



Zbornik sudske prakse

MIŠLJENJE NEZAVISNOG ODVJETNIKA
MELCHIORA WATHELETA
od 18. srpnja 2013.¹

Predmet C-300/12

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte
protiv
Ibero Tours GmbH**

(zahtjev za prethodnu odluku koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka))

„Porez na dodanu vrijednost – Transakcije koje obavljaju putnički agenti – Odobravanje cjenovnih popusta putnicima, koje ima za posljedicu smanjenje provizije putničkog agenta –
Određivanje oporezivog iznosa za uslugu posredovanja“

I – Uvod

1. Postupak povodom zahtjeva za prethodnu odluku koji je pristigao na Sud 20. lipnja 2012. ima za cilj, u biti, utvrditi primjenjuju li se, i ako je potrebno, pod kojim uvjetima, načela utvrđena presudom Elida Gibbs², u vezi s cjenovnim popustima koje dodjeljuje proizvođač putem distribucijskog lanca, također i kada posrednik odobrava smanjenja cijene potrošačima. Ovaj je postupak proizašao iz situacije u kojoj je putnički agent, djelujući kao posrednik između organizatora putovanja i potrošača, dodjeljivao potrošačima smanjenja cijena putovanja te ih želio odbiti od svojeg oporezivog iznosa za potrebe poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV).

II – Pravni okvir

A – Pravo Unije

2. Članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145., str. 1.) [neslužbeni prijevod] (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva o PDV-u)³ propisuje:

„[...]“

1 – Izvorni jezik: francuski

2 – Presuda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, Zb., str. I-5339.).

3 – SL L 145, str. 1. Šesta direktiva o PDV-u izmijenjena je više puta u razdoblju od 2002. do 2004., ali bez utjecaja na odredbe koje se odnose na ovaj predmet. U ovom mišljenju navest ću tekst Direktive kakav je bio u konsolidiranoj verziji od 1. siječnja 2001., a koji je bio na snazi na početku razdoblja o kojem se radi u ovoj presudi.

1. Oporezivi iznos je:

- (a) U pogledu isporuka robe ili usluga osim onih iz točaka (b), (c) i (d), oporezivi iznos uključuje sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuka.“ [neslužbeni prijevod];

3. Prema članku 11. slovu A stavku 3. Šeste direktive o PDV-u:

„Oporezivi iznos ne uključuje sljedeće čimbenike:

- a) smanjenje cijena u obliku popusta za ranije plaćanje;
b) cjenovne popuste i rabate koji se odobravaju kupcu i koje on dobiva u vrijeme isporuka;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

4. Članak 11. slovo C Šeste direktive o PDV-u, naslovljen „Razne odredbe“, u stavku 1. prvom podstavku propisuje:

„U slučaju otkaza, odbijanja, potpunog ili djelomičnog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon isporuka oporezivi iznos smanjuje se za odgovarajući iznos u skladu s uvjetima koje utvrđuju države članice.“ [neslužbeni prijevod]

5. Članak 26. Šeste direktive o PDV-u naslovljen „Posebna odredba za putničke agente“ propisuje:

„1. Države članice primjenjuju [PDV], u skladu s ovim člankom, na transakcije koje obavljaju putnički agenti koji posluju s klijentima u svoje vlastito ime i koriste se isporukom dobara ili usluga od strane drugih poreznih obveznika u organiziranju putovanja. Ta se posebna odredba ne primjenjuje na putničke agente ako oni djeluju isključivo kao posrednici te na one na koje se primjenjuje članak 11. slovo A stavak 3. točka (c). Za potrebe ovog članka organizatori putovanja smatraju se putničkim agentima.

2. Transakcije koje je obavio putnički agent, s obzirom na putovanje, smatraju se jedinstvenom uslugom koju putnički agent isporučuje putniku. Jedinstvena usluga oporezuje se u državi članici u kojoj putnički agent ima sjedište svojeg poslovanja ili u kojoj ima stalnu poslovnu jedinicu iz koje obavlja isporuku usluga. Porezna osnovica i cijena bez PDV-a, u smislu članka 22. stavka 3. točke (b), s obzirom na jedinstvenu uslugu koju isporučuje putnički agent, predstavljaju maržu putničkog agenta, odnosno razliku između ukupnog iznosa, bez PDV-a koji plaća putnik, i stvarnog troška za putničkog agenta isporuka dobara i usluga koje obavljaju drugi porezni obveznici, ako od tih transakcija putnik ima izravnu korist.

3. Ako transakcije koje putnički agent povjerava drugim poreznim obveznicima te osobe obavljaju izvan Zajednice, isporuka usluga koje obavlja putnički agent tretira se kao djelatnost posredovanja, koja se izuzima prema članku 15. točki 14. Ako se transakcije obavljaju unutar i izvan Zajednice, moguće je izuzeti samo onaj dio usluga putničkog agenta koji se odnosi na transakcije izvan Zajednice.

4. Za [PDV] koji drugi porezni obveznik zaračunava putničkom agentu s obzirom na transakcije navedene u stavku 2. te od kojih putnik ima izravnu korist, ne vrijedi pravo odbitka ili povrata u bilo kojoj državi članici.“ [neslužbeni prijevod]

B – Njemačko pravo

6. Članak 17. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Umsatzsteuergesetz, u daljnjem tekstu: UStG) u inačici koja je bila na snazi od 1. siječnja 2002. do 15. prosinca 2004. je propisivao:

„U slučaju promjene iznosa za izračun oporezivog prometa na temelju članka 1. stavka 1. točke 1.,

1. poduzetnik koji je ostvario taj promet treba posljedično ispraviti iznos poreza koji se plaća i
2. poduzetnik kojemu je izvršena isporuka treba posljedično ispraviti iznos poreza za koji ima pravo na odbitak iz tog razloga;

navedeno se analogno primjenjuje u slučaju članka 1. stavka 1. točke 5. i članka 13.b. Moguće je odreći se ispravljanja odbitka pretporeza pod uvjetom da treći poduzetnik poreznom tijelu uplati iznos poreza koji odgovara smanjenju naknade; u tom slučaju, treći poduzetnik je porezni dužnik. [...]"

