

Jurisdiction

GENERALINIO ADVOKATO

MELCHIOR WATHELET IŠVADA,

pateikta 2013 m. liepos 18 d. (1)

Byla C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

prieš

Ibero Tours GmbH

(Bundesfinanzhof (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pridėtinės vertės mokestis — Kelionių agentūrų sandoriai — Nuolaida keleiviams, dėl kurios sumažėja kelionių agentūros komisiniai — Tarpininkavimo paslaugos apmokestinamosios vertės nustatymas“

I – Žanga

1.

Šia prašymo priimti prejudicinį sprendimą, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 20 d., procedūra iš esmės siekiama nustatyti, ar ir prireikus kokiomis sąlygomis Sprendime Elida Gibbs (2) suformuluoti principai dėl gamintojo nuolaidų taikymo prekybos grandinėje yra taikomi ir tuo atveju, kai tarpininkas suteikia kainos nuolaidų vartotojams. Ši procedūra inicijuojama tokiomis aplinkybėmis, kai kelionių agentūra, veikdama kaip tarpininkas tarp kelionių organizatoriaus ir vartotojų, pastariesiems teikia kelionių kainos nuolaidas ir ketino jas pridėtinės vertės mokesčio (toliau – PVM) tikslais atskaityti iš apmokestinamosios vertės.

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

2.

1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaičiavimo pagrindas (OL L 145, p. 1; specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 23; toliau – Šeštoji PVM direktyva (3)) 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„<...>

Apmokestinamųjų vertė sudaro:

a)

tiekiama prekė ir teikiama paslauga, išskyrus nurodytas b, c ir d punktuose, atveju – viskas, kas sudaro atlygą, kuris yra ar turi būti tiektojas gautas iš pirkėjo, kliento ar trečiosios šalies už tokias

prekes ar paslaugas, įskaitant subsidijas, tiesiogiai susijusias su šių prekių ar paslaugų kaina“.

3.

Vadovaujantis Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 3 dalimi:

„į apmokestinamųjų vertę neįeina:

a)

kainos sumažinimas taikant nuolaidą už greitą apmokėjimą;

b)

kainos nuolaidos klientui, suteikiamos tiekimo metu;

<...>“

4.

Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio „įvairios nuostatos“ 1 dalies pirmoje pastraipoje nustatyta:

„Anuliavimo, atšaukimo, nutraukimo, visiško ar dalinio neapmokėjimo atvejais arba kai kaina sumažinama įvykdžius sandorį, apmokestinamoji vertė yra atitinkamai sumažinama valstybiniai nustatytais sąlygomis.“

5.

Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje „Speciali schema kelionių organizatoriams“ numatyta:

„1. Valstybės narės taiko [PVM] kelionių organizatorių veiklai pagal šio straipsnio nuostatas, kai kelionių organizatoriai sandorius su klientais sudaro savo vardu ir teikdami kelionių paslaugas naudojami kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamomis prekėmis ir teikiamomis paslaugomis. Šis straipsnis netaikomas kelionių organizatoriams, kurie veikia tik kaip tarpininkai ir apskaituodami mokėtojai taiko 11 straipsnio A skirsnio 3 dalies c punkto nuostatas. Šiame straipsnyje kelionių organizatorių sūvoka apima ir turų operatorius.

2. Visi kelionių organizatoriaus sandoriai, susiję su konkrečia kelione, turi būti laikomi viena paslauga, kurią keleiviui suteikia kelionių organizatorius. Toji paslauga turi būti apmokestinta valstybėje narėje, kurioje kelionių organizatorius yra įsteigęs savo verslą ar turi fiksuotą vietą, iš kurios teikia paslaugas. Šios paslaugos apmokestinamųjų vertė ir kainą be mokesčio, kaip ji apibūdinama 22 straipsnio 3 dalies b punkte, sudaro kelionių organizatoriaus marža, t. y. visos sumos, kurią turi sumokėti keleivis be pridėtinės vertės mokesčio, ir kelionės organizatoriaus patirtą faktinį sąnaudą už kitų apmokestinamųjų asmenų tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, kai tokie sandoriai sudaromi tiesioginei keleivio naudai, skirtumas.

3. Jei kelionių organizatoriaus užsakymu kitų apmokestinamųjų asmenų vykdomi sandorių atlikimo vieta yra už Bendrijos ribų, laikoma, kad kelionių organizatorius suteikė tarpininkavimo paslaugą, kuri atleidžiama nuo mokesčio pagal 15 straipsnio 14 dalį. Kai tokie sandoriai vykdomi ir Bendrijos ribose, ir už jos ribų, nuo mokesčio gali būti atleista tik ta kelionių organizatoriaus paslaugos dalis, kuri susijusi su sandoriais, atliktais už Bendrijos ribų.

4. Mokestis, imamas kitų apmokestinamųjų asmenų iš kelionių organizatoriaus už 2 dalyje nurodytus sandorius, sudaromus tiesioginei keleivio naudai, negali būti atskaitomas ar grąžinamas

jokioje valstybėje narėje.“

B – Vokietijos teisė

6.

Nuo 2002 m. sausio 1 d. iki 2004 m. gruodžio 15 d. galiojusios Pridėtinės vertės mokesčio įstatymo (Umsatzsteuergesetz, toliau – UStG) redakcijos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą,

1)

verslininkas, kuris vykdo šį sandorį, turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą, ir

2)

verslininkas, kuriam buvo vykdytas šis sandoris, turi atitinkamai patikslinti už šį sandorį atskaitytą mokestį;

tai taikoma mutatis mutandis 1 straipsnio 1 dalies 5 punkte ir 13b straipsnyje nurodytais atvejais. Mokesčio atskaitos patikslinimas gali būti netaikomas tiek, kiek trečiasis verslininkas mokesčio inspekcijai sumoka sumažintam atlygiui tenkančio mokesčio sumą; šiuo atveju trečiasis verslininkas privalo mokėti mokestį. <...>“

7.

Nuo 2004 m. gruodžio 16 d. įsigaliojusios UStG redakcijos 17 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Jei pasikeičia apmokestinamojo sandorio apmokestinamoji vertė, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1 punktą, verslininkas, kuris vykdo šį sandorį, turi patikslinti už šį sandorį mokėtiną mokesčio sumą. Taip pat verslininkas, kuriam buvo vykdytas šis sandoris, turi patikslinti už šį sandorį atskaitytą mokestį. Tai netaikoma tiek, kiek dėl apmokestinamosios vertės pakeitimo jam suteikiama ekonominė nauda. Jei šiais atvejais dėl apmokestinamosios vertės pakeitimo ekonominės naudos gauna kitas verslininkas, šis privalo patikslinti savo mokesčio atskaitą. Pirmas–ketvirtas sakiniai mutatis mutandis taikomi 1 straipsnio 1 dalies 5 punkte ir 13b straipsnyje nurodytais atvejais. Mokesčio atskaitos patikslinimo gali būti neatliekama, jeigu trečiasis verslininkas mokesčio inspekcijai sumoka sumažintam atlygiui tenkančio mokesčio sumą; šiuo atveju trečiasis verslininkas privalo mokėti mokestį. <...>“

III – Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

8.

