

Jurisdiction

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MELCHIORA WATHELETA

przedstawiona w dniu 18 lipca 2013 r. (1)

Sprawa C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

przeciwko

Ibero Tours GmbH

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Bundesfinanzhof (Niemcy)]

„Podatek od wartości dodanej — Transakcje biur podróży — Udzielenie rabatu podróżnym powodujące zmniejszenie prowizji biura podróży — Ustalenie podstawy opodatkowania usługi pośrednictwa“

I – Wprowadzenie

1.

Niniejsze postępowanie w sprawie odesłania prejudycjalnego, które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 czerwca 2012 r., zmierza w istocie do ustalenia, czy – a jeśli tak, to w jakich okolicznościach – zasady ustanowione w wyroku w sprawie Elida Gibbs (2), dotyczące rabatów udzielonych przez producenta poprzez sieci dystrybucji, mają zastosowanie również w przypadku, gdy pośrednik udziela obniżki ceny konsumentom. Postępowanie to wpisuje się w kontekst, w którym biuro podróży, działające w charakterze pośrednika między organizatorem wycieczek a konsumentami, udzieliło tym ostatnim obniżek cen usług turystycznych i ubiegało się o zmniejszenie swojej podstawy opodatkowania dla celów podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”).

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

2.

Zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą VAT”) (3):

„[...]”

1. Podstawa opodatkowania jest:

a)

w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione [w] lit. b), c) i d) poniżej, wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

3.

Zgodnie z art. 11 cz. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

a)

obniżek cen poprzez skonto dla przedpłat;

b)

obniżek cen i rabatów dostępnych klientowi oraz uwzględnianych w momencie dostawy;

[...]”.

4.

Artykuł 11 cz. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT, zatytułowana „Przepisy różne”, w ust. 1 akapit pierwszy stanowi:

„W przypadku anulowania, odmowy albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy, podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie”.

5.

Artykuł 26 szóstej dyrektywy VAT, zatytułowany „Specjalny system dla biur podróży”, przewiduje:

„1. Państwa członkowskie zastosują [podatek VAT] do działalności biur podróży, zgodnie z przepisami niniejszego artykułu, w przypadkach gdy biura te występują względem klientów w ich własnym imieniu oraz w celu zapewnienia usług turystycznych korzystają z dostaw i usług innych podatników. Przepisy niniejszego artykułu nie mają zastosowania do biur podróży, które działają wyłącznie jako pośrednicy oraz rozliczają się z podatku na podstawie art. 11 cz. 3 ust. 3 lit. c). W rozumieniu niniejszego artykułu za biura podróży uważa się białe również organizatorów wycieczek.

2. Wszelkie transakcje dokonywane przez biura podróży dotyczące podróży traktowane są jako pojedyncze usługi świadczone przez biuro podróży podróżnemu. Podlegają one opodatkowaniu w państwie członkowskim, w którym biuro podróży założyło przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego biuro podróży świadczy usługi. Podstawa opodatkowania oraz cena bez podatku w znaczeniu art. 22 ust. 3 lit. b), dotyczącej tej usługi, jest marża biur podróży, to znaczy różnica pomiędzy całkowitą kwotą do zapłaty przez podróżnego, bez podatku od wartości dodanej, a faktycznymi kosztami biura podróży z tytułu dostaw i usług świadczonych przez innych podatników, gdy transakcje te są bezpośrednio korzyści podróżnego.

3. Jeżeli transakcje powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez tę osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku

działalności przedsiębiorcy w rozumieniu art. 15 ust. 14. Jeżeli takie transakcje są zawierane zarówno na terenie Wspólnoty, jak i poza nią, tylko ta część usług biura podróży, która dotyczy transakcji poza terytorium Wspólnoty, może podlegać zwolnieniu.

4. Podatek [VAT] pobierany od biura podróży przez innego podatnika od transakcji określonych w ust. 2 dokonanych dla bezpośredniej korzyści podróżnego nie podlega zakwalifikowaniu do odliczenia lub zwrotu w żadnym z państw członkowskich”.

B – Prawo niemieckie

6.

Paragraf 17 ust. 1 Umsatzsteuergesetz (ustawy o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „UStG”) w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 stycznia 2002 r. do dnia 15 grudnia 2004 r. stanowi:

„W razie zmiany podstawy opodatkowania obrotu podlegającego opodatkowaniu, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 1,

1.

przedsiębiorca, który zrealizował ten obrót, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego z tego tytułu, a

2.

przedsiębiorca, na rzecz którego obrót ten został zrealizowany, odpowiednio koryguje kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu z tego tytułu;

dotyczy to odpowiednio przypadków określonych w § 1 ust. 1 pkt 5 i w § 13b. Można odstąpić od korekty odliczenia podatku naliczonego, jeżeli inny przedsiębiorca uiści na rzecz organu podatkowego kwotę podatku odpowiednią do kwoty, o której obniżono wynagrodzenie; w takim przypadku przedsiębiorca ten jest zobowiązany do zapłaty podatku [...]”.

7.

Paragraf 17 ust. 1 UStG w brzmieniu obowiązującym od dnia 16 grudnia 2004 r. stanowi:

„W razie zmiany podstawy opodatkowania obrotu podlegającego opodatkowaniu, o którym mowa w § 1 ust. 1 pkt 1, przedsiębiorca, który zrealizował ten obrót, koryguje kwotę podatku należnego. Korekcie podlega również kwota podatku naliczonego podlegającego odliczeniu z tego tytułu przez przedsiębiorcę, na rzecz którego obrót ten został zrealizowany. Nie dotyczy to przypadków, gdy zmiana podstawy opodatkowania nie przynosi temu przedsiębiorcy korzyści ekonomicznej. Jeżeli w takich przypadkach zmiana podstawy opodatkowania przynosi korzyść ekonomiczną innemu przedsiębiorcy, przedsiębiorca ten koryguje kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu. Zdania 1–4 stosuje się odpowiednio do przypadków określonych w § 1 ust. 1 pkt 5 i w § 13b. Można odstąpić od korekty podatku naliczonego, jeżeli inny przedsiębiorca uiści na rzecz organu podatkowego kwotę podatku odpowiednią do kwoty, o której obniżono wynagrodzenie; w takim przypadku przedsiębiorca ten jest zobowiązany do zapłaty podatku [...]”.

III – Przebieg postępowania głównego i pytania prejudycjalne

8.

Dla opisu i zrozumienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy pomocny będzie poniższy schemat, w którym zastosowano liczby z przykładu, jakim posłużyli się sąd krajowy, to jest Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy, Niemcy), oraz Komisja Europejska (4).

9.

