

Jurisdiction

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MELCHIORJA WATHELETA,

predstavljeni 18. julija 2013 (1)

Zadeva C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

proti

Ibero Tours GmbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija))

„Davek na dodano vrednost — Transakcije potovalnih agencij — Dajanje popustov potnikom, zaradi katerih se zmanjša provizija potovalne agencije — Določitev davčne osnove za storitev posredovanja“

I – Uvod

1.

S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe, ki je na Sodišče prispel 20. junija 2012, se v bistvu želi ugotoviti, ali, in pod katerimi pogoji, se nanaša, določena s sodbo Elida Gibbs (2) v zvezi z rabati, ki jih proizvajalec odobri po distribucijski verigi, uporabljajo tudi takrat, kadar posrednik da popuste na ceno potrošnikom. Ta predlog se nanaša na okoliščine, v katerih potovalna agencija kot posrednik med organizatorjem potovanj in potrošniki tem da popuste na ceno potovanj in jih želi odšteti od svoje davčne osnove za obračun davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV).

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

2.

Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV) (3) določa:

„[...]

1. Davčna osnova:

(a)

pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za

te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

3.

Člen 11(A)(3) Šeste direktive o DDV določa:

„Davčna osnova ne vključuje:

(a)

znižanja cen zaradi popustov za predčasno plačilo;

(b)

popustov na ceno in rabatov, odobrenih naročniku in obračunanih v trenutku dobave;

[...]“

4.

Člen 11(C) Šeste direktive o DDV, naslovljen „Druge določbe“, v prvem pododstavku odstavka 1 določa:

„Pri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi se davčna osnova ustrezno zmanjša pod pogoji, ki jih določijo države članice.“

5.

Člen 26 Šeste direktive o DDV, naslovljen „Posebna ureditev za potovalne agente“, določa:

„1. Države članice uporabljajo [DDV] za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potnika. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene izven Skupnosti, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so te transakcije opravljene v Skupnosti pa tudi izven nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalnega agenta, ki se nanaša na transakcije izven Skupnosti.

4. [DDV], ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist potnika, ni upravičen do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici.“

B – Nemško pravo

6.

¶len 17(1) zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) je v razli¶ici, ki je veljala od 1. januarja 2002 do 15. decembra 2004, dolo¶al:

„¶e se je dav¶na osnova za obdav¶ljivo transakcijo v smislu ¶lena 1(1), to¶ka 1, spremenila, morata¹.

1.

podjetnik, ki je opravil to transakcijo, dolgovani znesek davka in².

2.

podjetnik, za katerega je bila ta transakcija opravljena, uveljavljeni odbitek

ustrezno popraviti; ta dolo¶ba se v primerih iz ¶lena 1(1), to¶ka 5, in ¶lena 13b uporablja smiselno. Odbitka vstopnega davka ni treba popraviti, ¶e tretji podjetnik dav¶nemu uradu poravna znesek davka od zmanj¶anja pla¶ila; v tem primeru je navedena tretja oseba dav¶ni dol¶nik. [...]“

7.

¶len 17(1) UStG v razli¶ici, ki velja od 16. decembra 2004, dolo¶a:

„¶e se je dav¶na osnova za obdav¶ljivo transakcijo v smislu ¶lena 1(1), to¶ka 1, spremenila, mora podjetnik, ki je opravil to transakcijo, popraviti dolgovani znesek davka. Prav tako mora podjetnik, za katerega je bila ta transakcija opravljena, popraviti odbitek vstopnega davka. To ne velja, ¶e zaradi spremembe dav¶ne osnove ni v ugodnejšem ekonomskem polo¶aju. ¶e je v tak¶nem primeru zaradi spremembe dav¶ne osnove drug podjetnik v ekonomsko ugodnejšem polo¶aju, mora ta podjetnik svoj odbitek popraviti. Stavki od 1 do 4 se v primerih iz ¶lena 1(1), to¶ka 5, in ¶lena 13b uporabljajo smiselno. Odbitka vstopnega davka ni treba popraviti, ¶e tretji podjetnik dav¶nemu uradu poravna znesek davka od zmanj¶anja pla¶ila; v tem primeru je navedena tretja oseba dav¶ni dol¶nik. [...]“

III – Spor o glavni stvari in vpra¶anja za predhodno odlo¶anje

8.

Spodnja slika, na kateri so povzete ¯tevilke iz primera, ki ga uporabljata predlo¶itveno sodi¶e, in sicer Bundesfinanzhof (Nem¶ija) in Evropska komisija (4), bo v pomo¶ pri opisu in razumevanju dejanskega stanja v tej zadevi:

9.

Dru¶ba Ibero Tours GmbH (v nadaljevanju: Ibero Tours) je nem¶ka potovalna agencija, ki strankam ponuja potovalne storitve, ki jih oblikujejo organizatorji potovanj. V primeru, ki ga uporabljata predlo¶itveno sodi¶e in Komisija, je bruto cena potovanja 2000 EUR, kar vklju¶uje 275,86 EUR DDV. Ko je potovanje prodano, organizator potovanj za stranko opravi potovalno storitev in potovalni agenciji pla¶a provizijo za njeno storitev posredovanja. V uporabljenem primeru je bruto znesek provizije 232 EUR, od tega 32 EUR DDV.

10.

Ibero Tours in to¶ena stranka v postopku v glavni stvari za spodbujanje prodaje strankam daje

popuste na ceno potovanj. V uporabljenem primeru se predpostavlja, da ta agencija potrošniku ponudi 3% odstopni popust na bruto ceno potovanja, kar je 60 EUR. Popusta ne krije organizator potovanj, temveč navedena potovalna agencija.

11.

V zgoraj navedenem primeru potrošnik Ibero Tours poravnava dogovorjeno znižano ceno, to je 1940 EUR. Ta nato organizatorju potovanj plača znesek, ki torej ustreza razliki med polno ceno potovanja (brez popusta, to je 2000 EUR) in provizijo, izračunano od neznižane cene potovanja (vključno z DDV, to je 232 EUR), ter tudi razliki med znižano ceno, ki jo plača stranka (to je 1940 EUR), ter znižanim zneskom provizije (to je 172 EUR), dobljenim po odštetju popusta, ki ga Ibero Tours da potrošniku (to je 60 EUR, vključno z DDV). V uporabljenem primeru ta znesek znaša 1768 EUR (to je $2000 \text{ EUR} - 232 \text{ EUR} = 1768 \text{ EUR}$ ali $1940 \text{ EUR} - 172 \text{ EUR} = 1768 \text{ EUR}$).

