Izvorni jezik: engleski

<sup>2</sup> Direktiva Vijeća od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.)

## II. Pravni okvir

### A. *Pravo Unije*

4. U skladu s člankom 98. stavkom 1. Direktive o PDV-u, koji je dio glave VIII. nazvane „Stope”, države članice mogu primijeniti jednu ili dvije snižene stope. Članak 98. stavak 2. prvi podstavak predviđa da se snižene stope primjenjuju samo na isporuke robe ili usluga u kategorijama navedenima u Prilogu III. Direktivi o PDV-u.

5. Točka 12. Priloga III. Direktivi o PDV-u glasi:

„smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice.”

6. Članak 306. Direktive o PDV-u dio je glave XII. naslovljene „Posebne odredbe”, i to poglavlja 3. te glave – „Posebna odredba za putničke agente”. Stavak 1. tog članka predviđa:

„Države članice primjenjuju posebnu odredbu PDV-a, u skladu s ovim poglavljem, na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s klijentima u svoje vlastito ime i koriste isporuke dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika, u organiziranju putovanja.

Ta posebna odredba ne primjenjuje se na putničke agente ako oni djeluju isključivo kao posrednici te na koje se točka (c) prvog stavka članka 79. primjenjuje u svrhu izračuna porezne osnovice.”

7. Članak 307. Direktive o PDV-u glasi:

„Transakcije koje je u skladu s uvjetima propisanim u članku 306. obavio putnički agent s obzirom na putovanje smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku.

Jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj putnički agent ima sjedište svojeg poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje putnički agent obavlja isporuku usluga.”

8. Članak 308. Direktive o PDV-u predviđa:

„Porezna osnovica i cijena bez PDV-a, u smislu točke 8. članka 226., s obzirom na jedinstvenu uslugu koju isporučuje putnički agent predstavlja maržu putničkog agenta, odnosno, razliku između ukupnog iznosa, bez PDV-a, koji plaća putnik i stvarnog troška za putničkog agenta isporuke dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist.”

### B. *Nacionalno pravo*

9. U skladu s člankom 12. stavkom 2. točkom 11. Umsatzsteuergesetza (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: UStG), na sljedeće se transakcije primjenjuje snižena porezna stopa od 7 %:

„iznajmljivanje soba za dnevni boravak i spavaćih soba koje je poduzetnik namijenio kratkotrajnom smještaju gostiju, kao i kratkoročno iznajmljivanje zemljišta za kampiranje. Prva se rečenica ne primjenjuje na isporuku usluga koje se ne koriste izravno za iznajmljivanje, čak i ako su takve usluge obuhvaćene najamninom”.

10. Članak 25. stavak 1. UStG-a predviđa sljedeće zahtjeve u pogledu oporezivanja usluga putovanja:

„Sljedeće se odredbe primjenjuju na poduzetnikove usluge putovanja koje nisu namijenjene potrebama gospodarske djelatnosti klijenta ako poduzetnik s klijentima posluje u vlastito ime i izvršava predradnje povezane sa svojim uslugama putovanja. Za poduzetnikovu uslugu smatra se da spada u kategoriju drugih usluga. Ako poduzetnik u okviru jednog putovanja klijentu pruža nekoliko usluga te naravi, te će se usluge smatrati isporukom jedinstvene usluge iz kategorije drugih usluga. Mjesto pružanja druge usluge određuje se u skladu s člankom 3.a stavkom 1. Predradnje povezane s uslugama putovanja su isporuke i druge usluge koje pružaju treće strane, a od kojih putnik ima izravnu korist.”

11. Članak 25. stavak 3. UStG-a glasi:

„Oporezivu vrijednost drugih usluga čini razlika između iznosa koji je klijent platio za uslugu i iznosa koji je poduzetnik platio za predradnje povezane s uslugama putovanja. Porez na dodanu vrijednost nije dio oporezivog iznosa. Umjesto da oporezivi iznos izračunava za svaku pojedinu uslugu koju isporuči, poduzetnik ga može izračunati za određenu grupu usluga ili za sve usluge koje je pružio u poreznom razdoblju.”

### III. Činjenično stanje, postupak i prethodna pitanja

12. Godine 2011., društvo Alpenchalets Resorts (u daljnjem tekstu: tužitelj) od vlasnika je unajmilo kuće u Njemačkoj, Austriji i Italiji te ih je potom u svoje ime iznajmilo pojedinačnim klijentima u svrhu odmora. Pored smještaja, vlasnici tih kuća ili njihovi zastupnici klijentima su, nakon njihova dolaska na lokaciju u pitanju, pružali dodatne usluge, kao što su čišćenje kuće i, u nekim slučajevima, pranje rublja i dostava pekarskih proizvoda.

13. Tužitelj je dugovani PDV izračunao na temelju pravila „oporezivanja marži”, koje se primjenjuje na usluge putovanja u smislu članka 25. UStG-a, primijenivši pritom standardnu poreznu stopu. Tužitelj je dopisom od 6. svibnja 2013. zatražio izmjenu poreznog rješenja i primjenu snižene porezne stope. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Porezni ured u Münchenu, odjel za pravne osobe, Njemačka) (u daljnjem tekstu: tuženik, i protivna stranka u postupku povodom revizije) odbio je taj zahtjev.

14. Finanzgericht (Financijski sud, Njemačka) (u daljnjem tekstu: prvostupanjski sud) odbio je tužiteljevu tužbu. Utvrdio je da se pravilo „oporezivanja marži” primjenjuje na predmetne usluge u skladu s člankom 25. UStG-a, tumačenog s obzirom na sudsku praksu Suda o članku 26. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ<sup>3</sup> (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i o Direktivi o PDV-u. Također je utvrdio da primjena snižene porezne stope nije moguća jer isporuka usluga putovanja u smislu članka 25. UStG-a nije na popisu usluga na koje se može primijeniti snižena porezna stopa, sadržanom u članku 12. stavku 2. UStG-a.

15. Tužitelj je protiv te presude podnio zahtjev za reviziju Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud), sudu koji je uputio zahtjev. Taj sud ističe da je Sud u presudi Van Ginkel<sup>4</sup> potvrdio primjenjivost posebne odredbe za putničke agente na putničkog agenta koji pruža samo smještaj. Tako je odlučio zato što putnički agent može svojim klijentima pružati i druge usluge – primjerice dati informacije i savjete. Iako uvažava da je to rješenje potvrđeno u kasnijoj sudskoj praksi<sup>5</sup>, sud koji je uputio zahtjev pita se treba li takav pristup ponovno analizirati s obzirom na razlikovanje između *glavnih* i *pomoćnih*

<sup>3</sup> Direktiva od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet - zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1977., L 145, str. 1.)

<sup>4</sup> Presuda od 12. studenoga 1992. (C-163/91, EU:C:1992:435)

<sup>5</sup> Presuda od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, t. 21. i sljedeće točke), i rješenje Suda od 1. ožujka 2012., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120)

usluga, pri čemu se u tom pogledu konkretno poziva na presudu Ludwig<sup>6</sup>. Međutim, ako takvo razlikovanje nije opravdano, sud koji je uputio zahtjev želi znati može li se odobriti primjena snižene stope PDV-a na oporezivi iznos (u predmetnom slučaju je to marža u smislu posebne odredbe za putničke agente).

16. Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da, ako odgovor na prvo pitanje bude niječan, to jest ako se odluči da usluga u pitanju ne podliježe posebnoj odredbi za putničke agente, tužitelj mora porez (u Njemačkoj) obračunati samo na iznajmljivanje smještaja za odmor koji se nalazi u Njemačkoj, ali ne i na iznajmljivanje takvog smještaja koji se drugdje nalazi. Osim toga, na iznajmljivanje smještaja za odmor koji se nalaze u Njemačkoj primjenjivala bi se snižena porezna stopa te bi tužitelj imao pravo na odbitak pretporeza.

17. U tim okolnostima, Bundesfinanzhof (Savezni financijski sud) odlučio je prekinuti postupak i Sudu uputiti sljedeća pitanja:

„1. Podliježe li isporuka usluge, koja se u bitnome sastoji od stavljanja na raspolaganje smještaja za odmor, i kod koje se dodatne usluge treba sukladno presudi Suda Europske unije *Van Ginkel* od 12. studenoga 1992. (C-163/91, EU:C:1992:435), smatrati samo uslugama pomoćnima glavnoj usluzi, posebnoj odredbi koja se primjenjuje na putničke agente u skladu s člankom 306. [Direktive 2006/112]?

2. U slučaju da je odgovor na prvo pitanje potvrđan: može li isporuka ove usluge, osim posebnoj odredbi za putničke agente prema članku 306. [Direktive 2006/112], podlijegati i sniženoj stopi poreza za smještaj za odmor u smislu članka 98. stavka 2. u vezi s Prilogom III. točkom 12. [Direktivi 2006/112]?”

18. Pisana očitovanja podnijele su njemačka i nizozemska vlada kao i Europska komisija. Tužitelj, njemačka vlada i Komisija iznijeli su usmena očitovanja na raspravi održanoj 11. srpnja 2018.

#### IV. Ocjena

19. Ovo je mišljenje strukturirano na sljedeći način. U dijelu A, koji se odnosi na prvo pitanje suda koji je uputio zahtjev, razmatrat ću mora li se isporuka sastojati od više od jedne usluge da bi podlijegala posebnoj odredbi za putničke agente. U dijelu B ću, kao odgovor na drugo pitanje suda koji je uputio zahtjev, predložiti da se na uslugu koja se smatra „uslugom putničkog agenta” ne primijeni snižena porezna stopa.

##### A. Prvo pitanje: „usluga putničkog agenta”

20. Nakon što iznesem nekoliko uvodnih napomena o posebnoj odredbi za putničke agente (1.), razmatrat ću postoji li zahtjev da se jedinstvena isporuka koju izvrši putnički agent sastoji od više usluga. Proučit ću dvije mogućnosti: kao prvo, postoji li doista takav zahtjev (2.); te, kao drugo, alternativno shvaćanje posebne odredbe za putničke agente u smislu da je za njezinu primjenu dovoljno postojanje samo jedne „vanjske” isporuke (od treće strane) koja se odnosi ili na smještaj ili na prijevoz (3.). Analiza logičnih posljedica (ili njihova nepostojanja) obaju pristupa dovest će me do zaključka da se treba prikloniti navedenom alternativnom shvaćanju (4.).

<sup>6</sup> Presuda od 21. lipnja 2007. (C-453/05, EU:C:2007:369, t. 19.)

## 1. Uvod: tko je putnički agent?

21. U članku 306. stavku 1. prvom podstavku Direktive o PDV-u predviđeno je da se posebna odredba za putničke agente primjenjuje na „transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s klijentima u svoje vlastito ime i koriste isporuke dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika, u organiziranju putovanja”. Istodobno, drugi podstavak članka 306. stavka 1. iz posebne odredbe isključuje „putničke agente ako oni djeluju isključivo kao posrednici [...]”.

22. Na prvi se pogled stoga čini da te odredbe sadržavaju dva pozitivna uvjeta: putnički agent mora (i.) poslovati u svoje vlastito ime i (ii.) koristiti isporuke od trećih osoba; i jedan negativan uvjet: (iii.) putnički agent ne smije djelovati kao posrednik. Međutim, iz bližeg uvida proizlazi da je treći uvjet zapravo negativna preformulacija prvog uvjeta: izraz „poslovati u svoje vlastito ime” ne čini se mnogo drukčijim od izraza „ne djelovati kao posrednik”<sup>7</sup>.

23. Dakle, čini se da u stvarnosti postoje dva uvjeta primjene posebne odredbe za putničke agente iz članka 306. Direktive o PDV-u. Prvi od poduzetnika zahtijeva da djeluje u vlastito ime, a ne kao posrednik. Drugi pak od njega zahtijeva da koristi isporuke od trećih osoba.

24. Što se tiče *prvog* uvjeta, čini se da nije sporno da tužitelj djeluje u vlastito ime, a ne kao posrednik, što jasno potvrđuje i odluka kojom je upućeno prethodno pitanje. Smatrat ću stoga da to i jest tako.

25. Međutim, manje je jasno je li ispunjen *drugi* uvjet, zato što nije sigurno je li postojanje jedne vanjske usluge dovoljno ili pak moraju postojati barem dvije isporuke. Ako bismo se priklonili drugoj opciji, odmah bi se javilo pitanje vrste isporuka o kojoj se mora raditi. Sada ću se okrenuti tim pitanjima, a započet ću s potonjim scenarijem: ako zahtjev višebrojnosti usluga prihvatimo kao takav, o kakvoj se „višebrojnosti” točno mora raditi?

## 2. Zahtjev višebrojnosti usluga

26. Najnovija potvrda zahtjeva da za primjenjivost posebnog režima za putničke agente mora postojati više usluga, čega se izvorno dotaknuo predmet Van Ginkel<sup>8</sup>, došla je u rješenju Star Coaches<sup>9</sup> (a). Moglo bi se reći da pristup iz rješenja Star Coaches, u kojem je naglašen zahtjev višebrojnosti usluga, proizlazi iz teksta i ciljeva te posebne odredbe (b). Ako se to tumačenje prihvati, tada razlikovanje između glavnih i pomoćnih usluga, kako ga je sud koji je uputio zahtjev predstavio, doista postaje relevantno (c). Međutim, pravilno shvaćanje zahtjeva višebrojnosti usluga treba provjeriti i u odnosu na drugi aspekt sudske prakse Suda – onaj koji prihvaća da usluga podliježe posebnoj odredbi za putničke agente i kada se radi o mješovitoj isporuci, to jest kada uz samo jednu vanjsku uslugu postoji i jedna unutarnja (d).

<sup>7</sup> Međutim, treba istaknuti da Sud nije detaljno razmatrao pojam posrednika, kako je upotrijebljen u članku 306. Direktive o PDV-u i direktivama koje su joj prethodile. U ranijim predmetima koji su se doticali tog pitanja, Sud je nacionalnim sudovima naložio da provjere je li uvjet da poduzetnik ne smije djelovati kao posrednik bio ispunjen. Ipak, čini se da je Sud u presudi od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, t. 21.) u biti izjednačio izraze „djeluje u svoje vlastito ime” i „nije posrednik”: „Članak 26. stavak 1. Šeste direktive primjenu tog članka uvjetuje time da putnički agent s klijentima djeluje u svoje vlastito ime, a ne kao posrednik” [neslužbeni prijevod] (moje isticanje). Također vidjeti presudu od 13. ožujka 2014., Jetair i BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, t. 54. i 55.) i mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Poiarasa Madura u predmetu IŠt (C-200/04, EU:C:2005:394, t. 35.). Dalje ističem da se u člancima 44., 50., 54., članku 56. stavku 1. točki l. i članku 153. Direktive o PDV-u govori o posredniku ili posrednicima „koji djeluje/djeluju u ime i za račun druge osobe”. Točno je da taj izraz nije ponovljen u članku 306. stavku 1. drugom podstavku Direktive o PDV-u, ali je u prvom podstavku te odredbe navedeno suprotno („posluje u svoje vlastito ime”), kao obilježje povezano s putničkim agentima.