Ibero Tours GmbH (zwane dalej „Ibero Tours”) to niemieckie biuro podróży oferujące swoim klientom usługi turystyczne opracowane przez organizatorów wycieczek. W przykładzie, którym posłużyli się sąd odsyłający i Komisja, cena usługi turystycznej brutto wynosi 2000 EUR, w tym podatek VAT w wysokości 275,86 EUR. Po sprzedaży usługi turystycznej organizator wycieczek świadczy usługę turystyczną na rzecz klienta i wypłaca biurowi podróży prowizję jako wynagrodzenie za wykonanie przez nie usług pośrednictwa. W przykładzie kwota brutto prowizji to 232 EUR, w tym 32 EUR podatku VAT.

10.

W celach marketingowych Ibero Tours udziela klientom obniżek ceny usługi turystycznej. Przykładem zakłada, że biuro to oferuje konsumentom trzyprocentową obniżkę ceny usługi turystycznej brutto, czyli 60 EUR. Koszt rabatu ponosi nie organizator wycieczek, lecz wskazane biuro podróży.

11.

W powyższym przykładzie konsument płaci na rzecz Ibero Tours uzgodnioną cenę po obniżce, to jest 1940 EUR. Biuro to następnie płaci organizatorowi wycieczek kwotę odpowiadającą w rezultacie różnicy między całkowitą ceną usługi turystycznej (nieuwzględniając obniżki, czyli 2000 EUR) a prowizją obliczoną od ceny usługi turystycznej nieuwzględniającej obniżki (wraz z podatkiem VAT, czyli 232 EUR), która odpowiada również różnicy między zapłaconą przez klienta ceną uwzględniając obniżkę (czyli 1940 EUR) a pomniejszoną kwotą prowizji (czyli 172 EUR) otrzymaną po odliczeniu obniżki udzielonej konsumentowi przez Ibero Tours (czyli 60 EUR, z podatkiem VAT). W przykładzie kwota ta odpowiada 1768 EUR (czyli 2000 EUR – 232 EUR = 1768 EUR; lub 1940 EUR – 172 EUR = 1768 EUR).

12.

Zgodnie ze specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy VAT dla biur podróży organizator wycieczek musi zapłacić podatek VAT od pełnej ceny usługi turystycznej i nie może uwzględnić obniżki udzielonej klientowi przez biuro podróży, jeżeli chodzi o usługę turystyczną wykonaną na terytorium Unii Europejskiej (5).

13.

Ibero Tours zapłacił uprzednio podatek VAT (w przykładzie – 32 EUR) zastosowany do pełnej kwoty prowizji zapłaconej przez organizatora wycieczek, to znaczy w przykładzie 232 EUR, niepomniejszony o kwotę podatku VAT w wysokości 8,28 EUR zawartą w obniżce udzielonej konsumentowi, czyli w przykładzie w kwocie 60 EUR. Ibero Tours uznało, że z tego powodu zostało ono poddane opodatkowaniu od kwoty przekraczającej kwotę ostatecznie przez nie otrzymaną. Uznało także, że pozwoliło to organom podatkowym otrzymać kwotę wyższą od podatku rzeczywiście zapłaconego przez konsumenta. Według danych z przykładu: Ibero Tours uważa, że jest uprawnione do zwrotu w kwocie 8,28 EUR, stanowicej różnicę między podatkiem VAT obliczonym od otrzymanej przez nie prowizji nieuwzględniającej obniżki ceny usługi turystycznej (32 EUR) oraz od prowizji, jaka mu pozostaje po ujęciu w kalkulacji obniżki udzielonej

konsumentowi (23,72 EUR).

14.

W tym kontekście Ibero Tours zażądało od Finanzamt Düsseldorf-Mitte (urzędu skarbowego Düsseldorf-Mitte, zwanego dalej „Finanzamt”) korekty podatku VAT określonego od spornych świadczeń w okresie od 2002 do 2005 r., z tego powodu, że obniżki ceny udzielone klientom biura spowodowały, na podstawie art. 17 UStG, obniżenie wynagrodzenia za usługi pośrednictwa, które Ibero Tours wykonało na rzecz organizatorów wycieczek.

15.

Finanzamt uwzględnił to, że dane jedynie w zakresie, w jakim usługi wykonane przez organizatorów wycieczek zostały opodatkowane na warunkach specjalnego systemu ustanowionego w art. 26 szóstej dyrektywy VAT. Natomiast w zakresie, w jakim usługi wykonane przez organizatorów wycieczek były zwolnione na mocy art. 26 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT, odmówił dokonania zmiany na korzyść Ibero Tours. Po bezskutecznym odwołaniu Ibero Tours wniosło skargę, uwzględnioną przez Finanzgericht (sąd finansowy). Finanzamt wniosł więc od tego wyroku Finanzgericht skargę kasacyjną.

16.

W tych okolicznościach Bundesfinanzhof postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1)

Czy zgodnie z zasadami wynikającymi z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania w ramach państwa dystrybucji również wtedy, gdy pośrednik (tutaj: biuro podróży) zwraca odbiorcy usługi (tutaj: podróżnemu), której dotyczy pośrednictwo (tutaj: usługi organizatora wycieczek na rzecz podróżnego), czyżby ceny tej usługi?

2)

W wypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy zasady określone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie [C-317/94] Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, mają zastosowanie również wtedy, gdy specjalnemu systemowi, o którym mowa w art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, podlega tylko usługa organizatora wycieczek, której dotyczy pośrednictwo, a nie usługa pośrednictwa biura podróży?

3)

W wypadku odpowiedzi twierdzącej również na pytanie drugie: czy państwo członkowskie, które dokonało prawidłowej transpozycji art. 11 cz. 1 C ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, jest uprawnione w przypadku zwolnienia z podatku usługi, której dotyczy pośrednictwo, do odmowy obniżenia podstawy opodatkowania tylko wtedy, gdy w wykonaniu zawartego w tym przepisie upoważnienia ustanowiło ono dodatkowe warunki dla odmowy obniżenia?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

17.

Pytania prejudycjalne wpłynęły do Trybunału w dniu 20 czerwca 2012 r. Ibero Tours, rzędy niemiecki, Zjednoczonego Królestwa oraz Komisja złożyły uwagi na piśmie i przedstawiły uwagi ustnie na rozprawie w dniu 5 czerwca 2013 r.

V – Analiza

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

18.

Poprzez pierwsze pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy w przypadku świadczenia usług obniżki ceny udzielonej przez pośrednika konsumentowi można w świetle ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs traktować w ten sam sposób co podobną obniżkę udzieloną przez producenta towaru.

19.

W wyroku tym Trybunał zmierzy się z kwestią kampanii promocyjnej artykułów toaletowych, w ramach której producent stosował dwojakiego rodzaju systemy promocji:

—

W ramach pierwszego systemu producent przekazywał konsumentowi kupon rabatowy, zobowiązując się do zwrotu wartości nominalnej tego kuponu hurtownikowi lub detalicznie, który sprzeda produkt konsumentowi, jeżeli ów hurtownik lub detalista przyjmie kupon od konsumenta w charakterze częściowej zapłaty za wyroby producenta; w systemie tym kwoty netto, wypłacane i otrzymywane przez pośrednika, nie ulegały zmianie.