Ši schema, kurioje vaizduojami prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, t. y. Bundesfinanzhof (Vokietija), ir Europos Komisijos naudoto pavyzdžio skaičiai (4), padės aprašyti ir suprasti šios bylos faktines aplinkybes.

9.

Ibero Tours GmbH (toliau – Ibero Tours), Vokietijos kelionių agentūra, siūlo klientams kelionių organizatorių parengtas kelionių paslaugas. Remiantis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir Komisijos naudotu pavyzdžiu, kelionės bruto kaina yra 2000 EUR, įskaitant

275,86 EUR PVM. Kelionių pardavus, kelionių organizatorius teikia kelionių paslaugą klientui, o kelionių agentūra sumoka komisinius už tarpininkavimo paslaugą. Pavyzdyje komisinių bruto suma yra 232 EUR, įskaitant 32 EUR PVM.

10.

Ibero Tours, siekdama pagerinti pardavimo rezultatus, klientams teikia kelionių kainos nuolaidas. Pavyzdyje parodoma, kad ši kelionių agentūra vartotojui siūlo 3 % nuolaidą nuo kelionių bruto kainos, t. y. 60 EUR. Nuolaidą taiko ne kelionių organizatorius, o ta kelionių agentūra.

11.

Kaip matyti iš pateikto pavyzdžio, vartotojas Ibero Tours moka sutartą mažesnę kainą, t. y. 1940 EUR. Tada kelionių agentūra kelionių organizatoriui moka sumą, kuri sudaro skirtumą tarp visos kelionių kainos (be nuolaidos, t. y. 2000 EUR) ir komisinių, apskaičiuotų nuo kelionių kainos be nuolaidos (įskaitant PVM, t. y. 232 EUR), kuri taip pat atitinka skirtumą tarp kliento sumokėtos kainos po nuolaidos (t. y. 1940 EUR) ir sumažintos komisinių sumos (t. y. 172 EUR), kuris gaunamas atėmus Ibero Tours vartotojui suteiktą nuolaidą (t. y. 60 EUR, įskaitant PVM). Pavyzdyje ši suma yra 1768 EUR (t. y. 2000 EUR – 232 EUR = 1768 EUR arba 1940 EUR – 172 EUR = 1768 EUR).

12.

Pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje kelionių agentūroms numatytą specialią schemą kelionių organizatorius privalo išduoti sumokėti PVM mokestį nuo visos kelionių kainos ir negali atsižvelgti į nuolaidą, kuri kelionių agentūra suteikė klientui, nes kelionė vyko Europos Sąjungoje (5).

13.

Ibero Tours iš anksto išduoti sumokėjo PVM mokestį (pavyzdyje 32 EUR), taikomą visai kelionių organizatoriaus sumokėjai komisinių sumai, t. y. pavyzdyje 232 EUR, iš šios sumos neatskaitydama 8,28 EUR PVM mokesčio, kuris eina į galutiniam vartotojui suteiktą nuolaidą, t. y. pavyzdyje 60 EUR. Ji nusprendė, kad šitaip ji yra apmokestinta nuo sumos, viršijančios visą jos gautą sumą. Ji taip pat manė, kad tai sudarė galimybę mokesčių institucijoms gauti sumą, didesnę už PVM, kurį faktiškai sumokėjo galutinis vartotojas. Pagal pavyzdį atsakovą pagrindinėje byloje mano, kad turi teisę susigrąžinti 8,28 EUR, t. y. PVM, priskaičiuoto nuo komisinių, kuriuos ji gauna neatsižvelgiant į kelionių kainos nuolaidą (32 EUR), ir nuo komisinių, kurie jai liko skaičiuojamus vartotojui suteiktą nuolaidą (23,72 EUR), skirtumą.

14.

Atsižvelgdama į tai, Ibero Tours paprašė Finanzamt Düsseldorf-Mitte (toliau – Finanzamt) pakeisti PVM mokestį, nustatytą ginčijamiems finansiniams 2002–2005 metams, motyvuodama tuo, kad pagal UStG 17 straipsnį dėl klientams suteiktą kainos nuolaidą buvo sumažintas atlygis už tarpininkavimo paslaugas, kurias ji teikė kelionių organizatoriams.

15.

Finanzamt pagrindinėje byloje šį prašymą patenkino tik tiek, kiek kelionių organizatorių suteiktos paslaugos buvo apmokestintos pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnyje nustatytos specialios schemos sąlygas. Tačiau ji atsisakė atlikti pakeitimus Ibero Tours naudai, nes pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 3 dalį kelionių organizatorių suteiktos paslaugos nebuvo apmokestintos. Nepatenkinus pateikto skundo, Ibero Tours pareiškė ieškinį, į jį Finanzgericht

patenkino. Tada Finanzamt pateikė kasacinį skundą dėl šio Finanzgericht sprendimo.

16.

Šiomis aplinkybėmis Bundesfinanzhof nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1)

Ar pagal 1996 m. spalio 24 d. Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime Elida Gibbs (C-317/94, Rink. p. I-5339) nustatytus principus prekybos grandinėje apmokestinamoji vertė sumažinama ir tuo atveju, kai tarpininkas (šiuo atveju – kelionių agentūra) savo tarpininkaujamos paslaugos (šiuo atveju – kelionių organizatoriaus paslauga klientams) gavėjui (šiuo atveju – klientas) grąžina dalį tarpininkaujamo sandorio kainos?

2)

Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendime Elida Gibbs (C-317/94, Rink. p. I-5339) nustatytus principus reikia taikyti ir tuo atveju, jei 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 26 straipsnyje nustatyta speciali schema taikoma tik tarpininkaujamam kelionių organizatoriaus sandoriui, o ne ir kelionių agentūros suteiktai tarpininkavimo paslaugai?

3)

Jeigu į antrąjį klausimą taip pat būtų atsakyta teigiamai, ar tarpininkaujamos paslaugos atleidimo nuo mokesčių atveju valstybės narės, tinkamai perkėlusios 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, turi teisę atsisakyti sumažinti apmokestinamąją vertę tik tuo atveju, jei įgyvendindama šioje nuostatoje suteiktus galiojimus nustatę papildomas sąlygas dėl atsisakymo sumažinti apmokestinamąją vertę?“

IV – Procesas Teisingumo Teisme

17.

2012 m. birželio 20 d. Teisingumo Teismui buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą. Ibero Tours, Vokietijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija pateikė rašytines pastabas, o jų paaiškinimų žodžiu buvo išklaudyta 2013 m. birželio 5 d. teismo posėdyje.

V – Analizė

A – Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

18.

Pateikdamas pirmąjį prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar paslaugų teikimo atveju pagal minėtą Sprendimą Elida Gibbs kainos nuolaida, kurią tarpininkas suteikė galutiniam klientui, turi būti traktuojama taip pat, kaip ir panaši kainos nuolaida, kurią suteikė prekės gamintojas.

19.

