



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MELCHIORA WATHELETA
przedstawiona w dniu 18 lipca 2013 r.¹

Sprawa C-300/12

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

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

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

I – Wprowadzenie

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

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii

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

„[...]”

1 — Język oryginału: francuski.

2 — Wyrok z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94, Rec. s. I-5339.

3 — Szósta dyrektywa VAT była kilkakrotnie zmieniana w latach 2002–2004, lecz przepisy odnoszące się do niniejszej sprawy nie podlegały zmianom. W opinii tej przyjmuję zatem brzmienie owej dyrektywy w jej wersji ujednoliczonej z dnia 1 stycznia 2001 r., będącej w mocy na początku okresu, którego dotyczy niniejsza sprawa.

1. Podstawą opodatkowania jest:

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

3. Zgodnie z art. 11 część A ust. 3 szóstej dyrektywy VAT:

„Podstawa opodatkowania nie obejmuje:

- a) obniżek cen poprzez skonto dla przedpłat;
b) obniżek cen i rabatów dostępnych klientowi oraz uwzględnianych w momencie dostawy;

[...]”.

4. Artykuł 11 część C szóstej dyrektywy VAT, zatytułowana „Przepisy różne”, w ust. 1 akapit pierwszy stanowi:

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

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

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

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

3. Jeśli transakcje powierzone przez biuro podróży innemu podatnikowi są zawierane przez tę osobę poza terytorium Wspólnoty, usługi biura podróży są traktowane jako zwolniona od podatku działalność pośrednika w rozumieniu art. 15 ust. 14. Jeśli takie transakcje są zawierane zarówno na terenie Wspólnoty, jak i poza nim, tylko ta część usługi biura podróży, która dotyczy transakcji poza terytorium Wspólnoty, może podlegać zwolnieniu.

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

B – *Prawo niemieckie*

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

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

1. przedsiębiorca, który zrealizował ten obrót, odpowiednio koryguje kwotę podatku należnego z tego tytułu, a
2. przedsiębiorca, na rzecz którego obrót ten został zrealizowany, odpowiednio koryguje kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu z tego tytułu;

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

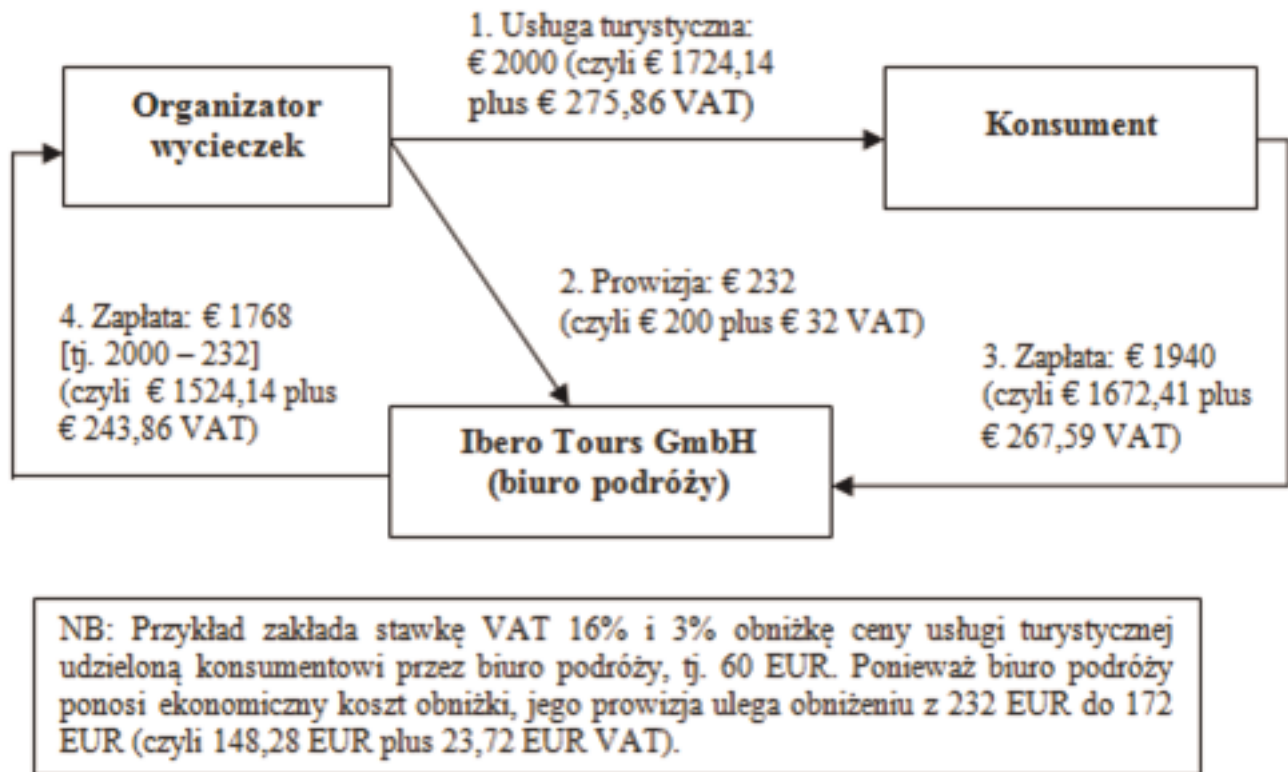
7. Paragraf 17 ust. 1 UStG w brzmieniu obowiązującym od dnia 16 grudnia 2004 r. stanowi:

