



## Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 16. januarja 2014 \*

„Davek na dodano vrednost — Delovanje potovalnih agencij — Odobritev popusta potnikom —  
Določitev davčne osnove za opravljanje storitev v okviru posredovanja“

V zadevi C-300/12,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesfinanzhof (Nemčija) z odločbo z dne 26. aprila 2012, ki je prispela na Sodišče 20. junija 2012, v postopku

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte**

proti

**Ibero Tours GmbH,**

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi A. Tizzano, predsednik senata, K. Lenaerts, podpredsednik Sodišča, v funkciji sodnika prvega senata, A. Borg Barthet (poročevalec), E. Levits, sodnika, in M. Berger, sodnica,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: K. Malacek, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 5. junija 2013,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Ibero Tours GmbH P. Englert, odvetnik, in P. Moser, barrister,
- za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,
- za vlado Združenega kraljestva L. Christie, agent, skupaj z R. Hillom, barrister,
- za Evropsko komisijo C. Soulay in W. Mölls, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 18. julija 2013

izreka naslednjo

\* Jezik postopka: nemščina.

## Sodbo

- 1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL , posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva).
- 2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Finanzamt Dusserdörf-Mitte (v nadaljevanju: Finanzamt) in Ibero Tours GmbH (v nadaljevanju: Ibero Tours) zaradi odmere davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki bi ga morala zadnjenavedena plačati za davčna leta od 2002 do 2005.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

- 3 Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa:

„[...]

#### 1. Davčna osnova:

- (a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

- 4 Člen 11(A)(3) Šeste direktive določa:

„Davčna osnova ne vključuje:

- (a) znižanja cen zaradi popustov za predčasno plačilo;
- (b) popustov na ceno in rabatov, odobrenih naročniku in obračunanih v trenutku dobave;

[...]“

- 5 Člen 11(C) Šeste direktive, naslovljen „Druge določbe“, v odstavku 1, prvi pododstavek, določa:

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

- 6 Člen 26 Šeste direktive, naslovljen „Posebna ureditev za potovalne agente“, določa:

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

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova

in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez [DDV], in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

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

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

### *Nemško pravo*

- 7 Člen 17(1) zakona o davku na dodano vrednost (Umsatzsteuergesetz, v nadaljevanju: UStG) je v različici, ki je veljala od 1. januarja 2002 do 16. decembra 2004, določal:

„Če se je davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremenila, morata

1. podjetnik, ki je opravil to transakcijo, dolgovani znesek davka in
2. podjetnik, za katerega je bila ta transakcija opravljena, uveljavljeni odbitek;

ustrezno popraviti; ta določba se v primerih iz člena 1(1), točka 5, in člena 13b uporablja smiselno. Odbitka vstopnega davka ni treba popraviti, če tretji podjetnik davčnemu uradu poravna znesek davka od zmanjšanja plačila; v tem primeru je navedena tretja oseba davčni dolžnik. [...]“

- 8 Člen 17(1) UStG v različici, ki velja od 16. decembra 2004, določa:

„Če se je davčna osnova za obdavčljivo transakcijo v smislu člena 1(1), točka 1, spremenila, mora podjetnik, ki je opravil to transakcijo, popraviti dolgovani znesek davka. Prav tako mora podjetnik, za katerega je bila ta transakcija opravljena, popraviti odbitek vstopnega davka. To ne velja, če zaradi spremembe davčne osnove ni v ugodnejšem ekonomskem položaju. Če je v takšnem primeru zaradi spremembe davčne osnove drug podjetnik v ekonomsko ugodnejšem položaju, mora ta podjetnik svoj odbitek popraviti. Stavki od 1 do 4 se v primerih iz člena 1(1), točka 5, in člena 13b uporabljajo smiselno. Odbitka vstopnega davka ni treba popraviti, če tretji podjetnik davčnemu uradu poravna znesek davka od zmanjšanja plačila; v tem primeru je navedena tretja oseba davčni dolžnik. [...]“

- 9 Člen 25, od (1) do (4), UStG, v različici, ki velja od 1. aprila 1999, določa:

„1. Naslednje določbe veljajo za potovalne storitve podjetnika, ki niso namenjene podjetju odjemalca, če podjetnik z odjemalcem posluje v svojem imenu in če uporablja potovalne storitve tretjih. Storitve, ki jo opravi podjetnik, se šteje za drugo storitev. Če podjetnik v okviru nekega potovanja za odjemalca opravi več takih storitev, se te štejejo za drugo enotno storitev. Kraj opravljanja druge storitve je določen v skladu s členom 3a(1). Potovalne storitve tretjih ustrezajo dobavam in drugim storitvam tretjih, ki neposredno koristijo potnikom.