<sup>8</sup> Presuda od 12. studenoga 1992. (C-163/91, EU:C:1992:435)

<sup>9</sup> Rješenje Suda od 1. ožujka 2012. (C-220/11, EU:C:2012:120)

*a) Predmeti Van Ginkel i Star Coaches*

27. Sud je u predmetu *Star Coaches*<sup>10</sup>, koji je, kako se čini, najnoviji predmet koji se tiče zahtjeva višebrojnosti usluga, odbio primjenu posebne odredbe PDV-a za putničke agente na poduzetnika koji je pružao (u dijelu koji je ovdje relevantan) samo vanjske usluge prijevoza<sup>11</sup>. Tako je odlučio zato što se usluge koje podliježu posebnoj odredbi za putničke agente ne mogu „svesti na jedinstvenu uslugu”<sup>12</sup>. Sud je objasnio da se „ne može [...] isključiti to da usluge autobusnog prijevoza putnika [...] pri čijem se pružanju poduzetnik služi uslugama podizvršitelja koji su obveznici PDV-a podliježu posebnoj odredbi iz članka 306. Direktive o PDV-u” [neslužbeni prijevod]. Međutim, da bi podlijegale toj posebnoj odredbi, takve usluge se moraju, osim od prijevoza, sastojati i od drugih usluga, kao što su pružanje informacija i savjeta u pogledu turističkih ponuda i rezervacija autobusne karte<sup>13</sup>.

28. Sud se pri donošenju tog zaključka pozvao na svoju raniju presudu *Van Ginkel*<sup>14</sup>. Međutim, činjenično stanje je u predmetu *Van Ginkel* bilo drukčije te su navodi koje je Sud iznio u odnosnoj presudi bili specifični za to stanje. Sud je u toj presudi utvrdio da činjenica da putnički agent nudi samo smještaj za odmor ne isključuje tu uslugu iz područja primjene posebne odredbe za putničke agente<sup>15</sup>. Sud je nakon tog zaključka dodao da „uslugu [putničkog agenta] [...] u takvom slučaju ne treba ograničiti na jedinstvenu uslugu jer se ona, osim od iznajmljivanja smještajnih jedinica, može sastojati i od usluga kao što su pružanje informacija i savjeta u pogledu ponuda putničkog agenta za odmor i rezervacija smještaja”<sup>16</sup>.

29. Dakle, Sud je u presudi *Van Ginkel* u biti naveo da je smještaj – jedna usluga – dovoljan. „Izborne dodatne usluge” u obliku „informacija i savjeta” samo su hipotetski navedene. Nisu bile povezane s činjeničnim stanjem tog predmeta. Prikazane su kao mogućnost („može”) te su izostavljene iz izreke presude.

30. Unatoč tomu, čini se da je Sud u rješenju *Star Coaches* tu dodatnu napomenu učinio dijelom pravila, navevši da za primjenjivost posebne odredbe za putničke agente u okviru cjelokupne isporuke moraju, pored samo vanjskog smještaja ili samo vanjskog prijevoza, postojati i druge usluge. Dakle, čini se da rješenje *Star Coaches* u biti zahtijeva da mora postojati smještaj ili prijevoz i „nešto drugo”. Prijevoz i smještaj ne moraju se pružati u kombinaciji, ali jedna od tih usluga mora postojati jer se isporuka kao cjelina mora odnositi na putovanje<sup>17</sup>.

*b) Tekst i ciljevi posebne odredbe za putničke agente*

31. Dakle, iako (možda) stroži, čini se da pristup iz rješenja *Star Coaches* bolje odražava tekst članka 306. Direktive o PDV-u. U tom se članku govori o „isporukama dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika” koje koristi putnički agent. Ideja višebrojnih isporuka od trećih osoba prisutna je i u članku 307. Direktive o PDV-u, koji stvara pravnu fikciju prema kojoj se transakcije koje putnički agent izvrši s obzirom na putovanje smatraju jedinstvenom uslugom.

10 Rješenje Suda od 1. ožujka 2012. (C-220/11, EU:C:2012:120)

11 Radi preciznosti treba reći da je poduzetnik, kako se čini, pružao i vanjske i unutarnje usluge prijevoza. Međutim, samo su potonje bile relevantne za raspravu o posebnoj odredbi za putničke agente. Sud nije raspravljao o činjenici da su se usluge pružale putničkim agentima, a ne izravno klijentima jer se to činilo nepotrebnim.

12 Rješenje Suda od 1. ožujka 2012., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, t. 22. i 23.)

13 Rješenje Suda od 1. ožujka 2012., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, t. 22. i 23.)

14 Presuda od 12. studenoga 1992. (C-163/91, EU:C:1992:435). Presuda od 22. listopada 1998., *Madgett i Baldwin* (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 18.)

15 Presuda od 12. studenoga 1992. (C-163/91, EU:C:1992:435, t. 22. do 26.)

16 Presuda od 12. studenoga 1992., *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, t. 24.), gdje se upućuje na presudu od 26. veljače 1992., *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), koja se odnosila na osnovu isključive nadležnosti za stvarna prava iz članka 16. Konvencija od 27. rujna 1968. o nadležnosti i izvršenju sudskih odluka u građanskim i trgovačkim stvarima (Briselska konvencija) (SL 1978., L 304, str. 36.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 19., svezak 15., str. 3.).

17 Upravo je to navedeno u presudi od 9. prosinca 2010., *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762). Sud je u toj presudi odbio posebnu odredbu za putničke agente primijeniti na poduzetnika čije su usluge bile ograničene na prodaju karata za operu.

32. Taj se zahtjev višebrojnosti usluga odražava i u nekoliko zakonodavnih dokumenata. Ni pripremni akti koji su doveli do usvajanja Šeste direktive (kojom je prvi put uvedena posebna odredba za putničke agente) ne daju cjelovit odgovor na pitanje zašto je ta posebna odredba uvedena<sup>18</sup>. Međutim, Komisija je u prijedlogu iz 2002., u kojem je izložila izmjenu koja u konačnici nije usvojena, navela da je posebna odredba „stvorena zbog posebne naravi djelatnosti” te da se „usluge putničkih agenata i organizatora putovanja najčešće sastoje od paketa usluga, osobito od usluga prijevoza i smještaja [...]. Primjena uobičajenih pravila o mjestu oporezivanja, oporezivom iznosu i odbitku pretporeza tim bi poduzetnicima, zbog složenosti usluga i mjesta u kojima se pružaju, izazvala praktične poteškoće koje bi ih ometale u njihovim djelatnostima” [neslužbeni prijevod]<sup>19</sup>.

