



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н М. WATHELET
представено на 18 юли 2013 година¹

Дело C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte
срещу
Ibero Tours GmbH

(Преюдициално запитване, отправено от Bundesfinanzhof (Германия))

„Данък върху добавената стойност — Сделки на туристическите агенти — Предоставяне на отстъпки на пътуващите лица, което води до намаляване на посредническото възнаграждение на туристическия агент — Определяне на данъчната основа на посредническата услуга“

I – Въведение

1. Целта на настоящото производство по преюдициално запитване, постъпило в Съда на 20 юни 2012 г., по същество е да се установи дали и евентуално при какви условия принципите, установени с Решение по дело *Elida Gibbs*² относно отстъпките, предоставяни от производител чрез дистрибуторска верига, се прилагат и когато даден посредник предоставя на потребителите намаление на цените. В основата на това производство е случаят на туристически агент, действащ като посредник между туроператора и потребителите, който прави на последните намаления на цените за пътуване и се опитва да ги приспадне от данъчната си основа за целите на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

II – Правна уредба

A – Правото на Съюза

2. Съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива ДДС“)³:

„[...]“

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — Решение от 24 октомври 1996 г. (C-317/94, Recueil, стр. I-5339).

³ — Шеста директива ДДС е изменена неколккратно между 2002 г. и 2004 г., но разпоредбите, релевантни за настоящото дело, не са засегнати. Ето защо в настоящото заключение възпроизвеждам текста на тази директива, съдържащ се в консолидираната ѝ редакция от 1 януари 2001 г., която е била в сила към началото на периода, до който се отнася настоящият случай.

1. Данъчната основа е:

- а) при доставките на стоки и услуги, с изключение на посочените в букви б), в) и г) по-долу, всичко, което представлява възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трето лице, включително субсидиите, които са пряко свързани с цената на такива доставки“ [неофициален превод].

3. Съгласно член 11, А, параграф 3 от Шеста директива ДДС:

„Данъчната основа не включва:

- а) намаленията на цените като отстъпка за предсрочно плащане;
- б) отстъпките от цените и намаленията, предоставени на купувача или получателя към момента на доставката;

[...]“ [неофициален превод].

4. Член 11, В, параграф 1, първа алинея от Шеста директива ДДС, озаглавен „Други разпоредби“, гласи:

„При анулиране, отказ или пълно или частично неплащане, или при намаляване на цената след извършване на доставката, данъчната основа се намалява съответно при условия, определени от държавите членки.“ [неофициален превод].

5. Член 26 от Шеста директива ДДС, озаглавен „Специален режим за туристически агенти“, предвижда:

„1. Държавите членки прилагат [ДДС] за сделките на туристическите агенти в съответствие с разпоредбите на настоящия член, когато туристическите агенти работят с клиенти от свое име и при предоставяне на туристически услуги използват стоки и услуги от други данъчнозадължени лица. Настоящият член не се прилага за туристически агенти, които действат само като посредници и водят данъчно счетоводство в съответствие с член 11, А, параграф 3, буква в). По смисъла на настоящия член терминът „туристически агент“ включва и туроператорите.

2. Всички сделки, извършвани от туристическия агент във връзка с дадено пътуване, се третираат като една доставка на услуга от туристическия агент на пътуващото лице. Доставката е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето туристическият агент е предоставил услугите. Данъчната основа и цената без данъка по смисъла на член 22, параграф 3, буква б) за тази услуга представляват маржа на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума, платима от пътуващото лице, без [ДДС], и действителната себестойност за туристическия агент на стоките и услугите, предоставени от други данъчнозадължени лица, когато пътуващото лице пряко се възползва от тях.

3. Ако сделките, при които туристическият агент прибегва до други данъчнозадължени лица, се извършват от такива лица извън Общността, услугата на туристическия агент се третира като освободена посредническа дейност съгласно член 15, параграф 14. Когато тези сделки се извършват както в Общността, така и извън нея, само частта от услугата на туристическия агент, свързана със сделки извън Общността, може да бъде освободена.

4. Начисленият на туристическия агент [ДДС] от други данъчнозадължени лица върху сделките, посочени в параграф 2, от които пряко се възползва пътуващото лице, не подлежи на приспадане или възстановяване в никоя от държавите членки“ [неофициален превод].

Б – Германското право

6. Член 17, параграф 1 от Закона за данък върху добавената стойност (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“), в редакцията му в сила между 1 януари 2002 г. и 15 декември 2004 г., гласи:

„Когато данъчната основа за облагаема доставка по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 е изменена,

- 1) данъчнозадълженото лице, което е извършило тази доставка, трябва да коригира размера на дължимия данък, а
- 2) данъчнозадълженото лице, което е получило доставката, трябва да коригира размера на подлежащия на приспадане данък;

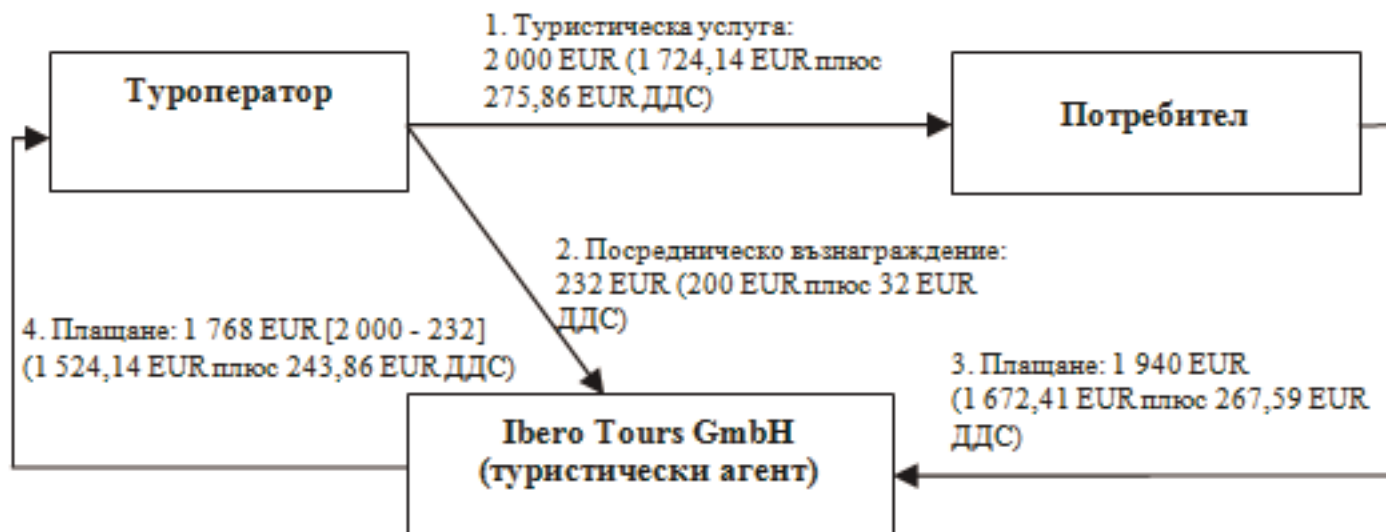
по аналогия това се прилага и в случаите по член 1, параграф 1, точка 5 и на член 13b. Подлежащият на приспадане данък по получени доставки може да не бъде коригиран, стига трето данъчнозадължено лице да преведе на данъчния орган сумата на данъка, която съответства на намаляването на възнаграждението; в този случай третото данъчнозадължено лице дължи данъка [...]“.