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

III – Przebieg postępowania głównego i pytania prejudycjalne

8. Dla opisu i zrozumienia okoliczności faktycznych niniejszej sprawy pomocny będzie poniższy schemat, w którym zastosowano liczby z przykładu, jakim posłużyli się sąd krajowy, to jest Bundesfinanzhof (federalny sąd finansowy, Niemcy), oraz Komisja Europejska⁴.

4 — Strona przeciwna w postępowaniu głównym posługuje się innymi liczbami.



9. Ibero Tours GmbH (zwane dalej „Ibero Tours”) to niemieckie biuro podróży oferujące swoim klientom usługi turystyczne opracowane przez organizatorów wycieczek. W przykładzie, którym posłużyli się sąd odsyłający i Komisja, cena usługi turystycznej brutto wynosi 2 000 EUR, w tym podatek VAT w wysokości 275,86 EUR. Po sprzedaży usługi turystycznej organizator wycieczek świadczy usługę turystyczną na rzecz klienta i wypłaca biuro podróży prowizję jako wynagrodzenie za wykonaną przez nie usługę pośrednictwa. W przykładzie kwota brutto prowizji to 232 EUR, w tym 32 EUR podatku VAT.

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

11. W powyższym przykładzie konsument płaci na rzecz Ibero Tours uzgodnioną cenę po obniżce, to jest 1940 EUR. Biuro to następnie płaci organizatorowi wycieczek kwotę odpowiadającą w rezultacie różnicy między całkowitą ceną usługi turystycznej (nieuwzględniającą obniżki, czyli 2 000 EUR) a prowizją obliczoną od ceny usługi turystycznej nieuwzględniającej obniżki (włącznie z podatkiem VAT, czyli 232 EUR), która odpowiada również różnicy między zapłaconą przez klienta ceną uwzględniającą obniżkę (czyli 1 940 EUR) a pomniejszoną kwotą prowizji (czyli 172 EUR) otrzymaną po odliczeniu obniżki udzielonej konsumentowi przez Ibero Tours (czyli 60 EUR, z podatkiem VAT). W przykładzie kwota ta odpowiada 1 768 EUR (czyli 2 000 EUR – 232 EUR = 1 768 EUR; lub 1 940 EUR – 172 EUR = 1 768 EUR).

12. Zgodnie ze specjalnym systemem przewidzianym w art. 26 szóstej dyrektywy VAT dla biur podróży organizator wycieczek musi zapłacić podatek VAT od pełnej ceny usługi turystycznej i nie może uwzględnić obniżki udzielonej klientowi przez biuro podróży, jeśli chodzi o usługę turystyczną wykonaną na terytorium Unii Europejskiej⁵.