—

W ramach drugiego systemu producent przekazywał konsumentowi kupon upoważniający do otrzymania zwrotu (kupon, który był zarazem umieszczony na wyrobach, tak że mógł służyć jako dowód zakupu) i dokonywał bezpośrednio na jego rzecz zwrotu wartości nominalnej tego kuponu; w tym wariantcie kwoty netto, wypłacane i otrzymywane przez pośrednika, również nie ulegały zmianie.

20.

W sprawie tej Trybunał orzekł, że w powyższych okolicznościach podstawa opodatkowania dla celów podatku VAT była równa cenie sprzedaży stosowanej przez producenta, pomniejszonej o kwotę wskazaną na kuponie i zwróconą detalicznie lub konsumentowi (6). Trybunał zaakceptował zatem zasadę, zgodnie z którą producent może obniżyć swój podstawowy opodatkowania podatkiem VAT, jeżeli bierze na siebie koszt obniżki ceny na rzecz konsumenta po sprzedaży jego wyrobów hurtownikom lub detalistom. Okoliczności, że sprzedaż dokonywana przez producenta na rzecz hurtowników lub detalistów została dokonana według cen nieuwzględniających obniżek ostatecznie udzielonych konsumentowi, nie powinna mieć jakiegokolwiek znaczenia dla uprawnienia producenta do zniżenia jego podstawy opodatkowania.

21.

W niniejszej sprawie sąd odsyła cy i rząd niemiecki wyraża wątpliwość co do możliwości zastosowania zasad określonych w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, gdy usługi pośrednika nie należą do „agenta dystrybucji”, w ramach którego podobne usługi są świadczone kilkakrotnie i na takich samych zasadach podatkowych.

22.

W szczególności rząd niemiecki jest zdania, że w niniejszej sprawie świadczeniem głównym jest usługa turystyczna świadczona na rzecz konsumenta, w zakresie której usługodawcą jest organizator wycieczek. Według tego rzędu Ibero Tours jest pośrednikiem ograniczającym się do działania w interesie ustanowienia tego stosunku handlowego, za co otrzymuje prowizję, nie wywierając jednak jakiegokolwiek wpływu na transakcję główną.

23.

Na tej podstawie rzędy niemiecki oraz Zjednoczonego Królestwa twierdzą, że końcowym odbiorcą usługi pośrednictwa jest organizator wycieczek, nie zaś konsument świadczenia głównego – co prowadzi do trójstronnej konfiguracji, w której organizator wycieczek jest usługodawcą świadczenia głównego na rzecz „konsumenta-podróżnego”, w niniejszej sprawie usługi turystycznej, a biuro podróży – usługodawcą innej od niej usługi pośrednictwa wykonanej dla organizatora wycieczek.

24.

Zgodnie z przedstawionym na rozprawie stanowiskiem rzędu niemieckiego nie do pomyślenia jest w niniejszej sprawie zaistnienie agenta dystrybucji, który pozwoliłby na porównanie tej sprawy z przywołaną powyżej sprawą Elida Gibbs. Zdaniem tego rzędu w niniejszej sprawie biuro podróży oferuje organizatorowi wycieczek usługę, która z chwilą wykonania dematerializuje się, ponieważ usługa turystyczna oferowana konsumentowi przez organizatora wycieczek nie jest wcale tą samą z usługą pośrednictwa świadczoną przez biuro podróży na rzecz organizatora wycieczek. Natomiast – wciśniętym zdaniem rzędu niemieckiego – przywołana powyżej sprawa Elida Gibbs dotyczy agenta dystrybucji towarów, które w sposób oczywisty nadal istnieją po ich dostawie przez producenta pośrednikowi i przez tego ostatniego – konsumentowi.

25.

Nie podzielam tego poglądu. Jak wskazuje Komisja, nie ma powodu, aby wykluczyć zastosowanie zasad przyjętych w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, a tym samym odmówić pośrednikowi obniżenia obrotu, skoro warunki, w których producent lub pośrednik korzystaliby z obniżenia podstawy opodatkowania, są poza tym takie same.

26.

Argument, zgodnie z którym Ibero Tours nie uczestniczy w agencie wartością, u kresu którego konsument otrzymuje usługę podlegającą podatkowi VAT, nie odpowiada rzeczywistości. Nawet jeżeli – w nader formalistycznej optyce – biuro podróży, takie jak Ibero Tours, w zamian za prowizję świadczy usługę pośrednictwa na rzecz organizatora wycieczek, to jednak to ono oferuje zniżkę konsumentowi i ono ponosi jej koszt ekonomiczny.

27.

Przeciwnie niż twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, obniżka ceny oferowana konsumentowi przez biuro podróży skutkuje faktycznie i ekonomicznie obniżeniem prowizji, jak biuro temu pacy

organizator wycieczek. Prowizja pozostaje bowiem jedynym przychodem, jaki biuro podróży osiąga z udziału w świadczeniu usług turystycznych na rzecz konsumenta, a obniżka oferowana przez nie konsumentowi w istotnym stopniu zmniejsza kwotę jego prowizji. W przeciwnym wypadku koszt obniżki poniósłby organizator wycieczek, któremu biuro podróży wypłacałoby (w powyższym przykazadzie) tylko 1940 EUR pomniejszone o 232 EUR, czyli 1708 EUR, co nie odpowiadałoby uzgodnieniom między stronami. W postępowaniu głównym biuro podróży znajduje się zatem w takiej samej sytuacji jak producent w przywołanej powyżej sprawie Elida Gibbs.

28.

Jak Trybuna stwierdziła w wyroku w tej sprawie, „dla zapewnienia poszanowania zasady neutralności, określając podstawę opodatkowania podatkiem VAT, należy uwzględnić przypadek podatnika, który nie był stroną umowy z konsumentem, lecz był pierwszym ogniwem łańcucha transakcji zakończonego na tym konsumencie, udziela mu za pośrednictwem detalistów obniżki lub zwraca mu bezpośrednio wartość kuponów. W przeciwnym wypadku administracja podatkowa otrzymywałaby z tytułu podatku VAT kwotę wyższą od kwoty rzeczywiście zapłaconej przez konsumenta, i to kosztem podatnika” (7).

29.

Mimo że Trybuna uznała podatnika za „pierwsze ogniwo łańcucha transakcji”, odniósł się w tym przypadku raczej do stanu faktycznego w przywołanej powyżej sprawie Elida Gibbs, w której producent oferujący konsumentowi obniżkę ceny znajdował się na początku łańcucha wartości, niż wyraził warunek wstępny obniżenia podstawy opodatkowania.

30.