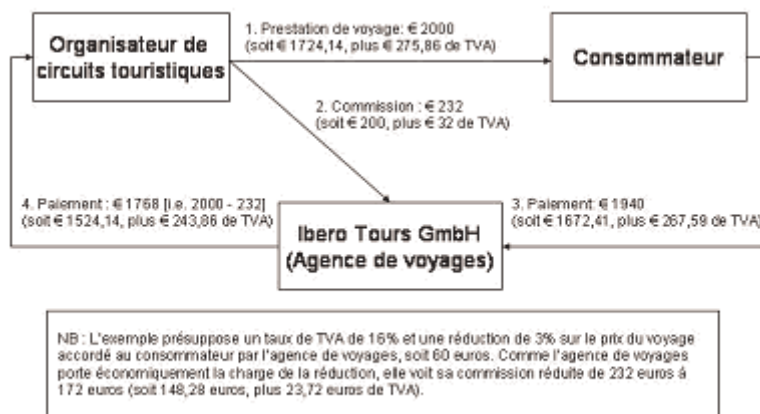
7. Članak 17. stavak 1. UStG-a u inačici koja je na snazi od 16. prosinca 2004. propisuje:

„U slučaju promjene iznosa za izračun oporezivog prometa iz članka 1. stavka 1. točke 1. poduzetnik koji je ostvario taj promet treba ispraviti iznos poreza koji se plaća. Isto tako, poduzetnik kojemu se izvršava isporuka treba ispraviti iznos poreza za koji ima pravo na odbitak iz tog razloga. To se ne primjenjuje u slučaju kada navedeni nema ekonomske koristi od promjene oporezivog iznosa. Ako u takvom slučaju drugi poduzetnik ima ekonomske koristi od promjene oporezivog iznosa, treba ispraviti iznos poreza za koji ima pravo na odbitak. Rečenice od prve do četvrte primjenjuju se analogijom u slučaju članka 1. stavka 1. točke 5. i članka 13.b. Moguće je odreći se ispravka odbitka pretporeza pod uvjetom da treći poduzetnik poreznom tijelu uplati iznos poreza koji odgovara smanjenju naknade; u tom slučaju treći poduzetnik je porezni dužnik. [...]"

III – Glavni postupak i prethodna pitanja

8. Nacrt koji se nalazi dolje, s iznosima koje su kao primjer uzeli sud koji je uputio zahtjev, odnosno Bundesfinanzhof (Njemačka) i Europska komisija⁴, pomoći će u opisivanju i razumijevanju činjenica ovog predmeta.

4 — Tuženik u glavnom postupku koristi druge iznose.



9. Ibero Tours GmbH (u daljnjem tekstu: Ibero Tours) njemački je putnički agent koji nudi svojim klijentima usluge putovanja koje su osmislili organizatori putovanja. Prema primjeru koji koriste sud koji je uputio zahtjev i Komisija, bruto cijena putovanja bila bi 2000 eura, s uključenim PDV-om u visini od 275,86 eura. Jednom kada se putovanje proda, organizator putovanja pruža uslugu putovanja klijentu i plaća proviziju putničkom agentu kao naknadu za njegovu uslugu posredovanja. U tom primjeru bruto iznos provizije iznosi 232 eura, od kojih 32 eura PDV-a.

10. U svrhu promocije putovanja Ibero Tours dodjeljuje klijentima smanjenja cijene putovanja. U gornjem primjeru pretpostavlja se da taj putnički agent nudi potrošaču smanjenje u iznosu od 3% na bruto cijenu putovanja, dakle 60 eura. Smanjenje financijski ne snosi organizator putovanja, već navedeni putnički agent.

11. U gore navedenom primjeru potrošač plaća Ibero Toursu dogovorenu smanjenu cijenu, odnosno 1940 eura. Putnički agent zatim plaća organizatoru putovanja iznos koji odgovara razlici između ukupne cijene putovanja (bez smanjenja, dakle 2000 eura) i proviziju izračunatu na temelju cijene putovanja bez smanjenja (uključujući PDV, dakle 232 eura), koja također odgovara razlici između smanjene cijene koju plaća klijent (dakle 1940 eura) i smanjenog iznosa provizije (dakle 172 eura) koji se dobije nakon odbitka koji je potrošaču dodijelio Ibero Tours (dakle 60 eura, uključujući PDV). U gornjem primjeru taj iznos odgovara 1768 eura (dakle 2000 eura – 232 eura = 1768 eura ili 1940 – 172 eura = 1768 eura).

12. U skladu s posebnom odredbom predviđenom za putničke agente u članku 26. Šeste direktive o PDV-u, organizator putovanja treba platiti poreznim tijelima PDV na ukupnu cijenu putovanja i ne može uzeti u obzir smanjenje koje je putnički agent dodijelio klijentu, budući da se radi o putovanju koje se ostvaruje u Europskoj uniji⁵.

13. Ibero Tours prethodno je platio poreznim tijelima PDV (koji u primjeru iznosi 32 eura) primijenjen na cijeli iznos provizije koju je platio organizator putovanja, što u navedenom primjeru iznosi 232 eura, a da od navedene svote nije odbio PDV u iznosu od 8,28 eura sadržan u smanjenju koje je dodijelio konačnom potrošaču, odnosno 60 eura u navedenom primjeru. Ibero Tours stoga smatra da je na taj način oporezovan za iznos koji prelazi onaj koji je u konačnici primio. Ibero Tours također smatra da je navedeno omogućilo poreznim tijelima da prime iznos PDV-a veći od onog koji je platio konačni

5 — Vidjeti presudu od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays (C-149/01, Zb., str. I-6289.).

potrošač. Prema navedenom primjeru, tuženik je procijenio da ima pravo da mu se vrati iznos od 8,28 eura koji predstavlja razliku između PDV-a izračunatog na proviziju koju on prima, bez uzimanja u obzir smanjenja cijene putovanja (32 eura), i provizije koja mu ostaje nakon što se u izračun uključi smanjenje dodijeljeno potrošaču (23,72 eura).

14. U tom je kontekstu Ibero Tours zatražio od Finanzamta Düsseldorf-Mitte (u daljnjem tekstu: Finanzamt) promjenu izračuna PDV-a za sporne aktivnosti za razdoblje od 2002. do 2005., uz obrazloženje da su smanjenja cijena dodijeljena njegovim klijentima, primjenom članka 17. UStG-a, dovela do smanjenja iznosa naknade za usluge posredovanja koje je on pružio organizatorima putovanja.

15. Finanzamt je prihvatio takav zahtjev samo u mjeri u kojoj su isporuke koje obavljaju organizatori putovanja bile oporezovane na temelju uvjeta iz posebne odredbe iz članka 26. Šeste direktive o PDV-u. Nasuprot tome, u mjeri u kojoj su isporuke koje izvrše organizatori putovanja bile izuzete na temelju članka 26. stavka 3. Šeste direktive o PDV-u, Finanzamt je odbio promjenu izračuna u korist Ibero Toursa. Nakon neuspješnog prigovora, Ibero Tours je podnio tužbu koju je Finanzgericht usvojio. Finanzamt je nakon toga uložio žalbu protiv te presude Finanzgerichta.