13. Ibero Tours zapłaciło uprzednio podatek VAT (w przykładzie – 32 EUR) zastosowany do pełnej kwoty prowizji zapłaconej przez organizatora wycieczek, to znaczy w przykładzie 232 EUR, niepomniejszony o kwotę podatku VAT w wysokości 8,28 EUR zawartą w obniżce udzielonej konsumentowi, czyli w przykładzie w kwocie 60 EUR. Ibero Tours uznało, że z tego powodu zostało ono poddane opodatkowaniu od kwoty przekraczającej kwotę ostatecznie przez nie otrzymaną. Uznało także, że pozwoliło to organom podatkowym otrzymać kwotę wyższą od podatku rzeczywiście zapłaconego przez konsumenta. Według danych z przykładu: Ibero Tours uważa, że jest uprawnione do zwrotu w kwocie 8,28 EUR, stanowiącej różnicę między podatkiem VAT obliczonym od otrzymanej przez nie prowizji nieuwzględniającej obniżki ceny usługi turystycznej (32 EUR) oraz od prowizji, jaka mu pozostaje po ujęciu w kalkulacji obniżki udzielonej konsumentowi (23,72 EUR).

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

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

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

- „1) Czy zgodnie z zasadami wynikającymi z wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, dochodzi do obniżenia podstawy opodatkowania w ramach łańcucha dystrybucji również wtedy, gdy pośrednik (tutaj: biuro podróży) zwraca odbiorcy usługi (tutaj: podróżnemu), której dotyczy pośrednictwo (tutaj: usługi organizatora wycieczek na rzecz podróżnego), część ceny tej usługi?
- 2) W wypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie pierwsze: czy zasady określone w wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie [C-317/94] Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, mają zastosowanie również wtedy, gdy specjalnemu systemowi, o którym mowa w art. 26 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, podlega tylko usługa organizatora wycieczek, której dotyczy pośrednictwo, a nie usługa pośrednictwa biura podróży?
- 3) W wypadku odpowiedzi twierdzącej również na pytanie drugie: czy państwo członkowskie, które dokonało prawidłowej transpozycji art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, jest uprawnione w przypadku zwolnienia z podatku

5 — Zobacz wyrok z dnia 19 czerwca 2003 r. w sprawie C-149/01 First Choice Holidays, Rec. s. I-6289.

usługi, której dotyczy pośrednictwo, do odmowy obniżenia podstawy opodatkowania tylko wtedy, gdy w wykonaniu zawartego w tym przepisie upoważnienia ustanowiło ono dodatkowe warunki dla odmowy obniżenia?”.

IV – Postępowanie przed Trybunałem

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

V – Analiza

A – W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

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

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

- W ramach pierwszego systemu producent przekazywał konsumentowi kupon rabatowy, zobowiązując się do zwrotu wartości nominalnej tego kuponu hurtownikowi lub detaliście, który sprzedaje produkt konsumentowi, jeżeli ów hurtownik lub detalista przyjmie kupon od konsumenta w charakterze częściowej zapłaty za wyroby producenta; w systemie tym kwoty netto, wypłacane i otrzymywane przez pośrednika, nie ulegały zmianie.
- W ramach drugiego systemu producent przekazywał konsumentowi kupon upoważniający do otrzymania zwrotu (kupon, który był zarazem umieszczony na wyrobach, tak że mógł służyć jako dowód zakupu) i dokonywał bezpośrednio na jego rzecz zwrotu wartości nominalnej tego kuponu; w tym wariantcie kwoty netto, wypłacane i otrzymywane przez pośrednika, również nie ulegały zmianie.