Jeśliby bowiem przystało na stanowisko sądu odsyłającego i rzędu niemieckiego, to nie zostałaby uwzględniony fakt, że zaoferowana konsumentowi obniżka ceny ekonomicznie prowadziła do zmniejszenia prowizji otrzymanej przez Ibero Tours, a w konsekwencji biuro to zostało zobowiązane do zapłaty podatku VAT obliczonego od obrotu wyższego od ostatecznie przez nie zrealizowanego (8).

31.

Rezultat taki byłby niedopuszczalny z punktu widzenia orzecznictwa Trybunału. Trybuna orzekła bowiem w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, że „wziwszy w każdym razie pod uwagę mechanizm podatku VAT, jego funkcjonowanie i rolę pośredników, administracja podatkowa nie może otrzymać ostatecznie kwoty wyższej od kwoty zapłaconej przez konsumenta” (9).

32.

Aby uniknąć tego rezultatu, jak o tym już orzekła Trybuna, podstawa opodatkowania podatkiem VAT powinna uwzględnić pomniejszenie kwoty ostatecznie otrzymanej przez pośrednika: „jakkolwiek producenta rzeczywiście można uznać za osobę trzecią wobec transakcji pomiędzy detalistą korzystającym ze zwrotu wartości kuponu a konsumentem, to jednak zwrot ten skutkuje odpowiednio zmniejszeniem kwoty, jaką producent ostatecznie otrzymał w charakterze wynagrodzenia za dokonane przez siebie dostawy, a wynagrodzenie to stanowi, w świetle zasady neutralności podatku VAT, podstawę obliczenia jego zobowiązania podatkowego” (10).

33.

Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że zasady odnoszące się do

obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku przedsiębiorstw udzielających konsumentom usługi finalnej obniżek cen, określone w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, mają również zastosowanie w przypadku pośrednika (tutaj: biura podróży), który na własny koszt udziela obniżki ceny usługobiorcy (tutaj: podróżnemu) świadczenia głównego, którego dotyczy pośrednictwo (tutaj: usług organizatora wycieczek).

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

34.

Poprzez drugie pytanie prejudycjalne sąd odsyłający zapytuje Trybunał, czy w przypadku świadczeń głównych, o których mowa w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, ww. wyrok w sprawie Elida Gibbs nie ma zastosowania, czy to z powodu szczególnych reguł tego artykułu, który za podstawę opodatkowania uznaje „marżę biur podróży” (zwaną dalej „systemem marży”), przeciwnie do art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) tej dyrektywy, który określa jako podstawę opodatkowania „[to,] co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia [...] kupującego” (zwanego dalej „systemem świadczenia wzajemnego”; pkt 1 poniżej), czy to z tego powodu, iż świadczenia te stanowią w tym przypadku elementy składowe całościowego świadczenia (mieszanego), zawierającego w sobie także inne elementy (pkt 2 poniżej).

1. Sytuacja świadczeń głównych, o których mowa w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, zatytułowanym „Specjalny system dla biur podróży”

35.

W stanie faktycznym w przywołanej powyżej sprawie Elida Gibbs podstawa opodatkowania była określana stosownie do art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT, to jest na podstawie systemu świadczenia wzajemnego. Natomiast niniejsza sprawa należy do zakresu zastosowania art. 26 tej dyrektywy, przewidującego specjalny system opodatkowania biur podróży. Sąd odsyłający zastanawia się, czy ww. wyrok w sprawie Elida Gibbs ma nadal zastosowanie w niniejszej sprawie, gdy przeciwnie niż w stanie faktycznym, w którym podstawa opodatkowania została określona według systemu świadczenia wzajemnego, w niniejszej sprawie podstawę opodatkowania należy określić według systemu marży.

36.

Zdaniem sądu odsyłającego, jeżeli usługa podlega systemowi marży, to określanie podstawy opodatkowania w sposób przewidziany w art. 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT nie jest już możliwe, ponieważ podstawa opodatkowania równa się nie świadczeniu wzajemnemu konsumenta, lecz różnicy pomiędzy całkowitą kwotą bez podatku VAT zapłaconą przez podróżnego a faktycznymi kosztami poniesionymi przez biuro podróży z tytułu dostaw towarów i usług wykonanych przez innych podatników, jeżeli transakcje te sąu bezpośredniej korzyści podróżnego. Sąd odsyłający i rzęd niemiecki zwracają uwagę, że należy również uwzględnić możliwość, iż marża nie wystąpi, gdy cena rynkowa nie przekracza kosztu poniesionego w związku z usługą turystyczną.

37.

Jak wskazuje Komisja, rozróżnienia tego nie można przeprowadzić w okolicznościach sprawy przedłożonej Trybunałowi. Jak Trybunał już orzekł, „[w]yznaczając jedno miejsce opodatkowania i przyjmując jako podstawę opodatkowania podatkiem VAT marżę biur podróży lub organizatora wycieczek, to znaczy różnicę pomiędzy »całkowitą kwotą do zapłaty przez podróżnego«, bez podatku VAT, a faktycznymi kosztami, z podatkiem VAT, biura podróży z tytułu

dostaw towarów i usług wykonanych przez innych podatników, art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy [VAT] ma na celu uniknięcie trudności wspomnianych w poprzednim punkcie [(11)], a zwłaszcza zapewnienie uproszczonego odliczenia podatku naliczonego, niezależnie od państwa członkowskiego, w którym podatek ten został pobrany” (12).

38.

Jednakże Trybunał orzekł również, co następuje:

„26.

Realizacja tego celu w żaden sposób nie wymaga odstąpienia od zasady ogólnej określonej w art. 11 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy [VAT], która na potrzeby określenia podstawy opodatkowania odwołuje się do pojęcia »wzajemnego świadczenia, które [...] świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od [...] klienta lub osoby trzeciej«.

27.

To »świadczenie wzajemne« odpowiada tej samej wartości ekonomicznej co »całkowita kwota do zapłaty przez podróżnego«, do której odnosi się art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy [VAT]. Zarówno w zwykłym systemie, jak i w systemie specjalnym wartość ta odpowiada cenie zapłaconej usługodawcy. Niezależnie od celu, do jakiego zmierza art. 26 ust. 1, sporne pojęcie powinno zachować to samo znaczenie w obu systemach” (13).

39.

Należy nadto zauważyć, że ww. wyrok w sprawie First Choice Holidays dotyczy stanu faktycznego tego samego typu co sprawa w postępowaniu głównym. First Choice Holidays organizowała imprezy turystyczne poprzez łączenie szeregu nabywanych przez siebie usług składowych. Powierzała biurom podróży, na podstawie umów komisu, zadanie sprzedaży podróżnym produktu końcowego. Tak jak w niniejszej sprawie, obniżka ceny oferowana była podróżnym przez biura podróży.

40.

Na tle tych okoliczności rzecznik generalny A. Tizzano zauważył, że „[f]akt, iż metoda określenia podstawy opodatkowania różni się pomiędzy jednym a drugim systemem, wcale nie oznacza, że różni się także inne elementy, które należy w tym względzie wziąć pod uwagę” (14).

