Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (първи състав)

16 януари 2014 година*

„Данък върху добавената стойност — Сделки на туристически агенти — Предоставяне на отстъпки на пътуващите лица — Определяне на данъчната основа при доставки на услуги, извършвани в рамките на посредническа дейност“

По дело C-300/12

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 26 април 2012 г., постъпил в Съда на 20 юни 2012 г., в рамките на производство по дело

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

срещу

Ibero Tours GmbH

СЪДЪТ (първи състав),

състоящ се от: A. Tizzano, председател на състав, K. Lenaerts, заместник-председател на Съда, изпълняващ функцията на съдия от първи състав, A. Borg Barthet (докладчик), E. Levits и M. Berger, съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар: K. Malacek, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 юни 2013 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Ibero Tours GmbH, от P. Englert, Rechtsanwalt, и P. Moser, barrister,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

— за правителството на Обединеното кралство, от L. Christie, в качеството на представител, подпомаган от R. Hill, barrister,

— за Европейската комисия, от C. Soulay и W. Mölls, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 18 юли 2013 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Finanzamt Dusserdörf-Mitte (наричана по-нататък „Finanzamt“) и Ibero Tours GmbH (наричано по-нататък „Ibero Tours“) относно определянето на размера на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“), дължим от последното за данъчни години 2002—2005.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива:

„[…]

1. Данъчната основа е:

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

4 Член 11, А, параграф 3 от Шеста директива ДДС гласи:

„Данъчната основа не включва:

а) намаленията на цените като отстъпка за предсрочно плащане;

б) отстъпките от цените и намаленията, предоставени на купувача или получателя към момента на доставката;

[…]“. [неофициален превод]

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

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

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

„1. Държавите членки прилагат специален режим за [ДДС] в съответствие с разпоредбите на настоящия член по отношение на сделките, извършвани от туристически агенти, които работят с клиенти от свое име и при предоставянето на туристически услуги използват доставки на стоки или услуги, предоставяни от други данъчнозадължени лица. Настоящият член не се прилага по отношение на туристически агенти, когато те действат само като посредници и за които се прилага член 11, A, параграф 3, буква в). По смисъла на настоящия член туроператорите се считат за туристически агенти.

2. Сделките, извършвани от туристически агент във връзка с пътуване, се считат за единична услуга, предоставяна от туристическия агент на пътуващото лице. Единичната услуга е облагаема в държавата членка, в която туристическият агент е установил дейността си или има постоянен обект, от който туристическият агент е извършил доставката на услуги. Данъчната основа и цената без ДДС по смисъла на член 22, параграф 3, буква б) за тази услуга е надбавката на туристическия агент, т.е. разликата между общата сума без ДДС, която трябва да бъде платена от пътуващото лице, и фактическите разходи за туристическия агент за доставките на стоки или услуги, доставени от други данъчнозадължени лица, когато тези сделки са за пряко ползване от пътуващото лице.

3. Ако сделките, при които туристическият агент прибягва до други данъчнозадължени лица, се извършват от такива лица извън Общността, доставката на услуги, извършвана от туристическия агент, се третира като посредническа дейност, освободена от облагане съгласно член 15, параграф 14. Ако сделките се извършват както вътре, така и извън Общността, от данък може да бъде освободена само частта от услугата на туристическия агент, свързана със сделки извън Общността.

4. ДДС, начислявано на туристическия агент от други данъчнозадължени лица по отношение на сделки, които са посочени в параграф 2 и които са за пряко ползване от пътуващото лице, не подлежи на приспадане или възстановяване в никоя държава членка“. [неофициален превод]

Германското право

7 Член 17, параграф 1 от Закона за данъка върху добавената стойност (Umsatzsteuergesetz, наричан по-нататък „UStG“), в редакцията му в сила от 1 януари 2002 г. до 16 декември 2004 г., гласи:

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

1. данъчнозадълженото лице, което е извършило тази доставка, трябва да коригира размера на дължимия данък, а

2. данъчнозадълженото лице, което е получило доставката, трябва да коригира размера на подлежащия на приспадане данък;

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

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

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

9 Член 25, параграфи 1—4 от UstG, в редакцията му в сила от 1 април 1999 г., гласи:

„1. За извършваните от данъчнозадължено лице туристически услуги, които не са предназначени за икономическата дейност на клиента, когато данъчнозадълженото лице действа от свое име по отношение на клиента и използва туристически услуги от трети лица, се прилагат следните разпоредби. Предоставената от данъчнозадълженото лице услуга трябва да се третира като друга услуга. Когато във връзка с едно и също пътуване данъчнозадължено лице предостави на клиент няколко такива услуги, те се считат за единична друга услуга. Мястото на предоставяне на другата услуга се определя съгласно член 3a, параграф 1. Доставките на туристически услуги от трети лица съответстват на доставки на стоки и други услуги от трети лица, когато пътуващите лица пряко се възползват от тях.