20. W sprawie tej Trybunał orzekł, że w powyższych okolicznościach podstawa opodatkowania dla celów podatku VAT była równa cenie sprzedaży stosowanej przez producenta, pomniejszonej o kwotę wskazaną na kuponie i zwróconą detaliście lub konsumentowi⁶. Trybunał zaakceptował zatem zasadę, zgodnie z którą producent może obniżyć swoją podstawę opodatkowania podatkiem VAT, jeżeli bierze na siebie koszt obniżki ceny na rzecz konsumenta po sprzedaży jego wyrobów hurtownikom lub detalistom. Okoliczność, że sprzedaż dokonywana przez producenta na rzecz hurtowników lub detalistów została dokonana według cen nieuwzględniających obniżek ostatecznie udzielonych konsumentowi, nie powinna mieć jakiegokolwiek znaczenia dla uprawnienia producenta do żądania obniżenia jego podstawy opodatkowania.

21. W niniejszej sprawie sąd odsyłający i rząd niemiecki wyrażają wątpliwość co do możliwości zastosowania zasad określonych w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, gdyż usługi pośrednika nie należą do „łańcucha dystrybucji”, w ramach którego podobne usługi są świadczone kilkakrotnie i na takich samych zasadach podatkowych.

⁶ — Zobacz ww. wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 34, 35.

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

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

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

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

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

27. Przeciwnie niż twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, obniżka ceny oferowana konsumentowi przez biuro podróży skutkuje faktycznie i ekonomicznie obniżeniem prowizji, jaką biuro temu płaci organizator wycieczek. Prowizja pozostaje bowiem jedynym przychodem, jaki biuro podróży osiąga z udziału w świadczeniu usług turystycznych na rzecz konsumenta, a obniżka oferowana przez nie konsumentowi w istotnym stopniu zmniejsza kwotę jego prowizji. W przeciwnym wypadku koszt obniżki poniósłby organizator wycieczek, któremu biuro podróży wypłacałoby (w powyższym przykładzie) tylko 1 940 EUR pomniejszone o 232 EUR, czyli 1 708 EUR, co nie odpowiadałoby uzgodnieniom między stronami. W postępowaniu głównym biuro podróży znajduje się zatem w takiej samej sytuacji jak producent w przywołanej powyżej sprawie Elida Gibbs.

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

7 – Ibidem, pkt 31.

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

30. Jeśliby bowiem przystać na stanowisko sądu odsyłającego i rządu niemieckiego, to nie zostałyby uwzględniony fakt, że zaoferowana konsumentowi obniżka ceny ekonomicznie prowadziła do zmniejszenia prowizji otrzymanej przez Ibero Tours, a w konsekwencji biuro to zostałoby zobowiązane do zapłaty podatku VAT obliczonego od obrotu wyższego od ostatecznie przez nie zrealizowanego⁸.

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

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

33. Na pierwsze pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że zasady odnoszące się do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku przedsiębiorstw udzielających konsumentom usługi finalnej obniżek cen, określone w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs, mają również zastosowanie w przypadku pośrednika (tutaj: biura podróży), który na własny koszt udziela obniżki ceny usługobiorcy (tutaj: podróżnemu) świadczenia głównego, którego dotyczy pośrednictwo (tutaj: usług organizatora wycieczek).

B – W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

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

8 — Ibidem, pkt 24. Zobacz także wyrok z dnia 15 października 2002 r. w sprawie C-427/98 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. s. I-8315, pkt 45.

9 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 24.

10 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 45.

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

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

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

37. Jak wskazuje Komisja, rozróżnienia tego nie można przeprowadzić w okolicznościach sprawy przedłożonej Trybunałowi. Jak Trybunał już orzekł, „[w]yznaczając jedno miejsce opodatkowania i przyjmując jako podstawę opodatkowania podatkiem VAT marżę biura podróży lub organizatora wycieczek, to znaczy różnicę pomiędzy »całkowitą kwotą do zapłaty przez podróżnego«, bez podatku VAT, a faktycznymi kosztami, z podatkiem VAT, biura podróży z tytułu dostaw towarów i usług wykonanych przez innych podatników, art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy [VAT] ma na celu uniknięcie trudności wspomnianych w poprzednim punkcie¹¹], a zwłaszcza zapewnienie uproszczonego odliczenia podatku naliczonego, niezależnie od państwa członkowskiego, w którym podatek ten został pobrany”¹².