2. Druga storitev je oproščena davka, če so s tem povezane potovalne storitve tretjih opravljene na ozemlju tretje države [...]

3. Vrednost druge storitve ustreza razliki med zneskom, ki ga je plačal podjetnik za pridobitev storitve, in zneskom, ki ga podjetnik plača za potovalne storitve tretjih. [...]

4. Z odstopanjem od člena 15(1) podjetniku ni dovoljeno odbiti zneska davkov, ki so mu bili kot vstopni davek ločeno zaračunani za potovalne storitve tretjih. Poleg tega to ne vpliva na člen 15.“

10 Člen 25(4) UStG v različici, ki velja od 1. januarja 2005, določa:

„Z odstopanjem od člena 15(1) podjetniku kot vstopni davek ni dovoljeno odbiti zneska davkov, ki so mu bili ločeno zaračunani za potovalne storitve tretjih, in dolgovanih zneskov davka na podlagi člena 13b. To ne posega v preostale dele člena 15.“

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

11 Družba Ibero Tours v okviru svoje gospodarske dejavnosti opravlja storitve posredovanja na nemškem ozemlju, ki spadajo na področje uporabe Šeste direktive. To opravljanje storitev je delno oproščeno davka, delno pa je obdavčeno.

12 Družba Ibero Tours v okviru obdavčenih transakcij kot posrednik ponuja opravljanje potovalnih storitev, ki jih za potnike opravljajo organizatorji turističnih potovanj in za katere se uporablja posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive. Čeprav je družba Ibero Tours potovalna agencija, ta posebna ureditev za zadevne storitve iz postopka v glavni stvari ne velja, ker je ta družba delovala zgolj kot posrednik, posebna ureditev pa se na podlagi člena 26(1), drugi stavek, Direktive 77/388/EGS za takšne agencije ne uporablja.

13 Družba Ibero Tours za organizatorje potovanj opravlja storitve posredovanja in od teh prejema dogovorjene provizije. Potnikom je priznala popuste, ki jih je financirala z delom svojih provizij. Najprej je davek plačala od celotnega zneska provizij, nato pa je od Finanzamt za davčna leta od 2002 do 2005 zahtevala spremembo odmere davka, tako da bi se popusti, ki jih je priznala svojim strankam, odbili od davčne osnove.

14 Finanzamt je temu zahtevku ugodil samo v delu, v katerem so bile storitve organizatorjev turističnih potovanj obdavčene v skladu s pogoji posebne ureditve, uvedene s členom 26 Šeste direktive. Finanzamt je po drugi strani v delu, v katerem so bile te storitve oproščene plačila davka na podlagi člena 26(3) Šeste direktive, zavrnil spremembo, ki jo je zahtevala družba Ibero Tours.

15 Družba Ibero Tours je po neuspešni pritožbi vložila tožbo, ki ji je Finanzgericht ugodilo. Zato je Finanzamt zoper to sodbo Finanzgericht vložil pritožbo pri Bundesfinanzhof.

16 Predložitveno sodišče sprašuje, prvič, ali se lahko uporabijo načela, ki jih je Sodišče opredelilo v sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339), kadar posrednik v okviru opravljanja storitev prizna popust na glavno storitev, ki jo posreduje.

17 Čeprav načelo nevtralnosti govori v podporo temu, da se v obravnavani zadevi lahko uporabijo rešitve, ki so bile sprejete v tej sodbi, pa se kljub temu pojavljajo dvomi, saj je Sodišče v navedeni sodbi preučilo „distribucijsko verigo“, v kateri je „podobno blago“ večkrat dobavljeno pod enakimi davčnimi pogoji. Predložitveno sodišče se zato sprašuje, ali sta ta pojma upoštevna v zadevi v postopku v glavni stvari, saj so transakcije glavnega gospodarskega subjekta in posrednika različne in se vsako od njih posebej davčno obravnava.