41.

Podobnie fakt, iż dwa systemy określenia podstawy opodatkowania są różne, nie oznacza, że należy wykluczyć zastosowanie zasad określonych w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, w przypadku gdy – jak w niniejszej sprawie – chodzi o usługę turystyczną należącą do zakresu zastosowania art. 26 szóstej dyrektywy VAT.

42.

Wcale zresztą nie dziwi, że dochodzimy do tego samego wyniku niezależnie od tego, czy określenie następuje według systemu marży, czy według systemu świadczenia wzajemnego. Dowodzi tego w sposób dostateczny przykład przedstawiony w pkt 8 niniejszej opinii.

43.

Przy zastosowaniu systemu świadczenia wzajemnego biuro podróży oferuje konsumentowi obniżkę ceny usługi turystycznej w wysokości 60 EUR na takich warunkach jak Ibero Tours będzie zobowiązane do zapłaty na rzecz organizatora wycieczek kwoty 1940 EUR (w tym 267,58 EUR podatku VAT). Należna mu prowizja brutto zostanie zatem zmniejszona z 232 EUR do 172 EUR (z podatkiem VAT), ponieważ obniżka w kwocie 60 EUR stanowi jego koszt i nie zostaje poniesiona przez organizatora wycieczek.

44.

Powyższe sprowadza podstawę opodatkowania biura z 200 EUR do 148,28 EUR, a podatek VAT z 32 EUR do 23,72 EUR. W takiej sytuacji różnica pomiędzy kwotą podatku VAT w przypadku niezastosowania obniżki oraz w przypadku jej zastosowania odpowiada 8,28 EUR, to znaczy $32 \text{ EUR} - 23,72 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

45.

Kwota ta dokładnie odpowiada różnicy pomiędzy kwotą podatku VAT od ceny usługi turystycznej, którą konsument byłby zobowiązany zapłacić w przypadku niezaoferowania przez biuro podróży obniżki, a kwotą podatku VAT, którą zobowiązany jest zapłacić po obniżce, to znaczy $275,86 \text{ EUR} - 267,58 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

46.

Wynik jest taki sam przy zastosowaniu systemu marży. Załóżmy, że w takiej samej sytuacji organizator wycieczek nabył usługi, które oferuje konsumentom za cenę 1000 EUR. Różnica 1000 EUR pomiędzy ceną, po której sprzedaje konsumentowi usługi turystyczne, a ceną, za jaką je nabył, daje marżę w kwocie 862,07 EUR i podatek VAT według stawki 16% od tej kwoty w wysokości 137,93 EUR.

47.

Jeżeli biuro podróży udziela konsumentowi obniżki w kwocie brutto 60 EUR, konsument ten zobowiązany jest mu zapłacić kwotę 1940 EUR, która zawiera „faktyczny koszt” 1000 EUR, „marżę” w wysokości 810,35 EUR i kwotę 129,65 EUR podatku VAT.

48.

Nawet w tym systemie różnica pomiędzy dwiema kwotami podatku VAT (z obniżką lub bez niej) odpowiada również 8,28 EUR, to znaczy $137,93 \text{ EUR} - 129,65 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$. Jest to dokładnie ta kwota, której biuro podróży mogłoby żądać od organów podatkowych, w przypadku gdyby uściłono podatek VAT od obrotu, którego skądnikiem byłaby kwota prowizji nieuwzględniająca obniżki zaoferowanej konsumentowi.

49.

Jak objawia to Komisja, wyjaśnieniem identycznej wysokości kwot w obu przypadkach jest fakt, że 60 EUR obniżki zaoferowanej przez biuro podróży nieuchronnie zawiera kwotę podatku VAT w wysokości 8,28 EUR. Z przykładu tego wynika zatem jasno, że również system marży nie wpływa na arytmetyczne podstawy rozważania przyjętego w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs.

50.

Na rozprawie rzędnemiecki ani nie podważył metodologii przykładu użytego przez Komisję, ani

nie wskaza? podstawy prawnej dla zachowania przez niemiecki bud?et nadwy?ki w wysoko?ci 8,28 EUR. Natomiast, jak wskazuj? Ibero Tours i Komisja w swoich uwagach na pi?mie, odliczenie kwoty obni?ki ceny us?ugi turystycznej od podstawy opodatkowania biura podró?y dla celów podatku VAT gwarantuje, ?e administracja podatkowa pobierze kwot? podatku VAT odpowiadaj?c? kwocie rzeczywicie zap?aconej przez konsumenta.

51.

W przypadku zastosowania w powy?szych przyk?adzie systemu ?wiadczenia wzajemnego administracja podatkowa pobra?aby bowiem od organizatora wycieczek kwot? 243,86 EUR, to znaczy ró?nic? pomi?dzy podatkiem VAT od ceny us?ugi turystycznej (275,86 EUR) a podatkiem VAT naliczonym zawartym w zap?aconej prowizji (32 EUR), a tak?e kwot? 23,72 EUR od biura podró?y, która stanowi podatek VAT zap?acony od obni?onej prowizji – czyli ??cznie kwot? 267,58 EUR. Podatek VAT pobrany w ten sposób przez administracj? podatkow? odpowiada?by dok?adnie kwocie podatku VAT, jak? zosta? obci??ony konsument, w ramach 1940 EUR, które ów zap?aci?.

52.

Podobnie przy zastosowaniu systemu mar?y w tym przyk?adzie administracja podatkowa pobra?aby t? sam? kwot? podatku VAT, to jest 267,58 EUR, czyli: 137,93 EUR odpowiadaj?ce podatkowi VAT zap?aconemu przez organizatora wycieczek w celu nabycia us?ug, które odprzeda? on konsumentowi; 105,93 EUR nale?ne od samego organizatora wycieczek, odpowiadaj?ce ró?nicy pomi?dzy podatkiem VAT zap?aconym od jego mar?y (137,93 EUR) a podatkiem VAT zap?aconym przez niego biuru podró?y w charakterze prowizji przed obni?k? (32 EUR); a tak?e 23,72 EUR odpowiadaj?ce podatkowi VAT, który zobowi?zane jest zap?aci? biuro podró?y od prowizji, jak? otrzymuje od organizatora wycieczek po obni?ce.

53.