38. Jednakże Trybunał orzekł również, co następuje:

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

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

11 — W poprzednim punkcie Trybunał odnosi się do trudności w stosowaniu zasad prawa wspólnotowego dotyczących miejsca opodatkowania, podstawy opodatkowania i odliczenia podatku naliczonego z powodu wielości i lokalizacji świadczonych usług, a także praktycznych trudności dla tych przedsiębiorstw, które mogą stanowić przeszkodę w wykonywaniu przez nie działalności (zob. ww. wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 24).

12 — Zobacz ww. wyrok w sprawie First Choice Holidays, pkt 25.

13 — Ibidem, pkt 26, 27.

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

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

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

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

43. Przy zastosowaniu systemu świadczenia wzajemnego biuro podróży oferujące konsumentowi obniżkę ceny usługi turystycznej w wysokości 60 EUR na takich warunkach jak Ibero Tours będzie zobowiązane do zapłaty na rzecz organizatora wycieczek kwoty 1 940 EUR (w tym 267,58 EUR podatku VAT). Należna mu prowizja brutto zostanie zatem zmniejszona z 232 EUR do 172 EUR (z podatkiem VAT), ponieważ obniżka w kwocie 60 EUR stanowi jego koszt i nie zostaje poniesiona przez organizatora wycieczek.

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

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

46. Wynik jest taki sam przy zastosowaniu systemu marży. Załóżmy, że w takiej samej sytuacji organizator wycieczek nabył usługi, które oferuje konsumentom za cenę 1 000 EUR. Różnica 1 000 EUR pomiędzy ceną, po której sprzedaje konsumentowi usługi turystyczne, a ceną, za jaką je nabył, daje marżę w kwocie 862,07 EUR i podatek VAT według stawki 16% od tej kwoty w wysokości 137,93 EUR.

47. Jeżeli biuro podróży udziela konsumentowi obniżki w kwocie brutto 60 EUR, konsument ten zobowiązany jest mu zapłacić kwotę 1 940 EUR, która zawiera „faktyczny koszt” 1 000 EUR, „marżę” w wysokości 810,35 EUR i kwotę 129,65 EUR podatku VAT.

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

14 — Zobacz pkt 26 opinii rzecznika generalnego A. Tizzana w przywołanej powyżej sprawie First Choice Holidays.

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

50. Na rozprawie rząd niemiecki ani nie podważył metodologii przykładu użytego przez Komisję, ani nie wskazał podstawy prawnej dla zachowania przez niemiecki budżet nadwyżki w wysokości 8,28 EUR. Natomiast, jak wskazują Ibero Tours i Komisja w swoich uwagach na piśmie, odliczenie kwoty obniżki ceny usługi turystycznej od podstawy opodatkowania biura podróży dla celów podatku VAT gwarantuje, że administracja podatkowa pobierze kwotę podatku VAT odpowiadającą kwocie rzeczywiście zapłaconej przez konsumenta.

51. W przypadku zastosowania w powyższym przykładzie systemu świadczenia wzajemnego administracja podatkowa pobrałaby bowiem od organizatora wycieczek kwotę 243,86 EUR, to znaczy różnicę pomiędzy podatkiem VAT od ceny usługi turystycznej (275,86 EUR) a podatkiem VAT naliczonym zawartym w zapłaconej prowizji (32 EUR), a także kwotę 23,72 EUR od biura podróży, która stanowi podatek VAT zapłacony od obniżonej prowizji – czyli łącznie kwotę 267,58 EUR. Podatek VAT pobrany w ten sposób przez administrację podatkową odpowiadałby dokładnie kwocie podatku VAT, jaką został obciążony konsument, w ramach 1 940 EUR, które ów zapłacił.