Tame sprendime Teisingumo Teismas nagrinėjo kėno priežiūros prekių pardavimo skatinimo

akcij?, kai gamintojas naudojo dvi pardavim? skatinimo schemas:

—

pagal pirm? schem? gamintojas išduodavo nuolaid? kupon? galutiniam vartotojui, pažad?damas atlyginti nominali? šio kupono vert? didmenininkui arba mažmenininkui, kuris parduos prek? galutiniam vartotojui, jeigu šis didmenininkas arba mažmenininkas sutinka priimti kupon? iš galutinio vartotojo ir už gamintojo prekes sumok?ti iš dalies. Šios schemas taikymas netur?jo ?takos grynosioms sumoms, kurias tarpininkas mok?jo ir gavo,

—

pagal antr? schem? gamintojas išduodavo galutiniam vartotojui gr?žinimo kupon? (paprastai ant prek? užd?t? kupon?, kuris naudojamas ir kaip pirkinio ?rodymas) ir jam tiesiogiai gr?žindavo sum?, atitinkan?i? nominali? šio kupono vert?. Pagal š? variant? taip pat nebuvo daroma ?taka grynosioms sumoms, kurias tarpininkas mok?jo ar gavo.

20.

Šioje byloje Teisingumo Teismas nusprend?, kad šiomis aplinkyb?mis apmokestinamoji vert? PVM tikslais yra lygi gamintojo pardavimo kainai, atskai?iavus kupone nurodyt? ir mažmenininkui ar vartotojui gr?žint? sum? (6). Teisingumo Teismas sutiko su principu, pagal kur? gamintojas gali sumažinti PVM apmokestinam? vert?, kai pardav?s prekes didmenininkams ir mažmenininkams galutiniam vartotojui kainos nuolaid? suteikia savo s?skaita. Tai, kad gamintojas prekes didmenininkams ir mažmenininkams pardav? be vartotojui v?liau suteikt? nuolaid?, neturi tur?ti jokios ?takos gamintojo teisei prašyti sumažinti apmokestinam?j? vert?.

21.

Šioje byloje prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir Vokietijos vyriausyb? abejoja, ar min?tame Sprendime Elida Gibbs išd?styti principai yra taikytini šioje byloje, nes tarpininkavimo paslaugos n?ra tos pa?ios „prekybos grandin?s“, kurioje panašios prek?s tiekiamos kelis kartus ir tomis pa?iomis mokes?i? s?lygomis, dalis.

22.

Pirmiausia Vokietijos vyriausyb? mano, kad šioje byloje tarpininkaujama paslauga yra kelion?s paslauga galutiniam vartotojui, kurios teik?jas yra kelioni? organizatorius. Pasak jos, Ibero Tours yra tarpinink?, kuri tik užmezga su ?mone tokius verslo santykius, už kuriuos gauna komisinius, ta?iau nedaro jokios ?takos tarpininkaujamam sandoriui.

23.

Tuo remdamosi, Vokietijos vyriausyb? ir Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? tvirtina, kad tarpininkavimo paslaugos galutinis vartotojas yra kelioni? organizatorius, o ne tarpininkaujamos paslaugos galutinis vartotojas ir tai nulemia trišalius santykius, kur kelioni? organizatorius yra tarpininkaujamo sandorio, šiuo atveju kelion?s, teik?jas „vartotojui – keleiviui“, o kelioni? agent?ra yra kitos tarpininkavimo paslaugos teik?ja kelioni? organizatoriui.

24.

Vokietijos vyriausyb?s nuomone, kuri? ji pateik? teismo pos?dyje, nagrin?jamu atveju prekybos grandin?s, kuri leist? palyginti ši? byl? su byla, kurioje priimtas min?tas Sprendimas Elida Gibbs, buvimas yra nesuvokiamas. Pasak jos, nagrin?jamu atveju kelioni? agent?ra teikia kelioni?

organizatoriui paslaug?, kuri dingsta, kai tik yra suteikiama, nes kelioni? organizatoriaus vartotojui suteikta kelion?s paslauga visiškai ne ta pati, kaip kelioni? agent?ros teikiama tarpininkavimo paslauga kelioni? organizatoriui. Be to, pasak Vokietijos vyriausyb?s, byla, kurioje priimtas min?tas Sprendimas Elida Gibbs, buvo susijusi su prekybos grandine, kuri akivaizdžiai toliau egzistavo ir po to, kai gamintojas prekes patiek? tarpininkui, o šis vartotojui.

25.

Nesutinku su šiuo teiginiu. Kaip pažym?jo Komisija, n?ra jokio pagrindo netaikyti min?tame Sprendime Elida Gibbs išd?styt? princip? ir nesuteikti tarpininkui nuolaidos, kai s?lygos, kuriomis gamintojas arba tarpininkas gal?t? pasinaudoti apmokestinamosios vert?s sumažinimu, yra, beje, vienodos.

26.

Argumentas, kad Ibero Tours nedalyvauja vert?s k?rimo grandin?je, kurios pabaigoje galutinis vartotojas gauna PVM apmokestinam? paslaug?, neatitinka tikrov?s. Net jei, kalbant labai formaliai, kelioni? agent?ra, kaip antai Ibero Tours, teikia tarpininkavimo paslaug? kelioni? organizatoriui už komisinius, b?tent ji teikia nuolaid? vartotojui ir jai tenka finansin? našta.

27.

Priešingai, nei nurodo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, kainos nuolaida, kuri? kelioni? agent?ra suteikia vartotojui, de facto ir ekonomiškai tampa komisini?, kuriuos kelioni? organizatorius jai moka, sumažinimu. Iš ties?, komisiniai lieka vienintel?s pajamos, kurias kelioni? agent?ra gauna dalyvaudama teikiant kelion?s paslaug? vartotojui, o jos suteikiama nuolaida vartotojui neišvengiamai sumažina jos komisini? sum?. Priešingu atveju nuolaid? savo s?skaita teikt? kelioni? organizatorius, kuriam pagal min?t? pavyzd? kelioni? agent?ra sumok?t? tik 1708 EUR (1940 EUR – 232 EUR), ir tai neatitikt? šali? susitarimo. Taigi pagrindin?je byloje kelioni? agent?ros pad?tis yra tokia pati kaip gamintojo min?tame Sprendime Elida Gibbs.

28.

Kaip Teisingumo Teismas nurod? min?tame sprendime, „tam, kad b?t? išsaugotas neutralumo principas, apskai?iuojant PVM apmokestinam?j? vert?, reikia atsižvelgti ? apmokestinam?j? asmen?, kuris sutarties pagrindu n?ra susij?s su galutiniu vartotoju, ta?iau, b?damas sandori? grandin?s, kurios pabaigoje sudaroma sutartis, pirmasis narys, jam suteikia nuolaid? arba jam tiesiogiai gr?žina kupon? vert? atitinkan?i? sum? tarpininkaujant mažmenininkams. Priešingu atveju mokes?i? administratorius apmokestinamojo asmens s?skaita gaut? PVM mokes?io sum?, didesn? už t?, kuri? faktiškai sumok?jo galutinis vartotojas“ (7).

29.

Teisingumo Teismas konstatavo, kad apmokestinamasis asmuo yra „sandori? grandin?s pirmasis narys“, tai yra s?saja su bylos, kurioje priimtas min?tas Sprendimas Elida Gibbs, faktin?mis aplinkyb?mis, kur gamintojas, si?lantis kainos nuolaid? galutiniam vartotojui, yra vert?s k?rimo grandin?s pradžioje; ir tai n?ra išankstin?s s?lygos pasinaudoti apmokestinamosios vert?s sumažinimu išraiška.