16. U tim je okolnostima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i postaviti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

- „1. U skladu s načelima koje je Sud Europske unije odredio u presudi od 24. listopada 1996. Elida Gibbs (C-317/94, Zb., str. I-5339.), ima li za posljedicu također smanjenje oporezivog iznosa u okviru distribucijskog lanca činjenica da posrednik (u predmetnom slučaju putnički agent) naknađuje kupcu (u predmetnom slučaju klijentu putniku), u osnovnoj transakciji u kojoj sudjeluje taj posrednik (u predmetnom slučaju pružanje usluge od strane organizatora putovanja klijentu), dio cijene te transakcije?
2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, trebaju li se načela koja je odredio Sud Europske unije u svojoj presudi Elida Gibbs (C-317/94, Zb., str. I-5339.) primijeniti također kada je samo osnovna transakcija organizatora putovanja, a ne i isporuka usluge posredovanja putničkog agenta, podvrgnuta posebnoj odredbi iz članka 26. Šeste direktive Vijeća od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet (77/288/EEZ)?
3. U slučaju da Sud odgovori potvrdno na drugo pitanje, u slučaju izuzeća osnovne isporuke, je li država članica, koja je pravilno prenijela članak 11. slovo C stavak 1. Šeste direktive od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet (77/288/EEZ), ovlaštena odbiti smanjenje oporezivog iznosa samo u slučaju kada je, koristeći se ovlastima koje su joj povjerene tom odredbom, stvorila dodatne uvjete za takvo smanjenje?“

IV – Postupak pred Sudom

17. Zahtjev za prethodnu odluku podnesen je Sudu 20. lipnja 2012. Ibero Tours, njemačka vlada, vlada Ujedinjene Kraljevine kao i Komisija podnijeli su pisana očitovanja i iznijeli svoja usmena očitovanja na raspravi održanoj 5. lipnja 2013.

V – Analiza

A – Prvo prethodno pitanje

18. Svojim prvim prethodnim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev želi saznati, u vezi s isporukom usluge, treba li smanjenje dogovorene cijene konačnom klijentu od strane posrednika, u vezi s gore navedenom presudom Elida Gibbs, tretirati na isti način kao slično smanjenje cijene koje je dodijelio proizvođač robe.

19. U toj presudi Sud je rješavao predmet u vezi s reklamnom kampanjom za proizvode za WC u kojoj je proizvođač primjenjivao dva tipa reklamnih sustava:

- prema prvom sustavu, proizvođač je izdavao vrijednosni kupon konačnom potrošaču uz obećanje da će naknaditi nominalnu vrijednost tog kupona trgovcu na veliko ili na malo koji proda proizvod konačnom potrošaču ako taj trgovac na veliko ili taj trgovac na malo prihvati primiti kupon od konačnog potrošača kao djelomično plaćanje za proizvode proizvođača. U tom slučaju, nije bilo utjecaja na neto iznose koje je posrednik plaćao i primao;
- prema drugom sustavu, proizvođač je izdavao kupon za povrat novca konačnom potrošaču (kupon koji je načelno bio pridružen proizvodima na način da je služio kao dokaz kupnje) i izravno mu naknađivao nominalnu vrijednost tog kupona. U tom slučaju također nije bilo utjecaja na neto iznose koje je posrednik plaćao i primao.

20. U tom je predmetu Sud već presudio da je, u tim uvjetima, oporezivi iznos za potrebe PDV-a bio jednak prodajnoj cijeni koju je naplaćivao proizvođač, umanjenoj za iznos koji je naznačen na kuponu i koji se naknađuje trgovcu na malo ili potrošaču⁶. Sud je stoga prihvatio načelo prema kojem proizvođač može smanjiti svoj oporezivi iznos za potrebe PDV-a kada snosi smanjenje cijene konačnom potrošaču nakon prodaje njegovih proizvoda trgovcima na veliko ili trgovcima na malo. Činjenica da su prodaje proizvođača trgovcima na veliko ili na malo bile obavljene po cijenama koje nisu uključivale konačna smanjenja koje je dodijelio potrošaču nije mogla utjecati na pravo proizvođača da zahtijeva smanjenje svog oporezivog iznosa.

21. U predmetnom slučaju, sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada izražavaju sumnje u mogućnost da se u predmetnom slučaju primijene načela iz gore navedene presude Elida Gibbs, jer usluge posredovanja nisu dio istog „distribucijskog lanca“ u kojem se slične usluge isporučuju u nekoliko navrata i pod istim poreznim uvjetima.

22. Njemačka vlada posebno smatra da u predmetnom slučaju osnovnu isporuku čini isporuka putovanja konačnom potrošaču koju obavlja organizator putovanja. Prema mišljenju te vlade, Ibero Tours je posrednik koji se zadovoljava time da uspostavi taj trgovački odnos, za čije uspostavljanje prima proviziju, a da pritom na bilo koji način ne utječe na osnovnu transakciju.

23. Oslanjajući se na navedeno, njemačka vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine smatraju da je konačni potrošač usluge posredovanja organizator putovanja, a ne konačni potrošač u osnovnoj transakciji, što dovodi do ugovornog trokuta u kojem je organizator putovanja isporučitelj osnovne usluge u korist „potrošača putnika“, u ovom slučaju usluge putovanja, a putnički agent isporučitelj druge usluge posredovanja koja se pruža organizatoru putovanja.

⁶ — Vidjeti gore navedenu presudu Elida Gibbs (t. 34. i 35.).

24. Prema mišljenju njemačke vlade, kako je izneseno na raspravi, u predmetnom slučaju nije zamislivo postojanje distribucijskog lanca koji bi dopuštao usporedbu ovog predmeta s predmetom povodom kojeg je donesena gore navedena presuda Elida Gibbs. Prema mišljenju te vlade, u predmetnom slučaju putnički agent nudi organizatoru putovanja uslugu koja prestaje postojati kada se izvrši, jer usluga putovanja koju organizator putovanja nudi potrošaču uopće nije istovjetna usluzi posredovanja koju putnički agent pruža organizatoru putovanja. Nasuprot tome, također prema mišljenju njemačke vlade, predmet povodom kojeg je donesena gore navedena presuda Elida Gibbs odnosio se na distribucijski lanac robe koji je očito nastavljao postojati nakon što bi proizvođač isporučio robu posredniku i posrednik isporučio robu potrošaču.

25. Ne slažem se s ovom premisom. Kako napominje Komisija, nema razloga da se isključi primjena načela iz gore navedene presude Elida Gibbs i da se stoga posredniku odbije smanjenje kada su uvjeti u kojima bi proizvođač ili posrednik dobili smanjenje oporezivog iznosa u ostalom istovjetni.

26. Argument prema kojem Ibero Tours nije dio lanca vrijednosti na kraju kojeg konačni potrošač prima uslugu koja podliježe PDV-u nije realan. Formalno gledano, iako putnički agent poput Ibero Toursa pruža uslugu posredovanja organizatoru putovanja u zamjenu za proviziju, putnički je agent taj koji nudi popust potrošaču i snosi financijski teret.