7. Член 17, параграф 1 от UStG, в редакцията му в сила от 16 декември 2004 г., гласи:

„Когато данъчната основа за облагаема доставка по смисъла на член 1, параграф 1, точка 1 е изменена, данъчнозадълженото лице, което е извършило тази доставка, трябва да коригира размера на дължимия данък. Аналогично, данъчнозадълженото лице, което е получило доставката, трябва да коригира размера на подлежащия на приспадане данък. Това не се прилага, ако изменението на данъчната основа не е икономически изгодно за посоченото лице. Ако в този случай изменението на данъчната основа е икономически изгодно за друго данъчнозадължено лице, то трябва да коригира размера на подлежащия на приспадане данък. Изречения от първо до четвърто се прилагат по аналогия в случаите по член 1, параграф 1, точка 5 и по член 13b. Подлежащият на приспадане данък по получени доставки може да не бъде коригиран, стига трето данъчнозадължено лице да преведе на данъчния орган сумата на данъка, която съответства на намаляването на възнаграждението; в този случай третото данъчнозадължено лице дължи данъка [...]“.

III – Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

8. Схемата по-долу, в която са посочени сумите от примера, използван от запитващата юрисдикция, а именно Bundesfinanzhof (Германия), и от Комисията⁴, ще помогне за описанието и за изясняването на фактическата обстановка по настоящото дело:



Забележка: В примера се изхожда от ставка на ДДС в размер на 16 % и от 3 % намаление от цената на пътуването, предоставено на потребителя от туристическия агент, т.е. 60 EUR. Тъй като туристическият агент поема икономическата тежест на намалението, посредническото му възнаграждение е намалено от 232 EUR на 172 EUR (148,28 EUR плюс 23,72 EUR ДДС).

9. Дружество Ibero Tours GmbH (наричано по-нататък „Ibero Tours“) е германски туристически агент, който предлага на клиентите си туристически услуги, организирани от туроператори. Съгласно примера, използван от запитващата юрисдикция и Комисията, брутната цена за пътуването е 2 000 EUR и включва ДДС в размер на 275,86 EUR. След продажбата на пътуването туроператорът предоставя туристическата услуга на клиента и заплаща посредническо възнаграждение на туристическия агент в замяна на посредническите му услуги. В примера брутният размер на посредническото възнаграждение е 232 EUR, от които ДДС в размер на 32 EUR.

10. С оглед на стимулиране на продажбите Ibero Tours предоставя на клиентите намаления в цените на пътуванията. В примера се приема, че този туристически агент предоставя на потребителя 3% намаление от брутната цена на пътуването, т.е. 60 EUR. Намалението се поема не от туроператора, а от туристическия агент.

⁴ — Ответникът в главното производство посочва други данни.

11. В горепосочения пример потребителят плаща на Ibero Tours договорената намалена цена, т.е. 1 940 EUR. Ето защо последното дружество плаща след това на туроператора сума, която съответства на разликата между общата цена на пътуването (без намалението, т.е. 2 000 EUR) и посредническото възнаграждение, изчислено върху цената на пътуването без намалението (с ДДС, или 232 EUR), което също съответства на разликата между намалената цена, платена от клиента (т.е. 1 940 EUR), и по-ниския размер на посредническото възнаграждение (т.е. 172 EUR), получена след приспадане на намалението, предоставено на потребителя от Ibero Tours (или 60 EUR с ДДС). В примера тази сума е 1 768 EUR (т.е. $2\ 000 - 232 = 1\ 768$ EUR или $1\ 940 - 172 = 1\ 768$ EUR).

12. В съответствие със специалния режим, предвиден за туристическите агенти в член 26 от Шеста директива ДДС, туроператорът дължи на държавната хазна ДДС върху общата цена на пътуването и не може да отчете намалението, предоставено на клиента от туристическия агент, понеже става въпрос за пътуване, извършено в рамките на Европейския съюз⁵.

13. Ibero Tours е превело предварително на държавната хазна ДДС (32 EUR в примера), начислен върху цялата сума на посредническото възнаграждение, платено от туроператора, т.е. 232 EUR в примера, без да приспада от него ДДС в размер на 8,28 EUR, включен в предоставеното на крайния потребител намаление, или 60 EUR в примера. Ето защо Ibero Tours счита, че е било обложено с данък върху сума, по-голяма от сумата, която в крайна сметка е получило. То приема също, че поради това данъчните органи са получили сума, надхвърляща реално платения от крайния потребител ДДС. Изхождайки от примера, счита, че има право на възстановяване на 8,28 EUR, което представлява разликата между начисления ДДС върху посредническото възнаграждение, което то е получило, без да отчете намалението в цената на пътуването (32 EUR) и в посредническото възнаграждение, което му остава, след като при изчислението е включило предоставеното на потребителя намаление (23,72 EUR).

14. В този контекст Ibero Tours иска от Finanzamt Düsseldorf-Mitte (наричана по-нататък „Finanzamt“) да бъде изменен ДДС, определен за процесните данъчни години 2002—2005, с мотива че в приложение на член 17 от UStG намаленията на цените, предоставени на неговите клиенти, водят до намаляване на размера на възнаграждението за посредническите услуги, които то е предоставило на туроператорите.