30.

Iš ties?, jeigu sutiktume su prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo ir Vokietijos vyriausyb?s pozicija, neatsižvelgtume ? tai, kad galutiniam vartotojui suteiktas kainos sumažinimas ekonominiu poži?riu sumažino Ibero Tours gautus komisinius, tod?l ji prival?t?

mokėti PVM, apskaičiuotų nuo didesnės apyvartos, nei faktiškai pasiekė (8).

31.

Remiantis Teisingumo Teismo praktika toks rezultatas būtų nepriimtinas. Iš tiesų, Teisingumo Teismas minėtame Sprendime Elida Gibbs nusprendė, kad „kaskart atsižvelgiant į PVM sistemą, jos funkcionavimą ir tarpininkų vaidmenį, mokesčių administratorius galiausiai negalėtų gauti didesnės sumos nei ta, kurią sumokėjo galutinis vartotojas“ (9).

32.

Kaip Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad taip neatsitiktų, skaičiuojant apmokestinimo PVM vertę, reikia atsižvelgti į tarpininko gautos sumos sumažėjimą: „nors gamintojas faktiškai gali būti laikomas trečiuoju asmeniu sandorio tarp mažmenininko, gaunančio kupono vertę atitinkančią sumą, ir galutinio vartotojo atžvilgiu, vis dėlto šiuo gavimu atitinkamai sumažinama suma, kurią gamintojas gavo kaip atlygą už vykdytą tiekimą, ir šis atlygis, taikant PVM neutralumo principą, yra privalomo sumokėti mokesčio skaičiavimo bazė“ (10).

33.

Taigi į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad Sprendime Elida Gibbs apibrėžti žmonių, kurios taiko paslaugos kainos nuolaidų galutiniam vartotojui sandorio grandinės pabaigoje, apmokestinamosios vertės sumažinimo principai yra taikomi ir tarpininkui (nagrinjamu atveju kelionių agenturai), savo sąskaita suteikiančiam tarpininkaujamo sandorio (nagrinjamu atveju kelionių organizatoriaus paslaugos), kuriame šis tarpininkas dalyvauja, kainos sumažinimą gavėjui (nagrinjamu atveju klientui – keleiviui).

B – Dėl antrojo prejudicinio klausimo

34.

Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia, ar tarpininkaujamos paslaugoms, kurioms taikoma Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalis, nebus taikomas minėtas Sprendimas Elida Gibbs dėl šio straipsnio ypatumų apmokestinamąją vertę laikyti „kelionių agentūros maržą“ (toliau – maržos schema), priešingai, nei nustatyta tos direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte, kuriame apmokestinamoji vertė apibrėžta kaip „atlygis, kuris yra <...> gautas iš pirkėjo“ (toliau – atlygio schema) (toliau žr. 1 antraštinę dalį), ar dėl to, kad šios paslaugos prireikus yra bendros (mišrios) paslaugos, į kurią įeis ir kitos dalys, sudedamoji dalis (toliau žr. 2 antraštinę dalį).

1. Tarpininkaujamos paslaugos, kurioms taikoma Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio „Speciali schema kelionių organizatoriams“ 2 dalis

35.

Byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendimas Elida Gibbs, apmokestinamoji vertė buvo apskaičiuota taikant Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, t. y. pagal atlygio schemą. Tačiau šioje byloje taikomas minėtos direktyvos 26 straipsnis, kuriame numatyta speciali apmokestinimo schema kelionių agentūroms. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar minėtas Sprendimas Elida Gibbs yra taikomas ir nagrinjamu atveju, nes, priešingai nei toje byloje, kurioje apmokestinamoji vertė buvo apskaičiuota pagal atlygio schemą, nagrinjamu atveju apmokestinamoji vertė turi būti apskaičiuota pagal maržos schemą.

36.

Pasak prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo, kai paslauga patenka ? maržos schemos taikymo srit?, pagal Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkt? nebegalima apskai?iuoti apmokestinamosios vert?s, nes ji lygi ne vartotojo mokamam atlygiui, o skirtumui tarp keleivio sumok?tos visos sumos be PVM ir kelioni? agent?ros faktini? išlaid? už kit? apmokestinam?j? asmen? tiekiamas prekes ir teikiamas paslaugas, nes šiais sandoriais tiesiogiai pasinaudoja keleivis. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir Vokietijos vyriausyb? pabr?žia, kad reikia atsižvelgti ir ? tai, jog maržos gali ir neb?ti, kai sandorio kaina n?ra didesn? už kelion?s s?naudas.

37.

Kaip nurodo Komisija, Teisingumo Teismui pateiktoje bylos medžiagoje ši diferenciacija netinkama. Kaip Teisingumo Teismas jau yra nurod?s, „nustatant vien? apmokestinimo viet? ir PVM apmokestinimo verte imant kelioni? agent?ros arba kelioni? organizatoriaus marž?, t. y. skirtum? tarp „visos sumos, kuri? turi mok?ti keleivis“ be PVM ir kelioni? agent?ros ar kelioni? organizatoriaus faktini? išlaid?, ?skaitant PVM už kit? apmokestinam?j? asmen? paslaug? teikim?, Šeštosios [PVM] direktyvos 26 straipsnio 2 dalimi siekiama išvengti ankstesniame punkte[(11)] min?t? sunkum? ir ypa? užtikrinti supaprastint? perkant sumok?to mokes?io atskait?, neatsižvelgiant ? tai, kurioje valstyb?je nar?je jis buvo sumok?tas“ (12).

38.

Ta?iau Teisingumo Teismas taip pat nusprend?:

„26.

Siekiant šio tikslo nereikia nukrypti nuo Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punkte išd?stytos bendrosios taisykl?s, kurioje, nustatant apmokestinam?j? vert?, nurodoma „atlygio, kuris yra ar turi b?ti tiek?jo gautas iš <...> kliento ar tre?iosios šalies“ s?voka.

27.

Šis „atlygis“ atitinka t? pat? ekonomin? duomen?, kaip ir „visa suma, kuri? turi sumok?ti keleivis“, kuri nurodoma Šeštosios [PVM] direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje. Bendroje schemoje ir specialioje schemoje šis duomuo atitinka paslaug? teik?jui sumok?t? kain?. Nepriklausomai nuo min?ta 26 straipsnio 2 dalimi siekiamo tikslo, aptariama s?voka turi išlaikyti t? pa?i? teisin? apibr?žt? abiejose schemose“ (13).

39.

Be to, reikia pažym?ti, kad min?tas Sprendimas First Choice Holidays buvo susij?s su tokiais pa?iomis faktin?mis aplinkyb?mis, kaip ir pagrindin?je byloje. First Choice Holidays organizuodavo atostogas už fiksuot? sum? derindama kelet? element?, kuriuos pirkdavo. Pagal sutartis d?l komisini? ji kelioni? agent?roms perleisdavo galutinio produkto pardavim? keleiviams. Kaip ir nagrin?jamu atveju kainos nuolaid? keleiviams suteikdavo kelioni? agent?ros.

40.