33. Dakle, ciljevi te posebne odredbe upućuju na to da je željeno pojednostavljenje prvenstveno bilo uvjetovano *sadržajnom* i *geografskom* složenosti usluga koje se, kao jedinstvena usluga, pružaju u više država članica<sup>20</sup>.

34. Na načelnoj razini, Sud u svakom predmetu koji se odnosi na posebnu odredbu za putničke agente stalno ističe ideju geografske i sadržajne višebrojnosti. Naime, Sud smatra da se usluge putničkih agenata i organizatora putovanja najčešće sastoje od više usluga, osobito kada je riječ o prijevozu i smještaju. Navodi da bi primjena uobičajenih pravila o mjestu oporezivanja, oporezivom iznosu i odbitku pretporeza izazvala praktične poteškoće zbog višebrojnosti usluga i mjesta u kojima se pružaju<sup>21</sup>.

35. Međutim, ako izuzmemo te načelne navode, valja priznati da sadržaj konkretnog kriterija nije lako odrediti, posebno s obzirom na proturječje između presude Van Ginkel i rješenja Star Coaches. Je li jedna usluga dovoljna? Koja? Ako mora postojati (sadržajna) višebrojnost usluga, koje su kombinacije prihvatljive? Samo smještaj i prijevoz? Ili smještaj i nešto drugo? Ili prijevoz i nešto drugo? Kako je njemačka vlada pravilno istaknula na raspravi, čini se da je Sud možebitnu analogiju s Direktivom (EU) 2015/2302 o putovanjima u paket aranžmanima<sup>22</sup>, koja bi mogla pružiti barem neke smjernice u pogledu definicija<sup>23</sup>, već isključio<sup>24</sup>.

### c) Glavne i pomoćne usluge

36. Ako bi se zahtjev višebrojnosti usluga smatrao nužnim uvjetom primjenjivosti posebne odredbe za putničke agente, tada razlikovanje između glavnih i pomoćnih usluga, koje je istaknuo sud koji je uputio zahtjev, doista postaje nevažno.

18 Izvješće sastavljeno za Komisiju, naslovljeno *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform* (Studija o reviziji posebne odredbe PDV-a za putničke agente i mogućnosti reforme), konačno izvješće TAXUD/2016/AO-05, prosinac 2017. (dostupno na internetskoj stranici Europske komisije), str. 26., t. 3.2.

19 Prijedlog direktive Vijeća od 8. veljače 2002. o izmjeni Direktive 77/388/EEZ u pogledu posebne odredbe za putničke agente, (COM(2002) 64 final) (SL 2002., C 126E, str. 390.). Taj je prijedlog kasnije povučen, vidjeti: Povlačenje zastarjelih prijedloga Komisije (SL 2014., C 153, str. 3.). Također vidjeti međuinstitucionalni spis Vijeća 2002/0041 (CNS), „PDV – Posebna odredba za putničke agente” (17567/09).

20 Dodatno vidjeti moje mišljenje u predmetu Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, t. 30. do 33.).

21 Presude od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, t. 13. i 14.); od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 18.); od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, t. 23. i 24. i navedena sudska praksa); od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, t. 17. i 18. i navedena sudska praksa); rješenje suda od 1. ožujka 2012., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, t. 19.); presude od 25. listopada 2012., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, t. 19.); od 26. rujna 2013., Komisija/Španjolska (C-189/11, EU:C:2013:587, t. 58.); i od 16. siječnja 2014., Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, t. 25.). Slično tomu, vidjeti presudu od 8. veljače 2018., Komisija/Njemačka (C-380/16, neobjavljena, EU:C:2018:76, t. 41., 42. i 48.).

22 Direktiva Europskog parlamenta i Vijeća od 25. studenoga 2015. o putovanjima u paket aranžmanima i povezanim putnim aranžmanima, o izmjeni Uredbe (EZ) br. 2006/2004 i Direktive 2011/83/EU Europskog parlamenta i Vijeća te o stavljanju izvan snage Direktive Vijeća 90/314/EEZ (SL 2015., L 326, str. 1.)

23 U članku 3. točki 2. Direktive 2015/2302 o putovanjima u paket aranžmanima „paket aranžman” je definiran kao, u biti, kombinacija najmanje dviju različitih vrsta usluga putovanja za potrebe istog putovanja ili odmora. „Usluga putovanja” je pak definirana, u članku 3. točki 1., kao „(a) prijevoz putnika, (b) smještaj koji nije neodvojivi dio prijevoza putnika i nije u boravišne svrhe, (c) iznajmljivanje automobila [...]; (d) bilo koja druga turistička usluga koja nije neodvojivi dio usluge putovanja u smislu točaka (a), (b) ili (c)”.

24 Vidjeti presude od 11. veljače 1999., AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69) i od 13. listopada 2005., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, t. 30. do 33.). Također vidjeti mišljenje nezavisnog odvjetnika M. Poiarsa Madura u predmetu iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, t. 33.).

37. Sud koji je uputio zahtjev u okviru prvog prethodnog pitanja podsjeća na razliku koja se pravila između glavnih i pomoćnih usluga u predmetu Ludwig<sup>25</sup>. Taj se predmet odnosio na pitanje treba li uslugu financijskog savjetnika koja se sastoji od pregovaranja o ugovorima o kreditu i pružanja savjeta smatrati jedinstvenom isporukom usluge pregovaranja o kreditu te je kao takvu izuzeti od PDV-a na temelju članka 13.B točke (d) podtočke 1. Šeste direktive.

38. Sud je utvrdio da se „svaku isporuku usluge obično mora smatrati zasebnom i neovisnom te da isporuku koja se iz gospodarske perspektive sastoji od jedinstvene usluge ne treba umjetno dijeliti zato da se ne bi narušilo djelovanje sustava PDV-a, što ima za posljedicu to da se moraju odrediti bitne značajke transakcije kako bi se utvrdilo pruža li porezni obveznik (tipičnom) klijentu nekoliko zasebnih glavnih usluga ili jedinstvenu uslugu”<sup>26</sup>. Sud je dalje objasnio da se „o jedinstvenoj isporuci osobito radi kada za jedan ili više elemenata treba smatrati da čine *glavnu* uslugu, dok za jedan ili više elemenata pak treba smatrati da čine *pomoćne* usluge koje se oporezuju jednako kao glavna usluga. Usluga se mora smatrati pomoćnom glavnoj usluzi ako ona sama po sebi klijentima nije cilj, nego sredstvo za bolje uživanje u glavnoj usluzi”<sup>27</sup>.

39. Iako se predmet Ludwig odnosio na financijske usluge, valja podsjetiti da je Sud razlikovanje između glavne i pomoćne usluge već razmatrao u konkretnom kontekstu posebne odredbe za putničke agente. U predmetu Madgett i Baldwin<sup>28</sup> radilo se o dvama vlasnicima hotela koji su gostima svojih hotela u Engleskoj nudili putovanja u paket aranžmanima. Paket aranžmani obuhvaćali su smještaj, autobusni prijevoz iz različitih polazišta i dnevno autobusno putovanje tijekom boravka u hotelu. Usluge prijevoza pružale su treće osobe. Ostale su usluge bile unutarnje. Pojavilo se pitanje jesu li ti paket aranžmani podliježali posebnoj odredbi za putničke agente. Sud je utvrdio da jesu. Tako je odlučio jer se vanjsku uslugu nije moglo smatrati samo *pomoćnom* glavnoj usluzi. Da jest, za čitavu bi se isporuku smatralo da ne podliježe posebnoj odredbi za putničke agente.