27. Suprotno navodima vlade Ujedinjene Kraljevine, smanjenje cijene koju putnički agent nudi potrošaču se *de facto* i u ekonomskim terminima očituje kao smanjenje u iznosu provizije koju mu organizator putovanja plaća. Doista, provizija ostaje jedini prihod koji putnički agent dobiva za svoje sudjelovanje u isporuci usluge putovanja potrošaču te smanjenje koje nudi potrošaču nužno smanjuje iznos njegove provizije. U suprotnom bi slučaju smanjenje snosio organizator putovanja kojem bi putnički agent, u gore navedenom primjeru, plaćao samo 1940 eura umanjeno za 232 eura, dakle 1708 eura, što ne odgovara onomu što su stranke dogovorile. U glavnom postupku putnički se agent nalazi u istoj situaciji poput proizvođača u gore navedenoj presudi Elida Gibbs.

28. Kako je Sud naveo u toj presudi „[...] da bi se osiguralo poštovanje načela neutralnosti, pri izračunu oporezivog iznosa PDV-a treba uzeti u obzir slučaj poreznog obveznika koji, budući da nije u ugovornom odnosu s konačnim potrošačem već je prva karika lanca transakcija koji završava s konačnim potrošačem, dodjeljuje tom potrošaču smanjenje posredovanjem trgovca na malo ili mu izravno naknađuje vrijednost kupona. Kada bi bilo drukčije, porezna bi tijela na temelju PDV-a ubirala iznos viši od onog koji stvarno plaća konačni potrošač, i to na trošak poreznog obveznika“⁷.

29. Iako je Sud smatrao poreznog obveznika „prvom karikom lanca transakcija“, to je prije upućivanje na činjenice iz predmeta povodom kojeg je donesena presuda Elida Gibbs – u kojem se proizvođač koji nudi smanjenje cijene konačnom potrošaču nalazio na početku lanca vrijednosti – nego navođenje uvjeta koji se mora ispuniti da bi se moglo dobiti smanjenje oporezivog iznosa.

30. Doista, kada bi se prihvatilo stajalište suda koji je uputio zahtjev i njemačke vlade, ne bi se uzela u obzir činjenica da je smanjenje cijene ponuđeno potrošaču dovelo, u ekonomskom smislu, do smanjenja iznosa provizije koju prima Ibero Tours i stoga bi Ibero Tours morao platiti PDV izračunat na temelju prometa većeg od onoga koji je u konačnici ostvario⁸.

31. Takav bi rezultat bio neprihvatljiv s obzirom na sudsku praksu Suda. Doista, Sud je u gore navedenoj presudi Elida Gibbs presudio da „uzimajući u obzir u svakom slučaju mehanizam sustava PDV-a, njegovo funkcioniranje i ulogu posrednika, porezna tijela ne bi smjela ni u kojem slučaju ubrati iznos veći od onoga koji plaća konačni potrošač“⁹.

7 — *Ibidem* (t. 31.).

8 — *Ibidem* (t. 24.). Vidjeti također presudu od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka (C-427/98, Zb., str. I-8315., t. 45.).

9 — Presuda Elida Gibbs, gore navedena (t. 24.).

32. Da bi se izbjegao takav rezultat, kako je Sud već presudio, oporezivi iznos za potrebe PDV-a treba uključivati smanjenje iznosa koji konačno prima posrednik: „iako se proizvođač može uistinu smatrati trećom osobom u vezi s transakcijom između trgovca na malo kojem se naknada vrijednost kupona i konačnog potrošača, ta naknada uključuje odgovarajuće smanjenje iznosa koji proizvođač u konačnici prima kao naknadu za isporuku koju je obavio i ona predstavlja, primjenom načela neutralnosti PDV-a, iznos za izračun dugovanog poreza“¹⁰.

33. Stoga na prvo prethodno pitanje treba odgovoriti na način da se načela koja se odnose na smanjenje oporezivog iznosa u slučaju poduzetnika koji dodjeljuju smanjenja cijene potrošaču silazne usluge, kako su definirana u gore navedenoj presudi Elida Gibbs, primjenjuju također u slučaju kada posrednik (u predmetnom slučaju, putnički agent) dodjeljuje, na vlastiti trošak, smanjenje cijene kupcu (u predmetnom slučaju, klijentu putniku) u osnovnoj transakciji u kojoj taj posrednik sudjeluje (u predmetnom slučaju, pružanje usluge od strane organizatora putovanja).

B – Drugo prethodno pitanje

34. Svojim drugim prethodnim pitanjem, sud koji je uputio zahtjev pita Sud je li presuda Elida Gibbs primjenjiva ili ne, u slučaju kada osnovne isporuke potpadaju pod članak 26. stavak 2. Šeste direktive o PDV-u, bilo zbog posebnosti tog članka koji smatra oporezivi iznos „maržom putničkog[putničkih] agen[a]ta“ (u daljnjem tekstu: odredba o marži), suprotno članku 11. slovu A stavku 1. točke (a) navedene direktive, koji kao oporezivi iznos definira „naknadu koju [...] stječe kupac“ (u daljnjem tekstu: odredba o naknadi) (naslov 1. dolje), bilo zato što te isporuke predstavljaju, u nekim slučajevima, konstitutivne elemente cjelokupne (mješovite) usluge koja također uključuje druge elemente (naslov 2. dolje).

1. U predmetnom slučaju osnovne isporuke potpadaju pod članak 26. stavak 2. Šeste direktive o PDV-u naslovljen „Posebna odredba za putničke agente“

35. U predmetu koji je doveo do gore navedene presude Elida Gibbs oporezivi iznos bio je izračunat primjenom članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive o PDV-u, odnosno na temelju odredbe o naknadi. Nasuprot tome, predmetni slučaj ulazi u područje primjene članka 26. navedene direktive, koji predviđa poseban sustav oporezivanja za putničke agente. Sud koji je uputio zahtjev pita se je li gore navedena presuda Elida Gibbs još uvijek primjenjiva u predmetnom slučaju u kojem se, suprotno predmetu u kojem se oporezivi iznos izračunao u skladu s odredbom o naknadi, oporezivi iznos treba izračunati prema odredbi o marži.

36. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, kada isporuka potpada pod odredbu o marži, više nije moguće izračunati oporezivi iznos prema članku 11. slovu A stavku 1. točki (a) Šeste direktive o PDV-u jer oporezivi iznos nije jednak naknadi koju plaća potrošač, već je jednak razlici između ukupnog iznosa koju plaća putnik, bez PDV-a, i stvarnom trošku koji snosi putnički agent za isporuke dobara i usluga drugih poreznih obveznika, u mjeri u kojoj te transakcije idu izravno u korist putnika. Sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada naglašavaju da također treba uzeti u obzir mogućnost da marža bude jednaka nuli u slučaju kada se na tržištu ne može ostvariti cijena koja bi pokrila troškove putovanja.