Šiomis faktinėmis aplinkybėmis generalinis advokatas A. Tizzano pažymėjo, kad „tai, jog pagal skirtingas schemas taikomas skirtingas apmokestinamosios vertės apskaičiavimo metodas, nereiškia, kad kiti elementai, kuriuos reikia atsižvelgti šiuo tikslu, irgi skiriasi“ (14).

41.

Taip pat aplinkybės, kad abi apmokestinamosios vertės apskaičiavimo schemas yra skirtingos, nereiškia, kad minėtame Sprendime Elida Gibbs išdėstyti principai reikia netaikyti, kai, kaip yra ir nagrinėjamo atveju, kelionės sandoris patenka į Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio taikymo sritį.

42.

Nekeista, kad skaičiuojant pagal maržos schemą arba pagal atlygio schemą gaunamas tas pats rezultatas. Tai pakankamai parodyta šios išvados 8 punkte išdėstytu pavyzdžiu.

43.

Jeigu taikoma atlygio schema, kelionių agentūra, teikianti vartotojui 60 EUR kelionės kainos nuolaidą tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip Ibero Tours, privalo kelionių organizatoriui sumokėti 1940 EUR (įskaitant 267,58 EUR PVM). Taigi jai priklausantys komisiniai bruto sumažėja nuo 232 EUR iki 172 EUR (su PVM), nes 60 EUR nuolaida yra teikiama jos sąskaita, o kelionių organizatorius tos nuolaidos nepadengia.

44.

Šitaip agentūros apmokestinamoji vertė sumažėja nuo 200 EUR iki 148,28 EUR, o PVM nuo 32 EUR iki 23,72 EUR. Šiuo atveju skirtumas tarp PVM sumos su nuolaida arba be jos yra 8,28 EUR, t. y. $32 \text{ EUR} - 23,72 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

45.

Ši suma atitinka skirtumą tarp PVM, taikomo kelionės kainai, kurią vartotojas turi sumokėti be kelionių agentūros suteiktos nuolaidos, ir PVM, kurį jis turi sumokėti pritaikius nuolaidą, t. y. $275,86 \text{ EUR} - 267,58 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

46.

Taikant maržos schemą rezultatas yra tas pats. Tarkime, kad tuo pačiu atveju kelionių organizatorius nusipirko paslaugas, kurias vartotojui teikia už 1000 EUR kainą. 1000 EUR skirtumas tarp kelionės paslaugų pardavimo kainos vartotojui ir kainos, už kurią kelionių organizatorius jas perka, sudarytas iš 862,07 EUR maržos ir 16 % PVM nuo šios sumos, t. y. 137,93 EUR.

47.

Jei kelionių agentūra suteikia vartotojui 60 EUR bruto nuolaidą, pastarasis turi jai sumokėti 1940 EUR sumą, kurią veina 1000 EUR „faktinė išlaid“, 810,35 EUR „marža“ ir 129,63 EUR PVM.

48.

Net ir taikant šią schemą skirtumas tarp abiejų PVM sumų (su nuolaida ir be jos) taip pat yra lygus 8,28 EUR sumai, t. y. $137,93 \text{ EUR} - 129,65 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$. Būtent šios sumos kelionių agentūra galėtų reikalauti iš mokesčių administratoriaus tais atvejais, kai sumoka PVM nuo

apyvartos, kuri? sudaro komisini? suma, neatsižvelgiant ? vartotojui suteikt? nuolaid?.

49.

Kaip aiškina Komisija, abiem atvejais vienod? sum? galima paaiškinti tuo, kad ? kelioni? agent?ros suteikt? 60 EUR nuolaid? neišvengiamai ?eina 8,28 EUR PVM. Taigi iš šio pavyzdžio aiškiai matyti, kad maržos schema neturi ?takos min?tame Sprendime Elida Gibbs suformuluoto metodo aritmetiniams pagrindams.

50.

Teismo pos?dyje Vokietijos vyriausyb? nei gin?ijo Komisijos naudot? pavyzdžio metodik?, nei pagrind? Vokietijos išdo teis? pasilikti 8,28 EUR PVM permok?. Ta?iau, kaip rašytin?se pastabose nurod? Ibero Tours ir Komisija, iš kelioni? agent?ros apmokestinamosios vert?s PVM tikslais at?mus kelion?s kainos nuolaid? yra garantuojama, kad mokes?i? administratorius gaus PVM sum?, atitinkan?i? vartotojo faktiškai sumok?t? sum?.

51.

Iš ties?, tuo atveju, jei pirmiau pateiktam pavyzdžiui taikoma atlygio schema, mokes?i? administratorius iš kelioni? organizatoriaus gaut? 243,86 EUR, t. y. skirtum? tarp PVM (275,86 EUR), sumok?to nuo kelion?s kainos, ir sumok?to pirkimo PVM, kuris atitinka sumok?tus komisinius (32 EUR), o iš kelioni? agent?ros 23,72 EUR PVM, sumok?to nuo sumažint? komisini?, t. y. iš viso 267,58 EUR. Šitaip mokes?i? administratoriaus gautas PVM tiksliai atitikt? PVM sum?, kuri? nuo sumok?tos 1940 EUR sumos turi padengti galutinis vartotojas.

52.

Taip pat, jei pirmiau pateiktam pavyzdžiui taikoma maržos schema, mokes?i? administratorius gaut? t? pa?i? PVM sum?, t. y. 267,58 EUR: 137,93 EUR PVM sum?, kuri? kelioni? organizatorius sumok?jo pirkdamas paslaugas, kurias perparduoda galutiniam vartotojui, 105,93 EUR, kuriuos turi sumok?ti pats kelioni? organizatorius ir kurie atitinka skirtum? tarp PVM sumos (137,93 EUR), sumok?tos nuo jo maržos, ir PVM sumos, kuri? jis sumok?jo kelioni? agent?rai kaip komisinius prieš nuolaid? (32 EUR), ir 23,72 EUR PVM, kuriuos kelioni? agent?ra turi sumok?ti nuo komisini?, gaut? iš kelioni? organizatoriaus po nuolaidos.

53.

Taigi min?tame Sprendime Elida Gibbs išd?styti principai n?ra pažeisti d?l papras?iausios aplinkyb?s, kad Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje nurodytu atveju apmokestinam?j? vert? sudaro ne atlygis, o marža. Taip yra d?l to, kad, kaip Teisingumo Teismas išaiškino, „nereikia patikslinti tarpini? sandori? apmokestinamosios vert?s. <...> nes kalbant apie šiuos sandorius neutralumo principo taikymas užtikrinamas ?gyvendinant Šeštosios [PVM] direktyvos XI antraštin?je dalyje nustatyt? atskaitos schem?, pagal kuri? prekybos grandin?s tarpiniams nariams, kaip antai didmenininkams ir mažmenininkams, leidžiama iš savo apmokestinamosios sumos atskai?iuoti PVM sumas, kurias kiekvienas subjektas sumok?jo savo tiek?jui už atitinkam? sandor?, ir sugr?žinti mokes?i? administratoriui PVM dal?, kuri atitinka kainos, kuri? sumok?jo kiekvienas subjektas savo tiek?jui, ir kainos, už kuri? jis patiek? prekes pirk?jui, skirtum?“ (15).

54.