15. Finanzamt уважава това искане само доколкото предоставените от туроператорите услуги се облагат съобразно условията на специалния режим по член 26 от Шеста директива ДДС. За сметка на това, доколкото съгласно член 26, параграф 3 от Шеста директива ДДС предоставените от туроператорите услуги са освободени от данъчно облагане, Finanzamt отказва да направи изменението в полза на Ibero Tours. След като жалбата му по административен ред е отхвърлена, Ibero Tours обжалва пред Finanzgericht, който уважава подадената жалба. Поради това Finanzamt обжалва това решение на Finanzgericht.

16. При тези обстоятелства Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Има ли прилагането на принципите, определени в Решение на Съда на Европейския съюз от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, стр. I-5339), за резултат намаляване на данъчната основа в рамките на дистрибуторска верига и в случаите, когато посредникът (в случая туристическият агент) възстановява на получателя (в случая клиента, пътуващо лице) на услугата, за която е посредничил, част от цената на тази услуга (в случая услуги на туроператор, предоставени на клиента пътуващо лице)?

5 — Вж. Решение от 19 юни 2003 г. по дело First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, стр. I-6289).

- 2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли принципите, определени в Решение на Съда на Европейския съюз по дело *Elida Gibbs* (C-317/94, Recueil, стр. I-5339), да се прилагат и когато в приложното поле на специалния режим съгласно член 26 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота попада само услугата на туроператора, за която е извършено посредничество, но не и посредническите услуги на туристическия агент?
- 3) При утвърдителен отговор и на втория въпрос, държава членка, която надлежно е транспонирала член 11, В, параграф 1 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота, има ли право при данъчно освобождаване на услугата, за която е извършено посредничество, да откаже намаляване на данъчната основа единствено ако е създала допълнителни условия за отказ от намаляване, упражнявайки правомощието си по силата на тази разпоредба?“.

IV – Производството пред Съда

17. Преюдициалното запитване е постъпило в секретариата на Съда на 20 юни 2012 г. Ibero Tours, германското правителство, правителството на Обединеното кралство и Комисията са представили писмени становища, а устни становища — в заседанието от 5 юни 2013 г.

V – Анализ

A – По първия преюдициален въпрос

18. С първия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да установи дали при определена доставка на услуги предоставеното на крайния потребител от посредник намаление на цената следва, разгледано в светлината на посоченото по-горе Решение по дело *Elida Gibbs*, да се третира по същия начин както сходно намаление на цената, предоставено от производителя на стока.

19. В това решение Съдът е трябвало да разгледа промоционална кампания за разпродажба на тоалетни продукти, в която производителят прилага два вида промоционални схеми:

- Съгласно първата схема производителят издава на крайния потребител талон за отстъпка с обещание да възстанови номиналната му стойност на търговеца на едро или на дребно, който продава продукта на крайния потребител, ако този търговец на едро или на дребно приеме да получи талона от крайния потребител като частично заплащане на продуктите на производителя. С тази схема нетните суми, които посредникът плаща и получава, не са засегнати.
- Съгласно втората схема производителят издава на крайния потребител талон за възстановяване на определена сума (който обикновено се поставя върху артикулите така, че да послужи и като доказателство за покупка) и директно му възстановява номиналната стойност на този талон. В този вариант нетните суми, които посредникът плаща и получава, също не са засегнати.

20. В цитираното дело Съдът постановява, че при тези условия данъчната основа за целите на ДДС е равна на продажната цена, определена от производителя, намалена със стойността, посочена върху талона и възстановена на търговеца на дребно или на потребителя⁶. Следователно Съдът приема принципа, че производителят може да намали данъчната си основа за целите на ДДС, когато поема намалението на цената за крайния потребител след продажбата на продуктите си на търговци на едро и дребно. Обстоятелството, че продажбите на производителя на търговци на едро и дребно са извършени на цени, които не отчитат предоставените в крайна сметка на потребителя намаления, не трябва да има отражение за правото на производителя да поиска намаляване на данъчната му основа.

21. По настоящото дело запитващата юрисдикция и германското правителство изразяват съмнения за приложимостта в случая на принципите, прогласени в посоченото по-горе дело *Elida Gibbs*, тъй като посредническите услуги не са част от една и съща „дистрибуторска верига“, при която сходни услуги се предоставят многократно и при същите данъчни условия.

22. По-специално германското правителство счита, че в случая основната доставка е туристическата услуга, предоставена на крайния потребител, чийто доставчик е туроператорът. Според него Ibero Tours е посредник, който полага усилия единствено за установяване на това търговско взаимоотношение, за което получава посредническо възнаграждение, но изобщо не влияе върху туристическата услуга.

23. Въз основа на това германското правителство и правителството на Обединеното кралство поддържат, че крайният потребител на посредническата услуга е туроператорът, а не крайният потребител на основната услуга, което води до тристранна конфигурация, в която туроператорът е доставчик на основната услуга в полза на „потребителя, пътуващо лице“, в случая пътуването, а туристическият агент е доставчик на друга, посредническа услуга, предоставена на туроператора.

24. Според становището на германското правителство, застъпено в съдебното заседание, в конкретния случай е немислимо съществуването на дистрибуторска верига, което би позволило настоящото дело да се сравни с горепосоченото дело *Elida Gibbs*. Според германското правителство в случая туристическият агент доставя на туроператора услуга, която от момента, в който е доставена, вече не е налице, тъй като предложената от туроператора на потребителя туристическа услуга изобщо не е същата като посредническата услуга, доставена от туристическия агент на туроператора. Напротив, пак според германското правителство случаят, по който е постановено посоченото по-горе Решение по дело *Elida Gibbs*, се отнася до дистрибуторска верига на стоки, които съвсем очевидно продължават да съществуват и след доставката им от производителя на посредника и от посредника на потребителя.

25. Не споделям тази теза. Както отбелязва Комисията, няма никаква причина да се изключи приложимостта на принципите, прогласени в горепосоченото дело *Elida Gibbs*, и следователно да се откаже на посредника намаляване на данъчната основа, при положение че условията, при които производителят или посредникът биха се ползвали от намаляването на данъчната основа, са впрочем идентични.

26. Доводът, че Ibero Tours не е част от веригата на добавената стойност, в края на която крайният потребител получава услуга, подлежаща на облагане с ДДС, не отчита реалното положение. Дори ако, съвсем формално погледнато, се счита, че туристически агент като Ibero Tours предоставя посреднически услуги на туроператора срещу съответно възнаграждение, именно Ibero Tours предлага намалението на потребителя и поема икономическата тежест.