Na zasady okre?lone w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs nie wp?ywa zatem sam w sobie fakt, ?e w przypadku, o którym mowa w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, nie ?wiadczenie wzajemne, lecz mar?a stanowi podstaw? opodatkowania. Jest tak, poniewa? jak wyja?ni? Trybuna?, „nie ma potrzeby dokonywania zmian dostosowawczych podstawy opodatkowania transakcji na po?rednich etapach obrotu [...], gdy? wobec takich transakcji zastosowanie zasady neutralno?ci jest zapewnione przez wdro?enie systemu odliczenia znajdu?cego si? w tytule XI szóstej dyrektywy [VAT], który umo?liwia po?rednim ogniwom ?a?cucha dystrybucji, takim jak hurtownicy i detali?ci, odliczenie od ich w?asnej podstawy opodatkowania kwot zap?aconych przez ka?dego z nich z tytu?u podatku VAT ich w?asnym dostawcom od odpowiedniej transakcji, a w rezultacie na odprowadzenie do organów podatkowych tej cz??ci podatku VAT, która jest odpowiednia do ró?nicy pomi?dzy cen?, jak? ka?dy zap?aci? swojemu dostawcy a cen?, po jakiej dostarczy? on towar nabywcy” (15).

54.

Zastosowanie zasad wynikaj?cych z ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs nie tylko daje si? pogodzi? z zastosowaniem art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, lecz – co wi?cej – jest ono konieczne dla zapobie?enia temu, by podstawa, od której obliczane jest zobowi?zanie podatkowe producenta, by?a wy?sza od kwoty, jak? ten ostatecznie otrzyma? (16). Zgodnie z orzecznictwem Trybuna?u ewentualno?? taka by?aby sprzeczna z zasad? neutralno?ci (17).

55.

Sąd odsyłający rozpatruje również ewentualność, iż marża nie wystąpi wcale. Chociaż moim zdaniem nie zmieniłoby to nic w rozumowaniu, wskazując za Komisję, że postanowienie odsyłające nie odwołuje się do jakiegokolwiek okoliczności wynikającej z akt sprawy, która prowadziaby do przekonania, że przypadek taki mógłby zajść dla głównych świadczeń usług turystycznych, w jakich miało udział Ibero Tours. Proponuję zatem, by Trybunał nie badał pod tym kątem drugiego pytania przedłożonego przez sąd odsyłający.

2. Sytuacja świadczeń mieszanych

56.

Po pierwsze, sąd odsyłający rozpatruje możliwość, że określona usługa turystyczna będzie w całości podlegała podatkowi VAT, lecz że do poszczególnych jej elementów znajdą zastosowanie różne podstawy opodatkowania: świadczenia wykonane przez samego organizatora wycieczek zostaną opodatkowane zgodnie z systemem zwykłym, podczas gdy świadczenia nabyte od innych podatników zostaną poddane systemowi marży.

57.

Po drugie, sąd odsyłający rozważa, czy ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom nakazuje, aby zasady określone w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs nie znajdowały zastosowania w przypadku, gdy ostatnia usługa w ramach dystrybucji jest zwolniona na podstawie art. 26 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT.

58.

Sąd odsyłający uważa, że te dwa przypadki są problematyczne, gdyż pośrednik, bez wsparcia organizatora wycieczek, może nie znać dokładnie składników usługi turystycznej.

59.

Co się tyczy w pierwszej kolejności przypadku świadczeń mieszanych organizatora wycieczek opodatkowanych podatkiem VAT, sąd odsyłający i rzęd niemiecki są zdania, że uznanie prawa organizatorów wycieczek do odliczenia podatku VAT od usług pośredników mogłoby spowodować zwrot fikcyjnego podatku VAT.

60.

Ich zdaniem obniżenie podstawy opodatkowania w przypadku usługi turystycznej proponowanej przez pośrednika może zostać uwzględnione tylko w odniesieniu do części ceny usługi turystycznej odpowiadającej marży organizatora wycieczek, co dotyczy tylko niewielkiej części ceny usługi turystycznej.

61.

W tym kontekście sąd odsyłający i rzęd niemiecki rozważają, w jaki sposób pośrednik może określić tę część podatku VAT. Twierdzi bowiem, że pośrednicy nie mogą dokonać takiego określenia, o ile nie znają sposobu kalkulacji organizatora wycieczek. Ze względu na ów brak technicznych możliwości zasad ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs nie można przenieść na ten przypadek.

62.

Wniosek ten uważam za błędny. Należy bowiem przypomnieć, że jak Ibero Tours i Komisja wykazały na przykładach, zwykły system oparty na świadczeniu wzajemnym, w rozumieniu art. 11 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT, oraz system oparty na marży, w rozumieniu art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, są zasadniczo równoważne pod względem zasad określonych w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs.

63.

Jeżeli elementy powiązane w taki sposób, że stanowiły pojedyncze świadczenie mieszane usługi turystycznej, podlegają dwóm systemom, okoliczność ta nie zobowiązuje pośrednika, który udziela obniżki ceny, do dokonywania odrębnego obliczenia. Jak wskazuje Komisja, nie powstaje zatem zagadnienie, czy pośrednik może przeprowadzić to obliczenie tylko przy wsparciu organizatora wycieczek.

64.

Następnie, co się tyczy usług turystycznych, których pewne elementy składowe podlegają systemowi marży w rozumieniu art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, podczas gdy inne są zwolnione na mocy art. 26 ust. 3 tej dyrektywy, usługi te należy poddać rozbirowi. Choć bowiem zasady ustanowione w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs mają zastosowanie tylko do obniżek cen przez pośrednika podlegających wspomnianemu art. 26 ust. 2, nie uzasadnia to tezy o braku możliwości zastosowania tego wyroku do tych elementów składowych z tego powodu, że konieczny rozbiór świadczeń w zależności od tego, czy są one opodatkowane podatkiem VAT, czy też są zwolnione, może rodzić trudności.

65.

Bez wątpienia prawdą jest, że skoro pewne części głównych usług turystycznych mogą w określonych okolicznościach podlegać art. 26 ust. 3 tej dyrektywy, to do pośrednika należy wykazanie, w jakim zakresie zastosowanie znajduje nie ten przepis, lecz raczej system marży (czy też system zwykły). Niemniej jednak bezzasadne jest uniemożliwianie przeprowadzenia takiego dowodu poprzez wykluczenie a priori możliwości obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem VAT.

66.

W odniesieniu do trudności, jakie mogą napotkać w zakresie dowodów wymaganych do odliczenia podatku VAT, jest możliwe, że organizatorzy wycieczek niechętnie będą udzielać swoim pośrednikom informacji na temat ceny każdego elementu składowego usługi turystycznej, obliczonej na ich potrzeby wewnętrzne, jednak jak podnosi Komisja – i przeciwnie niż twierdzi rząd niemiecki – nie dostrzegam przyczyny, dla której przedsiębiorstwa te miałyby odmawiać przekazania zagregowanych danych liczbowych na temat rocznej podstawy, by umożliwić pośrednikom dokonać rozbiór ich transakcji w danym roku.

67.

W każdym razie, jak na rozprawie zauważyło Ibero Tours, teoretyczne trudności podniesione przez sąd odsyłający, rzędu niemiecki i Zjednoczonego Królestwa nie są powodem, by uchylić zasady określone w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs.

68.