40. Nadalje, Sud je pojam *pomoćnih* usluga u kontekstu posebne odredbe za putničke agente upotrijebio i nakon presude Ludwig, u predmetu iSt<sup>29</sup>. Taj se predmet odnosio na društvo koje je nudilo programe naziva „Srednja škola” i „Fakultet”, koji su se sastojali od jezičnih tečajeva održavanih u inozemstvu. Sud je razmatrao jesu li usluge „putovanja” koje je društvo iSt nabavljalo od trećih osoba bile tek pomoćne unutarnjim uslugama tog društva<sup>30</sup>. Zaključio je da nisu. Vanjske usluge putovanja nisu se mogle pružiti bez značajnog utjecaja na cijenu paket aranžmana poput onih koji su uključivali putovanje u državu domaćina i/ili boravak u toj državi. Vanjske usluge stoga nisu činile „neznatan udio u odnosu na odgovarajuće usluge povezane s jezičnim tečajevima i podukama”<sup>31</sup>.

41. Dakle, razlikovanje između glavnih i pomoćnih usluga nipošto nije novost u konkretnom kontekstu posebne odredbe za putničke agente. Ono se koristilo kako bi se utvrdilo potpada li vanjska usluga (zajedno s unutarnjom uslugom poduzetnika) pod posebnu odredbu za putničke agente. Iz presuda Madgett i Baldwin i iSt proizlazi da se vanjska usluga oporezuje jednako kao i glavna usluga koju pruža sam poduzetnik ako čini malen dio paketa te nije klijentu sama po sebi cilj.

25 Presuda od 21. lipnja 2007., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369)

26 Presuda od 21. lipnja 2007., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, t. 17.). Sud se pozvao na članak 2. stavak 1. Šeste direktive, u skladu s kojim isporuka dobara ili usluga koju uz naknadu na teritoriju određene države izvrši porezni obveznik koji djeluje kao takav podliježe PDV-u. Ta se odredba (u dijelu u kojem se odnosi na isporuku usluga) sada nalazi u članku 2. stavku 1. točki (c) Direktive o PDV-u.

27 Presuda od 21. lipnja 2007., Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, t. 18. i 19. i navedena sudska praksa)

28 Presuda od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496)

29 Presuda od 13. listopada 2005., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608)

30 Paketi su uključivali povratnu aviokartu za putovanje iz Njemačke u Sjedinjene Američke Države, smještaj s obitelji domaćinom, hranu, osiguranje, školovanje u američkoj srednjoj školi ili sličnoj ustanovi, i obrazovne materijale.

31 Presuda od 13. listopada 2005., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, t. 26. do 29.)



42. Ipak, i dalje se postavlja pitanje treba li razlikovanje između glavnih i pomoćnih usluga biti relevantno samo kao „vanjski kriterij” onoga što čini uslugu putničkog agenta kada postoji kombinacija unutarnjih i vanjskih usluga? Ili je možda relevantno i kao „unutarnja provjera” sastava isporuke kada takvu isporuku čine dvije navodno vanjske usluge?

43. Koliko mi je poznato, Sud se nikada nije bavio takvim scenarijem. Ako bi (sadržajna) višebrojnost usluga doista morala postojati, teško je shvatiti zašto bi takav „unutarnji test” trebalo isključiti ako bi se utvrdilo da je jedna od vanjskih usluga zapravo pomoćna usluga koja nema vidljiv utjecaj na cijenu čitave isporuke te da je klijentu tek sredstvo za bolje uživanje u glavnoj usluzi. Ne vidim zašto bi se načelno propisalo da do umjetne podjele onoga što čini jednu isporuku u stvarnosti ne može doći u kontekstu posebne odredbe za putničke agente<sup>32</sup>.

44. Ako bismo tu logiku primijenili na ovaj predmet, mogli bismo reći da je čišćenje (smještajne jedinice) pomoćna usluga koja se obično pruža zajedno s (kratkoročnim najmom) smještajne jedinice. Usluge dostave pekarskih proizvoda i pranja rublja ne pružaju se uvijek. Međutim, malo je vjerojatno da bi te usluge same po sebi putniku bile cilj putovanja; u tom smislu, one mu nisu neophodne da bi uživao u smještaju. Naravno, mogući su slučajevi u kojima takvo uobičajeno ili uvriježeno razmišljanje ne bi bilo primjenjivo te u kojima bi te obično pomoćne usluge imale drukčiji status i značaj. Primjeri koji odmah padaju na pamet bili bi izniman doručak u predivnom ruralnom kraju austrijskog Tirola, namijenjen romantičnim dušama, ili razne vrste gastronomskih utočišta. Ili smještaj u srednjovjekovnom dvorcu s posebnom ponudom samostalnog pranja rublja u povijesnim praonicama uporabom tradicionalnih metoda, koje jamči „istinski doživljaj života pralje u 15. stoljeću”. U obama scenarijima je vjerojatno da takva usluga ne bi bila tek pomoćna glavnoj usluzi smještaja.

45. Međutim, u predmetnom se slučaju čini da je tužiteljevim klijentima lokalno pružena jedna glavna usluga, to jest smještaj. Usluge čišćenja, dostave pekarskih proizvoda i pranja rublja doista su bile tek pomoćne usluge koje, iz gledišta klijenata, nisu same po sebi bile cilj.

46. Dalje je navedeno da je tužitelj klijentima pružao „informacije i savjete” (izloživši informacije na svojoj internetskoj stranici). Međutim, stranke se na raspravi nisu slagale oko implikacija tog navoda, to jest oko toga je li pružanje „informacija i savjeta” bilo nužno za isporuku kao cjelinu da bi podlijegalo posebnoj odredbi za putničke agente.

47. Čak i ako bi se informacije i savjete smatralo nužnima za isporuku kao cjelinu (a smatram da nisu<sup>33</sup>), njihovo pružanje uglavnom je unutarnja usluga. To dovodi do posljednjeg važnog pitanja koje se javlja ako mora postojati više usluga: u nekoliko slučajeva u kojima je Sud smatrao posebne odredbe za putničke agente primjenjivima u kontekstu mješovite isporuke, samo je *jedan* od tih elemenata bio vanjska usluga, dok je drugi bio unutarnja usluga<sup>34</sup>. Sada ću se okrenuti tim „mješovitim situacijama”.

32 Također vidjeti presudu od 20. lipnja 2013., Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, t. 41. do 45.), koja se odnosila, među ostalim, na pojam „isporuka usluge” i nužnost da se, u nekim okolnostima, u obzir uzmu ne samo ugovorne odredbe nego i gospodarska i poslovna bit transakcije kako bi se utvrdilo na koji način tu transakciju treba klasificirati te radi li se tek o umjetnom sporazumu i zloporabi.

33 Što ću kasnije objasniti. Vidjeti točke 55. i 56. ovog mišljenja.