Min?to Sprendimo Elida Gibbs princip? taikymas yra ne tik suderinamas su Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalies taikymu, bet ir reikalingas siekiant išvengti, kad pagrindas, kuriuo remiantis apskai?iuojamas gamintojo, kaip apmokestinamojo asmens, mokamas PVM neb?t?

didesnis už jo visų gautų sumą (16). Remiantis Teisingumo Teismo praktika, esant tokiai tikimybei nebūtų laikomasi neutralumo principo (17).

55.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat numato ir nulinę maržos tikimybę. Mano nuomone, net jei tai nekeistų argumentų, aš, kaip ir Komisija, atkreipiu dėmesį į tai, kad sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nenurodyti jokie bylos medžiagos elementai, leidžiantys manyti, kad taip galėtų būti tarpininkaujama kelionų paslaugų, kurias teikiant dalyvavo Ibero Tours, atveju. Taigi Teisingumo Teismui siūlau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo antrojo klausimo šiuo požiūriu nenagrinėti.

2. Mišrių paslaugų atvejis

56.

Pirma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas numato galimybę apmokestinėti PVM visų konkrečių kelionų paslaugų, tačiau jį sudarantiems atskiriems elementams taikyti skirtingas apmokestinimo vertes. Paties kelionių organizatoriaus teikiami elementai būtų apmokestinami pagal bendrą schemą, o elementai, nupirkti iš kitų apmokestinamųjų asmenų, būtų apmokestinami pagal maržos schemą.

57.

Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar pagal minėtą Sprendimą Komisija prieš Vokietiją reikalaujama, kad nurodytame Sprendime Elida Gibbs išdėstyti principai yra netaikytini, kai prekybos grandinės paskutinei paslaugai PVM netaikomas pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 3 dalį.

58.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šie abu atvejai kelia problemą, nes tarpininkas be kelionių organizatoriaus pagalbos negalėtų žinoti tikslios kelionų paslaugos sudėties.

59.

Pirmiausia, dėl kelionių organizatoriaus mišrių paslaugų, apmokestinamų PVM, atvejo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Vokietijos vyriausybė laikosi nuomonės, kad teisės atskaityti PVM už tarpininkų paslaugas suteikimas kelionių organizatoriams galėtų tapti pagrindu grąžinti fiktyvų PVM.

60.

Pasak jį, tarpininko siūlomų kelionų paslaugų atveju apmokestinamosios vertės sumažinimas galima atsižvelgti tiek, kiek tai susiję su kelionų kainos dalimi, kuri atitinka kelionių organizatoriaus maržą, o tai paprastai taikoma tik labai mažai kelionų kainos daliai.

61.

Šiomis aplinkybomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui ir Vokietijos vyriausybei kyla klausimas, kaip tarpininkas gali nustatyti šio PVM dalį. Jie tvirtina, kad tarpininkai iš tiesų negali to nustatyti, kol nežino kelionių organizatoriaus taikomo skaičiavimo metodo. Nesant tokių techninių galimybių, minėto Sprendimo Elida Gibbs principai neturėtų būti taikomi.

62.

Manau, kad ši išvada neteisinga. Iš tiesų, reikia priminti, kad, kaip Ibero Tours ir Komisija savo pavyzdžiais rodo, atlygiu grindžiama bendra schema, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio A skirsnio 1 dalies a punktą, ir marža grindžiama schema, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalį, iš esmės yra vienodos atsižvelgiant į minėtame Sprendime Elida Gibbs apibrėžtus principus.

63.

Kai vienas kelionės paslaugų sudarantiems elementams taikomos šios dvi schemos, ši aplinkybė neįpareigoja tarpininko, kuris suteikia kainos nuolaidą, atlikti atskirą skaičiavimą. Todėl, kaip nurodo Komisija, nekyla klausimo, kad jis šitaip apskaičiuoti gali tik padedamas kelionių organizatoriaus.

64.

Kelionių paslaugas, kurių tam tikroms sudedamosioms dalims taikoma maržos schema, kaip tai suprantama pagal Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalį, o kitoms pagal to paties straipsnio 3 dalį mokestis netaikomas, reikia išskaidyti. Iš tiesų, nors minėtas Sprendimas Elida Gibbs taikomas tik toms tarpininko kainos nuolaidoms, kurioms taikoma minėto straipsnio 2 dalis, vis dėlto tai nepateisina šio sprendimo netaikymo minėtomis sudedamosioms dalims, nes būtinas paslaugų išskaidymas, atsižvelgiant į tai, ar joms taikomas PVM, ar nuo jo atleidžiama, galėtų kelti sunkumų.

65.

Žinoma, kad kai tam tikroms tarpininkaujamos kelionės paslaugų dalims, atsižvelgiant į aplinkybes, gali būti taikoma minėtos direktyvos 26 straipsnio 3 dalis, tarpininkas turi rodyti, kokių mastu turi būti taikoma maržos schema (arba bendra schema), o ne ši nuostata. Tačiau nepateisinama sudaryti tokias sąlygas, jog rodymus pateikti taptų neįmanoma a priori netaikant PVM apmokestinamos vertės sumažinimo.

66.

Dėl sunkumų, kurių gali atsirasti pateikiant PVM atskaityti reikalingus rodymus, gali būti, kad kelionių organizatoriai nebus linkę teikti tarpininkams savo įmonėje apskaičiuotos kiekvieno kelionės elemento kainos, tačiau, kaip nurodo Komisija ir, priešingai, nei tvirtina Vokietijos vyriausybė, nematau jokios priežasties, kodėl šios įmonės atsisakytų pateikti savo duomenis, apskaičiuotus pagal metinį vertę, kad tarpininkai galėtų tiksliai išskaidyti savo sandorius už ataskaitinius metus.

67.

Bet kuriuo atveju, kaip Ibero Tours pažymėjo per teismo posėdį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, Vokietijos vyriausybės ir Jungtinės Karalystės vyriausybės nurodyti teoriniai sunkumai nėra pagrindas nukrypti nuo minėto Sprendime Elida Gibbs išdėstyto principo.

68.

Taigi šis antrasis prejudicinis klausimas reikia atsakyti taip, kad tais atvejais, kai tarpininkaujamas kelionių organizatoriaus sandoris apima tarpininkavimo veiklą, aplinkybės, kad tarpininkaujamam sandoriui taikoma Šeštosios PVM direktyvos 26 straipsnio 2 dalyje numatyta maržos schema, remiantis minėtu Sprendimu Elida Gibbs, neturi įtakos tarpininko teisei prašyti sumažinti PVM apmokestinamąjį vertę už vartotojams suteikiamas kainos nuolaidas.

C – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo

69.

Pateikdamas trečiąjį prejudicinį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori žinoti, ar tarpininkaujamos paslaugos atleidimo nuo mokesčių atveju valstybės narė, tinkamai š nacionalinį teisį perkėlus Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, turi teisę atsisakyti sumažinti apmokestinamąjį vertę tik tuo atveju, jei įgyvendindama šioje nuostatoje suteiktus įgaliojimus nustatę papildomas sąlygas dėl atsisakymo sumažinti apmokestinamąjį vertę.

70.