12.

V skladu s posebno ureditvijo, ki jo za potovalne agencije določa člen 26 Šeste direktive o DDV, mora organizator potovanj davčnemu uradu plačati DDV od polne cene potovanja in ne sme upoštevati popusta, ki ga potovalna agencija da stranki, če gre za potovanje znotraj Evropske unije. (5)

13.

Ibero Tours je davčnemu uradu predhodno plačala DDV (v uporabljenem primeru v višini 32 EUR), izračunan od celotnega zneska provizije, ki jo je plačal organizator potovanj, to je od 232 EUR v zgoraj navedenem primeru, ne da bi od tega davka odbila DDV v višini 8,28 EUR, ki ga je vključeval popust za končnega potrošnika, to je 60 EUR v uporabljenem primeru. Menila je, da je s tem plačala davek od zneska, ki presega tistega, ki ga je na koncu prejela. Prav tako je po njenem mnenju to davčnim organom omogočilo, da so prejeli višji znesek od zneska DDV, ki ga je dejansko plačal končni potrošnik. V skladu z zgoraj navedenim primerom tožena stranka v postopku v glavni stvari meni, da ima pravico do vračila 8,28 EUR, kolikor znaša razlika med DDV, izračunanim od provizije, ki jo ta družba prejme brez upoštevanja popusta na ceno potovanja (32 EUR), in DDV, izračunanim od provizije, ki ji ostane, potem ko v izračun vključi popust za potrošnika (23,72 EUR).

14.

V teh okoliščinah je Ibero Tours od Finanzamt Düsseldorf-Mitte (v nadaljevanju: Finanzamt) zahtevala spremembo odmere DDV za sporna leta od 2002 do 2005, ker so se zaradi popustov, ki jih je dala strankam, na podlagi člena 17 UStG zmanjšala plačila za storitve posredovanja, ki jih je opravila za organizatorje potovanj.

15.

Finanzamt je temu zahtevku pritrdilo samo v delu, v katerem so bile storitve organizatorjev potovanj obdavčene v skladu s pogoji posebne ureditve, uvedene s členom 26 Šeste direktive o DDV. Po drugi strani je v delu, v katerem so bile storitve organizatorjev potovanj oproščene plačila davka na podlagi člena 26(3) Šeste direktive o DDV, zavrnilo spremembo v korist Ibero Tours. Ta je po neuspešnem ugovoru vložila tožbo, ki ji je Finanzgericht ugodilo. Zato je Finanzamt zoper to sodbo Finanzgericht vložilo pritožbo.

16.

V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje

predložilo ta vprašanja:

„1.

Ali se na podlagi navedenih iz sodbe Sodišča Evropske unije z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339) davčna osnova v okviru distribucijske verige zmanjša tudi, če posrednik (v obravnavanem primeru: potovalna agencija) prejemniku (v obravnavanem primeru: potnik) transakcije (v obravnavanem primeru: storitev organizatorja potovanj za potnika), ki mu jo posreduje, povrne del cene za posredovano transakcijo?

2.

Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali se navedla iz sodbe Sodišča Evropske unije v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339) uporabljajo tudi, če se samo za posredovano transakcijo organizatorja potovanj, ne pa tudi za storitev posredovanja potovalne agencije, uporablja posebna ureditev na podlagi člena 26 Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (77/388/EGS)?

3.

Če je tudi odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je država članica, ki je v svoje nacionalno pravo ustrezno prenesla člen 11(C)(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (77/388/EGS), v primeru davčne oprostitve posredovane storitve upravičena zavrniti zmanjšanje davčne osnove, le če je v okviru izvajanja pooblastila iz te določbe določila dodatne pogoje za zavrnitev zmanjšanja?

IV – Postopek pred Sodiščem

17.

Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 20. junija 2012. Ibero Tours, nemška vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija so predložile pisna stališča in na obravnavi 5. junija 2013 podale ustne navedbe.

V – Presoja

A – Prvo vprašanje za predhodno odločanje

18.

Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, ali je treba pri opravljanju storitev popust na ceno, ki ga posrednik da končni stranki, glede na zgoraj navedeno sodbo Elida Gibbs obravnavati enako kot podoben popust na ceno, ki ga da proizvajalec blaga.

19.

V navedeni sodbi se je zadeva pred Sodiščem nanašala na promocijsko kampanjo za izdelke za osebno higieno, v kateri je proizvajalec uporabljal dva sistema za pospeševanje prodaje:

—

v okviru prvega sistema je proizvajalec izdal bon za popust končnemu potrošniku z obljubo, da bo povrnil nominalno vrednost tega bona trgovcu na debelo ali na drobno, ki proda izdelek končnemu potrošniku, če ta trgovec na debelo ali na drobno sprejme zadevni bon od končnega potrošnika kot delno plačilo za izdelke proizvajalca. Ta sistem ni vplival na neto zneske, ki jih je plačeval ali

prejemal posrednik;

—

v okviru drugega sistema je proizvajalec izdal bon za vračilo denarja končnemu potrošniku (ta bon je bil navadno pritrjen na izdelke, tako da se je uporabljal tudi kot dokazilo o nakupu) in mu neposredno povrnil nominalno vrednost tega bona. Tudi ta sistem ni vplival na neto zneske, ki jih je plačeval ali prejemal posrednik.

20.

V navedeni zadevi je Sodišče razsodilo, da je v teh okoliščinah davčna osnova za obračun DDV enaka prodajni ceni, ki jo uporablja proizvajalec, zmanjšani za znesek, ki je naveden na bonu in povrnen trgovcu na drobno ali potrošniku. (6) Sodišče je torej sprejelo načelo, da lahko proizvajalec zmanjša davčno osnovo za obračun DDV, kadar prevzame popust na ceno, priznan končnemu potrošniku, po prodaji svojih izdelkov trgovcem na debelo in na drobno. To, da je bila proizvajalčeva prodaja trgovcem na drobno ali na debelo opravljena po ceni, v kateri niso bili upoštevani popusti, ki so bili na koncu priznani potrošniku, ni moglo vplivati na pravico proizvajalca, da zahteva zmanjšanje svoje davčne osnove.