37. Kako naglašava Komisija, ta razlika nije važna u predmetu pred Sudom. Kako je Sud već presudio „određujući jedinstveno mjesto oporezivanja i koristeći kao oporezivi iznos za potrebe PDV-a maržu putničkog agenta ili organizatora putovanja, odnosno razliku između ‘ukupnog iznosa koji treba platiti putnik’ bez PDV-a i stvarnog troška, uključujući PDV, koji snosi putnički agent ili organizator

10 — Presuda Komisija/Njemačka, gore navedena (t. 45.).

putovanja za isporuku usluga drugih poreznih obveznika, članak 26. stavak 2. Šeste direktive [PDV] ima za cilj izbjegavanje poteškoća predviđenih u prethodnoj točki ^[11] i, posebno, propisivanje pojednostavnjene metode za odbitak ulaznog poreza, bez obzira na to u kojoj se državi članici ubire¹².

38. Međutim, Sud je također presudio kako slijedi:

„26. Ostvarenje tog cilja ne zahtijeva nikakvo odstupanje od pravila iz članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive [PDV], koji, u svrhu utvrđivanja oporezivog iznosa, upućuje na pojam ‚naknade koju je stekao ili koju ima steći [...] isporučitelj [...] od [...] kupca ili treće osobe’

27. Ta je ‚naknada’ isti ekonomski podatak kao ‚ukupni iznos koji treba platiti putnik’ na koji se referira članak 26. stavak 2. Šeste direktive [PDV]. Kako prema općoj tako i prema posebnoj odredbi, taj podatak odgovara cijeni koja se plaća pružatelju usluge. Neovisno o cilju kojem teži članak 26. stavak 2. predmetni pojam treba sačuvati isto pravno značenje u dvama odredbama¹³.

39. Štoviše, treba istaknuti da se u gore navedenoj presudi First Choice Holidays radilo o istoj vrsti činjenica kao u predmetu u glavnom postupku. First Choice Holidays je organizirao paket-aranžmane za odmor kombinirajući više elemenata koje je kupovao. U okviru ugovora o proviziji povjeravao je putničkim agentima brigu o prodaji konačnog proizvoda putnicima. Kao u predmetnom slučaju, smanjenje cijene putnicima su nudili putnički agenti.

40. U tom činjeničnom kontekstu, nezavisni odvjetnik Tizzano primijetio je da: „[činjenica da se metoda izračuna oporezivog iznosa razlikuje od jedne do druge odredbe ni na koji način ne podrazumijeva da su elementi koji se imaju uzeti u obzir za taj izračun također različiti]¹⁴.

41. Isto tako, činjenica da su dvije odredbe za izračun oporezivog iznosa različite ne znači da se ovdje treba isključiti primjenu načela iz gore navedene presude Elida Gibbs, kada se radi, kao u predmetnom slučaju, o transakciji za putovanje koja ulazi u područje primjene članka 26. Šeste direktive o PDV-u.

42. Štoviše, nije iznenađujuće da se primjenom izračuna prema odredbi o marži ili odredbi o naknadi postiže isti rezultat. Navedeno je dovoljno vidljivo iz primjera u točki 8. ovog mišljenja.

43. Ako se primjenjuje odredba o naknadi, putnički agent koji nudi potrošaču smanjenje u iznosu od 60 eura na cijenu putovanja pod istim uvjetima kao Ibero Tours morat će platiti organizatoru putovanja 1940 eura (uključujući 267,58 eura PDV-a). Bruto provizija koja mu se duguje bit će stoga umanjena s 232 eura na 172 eura (uključujući PDV), jer smanjenje od 60 eura ide na njegov trošak, a ne na trošak organizatora putovanja.

44. Navedeno smanjuje oporezivi iznos za putničkog agenta s 200 na 148,28 eura i iznos PDV-a s 32 eura na 23,72 eura. U tom slučaju, razlika između iznosa PDV-a bez smanjenja ili sa smanjenjem iznosi 8,28 eura, odnosno $32 \text{ eura} - 23,72 = 8,28 \text{ eura}$.

45. Taj iznos predstavlja upravo razliku između PDV-a primjenjivog na cijenu putovanja koju plaća potrošač bez smanjenja koje nudi putnički agent i poreza koji on treba platiti nakon smanjenja, odnosno $275,86 \text{ eura} - 267,58 \text{ eura} = 8,28 \text{ eura}$.

11 — U prethodnoj točki Sud se referira na poteškoće u primjeni pravila Unije u vezi s mjestom oporezivanja, oporezivim iznosom i odbitkom ulaznog poreza, zbog postojanja više usluga i različitih mjesta na kojima se pružaju, kao i praktičnih poteškoća za te poduzetnike, koji su takve prirode da otežavaju njihovo poslovanje (vidjeti gore navedenu presudu First Choice Holidays, t. 24.).

12 — Vidjeti gore navedenu presudu First Choice Holidays (t. 25.).

13 — *Ibidem* (t. 26. i 27.).

14 — Vidjeti t. 26. mišljenja nezavisnog odvjetnika Tizzana u gore navedenoj presudi First Choice Holidays.

46. Rezultat je istovjetan kada se primjenjuje odredba o marži. Pod pretpostavkom da je, u istim okolnostima, organizator putovanja bio kupio usluge koje nudi potrošaču po cijeni od 1000 eura, razlika od 1000 eura između cijene po kojoj prodaje potrošaču uslugu putovanja i cijene po kojoj je kupuje sastoji se od marže od 862,07 eura i PDV-a po stopi od 16% na taj iznos u visini od 137,93 eura.

47. Ako putnički agent dodjeljuje smanjenje bruto iznosa od 60 eura potrošaču, potrošač mu mora platiti iznos od 1940 eura koji uključuje „stvarni trošak“ od 1000 eura, „maržu“ od 810,35 eura i iznos od 129,65 eura PDV-a.

48. Čak i primjenom te odredbe razlika između dvaju iznosa PDV-a (bez smanjenja i sa smanjenjem) također je 8,28 eura: $137,93 - 129,65 = 8,28$ eura. Upravo je to iznos koji putnički agent može zatražiti od poreznih tijela u slučaju kada je platio PDV na temelju prometa koji se sastoji od iznosa provizije koji ne uključuje smanjenje ponuđeno potrošaču.

49. Kako objašnjava i Komisija, u dvama slučajevima, taj se istovjetni iznos objašnjava činjenicom da 60 eura smanjenja koje nudi putnički agent nužno sadrži iznos PDV-a od 8,28 eura. Iz tog primjera stoga jasno proizlazi da ni odredba o marži ne utječe na aritmetičke baze rješenja iz gore navedene presude Elida Gibbs.

50. Tijekom rasprave njemačka vlada nije ni osporila metodologiju primjera kojom se koristila Komisija niti je iznijela osnovu koja bi eventualno opravdala zadržavanje viška od 8,28 eura PDV-a od strane njemačkih poreznih tijela. Nasuprot tome, kako iznose Komisija i Ibero Tours u svojim pisanim očitovanjima, odbijanje iznosa smanjenja cijene putovanja od oporezivog iznosa putničkog agenta za potrebe PDV-a jamči da porezna tijela ubiru iznos PDV-a koji odgovara iznosu koji stvarno plaća potrošač.