- 18 Drugič, čeprav se šteje, da je opravljanje storitev v okviru dejavnosti posrednika lahko del distribucijske verige, za katero se uporabljajo načela, ki jih je Sodišče razvilo v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, pa po mnenju Bundesfinanzhof ostaja vprašanje, ali enako velja tudi, kadar opravljanje glavnih storitev spada na področje uporabe člena 26 Šeste direktive. Predložitveno sodišče namreč meni, da je v takem primeru vprašljivo, ali uporaba načel iz navedene sodbe Sodišča vodi do ustrezne obdavčitve.
- 19 Poleg tega poudarja, da je Sodišče v sodbi z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-427/98, Recueil, str. I-8315) presodilo, da državam članicam ni treba uporabiti načel iz zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs, če je glavna storitev oproščena plačila davka. Predložitveno sodišče v zvezi s tem meni, da je treba zgoraj navedeno sodbo Komisija proti Nemčiji razumeti tako, da načel, ki jih je Sodišče opredelilo v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, ni treba uporabiti, kadar je zadnja storitev v distribucijski verigi oproščena davka. Če za glavne storitve velja posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive, odstavek 3 tega člena te storitve enači z oproščeno storitvijo posredovanja, kadar so transakcije, ki jih ponudnik te storitve opravlja prek drugih davčnih zavezancev, opravljene zunaj Evropske unije. Če se te transakcije opravljajo tako v Uniji kot tudi zunaj nje, je to opravljanje storitev samo delno oproščeno davka.
- 20 Iz tega sledi, da se pri vprašanju, kako naj potovalna agencija in zanjo pristojen davčni organ ugotovita, v kakšnem obsegu je glavna potovalna storitev oproščena davka in v kakšnem obsegu se zanjo načela, ki jih je Sodišče opredelilo v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs, ne morejo uporabiti, lahko pojavljajo dvomi.
- 21 Tretjič, predložitveno sodišče upošteva položaj, v katerem je država članica ustrezno prenesla člen 11(C)(1) Šeste direktive, vendar pa ne želi izključiti zmanjšanja DDV, ki ga mora plačati posrednik v primeru opravljanja glavnih storitev, ki so oproščene plačila davka. Dvomi, da je ta izključitev zajeta s pravilnim prenosom navedene določbe in se sprašuje o nujnosti ureditve zadevne države članice, ki bi posebej določala to zmanjšanje. Predložitveno sodišče meni, da točki 65 in 66 zgoraj navedene sodbe Komisija proti Nemčiji podpirata to presojo v zvezi z vprašanjem „možnosti“ držav članic. Meni, da ta ugotovitev ne velja, kadar gre za omejitev posledic, ki izhajajo iz razlage Sodišča.
- 22 V teh okoliščinah je Bundesfinanzhof prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:
- „1. Ali se na podlagi načel iz [zgoraj navedene] sodbe Sodišča [...] v zadevi Elida Gibbs [...] davčna osnova v okviru distribucijske verige zmanjša tudi, če posrednik (v zadevi v postopku v glavni stvari: potovalna agencija) prejemniku (v obravnavanem primeru: potnik) transakcije (v obravnavanem primeru: storitev organizatorja potovanja za potnika), ki mu jo posreduje, povrne del cene za posredovano transakcijo?
  2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali se načela iz [navedene] sodbe [...] uporabljajo tudi, če se samo za posredovano transakcijo organizatorja potovanja, ne pa tudi za storitev posredovanja potovalne agencije, uporablja posebna ureditev na podlagi člena 26 Šeste direktive [...]?
  3. Če je tudi odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali je država članica, ki je v svoje nacionalno pravo ustrezno prenesla člen 11(C)(1) Šeste direktive [...], v primeru davčne oprostitve posredovane storitve upravičena zavrniti zmanjšanje davčne osnove, le če je v okviru izvajanja pooblastila iz te določbe določila dodatne pogoje za zavrnitev zmanjšanja?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### *Prvo vprašanje*