21.

V obravnavani zadevi predložitveno sodišče in nemška vlada dvomita, da je mogoče v njej uporabiti načela, določena v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, ker storitve posredovanja niso del enake „distribucijske verige“, v kateri se večkrat in pod enakimi davčnimi pogoji zagotavljajo podobne storitve.

22.

Nemška vlada zlasti meni, da je v obravnavanem primeru glavna storitev potovalna storitev za končnega potrošnika, katere izvajalec je organizator potovanj. Po njenem mnenju je Ibero Tours posrednik, ki si zgolj prizadeva za vzpostavitev tega trgovskega razmerja, za katero prejme provizijo, ne da bi kakor koli vplivala na glavno transakcijo.

23.

Na podlagi tega nemška vlada in vlada Združenega kraljestva trdita, da je končni potrošnik storitve posredovanja organizator potovanj, ne končni potrošnik glavne storitve, iz česar izhaja trikotna razporeditev, v kateri je organizator potovanj izvajalec glavne storitve, v tem primeru potovalne storitve, opravljene za „potrošnika-potnika“, potovalna agencija pa izvajalec ločene storitve posredovanja, opravljene za organizatorja potovanj.

24.

Po mnenju nemške vlade, kot ga je izrazila na obravnavi, si v obravnavanem primeru ni mogoče predstavljati obstoja distribucijske verige, ki bi omogočala primerjavo te zadeve z zadevo, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Elida Gibbs. Kot navaja, v tem primeru potovalna agencija organizatorju potovanj ponuja storitev, ki neha obstajati takoj, ko je opravljena, saj potovalna storitev, ki jo organizator potovanj ponuja potrošniku, nikakor ni ista kot storitev posredovanja, ki jo organizatorju potovanj zagotovi potovalna agencija. Nasprotno se je po navedbah nemške vlade zgoraj navedena zadeva Elida Gibbs nanašala na distribucijsko verigo za blago, ki je očitno obstajala še naprej tudi po tem, ko je proizvajalec to blago dobavil posredniku, ta pa potrošniku.

25.

S to trditvijo se ne strinjam. Kot poudarja Komisija, ni nobenega razloga za izključitev uporabe na?el, dolo?enih v zgoraj navedeni zadevi Elida Gibbs, in torej za to, da bi se zmanjšanje zavrnilo posredniku, medtem ko so pogoji, v katerih bi bila proizvajalec ali posrednik upravi?ena do zmanjšanja dav?ne osnove, sicer enaki.

26.

S trditvijo, da Ibero Tours ni del vrednostne verige, na koncu katere kon?ni potrošnik prejme storitev, obdav?ljivo z DDV, se ne upošteva stvarnost. ?eprav v zelo formalisti?nem smislu potovalna agencija, kot je Ibero Tours, opravlja storitve posredovanja za organizatorja potovanj v zameno za provizijo, je prav ona tista, ki ponuja popust potrošniku in ekonomsko nosi pri tem nastalo breme.

27.

V nasprotju z navedbami vlade Združenega kraljestva popust na ceno, ki ga potovalna agencija ponuja potrošniku, dejansko in v ekonomskem smislu pomeni znižanje provizije, ki ji jo pla?a organizator potovanj. Provizija namre? ostaja edini dohodek, ki ga potovalna agencija ustvari s sodelovanjem pri zagotavljanju potovalne storitve potrošniku, popust, ki mu ga ponuja, pa nujno zniža višino njene provizije. V nasprotnem primeru bi popust kril organizator potovanj, ki bi mu potovalna agencija v zgoraj navedenem primeru pla?ala le 1940 EUR – zmanjšano za 232 EUR, kar je 1708 EUR, to pa ne bi bilo v skladu z dogovorom med strankama. Zato je potovalna agencija v postopku v glavni stvari v enakem položaju kot proizvajalec v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs.

28.

Kot je Sodiš?e navedlo v tej sodbi, „je treba za zagotovitev spoštovanja na?ela nevtralnosti pri izra?unu dav?ne osnove za obra?un DDV upoštevati položaj dav?nega zavezanca, ki kon?nemu potrošniku – pri ?emer ni v pogodbenem razmerju s tem potrošnikom, temve? je le prvi ?len v verigi transakcij, ki se kon?a pri njem – prek trgovcev na drobno da popust ali mu neposredno povrne vrednost bonov. Sicer bi dav?ni urad iz naslova DDV pobral višji znesek od tistega, ki ga dejansko pla?a kon?ni potrošnik, in sicer v breme dav?nega zavezanca.“ (7)

29.

?eprav je Sodiš?e navedlo, da je dav?ni zavezanec „prvi ?len v verigi transakcij“, pri tem ne gre za izražanje prvega pogoja za upravi?enost do zmanjšanja dav?ne osnove, temve? za sklicevanje na dejansko stanje v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, v kateri je bil proizvajalec, ki je ponujal popust na ceno kon?nemu potrošniku, na za?etku vrednostne verige.

30.

?e bi bilo namre? sprejemljivo stališ?e predložitvenega sodiš?a in nemške vlade, se dejstvo, da je popust na ceno, ponujen potrošniku, v ekonomskem smislu privedel do znižanja provizije, ki jo je prejela Ibero Tours, ne bi upoštevalo, zato pa bi ta morala pla?ati DDV, izra?unan od ve?jega prometa od tistega, ki ga je kon?no ustvarila. (8)

31.

Tak rezultat bi bil glede na sodno prakso Sodiš?a nesprejemljiv. Kot je namre? Sodiš?e presodilo

v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, „ob upoštevanju sistema DDV, njegovega delovanja in vloge posrednikov v vsakem primeru davčni urad na koncu ne more pobrati višjega zneska od tistega, ki ga je plačal končni potrošnik“. (9)

32.