51. Doista, u slučaju primjene odredbe o naknadi u gore navedenom primjeru, porezna bi tijela ubrala 243,86 eura od organizatora putovanja, odnosno razliku između PDV-a obračunatog na cijenu putovanja (275,86 eura) i ulaznog PDV-a u iznosu koji odgovara plaćenju proviziji (32 eura), kao i 23,72 eura od putničkog agenta, što predstavlja PDV plaćen na smanjenu proviziju, odnosno ukupni iznos od 267,58 eura. PDV koji na taj način ubiru porezna tijela točno bi odgovarao iznosu PDV-a naplaćenog konačnom potrošaču na iznos od 1940 eura koji je on platio.

52. Na isti način, ako se u gore navedenom primjeru primijeni odredba o marži, porezna bi tijela ubrala isti iznos PDV-a, odnosno 267,58 eura, dakle 137,93 eura koji odgovaraju PDV-u koji je organizator putovanja platio za kupnju usluga koje preprodaje konačnom potrošaču, 105,93 eura koje duguje sam organizator putovanja, što odgovara razlici između PDV-a koji se plaća na maržu ovog posljednjeg (137,93 eura) i PDV-a koji je navedeni platio putničkom agentu za proviziju prije smanjenja (32 eura), kao i 23,72 eura što odgovara PDV-u koji plaća putnički agent na proviziju koju prima od organizatora putovanja nakon smanjenja.

53. Na načela iz gore navedene presude Elida Gibbs ne utječe sama činjenica da, u slučaju spomenutom u članku 26. stavku 2. Šeste direktive o PDV-u, ono što predstavlja oporezivi iznos nije naknada, već marža. Tomu je tako zato što, kako je Sud objasnio, „[...] nema potrebe za ponovnim prilagođavanjem oporezivog iznosa za transakcije posredovanja. [...] jer je za te transakcije primjena načela neutralnosti također osigurana primjenom odredbe o odbitku iz Glave XI. Šeste direktive [PDV], što dopušta posredujućim karikama distribucijskog lanca, poput trgovaca na veliko ili trgovca na malo, odbiti od osnovice za njihovo oporezivanje iznose koje je svaki od njih platio svom dobavljaču na temelju PDV-a na odgovarajuću transakciju te tako proslijediti poreznim tijelima dio PDV-a koji odgovara razlici između cijene koju je platio svaki od njih svom dobavljaču i cijene po

kojoj je prodao robu svom kupcu“¹⁵.

54. Ne samo da je primjena načela iz gore navedene presude Elida Gibbs spojiva s primjenom članka 26. stavka 2. Šeste direktive o PDV-u, nego je štoviše ta primjena nužna kako bi se izbjeglo da osnovica za razrezivanje na temelju koje se izračunava PDV koji duguje proizvođač, kao porezni obveznik, bude viša od iznosa koji on na kraju prima¹⁶. Takva mogućnost, prema sudskoj praksi Suda, ne bi bila u skladu s načelom neutralnosti¹⁷.

55. Sud koji je uputio zahtjev također razmatra mogućnost nulte marže. Iako po mom mišljenju to ne bi utjecalo na obrazloženje, ja bih, poput Komisije, istaknula da zahtjev za prethodnu odluku ni na koji način ne spominje dokaze iz spisa koji bi upućivali da bi to mogao biti slučaj s osnovnim uslugama putovanja koje pruža Ibero Tours. Stoga predlažem Sudu da ne ispituje iz te perspektive drugo pitanje koje je postavio sud koji je uputio zahtjev.

2. Slučaj mješovitih isporuka

56. Prvo, sud koji je uputio zahtjev razmatra mogućnost da se određena isporuka putovanja u cijelosti podvrgne PDV-u, ali da se primijene različite osnovice za obračun za različite elemente od kojih se sastoji: elementi koje izvršava organizator putovanja osobno bi bili oporezovani u skladu s općom odredbom, dok bi elementi koje kupuje od drugih poreznih obveznika biti podvrgnuti odredbi o marži.

57. Drugo, sud koji je uputio zahtjev pita se zahtijeva li gore navedena presuda Komisija/Njemačka da se ne primijene načela iz gore navedene presude Elida Gibbs, kada je posljednja isporuka u distribucijskom lancu izuzeta u skladu s člankom 26. stavkom 3. Šeste direktive o PDV-u.

58. Sud koji je uputio zahtjev smatra da su ta dva slučaja problematična u dijelu u kojem posrednik, bez pomoći organizatora putovanja, ne bi mogao saznati od čega se točno sastoji usluga putovanja.

59. U vezi sa, prije svega, slučajem mješovitih isporuka organizatora putovanja koje su podvrgnute PDV-u, sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada mišljenja su da bi priznavanje organizatorima putovanja prava odbiti PDV za isporuku posredovanja moglo dovesti do naknađivanja fiktivnog PDV-a.

60. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev i njemačke vlade, smanjenje oporezivog iznosa u slučaju usluge putovanja koju nudi posrednik može se uzeti u obzir samo za dio cijene putovanja koji odgovara marži organizatora putovanja, što vrijedi samo za mali dio cijene putovanja.

61. U tom se kontekstu sud koji je uputio zahtjev i njemačka vlada pitaju na koji način posrednik može utvrditi taj dio PDV-a. Smatraju da posrednici ne mogu navedeno utvrditi kada nisu upoznati s načinom izračuna koji primjenjuje organizator putovanja. Zbog te se tehničke nemogućnosti načela iz gore navedene presude Elida Gibbs ne bi mogla primijeniti.

62. Smatram da je ovaj zaključak nepravilan. Treba doista podsjetiti, kako su pokazali Ibero Tours i Komisija u svojim primjerima, da su opća odredba koja se temelji na naknadi u smislu članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive o PDV-u i odredba koja se temelji na marži iz članka 26. stavka 2. Šeste direktive o PDV-u u načelu istoznačne u pogledu načela iz gore navedene presude Elida Gibbs.

15 — Gore navedena presuda Elida Gibbs (t. 33).

16 — Vidjeti presudu od 3. srpnja 1997., Goldsmiths (C 330/95, Zb., str. I-3801., t. 15.).

17 — Vidjeti gore navedenu presudu Elida Gibbs (t. 28.).

63. Kada elementi koji čine jedinstvenu isporuku potpadaju pod te dvije odredbe, to ne zahtijeva od posrednika koji dodjeljuje smanjenje cijene da napravi odvojen izračun. Kako navodi Komisija, nije upitno može li posrednik napraviti takav izračun samo uz pomoć organizatora putovanja

64. Kada se radi o isporukama putovanja kod kojih se na neke konstitutivne elemente primjenjuje odredba o marži iz članka 26. stavka 2. Šeste direktive o PDV-u, dok su ostali izuzeti na temelju stavka 3. istog članka, potrebno ih je razdvojiti. Doista, ako smanjenja cijene dovode do primjenjivosti gore navedene presude Elida Gibbs, samo one iz stavka 2. navedenog članka, to ne opravdava neprimjenjivost te presude na navedene konstitutivne elemente s obrazloženjem da bi potrebno razdvajanje isporuka, prema tome jesu li podvrgnute PDV-u, moglo prouzročiti poteškoće.