34 To je bio slučaj u presudama od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496) (unutarnja usluga smještaja i vanjska usluga prijevoza); od 6. listopada 2005., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (vanjska usluga smještaja i unutarnja usluga prijevoza); od 25. listopada 2012., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (vanjska usluga smještaja i unutarnja usluga prijevoza). Primjenjivost posebne odredbe odbijena je u predmetu Minerva, u kojem je postojala samo jedna usluga koju se smatralo nepovezanim s putovanjem, to jest prodaja karata za operu (presuda od 9. prosinca 2010., Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762)). Slično tomu, Sud je primjenjivost posebne odredbe odbio i u rješenju Suda od 1. ožujka 2012., Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (u kojem se pružala samo usluga prijevoza).

d) Mješovite isporuke

48. Sud je u kontekstu „mješovitih” isporuka neprestano inzistirao na nužnosti da poduzetnik pravi razliku između vanjskih i unutarnjih usluga<sup>35</sup>, navodeći da samo vanjske usluge mogu podlijegati pravilu oporezivanja marži iz članka 306. Direktive o PDV-u.

49. Sud je taj zahtjev prvi put istaknuo u presudi Madgett i Baldwin, o kojoj se gore raspravljalo<sup>36</sup>, a kasnije ga je ponovio u presudama Kozak i MyTravel. Predmet Kozak odnosio se na putničku agenciju koja je prodavala cjelovite paket aranžmane koji su uključivali smještaj i hranu, u okviru kojih je M. Kozak koristila usluge drugih dobavljača i pružala vlastite usluge prijevoza. Sud je odbio tvrdnju nacionalne porezne uprave da je unutarnja usluga prijevoza bila bitan dio turističke usluge kao cjeline te da je, zajedno s vanjskom uslugom, tvorila „jedinstvenu uslugu” u smislu članaka 307. i 308. Direktive o PDV-u (i da ju je stoga trebalo jednako oporezovati). Sud je utvrdio da samo vanjska usluga može podlijegati članku 306. Direktive o PDV-u, a da unutarnja usluga ne može<sup>37</sup>. U sličnom smislu, predmet MyTravel odnosio se na poduzetnika koji je prodavao paket aranžmane za odmor koji su kombinirali vanjsku uslugu smještaja s unutarnjom uslugom prijevoza. Sud je odredio metodu razlikovanja između unutarnjih i vanjskih usluga za potrebe oporezivanja<sup>38</sup>.

50. Ti predmeti upućuju na to da Sud zapravo nije zahtijevao *postojanje više vanjskih usluga* kao uvjet primjenjivosti posebne odredbe za putničke agente. Istodobno, iz tih je predmeta teško zaključiti da je kombinacija jedne vanjske usluge i jedne unutarnje usluge zadovoljavala taj uvjet. Potonje se tumačenje čini problematičnim jer Sud unutarnje usluge izričito isključuje iz područja primjene posebne odredbe za putničke agente. Takvo bi se tumačenje protivilo i članku 307. Direktive o PDV-u, prema kojem isporuka od putničkog agenta čini jedinstvenu uslugu.

51. Drugim riječima, utvrđenje da kombinacija unutarnje i vanjske usluge *kao cjelina* ispunjava zahtjev višebrojnosti usluga, pri čemu se unutarnju uslugu *mora razlikovati* za potrebe oporezivanja PDV-om, u biti bi značilo da se za uspostavu uvjeta primjenjivosti posebne odredbe za putničke agente koristi definicijski element (unutarnja usluga) koji u konačnici nikad ne može podlijegati toj posebnoj odredbi.

52. U ovoj fazi nije moguće sakriti činjenicu da bi definiranje usluge putničkog agenta koja podliježe posebnoj odredbi bilo veoma složeno ako bi u potpunosti slijedili posljednje utvrđenje Suda (ono iz rješenja Star Coaches), prema kojem mora postojati više usluga (osim u prilično jasnoj situaciji putničkog agenta koji kombinira vanjsku uslugu smještaja s unutarnjom uslugom prijevoza). Nadalje, bilo bi potrebno jasno odrediti definicijske elemente potrebnog sastava usluge/a u pitanju (smještaj i putovanje, smještaj ili putovanje i nešto drugo), njihov točan međusobni odnos (glavna i sporedna usluga) i njihovu točnu „kombinaciju” u smislu jesu li vanjske ili unutarnje, što se do sada samo hipotetski razmatralo.

3. Je li jedna vanjska usluga (ipak) dovoljna?

53. Međutim, postoji alternativan pristup. On bi u bitnome podrazumijevao dva sudska navoda: pojašnjenje i ažuriranje. Kao prvo, zahtijevao bi (ponovnu) potvrdu da glavni zaključak u presudi Van Ginkel<sup>39</sup> nije bio i nije trebao biti doveden u pitanje rješenjem Star Coaches<sup>40</sup>. Pravilo utvrđeno u presudi Van Ginkel stoga se primjenjuje: pružanje jedne vanjske usluge dovoljno je da se na

35 Osim ako je vanjska usluga bila tek sporedna unutarnjoj usluzi, kako je navedeno u presudama od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496), i od 13. listopada 2005., iSt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 Vidjeti točku 39. ovog mišljenja. Sud je u toj presudi pružio i smjernice u pogledu metode izračuna koju treba upotrijebiti u tom kontekstu.

37 Presuda od 25. listopada 2012., Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, t. 23., 25. i 26.)

38 Presuda od 6. listopada 2005. (C-291/03, EU:C:2005:591, t. 41.)

39 Presuda od 12. studenoga 1992. (C-163/91, EU:C:1992:435)

40 Rješenje Suda od 1. ožujka 2012. (C-220/11, EU:C:2012:120)

poduzetnika primjenjuje posebna odredba za putničke agente. Kao drugo, ako je jedna vanjska usluga koju čini ili smještaj ili putovanje doista dovoljna, tada možda ujedno treba pojasniti da hipotetski usputni navod u presudi Van Ginkel u pogledu informacija i savjeta koje pružaju putnički agenti zapravo nije uvjet, posebno ako se uzme u obzir stanje tržišta usluga putovanja u 2018.<sup>41</sup>

54. Kao prvo, što se pojašnjenja tiče, takav je pristup, u smislu njegova činjeničnog ishoda, u skladu s ranijom sudskom praksom: presude Madgett i Baldwin, Kozak i MyTravel čini se potvrđuju navod da je „jedna vanjska” usluga dovoljna, pod uvjetom da se odnosi na putovanje, kako je navedeno u presudi Minerva<sup>42</sup>. Posljedično, posebna odredba za putničke agente primjenjuje se na isporuku usluge koja se sastoji u pružanju jedne vanjske usluge, pod uvjetom da je *vanjska usluga smještaj ili prijevoz*. U toj situaciji nije važno pružaju li se uz to još i neke druge usluge (vanjske ili unutarnje). Nadalje, ako je tomu doista tako, tada i razlikovanje između glavnih i pomoćnih usluga postaje nevažno.

55. Kao drugo, što se konkretno tiče pružanja „informacija i savjeta”, kao moguće odvojene usluge, već sam istaknuo da je takva „usluga” uglavnom unutarnja. Ako se primjenjivost pravila o „dostatnosti jedne vanjske usluge” uvjetuje pružanjem takve „unutarnje usluge”, tada postaje nužno odvojiti, za potrebe primjene standardne porezne stope, i taj unutarnji dio paketa<sup>43</sup>. Nije mi sasvim jasno na koji način takvo pružanje „informacija i usluga” treba vrednovati (na temelju metode stvarnih troškova ili na temelju pristupa stvarne tržišne vrijednosti)<sup>44</sup>.