Da bi se tak rezultat preprečil, kot je že odločilo Sodišče, je treba v davčni osnovi za obračun DDV upoštevati znižanje zneska, ki ga na koncu prejme posrednik: „čprav se lahko proizvajalec dejansko šteje za tretjo osebo v transakciji med trgovcem na drobno, ki se mu povrne vrednost bona, in končnim potrošnikom, to ne spremeni dejstva, da to vračilo privede do ustreznega znižanja zneska, ki ga je proizvajalec na koncu prejel kot plačilo za dobavo, ki jo je opravil, in da je to plačilo na podlagi načela nevtralnosti DDV davčna osnova za izračun davka, ki ga dolguje“. (10)

33.

Zato je treba na prvo vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da se načela v zvezi z zmanjšanjem davčne osnove v primeru podjetja, ki potrošnikom priznava popuste na ceno storitve v poznejši fazi, kot so določena v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, uporabljajo tudi v primeru posrednika (v obravnavanem primeru potovalne agencije), ki na svoje stroške da popust na ceno naročniku (v obravnavanem primeru potniku) glavne transakcije (v obravnavanem primeru storitve organizatorja potovanj), ki jo posreduje ta posrednik.

B – Drugo vprašanje za predhodno odločanje

34.

Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem za predhodno odločanje Sodišče sprašuje, ali bi se zgoraj navedena sodba Elida Gibbs uporabljala v primeru glavnih storitev na podlagi člena 26(2) Šeste direktive o DDV, in sicer bodisi zaradi posebnosti tega člena, v katerem se za davčno osnovo šteje „marža potovalnega agenta“ (v nadaljevanju: maržna ureditev) v nasprotju s členom 11(A)(1)(a) navedene direktive, ki kot davčno osnovo določa „plačilo, [prejeto] od kupca“ (v nadaljevanju: plačilna ureditev) (naslov 1 spodaj), bodisi zato, ker bi bile te storitve po potrebi sestavni elementi enotne (mešane) storitve, ki vključuje tudi druge elemente (naslov 2 spodaj).

1. V primeru glavnih storitev na podlagi člena 26(2) Šeste direktive o DDV, naslovljenega „Posebna ureditev za potovalne agente“

35.

V zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Elida Gibbs, je bila davčna osnova izračunana na podlagi člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV, to je na podlagi plačilne ureditve. Nasprotno pa obravnavana zadeva spada na področje uporabe člena 26 navedene direktive, ki določa posebno ureditev obdavčenja za potovalne agencije. Predložitveno sodišče se sprašuje, ali se zgoraj navedena sodba Elida Gibbs uporablja tudi v obravnavanem primeru, če je treba v njem v nasprotju z navedeno sodbo, v kateri je bila davčna osnova izračunana v skladu s plačilno ureditvijo, to osnovo izračunati v skladu z maržno ureditvijo.

36.

Kot meni predložitveno sodišče, kadar storitev spada v okvir maržne ureditve, izračun davčne osnove, določen v členu 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV, ni več mogoč, saj davčna osnova ni enaka plačilu potrošnika, ampak ustreza razliki med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez DDV, in dejanskimi stroški potovalne agencije za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni

zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika. Predložitveno sodišče in nemška vlada opozarjata, da je treba upoštevati tudi možnost, da marža znaša nič, kadar tržna cena ni višja od stroškov za potovanje.

37.

Komisija poudarja, da ta razlika v primeru, predloženem Sodišču, ni upoštevna. Kot je Sodišče že presodilo, je „[c]ilj člena 26(2) Šeste direktive [o DDV] – ker ta člen določa enoten kraj obdavčitve in to, da se kot davčna osnova za obračun DDV uporabi marža potovalne agencije ali organizatorja potovanj, to je razlika med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez DDV, in dejanskimi stroški, vključno z DDV, potovalne agencije ali organizatorja potovanj za storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci – preprečiti težave, omenjene v prejšnji točki (11), in zlasti zagotoviti poenostavljeno odtegnitev plačane vstopnega davka ne glede na državo članico, v kateri je bil davek pobran“. (12)

38.

Vendar je Sodišče presodilo tudi:

„26.

Za uresničevanje tega cilja nikakor ni treba odstopati od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive [o DDV], ki se za določanje davčne osnove sklicuje na pojem ‚plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel [...] izvajalec od [...] naročnika ali tretje osebe‘.

27.

To ‚plačilo‘ ustreza istemu ekonomskemu podatku kot celotni[...] znes[ek], ki ga plača potnik, na katerega se sklicuje člen 26(2) Šeste direktive [o DDV]. V splošni ureditvi in posebni ureditvi ta podatek ustreza ceni, ki jo plača izvajalec storitev. Ne glede na cilj, zasledovan z navedenim členom 26(2), mora zadevni pojem v obeh ureditvah ohraniti isto pravno opredelitev.“ (13)

39.

Poleg tega je treba opozoriti, da je bil vzorec dejanskega stanja v zgoraj navedeni sodbi First Choice Holidays enak kot pri dejanskem stanju postopka v glavni stvari. Družba First Choice Holidays je organizirala poletniške pakete z združevanjem več elementov, ki jih je kupovala. Prodajo končnega proizvoda potnikom je na podlagi komisijskih pogodb zaupala potovalnim agencijam. Tako kot v obravnavanem primeru so popust na ceno potnikom ponujale potovalne agencije.

40.

V teh dejanskih okoliščinah je generalni pravobranilec A. Tizzano navedel, da „[d]ejstvo, da se metoda za izračun davčne osnove med eno in drugo ureditvijo razlikuje, nikakor ne pomeni, da se razlikujejo tudi drugi elementi, ki jih je treba upoštevati v ta namen“. (14)

41.

Prav tako dejstvo, da se ureditvi za izračun davčne osnove razlikujeta, ne pomeni, da je treba izključiti uporabo načel, določenih v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, kadar gre, tako kot v obravnavanem primeru, za transakcijo v zvezi s potovalno storitvijo, ki spada na področje uporabe člena 26 Šeste direktive o DDV.

42.

Poleg tega ni presenetljivo, da je rezultat enak, če se izračun izvede v skladu z maržno ali v skladu s plačilno ureditvijo. To je ustrezno dokazano s primerom, predstavljenim v točki 8 teh sklepnih predlogov.

43.