65. Točno je, kada određeni dijelovi glavne usluge putovanja mogu potpadati pod članak 26. stavak 3. navedene direktive, posrednik treba dokazati u kojoj se mjeri ne primjenjuje ta odredba, već se primjenjuje odredba o marži (ili opća odredba). Međutim, nema opravdanja za to da se navedeno dokazivanje učini nemogućim isključujući *a priori* smanjenje oporezivog iznosa PDV-a.

66. S obzirom na poteškoće na koje se može naići u vezi s pribavljanjem potrebnih dokaza da bi se mogao odbiti PDV, organizatori putovanja mogli bi oklijevati priopćiti svojim posrednicima cijenu svakog od konstitutivnih elemenata putovanja kako su interno izračunate, ali, kako naglašava Komisija i suprotno navodima njemačke vlade, ne vidim zašto bi ti poduzetnici odbili priopćiti ukupne podatke na godišnjoj razini da bi se omogućilo posrednicima točno razdvajanje njihovih transakcija za referentnu godinu.

67. U svakom slučaju, kako je naveo Ibero Tours tijekom rasprave, teoretske poteškoće koje navode sud koji je uputio zahtjev, njemačka vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine ne predstavljaju razlog da se odstupi od načela iz gore navedene presude Elida Gibbs.

68. Na drugo prethodno pitanje treba stoga odgovoriti na način da u slučaju kada osnovna transakcija organizatora putovanja podrazumijeva djelatnost posredovanja, na pravo potonjeg, na temelju gore navedene presude Elida Gibbs, da zahtijeva smanjenje iznosa njegovog oporezivog iznosa u svrhu PDV-a u vezi sa smanjenjima cijene koja dodjeljuje potrošačima, ne utječe sama činjenica da osnovna transakcija potpada pod odredbu o marži iz članka 26. stavka 2. Šeste direktive o PDV-u.

C – Treće prethodno pitanje

69. Svojim trećim prethodnim pitanjem sud koji je uputio zahtjev želi znati smije li, „u slučaju poreznog izuzeća osnovne isporuke, država članica koja je pravilno prenijela u svoje interno pravo članak 11. C stavak 1. Šeste direktive [PDV] odbiti smanjenje oporezivog iznosa samo ako je u izvršavanju ovlasti koje su joj povjerene tom odredbom propisala dodatne uvjete za odbijanje tog smanjenja“.

70. Riječ je, dakle, o tome može li država članica odbiti smanjenje oporezivog iznosa samo na temelju tumačenja sadržanog u gore navedenoj presudi Komisija/Njemačka, a da ne mora predvidjeti dodatne uvjete. U navedenoj presudi Sud je presudio da „ne usvajajući odredbe potrebne da bi se omogućila prilagodba oporezivog iznosa poreznog obveznika koji je izvršio naknađivanje u slučaju naknađivanja kupona za smanjenje, Savezna Republika Njemačka nije ispunila obveze koje je terete na temelju članka 11. Šeste direktive [PDV]¹⁸, posebno uzimajući u obzir gore navedenu presudu Elida Gibbs.

18 — Vidjeti gore navedenu presudu Komisija/Njemačka (t. 79.).

71. U tom su se predmetu njemačka vlada i vlada Ujedinjene Kraljevine pozvale na slučaj u kojem je isporuka trgovca na malo konačnom potrošaču bila izuzeta transakcija, pri čemu bi uključivanje vrijednosnog kupona u oporezivi iznos trgovca na malo moglo dovesti do pretjeranog odbitka na štetu poreznih tijela u visini PDV-a uključenog u nominalnu vrijednost navedenog kupona¹⁹.

72. Sud je odgovorio da „u slučaju kada, zbog izuzeća, vrijednost koja je naznačena na vrijednosnom kuponu nije oporeziva u državi članici iz koje se šalje proizvod, ni cijena koja je naplaćena u tom stadiju distribucijskog lanca, ni ona naplaćena u kasnijem stadiju ne uključuje PDV, što znači da smanjenje ili djelomično smanjenje te cijene ne uključuje dio PDV-a koji bi mogao dovesti do smanjenja iznosa poreza koji plaća proizvođač“²⁰.

73. Sud je dodao da „kada se radi o izuzetim isporukama za izvoz ili transakcijama unutar Zajednice, porezna tijela mogu, koristeći mogućnosti iz članka 11. slova C stavka 1. Šeste direktive [PDV], spriječiti proizvođača da odbije od svog izlaznog poreza dio koji predstavlja fiktivni iznos PDV-a“²¹.

74. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, taj posljednji odjeljak gore navedene presude Komisija/Njemačka može se tumačiti na dva načina.

75. S jedne strane, države članice koje su pravilno prenijele članak 11. slovo C stavak 1. Šeste direktive o PDV-u mogle su se automatski osloniti na tu presudu da bi odbile smanjenje oporezivog iznosa koje proizlazi iz cjenovnih popusta dodijeljenih u distribucijskom lancu ako je posljednja isporuka konačnom potrošaču izuzeta.

76. S druge strane, tekst iz točke 65. gore navedene presude Komisija/Njemačka, koji glasi „koristeći mogućnosti iz članka 11. slova C stavka 1. Šeste direktive“, također bi se mogao tumačiti na način da bi za odbijanje smanjenja oporezivog iznosa, u slučaju poreznog izuzeća posljednje isporuke distribucijskog lanca, država članica morala usvojiti posebne odredbe za postizanje tog cilja.

77. Prema mišljenju Ibero Toursa, budući da Savezna Republika Njemačka nije propisala posebne uvjete kojima bi se moglo opravdati odbijanje smanjenja oporezivog iznosa u području PDV-a, u okviru ovlasti koje su povjerene člankom 11. slovom C stavkom 1. Šeste direktive o PDV-u, ona stoga nema pravo odbiti takvo smanjenje oporezivog iznosa.

78. Njemačka vlada smatra da na treće prethodno pitanje treba odgovoriti na način da država članica može odbiti smanjenje oporezivog iznosa u slučaju izuzeća osnovne isporuke pozivajući se samo na gore navedenu presudu Komisija/Njemačka, dakle bez usvajanja posebnih odredbi u svom internom pravu.

79. Prema mišljenju te vlade, „uvjeti koje propisuju države članice“, iz članka 11. slova C stavka 1. Šeste direktive o PDV-u, na temelju kojih se smanjuje oporezivi iznos, ne odnose se na materijalni sadržaj oporezivog iznosa, već samo na procesne uvjete koji se moraju ispuniti da bi se na kraju, nakon transakcije, moglo zatražiti smanjenje oporezivog iznosa. Njemačka vlada smatra da je činjenica da glavna usluga predstavlja transakciju izuzetu od PDV-a supstancijalni uvjet da bi se odbilo smanjenje oporezivog iznosa i procjenjuje da, u tom kontekstu, nacionalna odredba ne treba propisivati posebne uvjete za odbijanje da se izvrši smanjenje kada su konačne transakcije izuzete.