52. Podobnie przy zastosowaniu systemu marży w tym przykładzie administracja podatkowa pobrałaby tę samą kwotę podatku VAT, to jest 267,58 EUR, czyli: 137,93 EUR odpowiadające podatкови VAT zapłaconemu przez organizatora wycieczek w celu nabycia usług, które odprzedał on konsumentowi; 105,93 EUR należne od samego organizatora wycieczek, odpowiadające różnicy pomiędzy podatkiem VAT zapłaconym od jego marży (137,93 EUR) a podatkiem VAT zapłaconym przez niego biuro podróży w charakterze prowizji przed obniżką (32 EUR); a także 23,72 EUR odpowiadające podatкови VAT, który zobowiązane jest zapłacić biuro podróży od prowizji, jaką otrzymuje od organizatora wycieczek po obniżce.

53. Na zasady określone w ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs nie wpływa zatem sam w sobie fakt, że w przypadku, o którym mowa w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, nie świadczenie wzajemne, lecz marża stanowi podstawę opodatkowania. Jest tak, ponieważ jak wyjaśnił Trybunał, „nie ma potrzeby dokonywania zmian dostosowawczych podstawy opodatkowania transakcji na pośrednich etapach obrotu [...], gdyż wobec takich transakcji zastosowanie zasady neutralności jest zapewnione przez wdrożenie systemu odliczenia znajdującego się w tytule XI szóstej dyrektywy [VAT], który umożliwia pośrednim ogniom łańcucha dystrybucji, takim jak hurtownicy i detaliści, odliczenie od ich własnej podstawy opodatkowania kwot zapłaconych przez każdego z nich z tytułu podatku VAT ich własnym dostawcom od odpowiedniej transakcji, a w rezultacie na odprowadzenie do organów podatkowych tej części podatku VAT, która jest odpowiednia do różnicy pomiędzy ceną, jaką każdy zapłacił swojemu dostawcy a ceną, po jakiej dostarczył on towar nabywcy”¹⁵.

54. Zastosowanie zasad wynikających z ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs nie tylko daje się pogodzić z zastosowaniem art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT, lecz – co więcej – jest ono konieczne dla zapobieżenia temu, by podstawa, od której obliczane jest zobowiązanie podatkowe producenta, była wyższa od kwoty, jaką ten ostatecznie otrzymał¹⁶. Zgodnie z orzecnictwem Trybunału ewentualność taka byłaby sprzeczna z zasadą neutralności¹⁷.

15 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 33.

16 — Zobacz wyrok z dnia 3 lipca 1997 r. w sprawie C-330/95 Goldsmiths, Rec. s. I-3801, pkt 15.

17 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Elida Gibbs, pkt 28.

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

2. Sytuacja świadczeń mieszanych

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

68. Na drugie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że w przypadku gdy świadczenie główne organizatora wycieczek zawiera w sobie czynności pośrednika, na prawo tego ostatniego, by na podstawie ww. wyroku w sprawie Elida Gibbs wnieść o obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT w zakresie obniżek cen udzielonych przez niego konsumentom, bez wpływu pozostaje sam w sobie fakt, że transakcja główna podlega systemowi marży przewidzianemu w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT.

C – W przedmiocie trzeciego pytania prejudycjalnego

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

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

18 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, pkt 79.

71. W sprawie tej rządy niemiecki i Zjednoczonego Królestwa przywołały sytuację, w której dostawa przez detalistę na rzecz konsumenta jest transakcją zwolnioną; w takim przypadku ujęcie wartości kuponu rabatowego w podstawie opodatkowania detalisty może spowodować naddatek odliczenia na niekorzyść budżetu w wysokości VAT zawartego w wartości nominalnej tego kuponu¹⁹.

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

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

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

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

76. Po drugie, wskazówkę znajdującą się w pkt 65 ww. wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niemcom, uściślającą: „przy użyciu możliwości, jakie daje im art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy [VAT]”, można także interpretować w ten sposób, że aby odmówić obniżenia podstawy opodatkowania, w przypadku gdy ostatnia usługa w łańcuchu dystrybucji jest zwolniona, państwo członkowskie powinno przyjąć przepisy szczególne prowadzące do tego celu.

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

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

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

19 — Ibidem, pkt 62.

20 — Ibidem, pkt 64.

21 — Ibidem, pkt 65.