Če se uporabi plačilna ureditev, mora potovalna agencija, ki potrošniku na ceno potovanja ponuja popust v višini 60 EUR, pod enakimi pogoji kot Ibero Tours organizatorju potovanj plačati 1940 EUR (kar vključuje DDV v znesku 267,58 EUR). Bruto provizija, ki ji pripada, bo tako z 232 EUR znižana na 172 EUR (vključno z DDV), ker popust v višini 60 EUR krije ta agencija, ne organizator potovanj.

44.

S tem se davčna osnova agencije z 200 EUR zmanjša na 148,28 EUR, DDV pa z 32 EUR na 23,72 EUR. V tem primeru razlika med zneskom DDV brez popusta in zneskom DDV s popustom znaša 8,28 EUR, to je $32 \text{ EUR} - 23,72 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

45.

Ta znesek natančno ustreza razliki med DDV, odmerjenim od cene potovanja, ki jo mora plačati potrošnik brez popusta, ki ga ponuja potovalna agencija, in DDV, odmerjenim od cene potovanja, ki jo mora plačati po odštetju popusta, to je $275,86 \text{ EUR} - 267,58 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

46.

Rezultat je enak ob uporabi maržne ureditve. Če se v istem primeru predpostavlja, da je organizator potovanj kupil storitve, ki jih ponuja potrošniku po ceni 1000 EUR, je mogoče razliko 1000 EUR med ceno, po kateri potovalne storitve prodaja potrošniku, in ceno, po kateri jih kupuje, razčleniti na maržo v višini 862,07 EUR in DDV po 16% odstopni stopnji na ta znesek v višini 137,93 EUR.

47.

Če potovalna agencija potrošniku da popust v bruto znesku 60 EUR, ji mora ta plačati znesek 1940 EUR, ki vključuje „dejanske stroške“ v višini 1000 EUR, „maržo“ v višini 810,35 EUR in DDV v višini 129,65 EUR.

48.

Tudi na podlagi te ureditve razlika med zneskoma DDV (brez popusta in s popustom) znaša 8,28 EUR: $137,93 \text{ EUR} - 129,65 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$. Natanko ta znesek bi lahko potovalna agencija zahtevala od davčnih organov v primerih, v katerih bi poravnala DDV na podlagi prometa, ki ga tvori provizija, ne da bi upoštevala popust, ponujen potrošniku.

49.

Kot pojasnjuje Komisija, je razlog za identičen znesek v obeh primerih to, da popust v višini 60 EUR, ki ga ponuja potovalna agencija, nujno vsebuje DDV v višini 8,28 EUR. Iz tega primera je torej jasno razvidno, da tudi maržna ureditev ne vpliva na računsko podlago rešitve, uporabljene v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs.

50.

Nemška vlada na obravnavi ni niti izpodbijala metodologije primera, ki ga uporablja Komisija, niti utemeljila morebitne pravice nemškega davčnega urada do tega, da obdrži presežek DDV v višini 8,28 EUR. Nasprotno, kot v pisnih stališjih navajata Komisija in Ibero Tours, se z odštetjem zneska popusta na ceno potovanja od davčne osnove potovalne agencije za obračun DDV zagotovi, da davčni urad pobere DDV v znesku, ki ustreza dejanskemu plačilu potrošnika.

51.

Če se namreč za zgoraj navedeni primer uporabi plačilna ureditev, davčni urad pobere 243,86 EUR od organizatorja potovanj – to je razlika med DDV, plačanim od cene potovanja (275,86 EUR), in poravnanim vstopnim DDV, ki ustreza plačani proviziji (32 EUR) – ter 23,72 EUR od potovalne agencije – to je DDV, plačan od znižane provizije – kar skupaj znaša 267,58 EUR. DDV, ki ga tako pobere davčni urad, natanko ustreza znesku DDV, naloženemu končnemu potrošniku s ceno 1940 EUR, ki jo je plačal.

52.

Če se za zgoraj navedeni primer uporabi maržna ureditev, davčni urad pobere DDV v istem znesku 267,58 EUR, sestavljenem iz DDV v višini 137,93 EUR, ki ga je organizator potovanj plačal ob nakupu storitev, ki jih preprodaja končnemu potrošniku, iz DDV v višini 105,93 EUR – ki ga navedeni organizator dolguje sam ter ustreza razliki med DDV, plačanim na njegovo maržo (137,93 EUR), in DDV, ki ga je plačal potovalni agenciji za provizijo pred odštetjem popusta (32 EUR) – ter iz DDV v višini 23,72 EUR, ki ga mora plačati potovalna agencija na provizijo, prejeto od organizatorja potovanj po odštetju popusta.

53.

Zgolj okoliščina, da v primeru iz člena 26(2) Šeste direktive o DDV davčna osnova ni plačilo, temveč marža, torej ne vpliva na načela, določena v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs. Tako je, kot je pojasnilo Sodišče, ker „ni potrebe po popravljanju davčne osnove za vmesne transakcije [...], saj je glede teh transakcij uporaba načela nevtralnosti zagotovljena z uporabo ureditve o odbitku iz naslova XI Šeste direktive [o DDV], ki vmesnim členom v distribucijski verigi, kot so trgovci na debelo in na drobno, dovoljuje, da od svoje davčne osnove odbijejo zneske, ki so jih vsak zase plačali svojemu dobavitelju iz naslova DDV na ustrezno transakcijo, ter da tako davčni upravi odvedejo samo del davka, ki ustreza razliki med ceno, ki jo je vsak plačal svojemu dobavitelju, in ceno, po kateri je blago dobavil svojemu kupcu.“ (15)

54.

Ne le da je uporaba načel iz zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs združljiva z uporabo člena 26(2) Šeste direktive o DDV, ampak je tudi nujna zaradi zagotavljanja, da osnova za odmero, od katere se izračuna DDV, ki ga mora plačati proizvajalec kot davčni zavezanec, ni višja od zneska, ki ga je na koncu prejel. (16) Če bi bila višja, bi bilo to na podlagi sodne prakse Sodišča v nasprotju z načelom nevtralnosti. (17)

55.

Predložitveno sodišče predvideva tudi možnost, da marža znaša nič. Čeprav to po mojem mnenju ne bi smelo spremeniti sklepanja, po vzoru Komisije poudarjam, da se predložitvena odločba nikjer ne sklicuje na elemente iz spisa, na podlagi katerih bi bilo mogoče meniti, da bi to lahko bilo tako v primeru glavnih potovalnih storitev, ki jih je posredovala Ibero Tours. Zato Sodišču predlagam, naj drugega vprašanja, ki ga postavlja predložitveno sodišče, ne obravnava s tega vidika.