56. Međutim, prije svega, ne mogu shvatiti na koji bi način (ne)postojanje takvih hipotetskih savjeta, vanjskih ili unutarnjih, danas bilo od ikakve važnosti. Situacija je 1992., kada je donesena presuda Van Ginkel, bila prilično drukčija. S određenom nostalgijom se možemo prisjetiti da su odabir i rezervacija odmora preko putničkog agenta tada zahtijevali da putnik doista posjeti ured putničkog agenta; da neko vrijeme čeka u redu, posebno u predblagdansko vrijeme; da nabavi fizički primjerak kataloga; da ga pregleda i s putničkim agentom raspravi o mogućnostima putovanja i dodatnim detaljima; te da kasnije možda još nekoliko puta posjeti putničku agenciju (radi plaćanja predujma; ispunjavanja odgovarajućih obrazaca; podizanja avionske karte i/ili vaučera i tako dalje), prije nego što u konačnici otputuje. Sudjelovanje putničkog agenta ili njegovi savjeti u svim su tim fazama bili ključni. Danas se sve to može obaviti kroz nekoliko klikova na *smartphoneu*.

57. Ukratko, ako Sud utvrdi da treba primijeniti pravilo o „dostatnosti jedne vanjske usluge”, predlažem da primjenjivost posebne odredbe za putničke agente ovisi samo o tome pruža li se vanjska usluga smještaja *ili* vanjska usluga prijevoza, bez dodatnih uvjeta u pogledu toga kakve savjete poduzetnik hipotetski nudi pored toga. Ako je usluga pružanja „informacija i savjeta” 1992. bila (nikada potvrđena ili dokazana) hipoteza, ona je 2018. jednostavno nerealna.

#### 4. Predložena ponovna potvrda pravila o „dostatnosti jedne vanjske usluge”

58. Postoje dobri tekstualni i sistemski argumenti za tvrdnju da se za primjenjivost posebne odredbe iz članka 306. Direktive o PDV-u mora raditi o više usluga. Putnički agenti stoga moraju pružati barem dvije vanjske usluge.

41 „[U]slugu [putničkog agenta] [...] u takvom slučaju ne treba ograničiti na jedinstvenu uslugu, jer se ona [...] može sastojati i od usluga kao što su pružanje informacija i savjeta u pogledu turističkih ponuda putničkog agenta i rezervacija smještaja”. Presuda od 12. studenoga 1992., Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, t. 24.), gdje se upućuje na presudu od 26. veljače 1992., Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), koja se, međutim, odnosila na tumačenje osnove isključive nadležnosti za stvarna prava iz članka 16. Briselske konvencije.

42 Ponovno ističem da je, kako se čini, rješenje Star Coaches, u kojem je Sud inzistirao na tome da se pružaju barem dva elementa, jedina odluka koja proturječi toj sudskoj praksi.

43 Kako je Sud zahtijevao u gore razmatranoj sudskoj praksi; vidjeti točke 48. do 51. ovog mišljenja.

44 Vidjeti presude od 22. listopada 1998., Madgett i Baldwin (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 39. do 47.), i od 6. listopada 2005., MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, t. 22. do 41.).

59. Na tekstualnoj razini, to tumačenje najbolje odražava tekst posebne odredbe za putničke agente<sup>45</sup>. Ono također zrcali konkretne ciljeve te posebne odredbe<sup>46</sup>. Osim toga, ta je odredba iznimka od općeg pravila te je Sud više puta istaknuo da se treba „primjenjivati samo u mjeri nužnoj za ostvarenje njezina cilja”<sup>47</sup>.

60. Stoga je točno da pojednostavljenje koje se predmetnom posebnom odredbom nastoji postići neće nužno biti sasvim ostvareno u situaciji u kojoj poduzetnik pruža samo jednu vanjsku uslugu.

61. Međutim, postoje i uvjerljivi argumenti za to da bi jedna vanjska usluga – pod uvjetom da se odnosi na smještaj i prijevoz te, naravno, da putnički agent djeluje u vlastito ime, a ne samo kao posrednik<sup>48</sup> – trebala biti dovoljna za to da isporuka podliježe posebnoj odredbi za putničke agente.

62. Kao prvo, ako promotrimo sudsku praksu, uz iznimku rješenja *Star Coaches*<sup>49</sup>, Sud zapravo nikada nije tumačio ili primijenio posebnu odredbu na način da ju je ograničio na isporuke sastavljene od barem dvaju vanjskih isporuka. Naprotiv, pristup Suda bio je poprilično blagonaklon, u smislu da je tu odredbu široko tumačio. To ne vrijedi samo u odnosu na *sadržajnu* višebrojnost (usluga), nego i u odnosu na *geografsku* višebrojnost. Sud je u tom pogledu zaključio da geografska višebrojnost (to jest okolnost da putnički agent usluge pruža u više država članica) nije neophodan zahtjev za primjenjivost posebne odredbe te da se ta odredba primjenjuje i na usluge koje se pružaju u jednoj državi članici<sup>50</sup>. Potonje je zaključio unatoč tomu što je uvažio, u biti, da je geografska višebrojnost glavni smisao posebne odredbe.

63. Kao drugo, s obzirom na raznolikost usluga u sektoru usluga putovanja, ako bi se za primjenjivost posebne odredbe zahtijevalo postojanje barem dviju vanjskih usluga, iz dosega te odredbe vjerojatno bi se isključili poduzetnici koji su svoje djelatnosti organiziranja putovanja razvili na temelju „mješovitih” isporuka (kombinacija vanjskih i unutarnjih usluga). Nadalje, postojala bi opasnost da definicija onoga što bi bilo obuhvaćeno posebnom odredbom za putničke agente bude preuska, posebno ako bi bila povezana s primjenjivosti pristupa u toj ocjeni koji se temelji na razlikovanju glavnih i pomoćnih usluga, što u slučajevima važenja zahtjeva višebrojnosti usluga nije moguće potpuno isključiti.

64. Protuargument na tu drugu tvrdnju jest opasnost od preširokog obuhvata. Upotreba uske definicije stvara opasnost od toga da bi bile isključene neke usluge subjekata koji su, prema uobičajenom shvaćanju tog pojma, „putnički agenti”. Nasuprot tomu, šira definicija stvara opasnost od preširokog normativnog obuhvata. Posebnoj će odredbi podlijezati i poduzetnici (poput tužitelja) koji pružaju samo jednu uslugu povezanu s putovanjem, iako prema pristupu iz rješenja *Star Coaches* to ne bi bio slučaj.

65. To bi moglo biti točno. Međutim, u takvom se složenom pravnom kontekstu čini preporučljivim potvrditi i pojasniti rješenje koje se primjenjuje već nekoliko desetljeća, a pritom zakonodavcu, naravno, ostaviti mogućnost odabira drukčijeg pristupa ako se to pokaže potrebnim. Sve u svemu, možda valja priznati da je, unatoč iskazanom nastojanju za pojednostavljenje, taj ideal još prilično daleko od ostvarenja u konkretnom kontekstu posebne odredbe za putničke agente. Ta je odredba postala jedno od najsloženijih područja PDV-a<sup>51</sup>.