Na drugie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że w przypadku gdy świadczenie

głównie organizatora wycieczek zawiera w sobie czynności pośrednika, na prawo tego ostatniego, by na podstawie ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs wnosić o obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT w zakresie obniżek cen udzielonych przez niego konsumentom, bez wpływu pozostaje sam w sobie fakt, że transakcja główna podlega systemowi marży przewidzianemu w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

69.

Przez trzecie pytanie sąd odsyłający zamierza ustalić, czy państwo członkowskie, które dokonało prawidłowej transpozycji art. 11 cz. 1 C ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, jest uprawnione w przypadku zwolnienia z podatku usługi, której dotyczy pośrednictwo, do odmowy obniżenia podstawy opodatkowania tylko wtedy, gdy w wykonaniu zawartego w tym przepisie upoważnienia ustanowiło ono dodatkowe warunki dla odmowy obniżenia.

70.

Chodzi zatem o to, czy państwo członkowskie może odmówić obniżenia podstawy opodatkowania na podstawie samej wykładni zawartej w ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, bez konieczności ustanawiania dodatkowych warunków. W wyroku tym Trybunał orzekł, że „nie ustanawiając przepisów umożliwiających, w przypadku zwrotu wartości kuponów rabatowych, dokonanie korekty podstawy opodatkowania podatnika, który zwrotu takiego dokonał, Republika Federalna Niemiec uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyły na mocy art. 11 szóstej dyrektywy [VAT]” (18), w szczególności w świetle ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs.

71.

W sprawie tej rzeczą niemiecką i Zjednoczonego Królestwa przywołano sytuację, w której dostawa przez detalistę na rzecz konsumenta jest transakcją zwolnioną; w takim przypadku ujęcie wartości kuponu rabatowego w podstawie opodatkowania detalisty może spowodować naddatek odliczenia na niekorzyść budżetu w wysokości VAT zawartego w wartości nominalnej tego kuponu (19).

72.

Trybunał odpowiedział, że „w przypadku, w którym z powodu zwolnienia wartość wskazana na kuponie rabatowym nie podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, z którego towar jest wysyłany, jedyna cena stosowana na tym lub na finalnym etapie w łańcuchu dystrybucji nie zawiera podatku VAT, co oznacza, że również obniżenie lub częściowy zwrot tej ceny nie zawiera by części podatku VAT, która mogłaby uzasadniać zmniejszenie podatku zapłaconego przez producenta” (20).

73.

Trybunał dodał, że „w odniesieniu do eksportu lub dostaw wewnątrzwspólnotowych zwolnionych organy podatkowe są w stanie, przy użyciu możliwości, jakie daje im art. 11 cz. 1 C ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT], zapobiec odliczeniu przez producenta od podatku należnego tego, co stanowi kwotę fikcyjnego podatku VAT” (21).

74.

Zdaniem sądu odsyłającego ten ostatni fragment ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom można interpretować na dwa różne sposoby.

75.

Po pierwsze, w ten sposób, że państwa członkowskie, które dokonały prawidłowej transpozycji powyższego art. 11 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, mogą automatycznie oprzeć się na tym wyroku w celu odmowy obniżenia podstawy opodatkowania w następstwie udzielenia w ramach dystrybucji rabatów, jeżeli ostateczne świadczenie na rzecz konsumenta jest zwolnione.

76.

Po drugie, wskazówki znajdują się w pkt 65 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, uściślając: „przy użyciu możliwości, jakie daje im art. 11 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT]”, można tak je interpretować w ten sposób, że aby odmówić obniżenia podstawy opodatkowania, w przypadku gdy ostateczna usługa w ramach dystrybucji jest zwolniona, państwo członkowskie powinno przyjąć przepisy szczególne prowadzące do tego celu.

77.

Zdaniem Ibero Tours, skoro Republika Federalna Niemiec nie ustanowiła szczególnych warunków, które mogłyby uzasadnić odmowę obniżenia podstawy opodatkowania w dziedzinie podatku VAT w ramach kompetencji udzielonych jej przez art. 11 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT, nie jest ona uprawniona do tego, aby odmówić takiego obniżenia podstawy opodatkowania.

78.

Rząd niemiecki uważa z kolei, że na trzecie pytanie prejudycjalne należy odpowiedzieć tak, iż w przypadku gdy główne świadczenie jest zwolnione, państwo członkowskie może odmówić obniżenia podstawy opodatkowania w oparciu o sam wymieniony powyżej wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, a zatem bez ustanawiania w swoim prawie wewnętrznym przepisów szczególnych.

79.

Zdaniem tego rzędu „warunki określone przez państwa członkowskie”, o których mowa w art. 11 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT i na których podstawie obniżeniu ulega podstawa opodatkowania, odnoszą się nie do materialnej zawartości podstawy opodatkowania, lecz wyłącznie do warunków formalnych, które należy wypełnić po to, aby po transakcji domagać się obniżenia podstawy opodatkowania. Rząd niemiecki uważa również, że fakt, iż świadczenie główne stanowi transakcję zwolnioną od podatku VAT, jest zasadniczym warunkiem odmowy obniżenia podstawy opodatkowania, i ocenia, że wobec tego przepisy krajowe nie powinny określać szczególnych warunków odmowy przyznania obniżenia w przypadku transakcji zwolnionych na ostatnim etapie obrotu.

80.

Jak Trybunał już orzekł, „art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy [VAT] określa przypadki, w których państwa członkowskie są zobowiązane do dokonania stosownego obniżenia podstawy opodatkowania na zasadach przez nie określonych. Zatem przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania, a tym samym kwoty podatku VAT należnego od podatnika w każdym przypadku, gdy po dokonaniu transakcji podatnik nie otrzymuje czeki lub czegoś zapłaty” (22).

81.

Z fragmentu tego wynika zatem jasno, że państwa członkowskie są zobowiązane, z wyjątkiem przypadku skorzystania z odstępstwa przewidzianego w drugim akapicie tego artykułu (który to przypadek w niniejszej sprawie nie zachodzi), do przyznania obniżenia podstawy opodatkowania z chwilą wypełnienia warunków tego artykułu. Rząd niemiecki słuśnie zatem twierdzi, że „warunki określone [przez państwa członkowskie]” mogą odnosić się tylko do form obniżenia, a nie do istnienia prawa do obniżenia (23).

82.

Przez ten pryzmat odczytywać należy pkt 65 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom. Jak bowiem wskazuje Komisja, Trybunał, orzekając w pkt 64 tego wyroku, że „w przypadku, w którym z powodu takiego zwolnienia warto wskazać na kuponie rabatowym nie podlega opodatkowaniu w państwie członkowskim, z którego towar jest wysyłany, żadna cena stosowana na tym lub na finalnym etapie w łańcuchu dystrybucji nie zawiera podatku VAT, co oznacza, że również obniżenie lub częściowy zwrot tej ceny nie zawiera części podatku VAT, która mogłaby uzasadniać zmniejszenie podatku zapłaconego przez producenta”, rozważa konieczny skutek prawny, a nie zwykłe możliwości dla państw członkowskich.