2. V primeru mešanih storitev

56.

Prvič, predložitveno sodišče predvideva možnost, da je neka potovalna storitev v celoti obdavčljiva z DDV, vendar da se za različne elemente, ki jo sestavljajo, uporabljajo različne davčne osnove: elementi, ki jih zagotovi organizator potovanj, naj bi bili obdavčeni v skladu s splošno ureditvijo, za elemente, kupljene od drugih davčnih zavezancev, pa naj bi se uporabljala maržna ureditev.

57.

Drugič, predložitveno sodišče se sprašuje, ali iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji izhaja, da se načeloma, določena v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, ne uporabljajo, kadar je zadnja storitev v distribucijski verigi oproščena davka na podlagi člena 26(3) Šeste direktive o DDV.

58.

Predložitveno sodišče meni, da sta ta primera problematična, če posrednik brez pomoči organizatorja potovanj ne bi poznal natančne sestave potovalne storitve.

59.

Kar najprej zadeva primer mešanih storitev organizatorja potovanj, obdavčljivih z DDV, predložitveno sodišče in nemška vlada menita, da bi lahko priznavanje pravice organizatorjem potovanj do odbitja DDV za storitve posredovanja privedlo do vračila fiktivnega DDV.

60.

Po njunem mnenju se lahko zmanjšanje davčne osnove v primeru potovalne storitve, ki jo ponuja posrednik, upošteva samo za tisti del cene potovanja, ki ustreza marži organizatorja potovanj, to pa je na splošno samo zelo majhen del cene potovanja.

61.

V tem okviru se predložitveno sodišče in nemška vlada sprašujeta, kako lahko posrednik določi ta del DDV. Trdita, da posredniki tega dejansko ne morejo storiti, če ne poznajo načina izražanja organizatorja potovanj. Zaradi te tehnične nezmožnosti naj načel zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs ne bi bilo mogoče prenesti na obravnavano zadevo.

62.

To sklepanje se mi zdi napačno. Opozoriti je namreč treba, kot sta dokazali Ibero Tours in Komisija s primeroma, da sta splošna ureditev, ki temelji na plačilu v smislu člena 11(A)(1)(a)

Šeste direktive o DDV, in ureditev, ki temelji na marži v smislu ?lena 26(2) Šeste direktive o DDV z vidika na?el zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs na?elno enakovredni.

63.

Kadar elementi, ki se združijo v enotno potovalno storitev, spadajo v okvir teh dveh ureditev, ta okoliš?ina posrednika, ki da popust na ceno, ne zavezuje k lo?enemu izra?unu. Kot navaja Komisija, se zato ne postavlja vprašanje, ali lahko posrednik tak izra?un izvede le ob pomo?i organizatorja potovanj.

64.

Kar nato zadeva potovalne storitve, za katerih nekatere sestavne elemente se uporablja maržna ureditev v smislu ?lena 26(2) Šeste direktive o DDV, medtem ko so drugi oproš?eni davka na podlagi odstavka 3 istega ?lena, jih je treba raz?leniti. ?e namre? popusti posrednika na ceno privedejo do uporabe zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs le za tiste sestavne elemente, za katere velja odstavek 2 navedenega ?lena, to ne utemeljuje neuporabe te sodbe za navedene sestavne elemente samo zato, ker bi lahko potrebna raz?lenitev storitev glede na to, ali so obdav?ljive z DDV ali oproš?ene davka, povzro?ila težave.

65.

Seveda je res, da mora posrednik, kadar bi lahko nekateri deli glavnih potovalnih storitev glede na okoliš?ine spadali v okvir ?lena 26(3) navedene direktive, dokazati, v kolikšnem obsegu se ne uporablja ta dolo?ba, temve? maržna ureditev (ali splošna ureditev). Vendar tega dokazovanja ni utemeljeno onemogo?ati z a priori izklju?evanjem zmanjšanja dav?ne osnove za obra?un DDV.

66.

V zvezi s težavami, ki se lahko pojavijo pri zagotavljanju dokazov, zahtevanih za odbitje DDV, je sicer mogo?e, da so organizatorji potovanj zadržani glede sporo?anja interno izra?unane cene vsakega sestavnega elementa potovanja svojim posrednikom, vendar, kot navaja Komisija in v nasprotju s trditvami nemške vlade, menim, da ni razloga, zakaj ta podjetja ne bi želela sporo?ati svojih števil?nih podatkov, združenih na letni ravni, da bi posrednikom omogo?ila natan?no raz?lenitev njihovih transakcij za referen?no leto.

67.

Vsekakor pa – kot je na obravnavi opozorila Ibero Tours – teoreti?ne težave, ki jih izpostavljajo predložitveno sodiš?e, nemška vlada in vlada Združenega kraljestva, niso razlog za odstopanje od na?el, dolo?enih v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs.

68.

Zato je treba na drugo vprašanje za predhodno odlo?anje odgovoriti, da v primerih, v katerih glavna transakcija organizatorja potovanj vklju?uje dejavnost posredovanja, zgolj okoliš?ina, da ta glavna transakcija spada v okvir maržne ureditve iz ?lena 26(2) Šeste direktive o DDV, ne vpliva na pravico posrednika, da na podlagi zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs za popuste na ceno, ki jih da potrošnikom, zahteva zmanjšanje dav?ne osnove za obra?un DDV.

C – Tretje vprašanje za predhodno odlo?anje

69.

Predložitveno sodišče želi s tretjim vprašanjem za predhodno odločanje izvedeti, „ali je država članica, ki je v svoje nacionalno pravo ustrezno prenesla člen 11(C)(1) Šeste direktive [o DDV], v primeru davčne oprostitve posredovane storitve upravičena zavrniti zmanjšanje davčne osnove, če je v okviru izvajanja pooblastila iz te določbe določila dodatne pogoje za zavrnitev zmanjšanja“.

70.