2. Другите услуги са освободени от данък, доколкото свързаните с тях туристически услуги от трети лица са извършени на територията на трета държава. […]

3. Стойността на другата услуга съответства на разликата между сумата, платена от клиента за получаване на услугата, и сумата, платена от данъчнозадълженото лице за туристически услуги от трети лица. […]

4. Като изключение от разпоредбата на член 15, параграф 1 данъчнозадължено лице няма право да приспадне като ДДС, платен за получена доставка, сумите за данъка, внесени по сметката му отделно за туристически услуги от трети лица. При все това прилагането на член 15 не се засяга“.

10 Член 25, параграф 4 от UStG в редакцията му, в сила от 1 януари 2005 г., гласи:

„Като изключение от разпоредбата на член 15, параграф 1 данъчнозадължено лице няма право да приспадне като ДДС, платен за получена доставка, сумите за данъка, внесени по сметката му отделно за туристически услуги от трети лица, както и сумите за данъка, дължими съгласно член 13b. При все това прилагането на член 15 не се засяга“.

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

11 В рамките на икономическата си дейност Ibero Tours извършва като посредник на германска територия доставки на услуги, които попадат в приложното поле на Шеста директива. Те са отчасти освободени и отчасти облагаеми.

12 Като облагаеми сделки Ibero Tours предлага в качеството на посредник доставки на туристически услуги, които туроператорите извършват на клиентите и които попадат под действието на специалния режим по член 26 от Шеста директива. Този специален режим обаче не се прилага по отношение на разглежданите в главното производство доставки на услуги, тъй като, независимо че е туристически агент, Ibero Tours извършва дейност единствено като посредник, а по силата на член 26, параграф 1, второ изречение от Шеста директива спрямо такъв агент предвиденият в същия член специален режим не се прилага.

13 Ibero Tours извършва като посредник доставки на услуги на туроператори и получава от тях договорените комисиони. То обаче предоставя на пътуващите лица, които са му клиенти, намаления на цените, които финансира с част от комисионите си. След като най-напред заплаща ДДС върху целия размер на получените комисиони, то иска от Finanzamt да измени дължимия от него за данъчни години 2002—2005 данък, като намаленията на цените, които е предоставяло на клиентите си, бъдат приспаднати от данъчната основа.

14 Finanzamt уважава искането единствено доколкото доставките на услуги, извършвани от туроператори, се облагат съгласно специалния режим по член 26 от Шеста директива. По отношение обаче на освобождаването на тези доставки на основание член 26, параграф 3 от Шеста директива Finanzamt отказва да извърши поисканото от Ibero Tours изменение.

15 След отхвърлянето на административната му жалба Ibero Tours подава жалба до Finanzgericht (финансовия съд) и той я уважава. Finanzamt сезира Bundesfinanzhof с жалба срещу решението на Finanzgericht.

16 Запитващата юрисдикция иска да се установи, на първо място, дали е възможно да се приложат принципите, определени в Решение на Съда от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, стр. I-5339), в случаите, когато при извършване на доставки на услуги посредникът предостави намаление от цената на основната доставка, за която посредничи.

17 Макар в настоящото дело принципът на неутралност да представлява аргумент в подкрепа на прилагането на подхода, възприет от Съда в посоченото решение, все пак има основания за известни съмнения, тъй като последното се отнася до „дистрибуторска верига“, при която „сходни стоки“ се доставят многократно и при едни и същи данъчни условия. Поради това запитващата юрисдикция иска да се установи дали тези понятия са релевантни в главното производство, след като сделките на основния оператор и на посредника са от различно естество и са подчинени на съответно на него данъчно третиране.