83.

Nawet jeśli w pkt 65 tego wyroku Trybunał przywołał także pewne „możliwości”, jakie państwom członkowskim daje art. 11 cz. 1 szóstej dyrektywy VAT, to możliwości te zmierzają tylko do tego, by pozwolić państwom członkowskim na zapewnienie poprawnego traktowania podatkowego zamierzonego przez ową dyrektywę, zważywszy, że o odstępstwach od podstawowej zasady, fakultatywnych i częściowo zakreślonych, mowa za to odrębnie w drugim akapicie tego artykułu.

84.

Wniosek ten zyskuje potwierdzenie w wyroku w sprawie Becker (24), w którym wobec art. 13 szóstej dyrektywy VAT, zatytułowanego „Zwolnienia na terytorium kraju”, którego cz. 1 B nosi tytuł „Pozostałe zwolnienia”, Trybunał orzekł, że zdanie „państwa członkowskie [...] na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku”, a częściowo „warunki”, nie dotyczy „w żaden sposób określenia przedmiotu zwolnienia” (25) i że „państwo członkowskie nie może powołać się wobec podatnika, który jest w stanie udowodnić, że jego sytuacja podatkowa należy faktycznie do jednej z kategorii zwolnień przewidzianych w [szóstej] dyrektywie [VAT], na brak przepisów, których celem jest ułatwienie stosowania tego zwolnienia” (26).

85.

Rozumując w niniejszej sprawie przez analogię, wydaje się tym jaśniejsze, że formuła „warunki określone przez państwa członkowskie” nie daje państwom członkowskim możliwości narzucania kryteriów, które warunkowałyby lub niweczyły prawo podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania „[w] przypadku anulowania, odmowy albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy” (27), czy też czyniły wykonywanie tego prawa praktycznie niemożliwym.

86.

Poprawna transpozycja tej dyrektywy oznacza zatem, że podstawa opodatkowania podatnika podatkiem VAT nie może zostać obniżona, w przypadku gdy świadczenie gówne stanowi

transakcji? zwolnion?, gdy? nieod??czn? cech? systemu szóstej dyrektywy VAT jest to, i? w takim przypadku nie dochodzi do obni?enia, bez konieczno?ci ustanawiania w tym celu przez pa?stwo cz?onkowskie szczególnych warunków.

87.

Na trzecie pytanie prejudycjalne nale?y zatem odpowiedzie?, ?e w przypadku zwolnienia od podatku ?wiadczenia g?ównego nieod??czn? cech? systemu szóstej dyrektywy VAT jest to, ?e pa?stwo cz?onkowskie odmawia obni?enia podstawy opodatkowania, bez uprzedniego uj?cia w tym celu w przepisach szczególnych dodatkowych warunków.

VI – Wnioski

88.

Maj?c na wzgl?dzie powy?sze rozwa?ania, proponuj?, aby Trybuna? odpowiedzia? w nast?puj?cy sposób na pytania prejudycjalne postawione przez Bundesfinanzhof:

1)

Zasady odnosz?ce si? do obni?enia podstawy opodatkowania w przypadku przedsi?biorstw udzielaj?cych konsumentom us?ugi finalnej obni?ek cen, wynikaj?ce z wyroku Trybuna?u z dnia 24 pa?dziernika 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, maj? równie? zastosowanie w przypadku po?rednika (tutaj: biura podró?y), który na w?asny koszt udziela obni?ki ceny us?ugobiorcy ?wiadczenia g?ównego (tutaj: podró?nemu), którego dotyczy po?rednictwo (tutaj: us?ug organizatora wycieczek).

2)

W przypadku gdy ?wiadczenie g?ówne organizatora wycieczek zawiera w sobie czynno?ci po?rednika, na prawo tego ostatniego, by na podstawie wyroku Trybuna?u z dnia 24 pa?dziernika 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, wnosi? o obni?enie podstawy opodatkowania podatkiem VAT z powodu obni?ek cen, których udziela on konsumentom, bez wp?ywu pozostaje sam w sobie fakt, ?e transakcja g?ówna podlega systemowi mar?y przewidzianemu w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

3)

W przypadku zwolnienia od podatku ?wiadczenia g?ównego nieod??czn? cech? systemu szóstej dyrektywy 77/388 jest to, ?e pa?stwo cz?onkowskie odmawia obni?enia podstawy opodatkowania podatkiem od warto?ci dodanej, bez uprzedniego uj?cia w tym celu w przepisach szczególnych dodatkowych warunków.

(1) J?zyk orygina?u: francuski.

(2) Wyrok z dnia 24 pa?dziernika 1996 r. w sprawie C-317/94, Rec. s. I-5339.

- (3) Szósta dyrektywa VAT by?a kilkakrotnie zmieniana w latach 2002–2004, lecz przepisy odnosz?ce si? do niniejszej sprawy nie podlega?y zmianom. W opinii tej przyjmuj? zatem brzmienie owej dyrektywy w jej wersji ujednoliconej z dnia 1 stycznia 2001 r., b?d?cej w mocy na pocz?tku okresu, którego dotyczy niniejsza sprawa.
- (4) Strona przeciwna w post?powaniu g?ównym pos?uguje si? innymi liczbami.
- (5) Zobacz wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289.
- (6) Zobacz ww. wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 34, 35.
- (7) Ibidem, pkt 31.
- (8) Ibidem, pkt 24. Zobacz tak?e wyrok z dnia 15 pa?dziernika 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-8315, pkt 45.
- (9) Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 24.
- (10) Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 45.
- (11) W poprzednim punkcie Trybuna? odnosi si? do trudno?ci w stosowaniu zasad prawa wspólnotowego dotycz?cych miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego z powodu wielo?ci i lokalizacji ?wiadczonych us?ug, a tak?e praktycznych trudno?ci dla tych przedsi?biorstw, które mog? stanowi? przeszkod? w wykonywaniu przez nie dzia?alno?ci (zob. ww. wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 24).
- (12) Zobacz ww. wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 25.
- (13) Ibidem, pkt 26, 27.
- (14) Zobacz pkt 26 opinii rzecznika generalnego A. Tizzana w przywo?anej powy?ej sprawie First Choice Holidays.
- (15) Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 33.
- (16) Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 15.
- (17) Zobacz ww. wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 28.
- (18) Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 79.
- (19) Ibidem, pkt 62.
- (20) Ibidem, pkt 64.
- (21) Ibidem, pkt 65.
- (22) Wy?ej wymieniony wyrok w sprawie Goldsmiths, pkt 16. Kursywa pochodzi ode mnie.
- (23) Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w przywo?anej powy?ej sprawie Komisja przeciwko Niemcom.

(24) Wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker, Rec. s. 53.

(25) Ibidem, pkt 32.

(26) Ibidem, pkt 33.

(27) Artyku? 11 cz??? C ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.