Gre torej za vprašanje, ali lahko država članica zavrne zmanjšanje davčne osnove le na podlagi razlage iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji, ne da bi morala določiti dodatne pogoje. Sodišče je v navedeni sodbi presodilo, da „Zvezna republika Nemčija, ker ni sprejela določb, ki bi v primerih vračila denarja za bone za popust omogočale popravek davčne osnove davčnega zavezanca, ki je izvedel to vračilo, ni izpolnila svojih obveznosti na podlagi člena 11 Šeste direktive [o DDV]“ (18), zlasti z vidika zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs.

71.

V navedeni zadevi sta nemška vlada in vlada Združenega kraljestva navedli primer, v katerem je dobava trgovca na drobno končnemu potrošniku transakcija, ki je oproščena davka, tako da lahko vključitev bona za popust v davčno osnovo trgovca na drobno privede do prevelikega odbitka v škodo davčnega urada v višini DDV, vključenega v nominalno vrednost navedenega bona. (19)

72.

Sodišče je odgovorilo, da „v primerih, v katerih vrednost, ki je navedena na bonu za popust, zaradi davčne oprostitve v državi članici, iz katere se blago pošilja, ni obdavčena, nobena cena, zaračunana na tej ali na naslednjih stopnjah verige, ne vključuje davka na dodano vrednost, tako da tudi popust ali delno povračilo cene ne zajema dela davka na dodano vrednost, zaradi česar bi se davek na dodano vrednost, ki ga je plačal proizvajalec, zmanjšal“. (20)

73.

Dodalo je, da lahko „[p]ri oproščenem izvozu ali dobavah znotraj Skupnosti [...] tako davčni organi na podlagi možnosti, ki jih imajo na podlagi člena 11(C)(1) Šeste direktive [o DDV], proizvajalcu preprečijo, da bi od dolgovane davka na dodano vrednost odbil fiktivni znesek davka na dodano vrednost“. (21)

74.

Predložitveno sodišče meni, da ima zadnji navedeni odlomek iz zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji dve mogoči razlagi.

75.

Po eni strani naj bi se lahko države članice, ki so ustrezno prenesle navedeni člen 11(C)(1) Šeste direktive o DDV, samodejno opirale na to sodbo za zavrnitev zmanjšanja davčne osnove zaradi rabatov, odobrenih v distribucijski verigi, če je zadnja storitev, opravljena za končnega potrošnika, oproščena davka.

76.

Po drugi strani naj bi bilo mogoče navedbo v točki 65 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji, in sicer „na podlagi možnosti, ki jih imajo na podlagi člena 11(C)(1) Šeste direktive [o DDV]“, razlagati tudi tako, da mora država članica za zavrnitev zmanjšanja davčne osnove v

primeru davčne oprostitve zadnje storitve v distribucijski verigi sprejeti posebne predpise za doseganje tega cilja.

77.

Po mnenju Ibero Tours Zvezna republika Nemčija, ker v okviru pooblastila, ki ga ima na podlagi člena 11(C)(1) Šeste direktive o DDV, ni določila posebnih pogojev, s katerimi bi bilo mogoče utemeljiti zavrnitev zmanjšanja davčne osnove za obračun DDV, ne more upravičeno zavrniti takega zmanjšanja.

78.

Nemška vlada meni, da je treba na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da država članica v primeru oprostitve glavne storitve lahko zavrne zmanjšanje davčne osnove z opiranjem le na zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji in torej brez uvedbe posebnih določb v nacionalnem pravu.

79.

Kot navaja ta vlada, se „pogoji, ki jih določijo države članice“, ki so omenjeni v členu 11(C)(1) Šeste direktive o DDV in na podlagi katerih se zmanjša davčna osnova, ne nanašajo na vsebino davčne osnove, ampak izključno na zahteve oblikosti, ki bi jih bilo treba izpolniti za uveljavljanje zmanjšanja davčne osnove v poznejši fazi po transakciji. Nemška vlada tako meni, da okoliščina, da je glavna storitev transakcija, ki je oproščena DDV, pomeni vsebinski pogoj za zavrnitev zmanjšanja davčne osnove in da v tem okviru v nacionalni zakonodaji ni treba določiti posebnih pogojev za zavrnitev odobritve zmanjšanja v primeru oproščenih končnih transakcij.

80.

Kot je Sodišče že presodilo, „člen 11(C)(1), prvi pododstavek, Šeste direktive [o DDV] določa primere, v katerih so države članice zavezane ustrezno zmanjšati davčno osnovo pod pogoji, ki jih same določijo. Tako se s to določbo državam članicam nalaga obveznost zmanjšanja davčne osnove in s tem znižanja zneska DDV, ki ga dolguje davčni zavezanec, in sicer vsakič, ko ta po zaključku transakcije ne dobi dela ali celotnega plačila.“ (22)

81.

Iz tega odlomka torej jasno izhaja, da so države članice zavezane – razen če uporabijo odstopanje iz drugega pododstavka navedenega člena (kar pa v obravnavanem primeru ni tako) – odobriti zmanjšanje davčne osnove, takoj ko so izpolnjeni pogoji iz istega člena. Tako nemška vlada upravičeno trdi, da se lahko „pogoji, ki jih [...] določijo [države članice]“, nanašajo le na podrobna pravila za zmanjšanje, ne pa na obstoj pravice do zmanjšanja. (23)

82.

Zato je treba točko 65 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji razumeti v tem pogledu. Kot navaja Komisija, je namreč Sodišče s presojo v točki 64 te sodbe – to je, da „v primerih, v katerih vrednost, ki je navedena na bonu za popust, zaradi davčne oprostitve v državi članici, iz katere se blago pošilja, ni obdavčena, nobena cena, zaračunana na tej ali na naslednjih stopnjah verige, ne vključuje davka na dodano vrednost, tako da tudi popust ali delno povračilo cene ne zajema dela davka na dodano vrednost, zaradi česar bi se davek na dodano vrednost, ki ga je plačal proizvajalec, zmanjšal“ – predvidelo ne zgolj možnost, ki je na voljo državam članicam, ampak nujno pravno posledico.

83.

Preprav Sodišče v točki 65 navedene sodbe omenja tudi „možnosti“, ki jih imajo države članice na podlagi člena 11(C)(1) Šeste direktive o DDV, je njihov namen državam članicam zgolj omogočiti, da ustrezno zagotovijo davčno obravnavanje, predvideno z navedeno direktivo, glede na to, da so po drugi strani odstopanja od zadevne materialnopravne določbe, ki so neobvezna in natančno opredeljena, ločeno obravnavana v drugem pododstavku navedenega člena.