18 На второ място, ако се приеме, че доставките на услуги, извършвани в рамките на посредническа дейност, могат да бъдат част от дистрибуторска верига, по отношение на която са приложими принципите, определени от Съда в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, въпросът според Bundesfinanzhof е в това дали същото важи и за случаите, когато основните доставки на услуги попадат в приложното поле на член 26 от Шеста директива. Запитващата юрисдикция всъщност се съмнява дали прилагането при такава хипотеза на принципите, определени от Съда в споменатото решение, би довело до правилно данъчно облагане.

19 Запитващата юрисдикция отбелязва също, че в Решение от 15 октомври 2002 г. по дело Комисия/Германия (C-427/98, Recueil, стр. I-8315) Съдът приема за правилно неприлагането от държавите членки на принципите, определени в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, когато основната доставка е освободена. Според запитващата юрисдикция Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, трябва в това отношение да се разбира в смисъл, че принципите, определени от Съда в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, не трябва да се прилагат в случаите, когато последната доставка на услуги от дистрибуторската верига е освободена. Когато основните доставки на услуги попадат в приложното поле на специалния

режим по член 26 от Шеста директива, параграф 3 от същия този член ги приравнява на посредническа дейност, която е освободена, когато сделките, за които доставчикът на тези услуги прибягва до други данъчнозадължени лица, се извършват от последните извън Европейския съюз. Ако тези сделки се извършват както в рамките на Съюза, така и извън него, доставката на услуги е освободена само частично.

20 Ето защо според запитващата юрисдикция могат да възникнат съмнения относно това как туристическият агент и компетентната по отношение на него данъчна администрация би трябвало да определят доколко основната доставка на туристически услуги е освободена и доколко тя следователно не допуска прилагането на принципите, определени от Съда в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе.

21 На трето място, запитващата юрисдикция разглежда хипотезата, при която, въпреки че е транспонирала надлежно член 11, B, параграф 1 от Шеста директива, дадена държава членка иска да изключи намаляването на дължимия от посредника ДДС, когато основните доставки на услуги са освободени. Тя изразява съмнения относно това дали правилното транспониране на посочената разпоредба предполага такова изключване, и иска да се установи дали е необходимо съответната държава членка да приеме правна уредба, в която то да е специално предвидено. Според нея точки 65 и 66 от Решение по дело Комисия/Германия, посочено по-горе, предоставят аргумент в подкрепа на последното, доколкото в тях се говори за „възможности“ на държавите членки. По нейна преценка този извод все пак не се налага задължително, когато става въпрос за ограничаване на последиците от тълкуването на Съда.

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

„1) Има ли прилагането на принципите, определени в Решение на Съда […] по дело Elida Gibbs [посочено по-горе], за резултат намаляване на данъчната основа в рамките на дистрибуторска верига и в случаите, когато посредникът (в главното производство туристическият агент) възстановява на получателя (в случая клиента, пътуващо лице) на услугата, за която е посредничил, част от цената на тази услуга (в случая услуги на туроператор, предоставени на клиента, пътуващо лице)?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос, трябва ли принципите, определени в [споменатото] Решение на Съда […], да се прилагат и когато в приложното поле на специалния режим съгласно член 26 от Шеста директива […] попада само услугата на туроператора, за която е извършено посредничество, но не и посредническите услуги на туристическия агент?

3) При утвърдителен отговор и на втория въпрос, има ли право държава членка, която надлежно е транспонирала член 11, B, параграф 1 от Шеста директива […], при данъчно освобождаване на услугата, за която е извършено посредничество, да откаже намаляване на данъчната основа единствено ако е създала допълнителни условия за отказ от намаляване, упражнявайки правомощието си по силата на тази разпоредба?“.

По преюдициалните въпроси

По първия въпрос

23 С първия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципите, определени от Съда в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, относно установяването на данъчната основа за ДДС, се прилагат в случаите, когато туристически агент, действащ като посредник, по своя инициатива и на свои разноски предоставя на крайния потребител намаление на цената на извършваната от туроператора основна доставка.

24 Във връзка с отговора на този въпрос следва да се напомни, че съгласно член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива данъчната основа при доставките на стоки и услуги е всичко, което представлява възнаграждението, получено от или дължимо на доставчика, във връзка с доставката, от страна на купувача, получателя или трето лице, включително субсидиите, пряко свързани с цената на такива доставки.