19 — *Ibidem* (t. 62.).

20 — *Ibidem* (t. 64.).

21 — *Ibidem* (t. 65.).

80. Kako je Sud već presudio „članak 11. slovo C stavak 1. prvi podstavak Šeste direktive definira slučaj u kojem su države članice *obvezne* osigurati da se oporezivi iznos smanji za odgovarajući iznos i pod uvjetima koje one same određuju. Stoga ta odredba *obvezuje* države članice da smanje oporezivi iznos i, time, iznos PDV-a koji duguje porezni obveznik svaki put kada, nakon zaključenja transakcije, dio ili cijelu naknadu ne prima porezni obveznik“²².

81. Iz tog odjeljka jasno proizlazi da su države članice obvezne, osim u slučaju primjene izuzeća iz drugog stavka navedenog članka (što ovdje nije slučaj), dodijeliti smanjenje oporezivog iznosa kada se ispune uvjeti iz navedenog članka. Stoga njemačka vlada pravilno smatra da se „uvjeti koje utvrđuju [države članice]“ mogu odnositi samo na načine smanjenja, a ne na postojanje prava na smanjenje²³.

82. Stoga točku 65. gore navedene presude Komisija/Njemačka treba tumačiti u tom smislu. Doista, kako navodi Komisija, u smislu točke 64. navedene presude da „u slučaju kada, zbog izuzeća, vrijednost koja je naznačena na vrijednosnom kuponu nije oporeziva u državi članici iz koje se roba šalje, ni jedna cijena koja bi bila fakturirana u tom ili kasnije stadiju distribucijskog lanca ne uključuje PDV, što znači da smanjenje ili djelomično naknađivanje te cijene ne bi uključivalo dio PDV-a koji bi mogao dovesti do smanjenja poreza koji plaća proizvođač“, Sud je naveo obveznu pravnu posljedicu, a ne samo mogućnost koja bi bila na raspolaganju državama članicama.

83. Čak i ako Sud u točki 65. navedene presude spominje određene „mogućnosti“ ponuđene državama članicama člankom 11. slovom C stavkom 1. Šeste direktive o PDV-u, navedene imaju za cilj samo omogućiti državama članicama da na odgovarajući način osiguraju porezni tretman koji se traži navedenom direktivom, uzimajući u obzir da se izuzeća od osnovnog pravila, koja su fakultativna i iznimno ograničena, nasuprot tome tretiraju odvojeno u drugom stavku navedenog članka.

84. U prilog tom zaključku govori i presuda Becker²⁴, u kojoj je Sud, u vezi s člankom 13. slovom B Šeste direktive o PDV-u naslovljenim „Izuzeća unutar države: Druga izuzeća“, čiji naslov B glasi: „Druga izuzeća“, presudio da se rečenica „u uvjetima koje će [države članice] propisati da bi osigurale pravilnu i jednostavnu primjenu izuzeća“, i još preciznije pojam „uvjeta“, ne odnose na „[...] na bilo koji način definiciju sadržaja predviđenog izuzeća“²⁵ i da „država članica se ne može pozivati protiv poreznog obveznika, koji može dokazati da situacija uistinu spada u jednu od kategorija izuzeća propisanih [Šestom] direktivom [PDV], svoj propust usvojiti odredbe koje su namijenjene, precizno, olakšavanju primjene tog istog izuzeća“²⁶.

85. Primjenom navedenog obrazloženja analogijom u predmetnom slučaju još je jasnije da formulacija „uvjeti koje utvrđuju države članice“ ne dovodi do mogućnosti država članica da nametnu kriterije koji bi uvjetovali ili poništavali pravo poreznog obveznika na smanjenje oporezivog iznosa „[u] slučaju poništenja, otkazivanja, raskida, djelomičnog ili potpunog neplaćanja ili smanjenja cijene nakon trenutka izvršenja transakcije“²⁷, ili bi onemogućili izvršavanje tog prava u praksi.

86. Pravilno prenošenje te direktive stoga podrazumijeva da se oporezivi iznos PDV-a posrednika ne može smanjiti u slučaju kada je osnovna isporuka izuzeta transakcija jer je sustavu Šeste direktive o PDV-u svojstveno to da u tom slučaju ne dolazi do smanjenja i pritom nije potrebno da država članica propiše posebne uvjete u tu svrhu.

22 — Gore navedena presuda Goldsmiths (t. 16.). Moje isticanje.

23 — U tom smislu vidjeti t. 84. i 85. mišljenja nezavisnog odvjetnika Jacobsa u gore navedenoj presudi Komisija/Njemačka.

24 — Presuda od 19. siječnja 1982., Becker (8/81, Zb., str. 53.).

25 — *Ibidem* (t. 32.).

26 — *Ibidem* (t. 33.).

27 — Članak 11. slovo C stavak 1. Šeste direktive o PDV-u.

87. Stoga na treće prethodno pitanje treba odgovoriti na način da je u slučaju poreznog izuzeća osnovne isporuke sustavu Šeste direktive o PDV-u svojstveno da država članica odbije smanjenje oporezivog iznosa PDV-a, a da prethodno u tu svrhu nije u posebne odredbe uključila dodatne uvjete.

VI – Zaključak

88. Uzimajući u obzir gore navedena razmatranja, predlažem Sudu da na prethodna pitanja koje je postavio Bundesfinanzhof odgovori na sljedeći način:

1. Načela koja se odnose na smanjenje oporezivog iznosa u slučaju poduzetnika koji dodjeljuju smanjenja cijene potrošaču silazne usluge, kako su definirana u presudi Suda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, Zb., str. I-5339.) također su primjenjiva u slučaju posrednika (u predmetnom slučaju, putničkog agenta) koji na vlastiti trošak dodjeljuje smanjenje cijene kupcu (u predmetnom slučaju, klijentu putniku) osnovne transakcije u kojoj taj posrednik sudjeluje (u predmetnom slučaju, pružanje usluge od strane organizatora putovanja).
2. U slučaju kada osnovna transakcija organizatora putovanja podrazumijeva djelatnost posredovanja, na pravo potonjeg da zahtijeva smanjenje oporezivog iznosa zbog činjenice da dodjeljuje smanjenja cijene potrošačima, na temelju presude Suda od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, Zb., str. I-5339.) ne utječe činjenica da osnovna transakcija ne potpada pod odredbu o marži iz članka 26. stavka 2. Šeste direktive o PDV-u Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje.
3. U slučaju poreznog izuzeća osnovne isporuke, sustavu Šeste direktive o PDV-u svojstveno je da država članica odbije smanjenje oporezivog iznosa poreza na dodanu vrijednost, a da prethodno u tu svrhu nije u posebne odredbe uključila dodatne uvjete.