⁶ — Вж. Решение по дело *Elida Gibbs*, посочено по-горе (точки 34 и 35).

27. Обратно на изтъкнатото от правителството на Обединеното кралство, намалението на цената, което туристическият агент предоставя на потребителя, се изразява де факто и от икономическа гледна точка в намаляване на размера на платеното му от туроператора посредническо възнаграждение. Всъщност посредническото възнаграждение остава единственият доход, който туристическият агент извлича от участието си в предоставената на потребителя туристическа услуга и намалението, което предлага на потребителя, по необходимост намалява размера на посредническото му възнаграждение. В обратния случай намалението би било понесено от туроператора, на когото в горепосочения пример туристическият агент би платил само 1 940 EUR, от които следва да се извадят 232 EUR, или 1 708 EUR, а това не съответства на уговореното между страните. Ето защо в случая по главното производство туристическият агент се оказва в положението на производителя по дело *Elida Gibbs*, посочено по-горе.

28. Както постановява Съдът в това решение, „за да се осигури спазването на принципа на неутралитет, при изчисляване на данъчната основа за ДДС следва да се отчете случаят на данъчнозадължено лице, което не е договорно обвързано с крайния потребител, но е първата брънка от верига от сделки, която завършва с този потребител, предоставя на последния с посредничеството на търговци на дребно намаление или му възстановява директно стойността на талоните. Ако това не бе така, данъчната администрация би получила като ДДС сума, по-голяма от реално платената от крайния потребител, при това за сметка на данъчнозадълженото лице“⁷.

29. Независимо че Съдът е приел данъчнозадълженото лице за „първата брънка от верига от сделки“, всъщност става въпрос за препращане към фактите по случая, довел до постановяването на Решение по дело *Elida Gibbs*, по което производителят, предложил на крайния потребител намаление на цената, се намира в началото на веригата на добавената стойност, а не за поставянето на предварително условие, за да се ползва намалена данъчната основа.

30. Всъщност, ако се приеме позицията на запитващата юрисдикция и на германското правителство, не би се отчело, че от икономическа гледна точка предоставеното на потребителя намаление на цената е довело до намаляване на полученото от ответника в главното производство посредническо възнаграждение и поради това би се наложило последният да плати ДДС, начислен върху по-голям оборот от реализирания в крайна сметка от него⁸.

31. Подобен резултат би бил несъвместим с практиката на Съда. Всъщност в посоченото по-горе Решение по дело *Elida Gibbs* Съдът приема, че „с оглед, във всеки отделен случай, на механизма на ДДС, на функционирането му и на ролята на посредниците, данъчната администрация в крайна сметка не може да събира сума, която надвишава платената от крайния потребител“⁹.

32. За да се избегне този резултат, както Съдът вече е постановил, данъчната основа за целите на ДДС трябва да отчита намалението на сумата, получена в крайна сметка от посредника: „въпреки че производителят действително може да се разглежда като трето лице спрямо сделката между търговеца на дребно, който има право на възстановяване на стойността на талона, и крайния потребител, това не променя факта, че възстановяването води до съответно намаляване на сумата, която производителят в крайна сметка получава като възнаграждение за извършената от него доставка, и че съгласно принципа на неутралитет на ДДС това възнаграждение е основата за изчисляване на дължимия от него данък“¹⁰.

7 — Пак там (точка 31).

8 — Пак там (точка 24). Вж. и Решение от 15 октомври 2002 г. по дело Комисия/Германия (C-427/98, Recueil, стр. I-8315, точка 45).

9 — Решение по дело *Elida Gibbs*, посочено по-горе (точка 24).

10 — Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе (точка 45).

33. Ето защо на първия преюдициален въпрос следва да се отговори, че принципите, определени в Решение по дело *Elida Gibbs*, посочено по-горе, за намаляване на данъчната основа при предприятия, които предоставят на потребителя на последваща услуга намаления на цените, се прилагат и в случая на посредник (в случая туристически агент), който предоставя за своя сметка на получателя (в случая клиентът пътуващо лице) на услугата, за която е посредничил, намаление на цената (в случая на туроператорската услуга).

Б – По втория преюдициален въпрос

34. С втория си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска от Съда да установи дали в случая на услуги, за които е извършено посредничество, попадащи в приложното поле на член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС, посоченото по-горе Решение по дело *Elida Gibbs* е неприложимо — било поради особеностите на този член, съгласно който за данъчна основа се счита „маржът на туристическия агент“ (по-нататък „режимът за облагане на маржа“), за разлика от член 11, А, параграф 1, буква а) от тази директива, който определя като данъчна основа „възнаграждението, получено [...] от страна на купувача“ (по-нататък „режимът за облагане на възнаграждението“) (дял 1 по-долу), било защото тези услуги евентуално са съставни компоненти на цялостна (смесена) услуга, която включва и други компоненти (дял 2 по-долу).

1. Услуги, за които е извършено посредничество, попадащи в приложното поле на член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС, озаглавен „Специален режим за туристически агенти“

35. По преписката, по която е образувано посоченото по-горе дело *Elida Gibbs*, данъчната основа е била изчислена съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива ДДС, т.е. въз основа на режима за облагане на възнаграждението. За разлика от това настоящият случай попада в приложното поле на член 26 от тази директива, който предвижда особена система на облагане за туристическите агенти. Запитващата юрисдикция иска да се установи дали посоченото по-горе Решение по дело *Elida Gibbs* все още е приложимо към настоящия случай, доколкото — обратно на тази преписка, при която данъчната основа е била изчислена съгласно режима за облагане на възнаграждението — данъчната основа в настоящия случай трябва да бъде изчислена съгласно режима за облагане на маржа.

36. Според запитващата юрисдикция, когато по отношение на услугата се прилага режимът за облагане на маржа, изчисляването на данъчната основа, предвидено в член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива ДДС, повече не е възможно, тъй като данъчната основа е равна не на платеното от потребителя възнаграждение, а на разликата между общата сума без ДДС, платена от пътуващото лице, и реалната себестойност за туристическия агент на доставените от други данъчнозадължени лица стоки или услуги, доколкото пътуващото лице се ползва пряко от тях. Запитващата юрисдикция и германското правителство отбелязват, че трябва да се има предвид и възможността маржът да е нулев, когато пазарната цена не е по-висока от себестойността на пътуването.