45 Vidjeti točke 6. do 8. ovog mišljenja. U članku 306. izričito se spominju „isporuke dobara i usluga”; dakle, koristi se množina.

46 Vidjeti točke 31. do 35. ovog mišljenja.

47 Vidjeti presude od 22. listopada 1998., *Madgett i Baldwin* (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 5. i 34.); od 19. lipnja 2003., *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, t. 22.); od 9. prosinca 2010., *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, t. 16.), i od 25. listopada 2012., *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, t. 20. i navedenu sudsku praksu).

48 Vidjeti točke 21. do 23. *supra*.

49 Rješenje Suda od 1. ožujka 2012., *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120)

50 Presuda od 22. listopada 1998., *Madgett i Baldwin* (C-308/96 i C-94/97, EU:C:1998:496, t. 19.)

51 Vidjeti izvješće sastavljeno za Komisiju, naslovljeno *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform* (Studija o reviziji posebne odredbe PDV-a za putničke agente i mogućnosti reforme), konačno izvješće TAXUD/2016/AO-05, prosinac 2017. (dostupno na internetskoj stranici Europske komisije), str. 11.

66. S obzirom na navedeno, u pogledu prvog pitanja postavljenog u ovom predmetu zaključujem da članak 306. Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da se posebna odredba za putničke agente primjenjuje na isporuku usluge koja se sastoji od jedne vanjske usluge, pod uvjetom da je ta vanjska usluga smještaj ili prijevoz.

***B. Drugo pitanje: istodobna primjena pravila oporezivanja marže i snižene stope?***

67. Sud koji je uputio zahtjev svojim drugim pitanjem želi doznati može li se na uslugu koju tužitelj pruža, ako se utvrdi da podliježe posebnoj odredbi za putničke agente, primijeniti snižena porezna stopa u skladu s člankom 98. Direktive o PDV-u, tumačenom u vezi s njezinim Prilogom III. To je pitanje konkretno postavljeno u pogledu dijela usluge tužitelja koji se odnosi na smještaj.

68. Tužitelj predlaže potvrđan odgovor. Njemačka i nizozemska vlada, kao i Komisija, predlažu suprotno. Tvrde da primjenu snižene porezne stope na uslugu u pitanju onemogućuje činjenica da se usluge putovanja ne nalaze na popisu iz Priloga III. Direktivi o PDV-u te da bi primjena snižene stope bila protivna smislu pojednostavljenja koje se nastoji ostvariti posebnom odredbom u pitanju. Njemačka vlada također ističe, pozivajući se na ustaljenu sudsku praksu<sup>52</sup>, da se područje primjene sniženih stopa mora usko tumačiti.

69. Dijelim potonje stajalište. Sniženu poreznu stopu nije moguće primijeniti ako se utvrdi da je usluga u pitanju usluga putovanja.

70. Kako sam podsjetio u prethodnom odjeljku, usluga putničkog agenta jedinstvena je usluga prema članku 307. Direktive o PDV-u<sup>53</sup>. Iz te pravne fikcije logično proizlazi da se takva usluga razlikuje od svojih sastavnih dijelova.

71. Ako prihvatimo da se posebna odredba za putničke agente primjenjuje na jednu vanjsku uslugu povezanu s putovanjem (smještaj ili prijevoz), pružanje takve usluge podliježe članku 306. Direktive o PDV-u, što znači da ona čini „uslugu putovanja”. Drugim riječima, nakon što to pravilo primijenimo da bi utvrdili da određena usluga čini uslugu putovanja, ne možemo odmah potom tu etiketu ukloniti u svrhu primjene snižene porezne stope, a istodobno je zadržati u svrhu određivanja porezne osnovice.

72. Na sistemskoj razini, usluge putovanja ne nalaze se u Prilogu III. Direktivi o PDV-u (na koji se upućuje u članku 98. iste), u kojem su navedene usluge koje podliježu sniženoj stopi, među kojima je, u točki 12., „smještaj koji nude hoteli ili slične ustanove, zajedno sa smještajem za odmor i davanje u najam zemljišta za kampiranje i prikolice”.

73. Dakle, kako sud koji je uputio zahtjev navodi, primjena snižene porezne stope na putničke agente u pogledu pružanja usluge smještaja protivila bi se Prilogu III. Direktivi o PDV-u i pojednostavljenju koje se nastoji ostvariti posebnom odredbom za putničke agente.

74. Međutim, sud koji je uputio zahtjev dalje ističe da odbijanje primjene snižene porezne stope na dio isporuke u pitanju koji se odnosi na smještaj može dovesti do nejednakog postupanja.

75. Priznajem da isporuka koja se sastoji od pružanja smještaja može, zbog pravila o „dostatnosti jedne vanjske usluge”, biti različito oporezovana ovisno o načinu na koji je ta isporuka izvršena (to jest o tome je li je izvršio putnički agent na kojeg se primjenjuje posebna odredba).

52 Presuda od 9. ožujka 2017., Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, t. 25. i navedena sudska praksa)

53 Vidjeti točku 50. ovog mišljenja. Također vidjeti presudu od 27. listopada 1992., Komisija/Njemačka (C-74/91, EU:C:1992:409, t. 16.).

76. Međutim, takav argument ima jasna ograničenja, osobito u kontekstu PDV-a i posebnih režima. Savršena jednakost i neutralnost u svim pogledima nije ni moguća ako posebni režimi postoje. Ne želeći zvučati preformalistički, formalni status pružatelja usluge doista jest važan u takvim situacijama, čak i ako je gospodarska narav usluge ista. Dakle, propisi o PDV-u jednostavno iste usluge različito tretiraju ovisno o tome pruža li ih vlasnik (sa ili bez pomoći posrednika) ili pak putnički agent koji posluje u vlastito ime<sup>54</sup>.

77. S obzirom na navedeno, u pogledu drugog prethodnog pitanja zaključujem da članak 98. Direktive o PDV-u, u vezi s točkom 12. Priloga III. toj direktivi, treba tumačiti na način da se na isporuku usluge koja podliježe posebnoj odredbi za putničke agente iz članka 306. i sljedećih članaka navedene direktive ne može primjenjivati snižena stopa poreza za smještaj za odmor.

## V. Zaključak

78. S obzirom na navedeno, predlažem da Sud na sljedeći način odgovori Bundesfinanzhofu (Savezni financijski sud, Njemačka):

1. Članak 306. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da se posebna odredba za putničke agente primjenjuje na isporuku usluge koja se sastoji od jedne vanjske usluge, pod uvjetom da je ta vanjska usluga smještaj ili prijevoz.
2. Članak 98. Direktive 2006/112, u vezi s točkom 12. Priloga III. toj direktivi, treba tumačiti na način da se na isporuku usluge koja podliježe posebnoj odredbi za putničke agente iz članka 306. i sljedećih članaka navedene direktive ne može primjenjivati snižena stopa poreza za smještaj za odmor.

<sup>54</sup> Moglo bi se podsjetiti, po analogiji, da je Sud utvrdio da moguće narušavanje tržišnog natjecanja koje je posljedica primjene prijelaznih pravila u pogledu posebne odredbe za putničke agente nije dopuštalo državama članicama da tu posebnu odredbu nepravilno provedu. Vidjeti presudu od 27. listopada 1992., Komisija/Njemačka (C-74/91, EU:C:1992:409, t. 16. i 26.).