Todėl reikia išsiaiškinti, ar valstybės narė gali atsisakyti sumažinti apmokestinamąjį vertę remdamasi tik minėto Sprendime Komisija prieš Vokietiją esančiu išaiškinimu ir neprivalo nustatyti papildomų sąlygų. Minėto Sprendime Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad „nepriimdama nuostatų, sudarančių galimybes nuolaidų kuponų apmokėjimo atveju pataisyti tų apmokėjimų atlikusio apmokestinamojo asmens apmokestinamąjį vertę, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdė įsipareigojimų pagal Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnį“ (18), pirmiausia kaip nurodoma minėto Sprendime Elida Gibbs.

71.

Šioje byloje Vokietijos vyriausybė ir Jungtinės Karalystės vyriausybė rėmėsi prielaida, kad mažmenininko tiekimas galutiniam vartotojui yra neapmokestinamasis sandoris, o tokiu atveju nuolaidos kupono įtraukimas į mažmenininko apmokestinamąjį vertę gali padidinti š nominaliųjų kuponų vertę įeinančio PVM dydžio atskaitą išdo nenaudai (19).

72.

Teisingumo Teismas atsakė, kad „tais atvejais, kai dėl atleidimo nuo mokesčių nuolaidos kupone nurodyta vertė neapmokestinama valstybėje narėje, iš kurios prekė išsiųsta, š jokių kainų, prašytų sąskaitoje šioje arba vėlesnėje prekybos grandinės stadijoje, PVM neįeina ir tai reiškia, kad š šios kainos nuolaidų arba jos grąžinamą dalį negali įeiti PVM dalis, kuria būtų galima sumažinti gamintojo mokamą mokestį“ (20).

73.

Teisingumo Teismas pridėjo, kad „kai kalbama apie eksportą arba prekių tiekimą Bendrijoje, kurie nuo mokesčių atleidžiami, mokesčių institucijos, pasinaudodamos Šeštosios direktyvos 11

straipsnio C skirsnio 1 dalimi joms suteikta galimybė, gali neleisti gamintojui atskaityti pardavimo mokesčio, nes tai būtų fiktyvi PVM suma“ (21).

74.

Pasak prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo, pastaroji minėto Sprendimo Komisija prieš Vokietiją pastraipa gali būti aiškinama dvejopai.

75.

Pirma, valstybės narės, teisingai perkėlusios minėtą Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalį, galėtų automatiškai remtis šiuo sprendimu ir neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės dėl prekybos grandinėje suteiktų nuolaidų, kai paskutinę paslauga galutiniam vartotojui yra neapmokestinama.

76.

Antra, minėto Sprendimo Komisija prieš Vokietiją 65 punkte nustatytas nurodymas, t. y. „pasinaudodamos Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi joms suteikta galimybė“, galėtų būti aiškinamas taip, kad valstybės narės, norėdama neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės, kai prekybos grandinės paskutinę paslauga yra neapmokestinama, privalėtų priimti specialų teisės aktą, kuris padėtų pasiekti šį tikslą.

77.

Pasak Ibero Tours, kadangi Vokietijos Federacinė Respublika nenustatė konkrečių sąlygų, kuriomis būtų galima pateisinti atsisakymą leisti sumažinti PVM apmokestinamą vertę remiantis Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi jai suteiktais įgaliojimais, ji negali pagrįstai neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės.

78.

Vokietijos vyriausybė savo ruožtu mano, kad šis trečiasis prejudicinis klausimas reikia atsakyti taip, jog valstybės narės, remdamasi tik minėtu Sprendimu Komisija prieš Vokietiją, taigi, nesukurdama konkrečių nacionalinės teisės nuostatų, gali neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės, kai tarpininkaujama paslauga yra neapmokestinama.

79.

Pasak šios vyriausybės, Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalyje minimos „valstybių narių nustatytos sąlygos“, kuriomis remiantis apmokestinamoji vertė sumažinama, siejasi ne su apmokestinamosios vertės materialiu turiniu, o tik su formos reikalavimais, kuriuos reikia vykdyti, kad po sandorio būtų pagrįstas apmokestinamosios vertės sumažinimas. Vokietijos vyriausybė mano, kad tai, jog tarpininkaujama paslauga yra PVM neapmokestinamas sandoris, yra esminė sąlyga neleisti sumažinti apmokestinamosios vertės ir kad šiomis aplinkybėmis nacionalinės teisės aktuose neprivaloma nustatyti konkrečių sąlygų, kad būtų galima neleisti sumažinti, kai galutinis sandoris yra neapmokestinamas.

80.

Kaip Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, „Šeštosios [PVM] direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalies a punkte nustatyti atvejai, kada valstybės narės privalo imtis apmokestinamosios vertės sumažinimo atitinkamu dydžiu ir sąlygomis, kuriuos jos pačios nustato. Šitaip šia nuostata valstybės narės pareigojamos sumažinti apmokestinamąją vertę, taip pat ir apmokestinamojo

asmens privalom? sumok?ti PVM sum? kaskart, kai, sudarius sandor?, apmokestinamasis asmuo negauna dalies ar viso atlygio“ (22).

81.

Taigi iš šios pastraipos aiškiai matyti, kad valstyb?s nar?s privalo, išskyrus atvejus, kai taikoma to straipsnio antroje pastraipoje nustatyta išimtis (o nagrin?jamu atveju taip n?ra), taikyti apmokestinamosios vert?s sumažinim?, kai ?vykdytos tame straipsnyje nustatytos s?lygos. Taigi Vokietijos vyriausyb? teisingai tvirtina, kad „s?lygos, kurias [valstyb?s nar?s] nustato“, gali b?ti susijusios tik su sumažinimo tvarka, o ne su teis?s ? sumažinim? buvimu (23).

82.

B?tent šitaip reikia aiškinti min?to Sprendimo Komisija prieš Vokietij? 65 punkt?. Iš ties?, kaip teigia Komisija, Teisingumo Teismas, to sprendimo 64 punkte nurodydamas, jog „tais atvejais, kai d?l atleidimo nuo PVM atveju nuolaidos kupone nurodyta vert? n?ra apmokestinama valstyb?je nar?je, iš kurios prek? išsi?sta, ? joki? kain?, ?rašyt? s?skaitoje šioje arba v?lesn?je prekybos grandin?s stadijoje, PVM ne?eina ir tai reiškia, kad ? šios kainos nuolaid? arba jos gr?žinam? dal? negali ?eiti PVM dalis, kuria b?t? galima sumažinti gamintojo mokam? mokest?“, numat? privalomas teisinės pasekmės, o ne valstyb?ms nar?ms suteikt? paprast? galimyb?.

83.

Nors to sprendimo 65 punkte Teisingumo Teismas taip pat primena apie Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalimi valstyb?ms nar?ms suteikiamas tam tikras „galimybes“, jomis tik siekiama leisti valstyb?ms nar?ms užtikrinti teising? mokestin? vertinim?, kurio siekiama min?ta direktyva, nes esmin?s, neprivalomos ir tiksliai apibr?žtos taisykl?s išimtys yra aptariamoms atskirai to straipsnio antroje pastraipoje.

84.