37. Както изтъква Комисията, това разграничение е безпредметно в представената на Съда преписка. Както Съдът вече е постановил, „[к]ато определя едно-единствено място на данъчно облагане и като възприема маржа на туристическия агент или на туроператора като данъчна основа за ДДС, т.е. разликата между „общата сума, платима от пътуващото лице“, без ДДС, и реалната себестойност с включен ДДС за туристическия агент или туроператора на услугите, доставени от други данъчнозадължени лица, член 26, параграф 2 от Шеста директива [ДДС]

цели да се избегнат трудностите, посочени в предходната точка¹¹, и по-специално да се осигури опростено приспадане на платения данък по получени доставки, независимо от държавата членка, в която той е бил събран¹².

38. Съдът обаче също така е постановил:

„26. Постигането на тази цел изобщо не налага да се дерогира предвиденото в член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива [ДДС] правило, което за целите на определяне на данъчната основа се отнася до „възнаграждението, получено от или дължимо [...] на доставчика [...] от страна на [...] получателя или трето лице“.

27. Това „възнаграждение“ е същия икономически елемент като „общата сума, платима от пътуващото лице“, посочено в член 26, параграф 2 от Шеста директива [ДДС]. Както при общия, така и при специалния режим този елемент съответства на цената, платена на доставчика на услугите. Независимо от преследваната с член 26, параграф 2 цел, въпросното понятие трябва да запази същото юридическо определение и при двата режима¹³.

39. Нещо повече, следва да се отбележи, че Решение по дело First Choice Holidays, посочено по-горе, се отнася до същия вид обстоятелства като тези в случая по главното производство. First Choice Holidays изготвя ваканционни пакети, комбинирайки различни компоненти, които закупува. В рамките на комисионни договори то възлага на туристически агенти да продават крайния продукт на пътуващите лица. Както и в настоящия случай, намалението на цената е предоставено на пътуващите лица от туристическите агенти.

40. При тази фактическа обстановка генералният адвокат Tizzano отбелязва, че „[ф]актът, че методът за изчисляване на данъчната основа при двата режима не е един и същ, не означава, че останалите фактори, които следва да се вземат предвид за тази цел, също са различни“¹⁴.

41. Също така обстоятелството, че двата режима за изчисляване на данъчната основа са различни, не означава, че прилагането на принципите, прогласени в посоченото по-горе Решение по дело Elida Gibbs, трябва да се изключи, когато става дума, както в настоящия случай, за туристическа услуга, попадаща в приложното поле на член 26 от Шеста директива ДДС.

42. Впрочем едва ли е изненада, че се стига до същия резултат, независимо дали изчислението се прави съгласно режима за облагане на маржа или съгласно режима за облагане на възнаграждението. Това е видно в достатъчна степен от примера, посочен в точка 8 от настоящото заключение.

43. Ако се приложи режимът за облагане на възнаграждението, туристическият агент, който предоставя на потребителя намаление от 60 EUR от цената за пътуване при същите условия като Ibero Tours, ще трябва да плати на туроператора 1 940 EUR (включително 267,58 EUR ДДС). Тогава дължимото му брутно посредническо възнаграждение ще бъде намалено от 232 EUR на 172 EUR (с ДДС), тъй като намалението от 60 EUR е за негова сметка и не се поема от туроператора.

11 — В предходната точка Съдът има предвид трудността да се прилага общият режим относно мястото на данъчно облагане, данъчната основа и приспадането на заплатения по получени доставки данък поради големия брой услуги и места на извършването им, както и практическите трудности за засегнатите предприятия от такова естество, че дейността им да бъде възпрепятствана (вж. Решение по дело First Choice Holidays, посочено по-горе, точка 24).

12 — Вж. Решение по дело First Choice Holidays, посочено по-горе (точка 25).

13 — Пак там (точки 26 и 27).

14 — Вж. точка 26 от заключението на генералния адвокат Tizzano по дело First Choice Holidays, по което е постановено посочено по-горе решение.

44. Така данъчната основа на туристическия агент е намалена от 200 EUR на 148,28 EUR и ДДС от 32 EUR на 23,72 EUR. В тази хипотеза разликата между размера на ДДС със или без намалението е 8,28 EUR, т.е. $32 \text{ EUR} - 23,72 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

45. Този размер съответства точно на разликата между ДДС, приложим към цената на пътуването, която потребителят би следвало да плати без намалението, предоставено от туристическия агент, и ДДС, който той трябва да плати след намалението, т.е. $275,86 \text{ EUR} - 267,58 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$.

46. Резултатът е същият, ако се приложи режимът за облагане на маржа. Да предположим в същата хипотеза, че туроператорът е закупил услуги, които предоставя на потребителя на цена от 1 000 EUR. Разликата от 1 000 EUR между цената, на която той продава на потребителя туристическите услуги, и цената, на която той ги закупува, се състои от марж от 862,07 EUR и ДДС върху тази сума при ставка 16 % в размер на 137,93 EUR.

47. Ако туристическият агент предостави на потребителя брутно намаление от 60 EUR, последният трябва да му плати сумата от 1 940 EUR, която включва „реална себестойност“ от 1 000 EUR, „марж“ от 810,35 EUR и ДДС в размер на 129,65 EUR.

48. Дори при този режим разликата между двата размера на ДДС (с и без намаление) е също 8,28 EUR: $137,93 \text{ EUR} - 129,65 \text{ EUR} = 8,28 \text{ EUR}$. Именно тази сума туристическият агент би могъл да поиска от данъчните служби в случаите, когато е платил ДДС въз основа на оборот, който включва размера на посредническото възнаграждение, без да се отчете предоставеното на потребителя намаление.

49. Според обясненията на Комисията в двата случая причината за еднакъв размер е, че предоставеното от туристическия агент намаление от 60 EUR неизбежно включва ДДС в размер на 8,28 EUR. Следователно от този пример ясно личи, че режимът за облагане на маржа не засяга и аритметичните основи на разрешението, очертано в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе.