- 23 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali se lahko načela, ki jih je Sodišče opredelilo v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs in ki se nanašajo na določitev davčne osnove za DDV, uporabijo, če potovalna agencija, ki deluje kot posrednik, končnemu potrošniku na lastno pobudo in na lastne stroške ponudi popust na glavno storitev, ki jo opravlja organizator turističnih potovanj.
- 24 Za odgovor na to vprašanje je treba spomniti, da člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa, da je davčna osnova za dobavo blaga in opravljanje storitev vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.
- 25 Res je, da je namen člena 26 Šeste direktive preprečitev praktičnih težav, ki nastanejo zato, ker dejavnost potovalnih agencij in organizatorjev turističnih potovanj sestavlja več storitev, ki se opravljajo na več krajih. Vendar pa za uresničevanje tega cilja nikakor ni treba odstopati od splošnega pravila iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, ki se za določanje davčne osnove sklicuje na pojem „plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel [...] izvajalec od [...] naročnika ali tretje osebe“ (glej sodbo z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, str. I-6289, točka 26).
- 26 V postopku v glavni stvari pa je, prvič, plačilo, ki ga je prejel organizator turističnih potovanj za svoje storitve, celotna cena potovanja brez popustov. Tega dejstva ne omaje okoliščina, da družba Ibero Tours organizatorju potovanja plača le znižan znesek, sestavljen iz cene potovanja, zmanjšane za provizijo, ki ji jo mora plačati organizator potovanja, pri čemer je to znižanje zgolj rezultat nadomestila zneskov, ki jih je treba plačati iz več naslovov.
- 27 Drugič, ker družba Ibero Tours ne prizna popusta za storitve, ki jih opravlja v okviru dejavnosti posredovanja za organizatorja turističnih potovanj in ker zadnjenavedenega ne zadeva obstoj ali znesek popusta, ki ga končnim potrošnikom prizna družba Ibero Tours, dejstvo, da ta družba ta popust financira iz dela svoje provizije ali iz drugih virov, ne vpliva niti na ceno storitev, ki jih opravlja navedeni organizator potovanja, niti na ceno storitev, ki jih družba Ibero Tours opravlja v okviru posredovanja za tega organizatorja potovanja.
- 28 Načela iz zgoraj navedene sodbe Elida Gibbs ne vplivajo na določitev davčne osnove v položaju, kakršen je ta iz postopka v glavni stvari.
- 29 V zvezi s tem je treba spomniti, da je Sodišče v navedeni sodbi presodilo, da je treba – kadar proizvajalec nekega proizvoda, ki ni v pogodbenem razmerju s končnim potrošnikom, temveč je le prvi člen v verigi transakcij, ki se konča pri končnem potrošniku, navedenemu končnemu potrošniku da popust na podlagi bonov za popust, ki jih unovčijo prodajalci na drobno, tem pa jih povrne proizvajalec – davčno osnovo za DDV zmanjšati za navedeni popust (zgoraj navedena sodba Elida Gibbs, točke 31, 34 in 35). V zadevi, v kateri je bila izdana zgoraj navedena sodba Elida Gibbs, je bilo plačilo, ki ga je prejel davčni zavezanec, ki je bil na začetku verige transakcij, dejansko zmanjšan za znesek, ki ga je ta davčni zavezanec priznal neposredno končnemu potrošniku.
- 30 V okoliščinah iz postopka v glavni stvari pa organizator turističnih potovanj ni na čelu verige transakcij, saj opravlja storitve neposredno za končnega potrošnika, družba Ibero Tours pa pri tej enotni transakciji deluje zgolj kot posrednik. Nasprotno pa družba Ibero Tours zagotavlja storitev, in sicer posredovanje, ki je povsem ločena od storitve, ki jo opravlja organizator turističnih potovanj.



- 31 Poleg tega organizator turističnih potovanj v zadevi v postopku v glavni stvari ne priznava nobenega popusta, saj mu mora družba Ibero Tours vsekakor plačati dogovorjeno ceno, ne glede na morebitni popust, ki ga zadnjenavedena prizna potniku.
- 32 V teh okoliščinah to, da potovalna agencija, ki je v položaju družbe Ibero Tours, financira del cene potovanja, kar za končnega potrošnika potovanja pomeni znižanje cene tega potovanja, ne vpliva niti na plačilo, ki ga organizator turističnih potovanj prejme za prodajo navedenega potovanja, niti na plačilo, ki ga družba Ibero Tours prejme za svoje posredovanje. Zato v skladu s členom 11(A)(1)(a) Šeste direktive tak popust ne povzroči znižanja davčne osnove niti za glavno transakcijo niti za opravljanje storitev, ki jih zagotavlja potovalna agencija.
- 33 Iz navedenega sledi, da je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba določbe Šeste direktive razlagati tako, da se načela, ki jih je Sodišče opredelilo v zgoraj navedeni sodbi Elida Gibbs in ki se nanašajo na določitev davčne osnove za DDV, ne uporabijo, če potovalna agencija, ki deluje kot posrednik, končnemu potrošniku na lastno pobudo in na lastne stroške ponudi popust na glavno storitev, ki jo opravlja organizator turističnih potovanj.

#### *Drugo in tretje vprašanje*

- 34 Ker je treba na prvo vprašanje odgovoriti nikalno, na drugo in tretje vprašanje ni treba odgovoriti.

#### **Stroški**

- 35 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (prvi senat) razsodilo:

**Določbe Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da se načela, ki jih je Sodišče Evropske unije opredelilo v sodbi z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs (C-317/94) in ki se nanašajo na določitev davčne osnove za davek na dodano vrednost, ne uporabijo, če potovalna agencija, ki deluje kot posrednik, končnemu potrošniku na lastno pobudo in na lastne stroške ponudi popust na glavno storitev, ki jo opravlja organizator turističnih potovanj.**

Podpisi