Ši? išvad? patvirtina Sprendimas Becker (24), kuriame Teisingumo Teismas d?l Šeštosios PVM direktyvos 13 straipsnio „Atleidimas nuo mokes?io šalies teritorijos ribose“, kurio B skirsnis vadinasi „Kiti atleidimo atvejai“, nusprend?, kad sakiny s „taikydamos s?lygas, kurias [valstyb?s nar?s] nustato siekdamos užtikrinti teising? ir s?žining? atleidimo nuo mokes?i? taikym?“ ir, konkre?iai, žodis „s?lygos“, „niekaip nesusij?s su numatyto neapmokestinimo turinio apibr?žimu“ (25) ir kad „valstyb? nar? negali mokes?i? mok?tojui, kuris gali nustatyti, kad jo mokestinei situacijai realiai taikoma viena iš [Šeštojoje PVM] direktyvoje išd?styt? atleidimo nuo mokes?i? kategorij?, priekaištauti, kad nesi?m? priemoni?, skirt? b?tent to paties atleidimo nuo mokes?i? taikymui palengvinti“ (26).

85.

Pagal analogij? taikant argumentus šioje byloje dar labiau aišk?ja, kad formuluot? „s?lygos, kurias nustat? valstyb?s nar?s“ valstyb?ms nar?ms nesuteikia galimyb?s nustatyti kriterij?, kurie mokes?i? mok?tojui suteikt? arba atimt? teis? ? apmokestinamosios vert?s sumažinim? „atsisakymo, gr?žinimo, visiško ar dalinio neapmok?jimo atveju arba kai kaina sumažinama tiekimui jau ?vykus“ (27) arba jo veikl? padaryt? ne?manom?.

86.

Taigi teisingas min?tos direktyvos perk?limas reiškia, kad tarpininko PVM apmokestinamoji vert? negali b?ti sumažinama tuo atveju, kai tarpininkaujamas sandoris yra neapmokestinamasis sandoris, nes pagal Šeštosios PVM direktyvos sistem? šiuo atveju sumažinimas netaikomas ir

nereikalaujama, kad valstybė narė šiam tikslui būtų nustačiusi specialias sąlygas.

87.

Taigi į teismo klausimą prejudicinį reikia atsakyti taip, kad tarpininkaujamo sandorio neapmokestinimo atveju pagal Šeštosios PVM direktyvos sistemą valstybė narė gali neleisti sumažinti PVM apmokestinamųjų vertę, specialiu teisės aktu iš anksto nenustačiusi tam skirtą papildomą sąlygą.

VI – Išvada

88.

Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į Bundesfinanzhof pateiktus prejudicinius klausimus:

1.

1996 m. spalio 24 d. Teisingumo Teismo sprendime Elida Gibbs (C-317/94, Rink. p. I-5339) apibrėžti žmonių, kurios taiko paslaugos kainos sumažinimą galutiniam vartotojui sandorio grandinės pabaigoje, apmokestinamosios vertės sumažinimo principai yra taikomi ir tarpininkui (nagrinėjamu atveju kelionių agentams), savo sąskaita suteikiančiam tarpininkaujamo sandorio (nagrinėjamu atveju kelionių organizatoriaus paslaugos), kuriame šis tarpininkas dalyvauja, kainos sumažinimą gavėjui (nagrinėjamu atveju klientui keleiviui).

2.

Tais atvejais, kai tarpininkaujamas kelionių organizatoriaus sandoris apima tarpininkavimo veiklą, pagal 1996 m. spalio 24 d. Teisingumo Teismo sprendimą Elida Gibbs (C-317/94, Rink. p. I-5339) vien aplinkybė, kad tarpininkaujamam sandoriui taikoma 1977 m. gegužės 17 d. Tarybos Šeštosios direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių statymų, susijusių su apyvartos mokesčiais, suderinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas apskaitavimo pagrindas 26 straipsnio 2 dalyje numatyta maržos schema, nepažeidžia tarpininko teisės prašyti sumažinti PVM apmokestinamųjų vertę dėl to, kad vartotojams buvo suteiktos kainos nuolaidos.

3.

Tarpininkaujamo sandorio neapmokestinimo atveju pagal Šeštosios direktyvos 77/388/EEB sistemą valstybė narė gali neleisti sumažinti pridėtinės vertės mokesčiu apmokestinamos vertės, specialiu teisės aktu iš anksto nenustačiusi tam skirtą papildomą sąlygą.

(1) Originalo kalba: prancūzų.

(2) 1996 m. spalio 24 d. Sprendimas (C-317/94, Rink. p. I-5339).

(3) 2002–2004 m. Šeštoji PVM direktyva buvo keletą kartų keičiama, tačiau tai neturėjo įtakos su šia byla susijusioms nuostatomis. Šioje išvadoje naudojuosi 2001 m. sausio 1 d. paskelbta šios direktyvos redakcija, kuri galiojo su šia byla susijusio laikotarpio pradžioje.

(4) Atsakovo pagrindinėje byloje naudoja kitokius skaičius.

(5) Žr. 2003 m. birželio 19 d. Sprendimą First Choice Holidays (C-149/01, Rink. p. I-6289).

(6) Žr. minėtą Sprendimą Elida Gibbs (34 ir 35 punktai).

(7) Ten pat, 31 punktas.

(8) Ten pat, 24 punktas. Taip pat žr. 2002 m. spalio 15 d. Sprendim? Komisija prieš Vokietij? (C-427/98, Rink. p. I-8315, 45 punktas).

(9) Min?to Sprendimo Elida Gibbs 24 punktas.

(10) Min?to Sprendimo Komisija prieš Vokietij? 45 punktas.

(11) Ankstesniame punkte Teisingumo Teismas kalba apie sunkumus taikant bendrosios teis?s taisykles, susijusias su apmokestinimo vieta, apmokestinam?ja verte ir su perkant sumok?to mokes?io atskaita d?l teikiam? paslaug? ?vairov?s bei j? teikimo vietos ir d?l šioms ?mon?ms kylan?i? praktini? sunkum?, kurie gali trukdyti vykdyti veikl? (žr. min?to Sprendimo First Choice Holidays 24 punkt?).

(12) Žr. min?to Sprendimo First Choice Holidays 25 punkt?.

(13) Ten pat, 26 ir 27 punktai.

(14) Žr. generalinio advokato A. Tizziano išvados byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas First Choice Holidays, 26 punkt?.

(15) Min?to Sprendimo Elida Gibbs 33 punktas.

(16) Žr. 1997 m. liepos 3 d. Sprendim? Goldsmiths (C-330/95, Rink. p. I-3801, 15 punktas).

(17) Žr. min?to Sprendimo Elida Gibbs 28 punkt?.

(18) Žr. min?to Sprendimo Komisija prieš Vokietij? 79 punkt?.

(19) Ten pat, 62 punktas.

(20) Ten pat, 64 punktas.

(21) Ten pat, 65 punktas.

(22) Min?to Sprendimo Goldsmiths 16 punktas. Išskirta mano.

(23) Šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvad? byloje, kurioje priimtas min?tas Sprendimas Komisija prieš Vokietij? (84 ir 85 punktai).

(24) 1982 m. sausio 19 d. sprendimas (8/81, Rink. p. 53).

(25) Ten pat, 32 punktas.

(26) Ten pat, 33 punktas.

(27) Šeštosios PVM direktyvos 11 straipsnio C skirsnio 1 dalis.