50. В хода на съдебното заседание германското правителство нито оспорва методологията на използвания от Комисията пример, нито обосновава правото на германската държавна хазна да запази излишъка от 8,28 EUR ДДС. За разлика от това, както посочват Комисията и Ibero Tours в писмените си становища, приспадането на размера на намалението на цената за пътуване от данъчната основа на туристическия агент за целите на ДДС гарантира, че данъчната администрация събира размер на ДДС, който съответства на реално платена от потребителя сума.

51. Всъщност, ако режимът за облагане на възнаграждението се приложи спрямо горния пример, данъчната администрация би събрала 243,86 EUR от туроператора, т.е. разликата между платения ДДС за цената на пътуването (275,86 EUR) и платения ДДС за получената услуга, за която е преведено посредническо възнаграждение (32 EUR), както и 23,72 EUR от туристическия агент, представляващи платения ДДС за намаленото посредническо възнаграждение или общо 267,58 EUR. Така събраният от данъчната администрация ДДС би съответствал точно на размера на ДДС, който се дължи от крайния потребител за платените от него 1 940 EUR.

52. По същия начин, ако към горепосочения пример се приложи режимът за облагане на маржа, данъчната администрация би събрала същия размер ДДС, т.е. 267,58 EUR или 137,93 EUR, съответстващи на ДДС, който туроператорът е платил, за да закупи услугите, които препродава на крайния потребител, 105,93 EUR, дължими от самия туроператор, съответстващи на разликата

между платения ДДС за маржа на последния (137,93 EUR) и ДДС, който е платил на туристическия агент за посредническото възнаграждение преди намалението (32 EUR), както и 23,72 EUR, съответстващи на ДДС, който туристическият агент трябва да плати върху посредническото възнаграждение, което получава от туроператора след намалението.

53. Следователно принципите, прогласени в посоченото по-горе Решение по дело Elida Gibbs, не са засегнати поради обстоятелството, че в случая по член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС данъчната основа за изчисляване на ДДС не е стойността на възнаграждението, а маржът. Това е така, понеже, както Съдът е изяснил, „[...] не е необходимо да се коригира данъчната основа за облагане на междинните сделки. [...], защото по отношение на тези сделки спазването на принципа на неутралитет е гарантирано с прилагането на режима на приспадане, който се съдържа в дял XI от Шеста директива [ДДС] и позволява на междинните звена от дистрибуторската верига като търговци на едро или на дребно да приспаднат от данъчната си основа сумите, платени от всеки от тях на своя доставчик като ДДС за съответната сделка, и по този начин да възстановят на данъчната администрация частта от ДДС, която съответства на разликата между цената, платена от всеки от тях на своя доставчик, и цената, на която всеки от тях е доставил стоката на своя купувач“¹⁵.

54. Не само че прилагането на принципите от Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, е съвместимо с прилагането на член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС, но и това прилагане е необходимо, за да се предотврати възможността размерът на данъчната основа, използвана за изчисляването на дължимия ДДС от производителя в качеството му на данъчнозадължено лице, да е по-висок от сумата, която той в крайна сметка е получил¹⁶. Съгласно практиката на Съда иначе принципът на неутралитет не би бил спазен¹⁷.

55. Запитващата юрисдикция обсъжда и вероятността маржът да е нулев. Според мен това не би трябвало да има значение за анализа, но все пак ще отбележа, подобно на Комисията, че в акта за преюдициално запитване изобщо не са посочени обстоятелства по преписката, които да навеждат на мисълта, че такъв би бил случаят с туристическите услуги, за които Ibero Tours е извършило посредничество. Ето защо предлагам на Съда да не разглежда от този ъгъл втория въпрос, поставен от запитващата юрисдикция.

2. Смесени услуги

56. На първо място, запитващата юрисдикция обсъжда възможността определена туристическа услуга като цяло да подлежи на облагане с ДДС, но към различните елементи, които тя включва, да се прилагат различни данъчни основи. Според нея елементите, предоставени от самия туроператор, се облагат по общия режим, докато за елементите, закупени от други данъчнозадължени лица, се прилага режимът за облагане на маржа.

57. На второ място, запитващата юрисдикция иска да се установи дали съгласно Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, прогласените в горепосоченото дело Elida Gibbs принципи не се прилагат, когато последната услуга от дистрибуторска верига е освободена от данъчно облагане съгласно член 26, параграф 3 от Шеста директива ДДС.

58. Според запитващата юрисдикция тези два случая са проблемни, доколкото без съдействие от страна на туроператора за посредника би могло да е невъзможно да узнае конкретните елементи, от които се състои туристическата услуга.

15 — Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе (точка 33).

16 — Вж. Решение от 3 юли 1997 г. по дело Goldsmiths (C-330/95, Recueil, стр. I-3801, точка 15).

17 — Вж. Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе (точка 28).

59. Що се отнася, най-напред, до случая на доставяните от туроператора смесени услуги, подлежащи на облагане с ДДС, запитващата юрисдикция и германското правителство са на мнение, че ако на туроператорите се признае правото на приспадане на ДДС за посредническите услуги, това би могло да доведе до възстановяване на фиктивен ДДС.

60. Според тях намаляване на данъчната основа в случай на туристическа услуга, предоставена от посредник, може да бъде взето предвид само за частта от цената за пътуването, съответстваща на маржа на туроператора, което обикновено важи само за малка част от цената на пътуването.

61. В този контекст запитващата юрисдикция и германското правителство се питат как посредникът може да определи тази част от ДДС. Те поддържат, че всъщност посредниците не могат да направят това, докато не узнаят използвания от туроператора начин на изчисление. Поради тази техническа невъзможност принципите на Решение по дело *Elida Gibbs*, посочено по-горе, не можели да се приложат.

62. Този извод ми се струва погрешен. Всъщност, както *Ibero Tours* и Комисията доказват със своите примери, трябва да се напомни, че общият режим, който се основава на възнаграждението по смисъла на член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива ДДС, и режимът, основан на маржа по смисъла на член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС, по принцип са равностойни от гледна точка на принципите, определени в горепосоченото Решение по дело *Elida Gibbs*.

63. Когато към елементите, които са обединени, за да представляват една-единствена туристическа услуга, се прилагат тези два режима, това обстоятелство не задължава посредника, който предоставя намаление на цената, да извърши отделно изчисление. Ето защо, както посочва Комисията, не възниква въпросът дали той може да направи подобно изчисление само със съдействието на туроператора.