25 Член 26 от Шеста директива в действителност е предвиден с цел да се избегнат практическите затруднения, които възникват, поради факта че дейността на туристическите агенти и на туроператорите се състои от редица доставки, които са различни и се извършват на няколко места. При все това постигането на тази цел по никакъв начин не налага да се дерогира предвиденото в член 11, А, параграф 1, буква а) от Шеста директива правило, което за целите на определяне на данъчната основа се отнася до „възнаграждението, получено от или дължимо […] на доставчика […] от страна на […] получателя или трето лице“ (вж. Решение от 19 юни 2003 г. по дело First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, стр. I-6289, точка 26).

26 В главното производство обаче, от една страна, възнаграждението, което туроператорът е получил за доставките си, е общата цена на пътуването без намаленията. Този факт не може да се постави под съмнение, поради обстоятелството че Ibero Tours плаща на туроператора по-малка сума, включваща цената на пътуването без дължимата комисиона и намалена единствено в резултат на компенсирането на дължимите на различни основания суми.

27 От друга страна, като се има предвид, че Ibero Tours не прави отстъпки на туроператора при доставките на услуги, които извършва в рамките на посредническата си дейност, и че за този туроператор не е от значение наличието или размерът на отстъпките на Ibero Tours за крайните потребители, фактът, че последното финансира отстъпките с част от комисионата си или с други средства, не оказва влияние нито върху цената на доставките на услуги, извършвани от туроператора, нито върху цената на доставките на услуги, извършвани от Ibero Tours в рамките на посредническата му дейност за същия туроператор.

28 Принципите, определени в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, не се отнасят до установяването на данъчната основа в случаи като разглежданията в главното производство.

29 В това отношение следва да се напомни, че съгласно приетото от Съда в посоченото по-горе решение, когато производител на продукт не е договорно обвързан с крайния потребител, но е първата брънка от верига от сделки, която завършва с този потребител, предоставя на последния с посредничеството на търговци на дребно намаление или му възстановява директно стойността на талоните, данъчната основа за целите на ДДС трябва съответно да се намали (Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, точки 31, 34 и 35). В случая, по който е постановено Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, възнаграждението на данъчнозадълженото лице, което се намира в началото на верига от сделки, на практика всъщност става по-малко поради намалението, което то прави пряко на крайния потребител.

30 При разглежданите в главното производство обстоятелства обаче туроператорът не се намира в началото на верига от сделки, тъй като той предоставя услугите си пряко на крайния потребител, а Ibero Tours участва в цялостната сделка като посредник. От своя страна Ibero Tours предоставя посреднически услуги, които са напълно различни от предоставяните от туроператора услуги.

31 Впрочем в главното производство туроператорът не прави никаква отстъпка, тъй като Ibero Tours във всички случаи е длъжно да му плати договорената цена, независимо от евентуалното намаление, което то предоставя на пътуващото лице.

32 При тези условия финансирането от туристически агент, намиращ се в положение като това на Ibero Tours, на част от цената на пътуването чрез намаляване на цената на пътуването за крайния потребител не оказва влияние нито върху възнаграждението, което туроператорът получава за продажбата на пътуването, нито върху възнаграждението, което Ibero Tours получава за посредническите си услуги. Ето защо съгласно член 11, A, параграф 1, буква а) от Шеста директива такова намаление на цената не води до намаляване на данъчната основа нито за основната сделка, нито за сделката за извършваната от туристическия агент доставка на услуги.

33 С оглед на изложеното на първия въпрос следва да се отговори, че разпоредбите на Шеста директива трябва да се тълкуват в смисъл, че принципите, определени от Съда в Решение по дело Elida Gibbs, посочено по-горе, относно установяването на данъчната основа за ДДС не се прилагат в случаите, когато туристически агент, действащ като посредник, по своя инициатива и на свои разноски предоставя на крайния потребител намаление на цената на извършваната от туроператора основна доставка.

По втория и третия въпрос

34 Предвид отговора на първия въпрос не е необходимо да се отговаря на втория и третия въпрос.

По съдебните разноски

35 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (първи състав) реши:

Разпоредбите на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкуват в смисъл, че принципите, определени от Съда на Европейския съюз в Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Elida Gibbs (C-317/94), относно установяването на данъчната основа за данъка върху добавената стойност не се прилагат в случаите, когато туристически агент, действащ като посредник, по своя инициатива и на свои разноски предоставя на крайния потребител намаление на цената на извършваната от туроператора основна доставка.

Подписи