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

81. Z fragmentu tego wynika zatem jasno, że państwa członkowskie są zobowiązane, z wyjątkiem przypadku skorzystania z odstępstwa przewidzianego w drugim akapicie tego artykułu (który to przypadek w niniejszej sprawie nie zachodzi), do przyznania obniżenia podstawy opodatkowania z chwilą wypełnienia warunków tego artykułu. Rząd niemiecki słusznie zatem twierdzi, że „warunki określone [przez państwa członkowskie]” mogą odnosić się tylko do form obniżenia, a nie do istnienia prawa do obniżenia²³.

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

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

84. Wniosek ten zyskuje potwierdzenie w wyroku w sprawie Becker²⁴, w którym wobec art. 13 szóstej dyrektywy VAT, zatytułowanego „Zwolnienia na terytorium kraju”, którego część B nosi tytuł „Pozostałe zwolnienia”, Trybunał orzekł, że zdanie „państwa członkowskie [...] na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku”, a ściślej słowo „warunki”, nie dotyczy „w żaden sposób określenia przedmiotu zwolnienia”²⁵ i że „państwo członkowskie nie może powołać się wobec podatnika, który jest w stanie udowodnić, że jego sytuacja podatkowa należy faktycznie do jednej z kategorii zwolnień przewidzianych w [szóstej] dyrektywie [VAT], na brak przepisów, których celem jest właśnie ułatwienie stosowania tego zwolnienia”²⁶.

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

22 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie Goldsmiths, pkt 16. Kursywa pochodzi ode mnie.

23 — Zobacz podobnie opinia rzecznika generalnego F.G. Jacobsa w przywołanej powyżej sprawie Komisja przeciwko Niemcom.

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

25 — Ibidem, pkt 32.

26 — Ibidem, pkt 33.

27 — Artykuł 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

86. Poprawna transpozycja tej dyrektywy oznacza zatem, że podstawa opodatkowania pośrednika podatkiem VAT nie może zostać obniżona, w przypadku gdy świadczenie główne stanowi transakcję zwolnioną, gdyż nieodłączną cechą systemu szóstej dyrektywy VAT jest to, iż w takim przypadku nie dochodzi do obniżenia, bez konieczności ustanawiania w tym celu przez państwo członkowskie szczególnych warunków.

87. Na trzecie pytanie prejudycjalne należy zatem odpowiedzieć, że w przypadku zwolnienia od podatku świadczenia głównego nieodłączną cechą systemu szóstej dyrektywy VAT jest to, że państwo członkowskie odmawia obniżenia podstawy opodatkowania, bez uprzedniego ujęcia w tym celu w przepisach szczególnych dodatkowych warunków.

VI – Wnioski

88. Mając na względzie powyższe rozważania, proponuję, aby Trybunał odpowiedział w następujący sposób na pytania prejudycjalne postawione przez Bundesfinanzhof:

- 1) Zasady odnoszące się do obniżenia podstawy opodatkowania w przypadku przedsiębiorstw udzielających konsumentom usługi finalnej obniżek cen, wynikające z wyroku Trybunału z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, mają również zastosowanie w przypadku pośrednika (tutaj: biura podróży), który na własny koszt udziela obniżki ceny usługobiorcy świadczenia głównego (tutaj: podróżnemu), którego dotyczy pośrednictwo (tutaj: usług organizatora wycieczek).
- 2) W przypadku gdy świadczenie główne organizatora wycieczek zawiera w sobie czynności pośrednika, na prawo tego ostatniego, by na podstawie wyroku Trybunału z dnia 24 października 1996 r. w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, Rec. s. I-5339, wnieść o obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT z powodu obniżek cen, których udziela on konsumentom, bez wpływu pozostaje sam w sobie fakt, że transakcja główna podlega systemowi marży przewidzianemu w art. 26 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.
- 3) W przypadku zwolnienia od podatku świadczenia głównego nieodłączną cechą systemu szóstej dyrektywy 77/388 jest to, że państwo członkowskie odmawia obniżenia podstawy opodatkowania podatkiem od wartości dodanej, bez uprzedniego ujęcia w tym celu w przepisach szczególnych dodatkowych warunków.