64. На следващо място, що се отнася до туристическите услуги, спрямо някои от съставните компоненти на които се прилага режимът за облагане на маржа по смисъла на член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС, докато други са освободени от данъчно облагане по силата на параграф 3 от същия член, необходимо е те да бъдат разделени. Всъщност, макар намаленията на цената, предоставени от посредника, да водят до прилагане на принципите от посоченото по-горе Решение по дело *Elida Gibbs* само за услугите, по отношение на които се прилага параграф 2 от същия член, това все пак не обосновава неприложимостта на посоченото решение към съставните компоненти по съображение, че необходимото разделяне на услугите, в зависимост от това дали подлежат на облагане с ДДС, или са освободени, може да доведе до затруднения.

65. Безспорно е вярно, че когато определени елементи от туристическите услуги, за които е извършено посредничество, в някои случаи е възможно да попадат в обхвата на член 26, параграф 3 от цитираната директива, посредникът следва да докаже до каква степен се прилага не тази разпоредба, а режимът за облагане на маржа (или общият режим). Не е оправдано обаче да се направи невъзможно доказването, като се изключи а priori намаляването на данъчната основа за начисляване на ДДС.

66. Що се отнася до затрудненията, които могат да възникнат за представяне на доказателствата, изисквани за приспадането на ДДС, възможно е туроператорите да не са склонни да съобщят на посредниците си изчислената на вътрешно равнище цена на всеки съставен компонент на дадено пътуване, но както подчертава Комисията и обратно на твърдяното от германското правителство, не виждам причина тези предприятия да откажат да съобщават обобщените си на годишна база цифрови данни, за да позволят на посредниците да направят точно разделяне на сделките си за съответната година.

67. Във всеки случай, както отбелязва в съдебното заседание Ibero Tours, посочените от запитващата юрисдикция, германското правителство и правителството на Обединеното кралство теоретични трудности не са причина за отклоняване от принципите, прогласени в посоченото по-горе Решение по дело Elida Gibbs.

68. Следователно на втория преюдициален въпрос трябва да се отговори, че в случаите, когато услугата на туроператора включва посредническа дейност, правото на посредника да поиска въз основа на Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, намаляване на данъчната му основа за начисляване на ДДС за намаленията на цената, които той предоставя на потребителите, не е засегнато, поради това че по отношение на услугата, за която е извършено посредничество, се прилага режимът за облагане на маржа, предвиден в член 26, параграф 2 от Шеста директива ДДС.

В – По третия преюдициален въпрос

69. С третия си преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали държава членка, която надлежно е транспонира член 11, В, параграф 1 от Шеста директива ДДС във вътрешното си законодателство, има право при данъчно освобождаване на услугата, за която е извършено посредничество, да откаже намаляване на данъчната основа само ако е създадала допълнителни условия за отказ от намаляване, упражнявайки правомощието си по силата на тази разпоредба.

70. Следователно трябва да се установи дали държава членка може да откаже намаляване на данъчната основа само въз основа на съдържанието се в посоченото по-горе Решение по дело Комисия/Германия тълкуване, без да е нужно да предвижда допълнителни условия. В споменатото решение Съдът постановява, че „като не е приела разпоредби, които в случай на възстановяване на стойността на талони за отстъпка да позволяват данъчната основа на данъчнозадълженото лице, извършило възстановяването, да бъде коригирана, Федерална република Германия не е изпълнила задълженията си по член 11 от Шеста директива [ДДС]“¹⁸, по-специално с оглед на горепосоченото Решение по дело Elida Gibbs.

71. В това дело германското правителство и правителството на Обединеното кралство излагат хипотезата, че доставката от търговеца на дребно към крайния потребител е освободена сделка, поради което включването на стойността на талона за отстъпка в данъчната основа на търговеца на дребно може да доведе до прекомерно приспадане във вреда на държавната хазна, в размер на ДДС, включен в номиналната стойност на посочения талон за отстъпка¹⁹.

72. Съдът отговаря, че „в случаите, когато поради данъчно освобождаване стойността, отбелязана върху талона за отстъпка, не подлежи на данъчно облагане в държавата членка, от която е изпратена стоката, никаква цена, фактурирана на този етап от дистрибуторската верига или на последващ етап, не включва ДДС, което означава, че намалението или частичното възстановяване на тази цена няма как да включва част от ДДС, която може да доведе до намаляване на платения от производителя данък“²⁰.

18 — Вж. Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе (точка 79).

19 — Пак там (точка 62).

20 — Пак там (точка 64).

73. Съдът добавя, че „що се отнася до освободените доставки при износ или вътреобщностни оставки, като се възползват от възможностите, предоставени им с член 11, В, параграф 1 от Шеста директива [ДДС], данъчните органи могат да предотвратят възможността производителят да приспадне от начисления данък по извършени доставки това, което би било фиктивен размер на ДДС“²¹.

74. Според запитващата юрисдикция последният пасаж от Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, може да се тълкува по два начина.

75. От една страна, държавите членки, които правилно са транспонирали посочения член 11, В, параграф 1 от Шеста директива ДДС, биха могли автоматично да се основават на това решение, за да откажат намаляване на данъчната основа за предоставените в дистрибуторска верига отстъпки, когато последната услуга, предоставена на крайния потребител, е освободена от облагане.

76. От друга страна, указанието в точка 65 от горепосоченото Решение по дело Комисия/Германия, „като се възползват от възможностите, предоставени им по силата на член 11, В, параграф 1 от Шеста директива [ДДС]“, би могло да се тълкува и в смисъл, че за да откаже намаляване на данъчната основа в случай на данъчно освобождаване на последната услуга от дистрибуторска верига, държавата членка следва да приеме специална правна уредба за постигането на тази цел.

77. Според Ibero Tours, доколкото Федерална република Германия не е създала специални условия, които могат да обосноват отказа за намаляване на данъчната основа в областта на ДДС, упражнявайки предоставеното ѝ с член 11, В, параграф 1 от Шеста директива ДДС правомощие, тя нямала основание да откаже такова намаляване на данъчната основа.

78. Германското правителство пък счита, че на третия преюдициален въпрос следва да се отговори в смисъл, че държавата членка може да откаже намаляване на данъчната основа в случай на данъчно освобождаване на услугата, за която е извършено посредничество, изхождайки единствено от посоченото по-горе Решение по дело Комисия/Германия, и следователно без да създава специални разпоредби във вътрешното си законодателство.