84.

To ugotovitev potrjuje sodba Becker (24), v kateri je Sodišče glede na člen 13 Šeste direktive o DDV, naslovljenim „Oprostitve na ozemlju države“ in katerega naslov B je naslovljen „Druge oprostitve“, odločilo, da se besede „pod pogoji, ki jih [države članice] določijo zaradi zagotavljanja pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitvev“ ter, natančneje, izraz „pogoji“, nikakor ne nanašajo na opredeljevanje vsebine predvidene oprostitve“ (25) in da „[d]ržava članica davčnemu zavezancu, ki lahko izkaže, da njegov davčni položaj dejansko spada v eno izmed skupin oprostitvev iz [Šeste] direktive [o DDV], ne more očitati dejstva, da sama ni sprejela določb, ki bi olajšale prav uporabo te oprostitve“ (26).

85.

V obravnavanem primeru se s sklepanjem po analogiji zdi še jasneje, da besede „pogoji, ki jih določijo države članice“ državam članicam ne dajejo možnosti, da naložijo merila, s katerimi bi se pogojevala ali odpravljala pravica davčnega zavezanca do zmanjšanja davčne osnove „[p]ri preklicu naročila, zavrnitvi ali celotnem ali delnem neplačilu ali znižanju cene po dobavi“ (27) oziroma s katerimi bi se uveljavljanje te pravice praktično onemogočalo.

86.

Ustrezen prenos navedene direktive torej pomeni, da davčne osnove za obračun DDV posrednika ni mogoče zmanjšati v primeru, v katerem je glavna storitev transakcija, ki je oproščena davka, saj iz sistema Šeste direktive o DDV izhaja, da v tem primeru ni zmanjšanja, in to ne da bi morale države članice določiti posebne pogoje v ta namen.

87.

Zato je treba na tretje vprašanje za predhodno odločanje odgovoriti, da v primeru davčne oprostitve glavne storitve iz sistema Šeste direktive o DDV izhaja, da država članica zavrne zmanjšanje davčne osnove za obračun DDV, ne da bi v ta namen v posebno zakonodajo predhodno vključila dodatne pogoje.

VI – Predlog

88.

Ob upoštevanju zgornjih ugotovitev Sodišča predlagam, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Bundesfinanzhof, odgovori:

1.

Načeloma v zvezi z zmanjšanjem davčne osnove v primeru podjetja, ki potrošnikom priznava popuste na ceno storitve v poznejši fazi, kot so določena v sodbi Sodišča z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339), se uporabljajo tudi v primeru posrednika (v

obravnavanem primeru potovalne agencije), ki na svoje stroške da popust na ceno naročniku (v obravnavanem primeru potniku) glavne transakcije (v obravnavanem primeru storitve organizatorja potovanj), ki jo posreduje ta posrednik.

2.

V primerih, v katerih glavna transakcija organizatorja potovanj vključuje dejavnost posredovanja, zgolj okoliščina, da glavna transakcija spada v okvir maržne ureditve iz člena 26(2) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), ne vpliva na pravico posrednika, da na podlagi sodbe Sodišča z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339) za popuste na ceno, ki jih da potrošnikom, zahteva zmanjšanje davčne osnove.

3.

V primeru davčne oprostitve glavne storitve iz sistema Šeste direktive 77/388 izhaja, da država članica zavrne zmanjšanje davčne osnove za davek na dodano vrednost, ne da bi v ta namen v posebno zakonodajo predhodno vključila dodatne pogoje.

(1) Jezik izvirnika: francoščina.

(2) Sodba z dne 24. oktobra 1996 (C-317/94, Recueil, str. I-5339).

(3) Šesta direktiva o DDV je bila v obdobju 2002–2004 večkrat spremenjena, vendar te spremembe niso vplivale na določbe, ki so pomembne za obravnavano zadevo. Zato v teh sklepnih predlogih navajam besedilo direktive, kakršno je bilo v preiskani različici z dne 1. januarja 2001, ki je veljala na začetku obdobja, na katero se nanaša obravnavana zadeva.

(4) Tožena stranka v postopku v glavni stvari uporablja druge številke.

(5) Glej sodbo z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, str. I-6289).

(6) Glej zgoraj navedeno sodbo Elida Gibbs (točki 34 in 35).

(7) Ibidem (točka 31).

(8) Ibidem (točka 24). Glej tudi sodbo z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-427/98, Recueil, str. I-8315, točka 45).

(9) Zgoraj navedena sodba Elida Gibbs (točka 24).

(10) Zgoraj navedena sodba Komisija proti Nemčiji (točka 45).

(11) V prejšnji točki se Sodišče sklicuje na težavnost izvajanja pravil splošnega prava o kraju obdavčitve, davčni osnovi in odbitku vstopnega davka zaradi števila in kraja opravljenih storitev ter praktičnih težav za ta podjetja, ki bi lahko ovirale izvajanje njihove dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo First Choice Holidays, točka 24).

(12) Glej zgoraj navedeno sodbo First Choice Holidays (točka 25).

(13) Ibidem (točki 26 in 27).

(14) Glej točko 26 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca A. Tizzana v zadevi, v kateri je

bila izdana zgoraj navedena sodba First Choice Holidays.

(15) Zgoraj navedena sodba Elida Gibbs (točka 33).

(16) Glej sodbo z dne 3. julija 1997 v zadevi Goldsmiths (C-330/95, Recueil, str. I-3801, točka 15).

(17) Glej zgoraj navedeno sodbo Elida Gibbs (točka 28).

(18) Glej zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji (točka 79).

(19) Ibidem (točka 62).

(20) Ibidem (točka 64).

(21) Ibidem (točka 65).

(22) Zgoraj navedena sodba Goldsmiths (točka 16). Moja poudarka.

(23) Glej v tem smislu točki 84 in 85 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zgoraj navedeni zadevi Komisija proti Nemčiji.

(24) Sodba z dne 19. januarja 1982 (8/81, Recueil, str. 53).

(25) Ibidem (točka 32).

(26) Ibidem (točka 33).

(27) Člen 11(C)(1) Šeste direktive o DDV.