79. Според това правителство споменатите в член 11, В, параграф 1 от Шеста директива ДДС „условия, които се определят от държавите членки“ и при които данъчната основа се намалява, се отнасят не до материалноправното съдържание на данъчната основа, а само до формалните изисквания, които следва да бъдат изпълнени, за да се претендира намаляване на данъчната основа, след като сделката е осъществена. Така според германското правителство фактът, че услугата, за която е извършено посредничество, представлява освободена от облагане с ДДС сделка, е материалноправно условие, за да се откаже намаляването на данъчната основа, и смята, че в този контекст националното законодателство не трябва да определя специални условия, за да откаже възможността да бъде допуснато намаляване при окончателни сделки, освободени от облагане.

80. Както Съдът вече е постановил, „член 11, В, параграф 1, първа алинея от Шеста директива [ДДС] определя случаите, в които държавите членки *са длъжни* да намалят съответно данъчната основа при условия, които те определят. Така тази разпоредба *задължава* държавите членки да намаляват данъчната основа, а следователно и размера на дължимия от данъчнозадълженото лице ДДС, винаги когато след сключването на сделка това лице не е получило част или цялото възнаграждение“²².

21 — Пак там (точка 65).

22 — Решение по дело Goldsmiths, посочено по-горе (точка 16). Курсивът е мой.

81. Следователно от този пасаж ясно личи, че държавите членки са длъжни — освен ако не се възползват от изключението по втора алинея от посочения член (което не е така в настоящия случай) — да допуснат намаляването на данъчната основа, щом са изпълнени условията по същия член. Ето защо германското правителство правилно поддържа, че „условията, които [държавите членки] определят“, могат да се отнасят само до условията за намаляване, но не и до наличието на право на намаляване²³.

82. Следователно точка 65 от Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, трябва да се разбира в този смисъл. Действително, както посочва Комисията, като приема в точка 64 от посоченото решение, че „в случаите, когато поради данъчно освобождаване стойността, отбелязана върху талона за отстъпка, не подлежи на данъчно облагане в държавата членка, от която е изпратена стоката, никаква цена, фактурирана на този етап от дистрибуторската верига или на последващ етап, не включва ДДС, което означава, че намалението или частичното възстановяване на тази цена няма как да включва част от ДДС, която може да доведе до намаляване на платения от производителя данък“, Съдът предвижда императивна правна последица, а не просто възможност, предоставена на държавите членки.

83. Въпреки че в точка 65 от това решение Съдът посочва и някои „възможности“, предоставени на държавите членки с член 11, В, параграф 1 от Шеста директива ДДС, тези възможности целят единствено да им позволят да гарантират правилното прилагане на търсеното с тази директива данъчно третиране, тъй като изключенията от материалноправната норма, факултативни и точно определени, са уредени отделно във втора алинея от посочения член.

84. Този извод се подкрепя от Решение по дело Becker²⁴, в което във връзка с озаглавения „Освободени доставки на територията на страната“ член 13 от Шеста директива ДДС, част Б от който е озаглавена „Други освободени доставки“, Съдът приема, че изречението „при условия, които [държавите членки] определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки“, и по-специално понятието „условия“, не засяга „[...] по никакъв начин определянето на съдържанието на предвиденото освобождаване“²⁵ и че „държава членка не може да възрази на данъкоплатец — който е в състояние да докаже, че данъчното му положение действително попада в една от посочените от [Шеста] директива [ДДС] категории на освобождаване, — че не е приела разпоредбите, предназначени именно да улеснят прилагането на същото това освобождаване“²⁶.

85. Ако в настоящото дело се разсъждава по аналогия, още по-ясно следва, че формулировката „условия, които се определят от държавите членки“, не дава възможност същите да налагат критерии, които биха обусловили или премахнали правото на данъчнозадълженото лице на намаляване на данъчната основа „[п]ри анулиране, отказ или пълно или частично неплащане, или при намаляване на цената след извършване на доставката“²⁷, или биха направили практически невъзможно неговото упражняване.

86. Следователно правилното транспониране на посочената директива предполага, че данъчната основа за целите на ДДС на посредника не може да бъде намалена в случаите, когато услугата, за която е извършено посредничество, е освободена сделка, тъй като в този случай за системата от Шеста директива ДДС е присъщо да няма намаляване, и то без да е необходимо държавата членка да е създавала специални условия за целта.

23 — Вж. в този смисъл точки 84 и 85 от заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Комисия/Германия, посочено по-горе.

24 — Решение от 19 януари 1982 г. по дело Becker (8/81, Recueil, стр. 53).

25 — Пак там (точка 32).

26 — Пак там (точка 33).

27 — Член 11, част В, параграф 1 от Шеста директива ДДС.

87. Ето защо на третия преюдициален въпрос следва да се отговори в смисъл, че в случай на данъчно освобождаване на услугата, за която е извършено посредничество, за системата на Шеста директива ДДС е присъщо държава членка да откаже намаляване на данъчната основа за целите на ДДС, без предварително да е включила в специално законодателство допълнителни условия за тази цел.

VI – Заключение

88. С оглед на изложените по-горе съображения предлагам на Съда да даде следния отговор на поставените от Bundesfinanzhof преюдициални въпроси:

- „1) Принципите, определени в Решение на Съда от 24 октомври 1996 г. по дело *Elida Gibbs* (C-317/94, Recueil, стр. I-5339), за намаляване на данъчната основа при предприятия, които предоставят на потребителя на последваща услуга намаления на цените, се прилагат и в случая на посредник (в случая туристически агент), който предоставя за своя сметка на получателя (в случая клиентът пътуващо лице) на услугата, за която е посредничил, намаление на цената (в случая, на туроператорската услуга).
- 2) В случаите, когато услугата на туроператора включва посредническа дейност, правото на посредника да поиска въз основа на Решение на Съда от 24 октомври 1996 г. по дело *Elida Gibbs* (C-317/94, Recueil, стр. I-5339) намаляване на данъчната му основа за намаленията на цената, които той предоставя на потребителите, не е засегнато, поради това че по отношение на услугата, за която е извършено посредничество, се прилага режимът за облагане на маржа, предвиден в член 26, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа.
- 3) В случай на данъчно освобождаване на услугата, за която е извършено посредничество, за системата на Шеста директива 77/388 е присъщо държава членка да откаже намаляване на данъчната основа за целите на данък върху добавената стойност, без предварително да е включила в специално законодателство допълнителни условия за тази цел“.