Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (prvo vijeće)

16. siječnja 2014.*

„Porez na dodanu vrijednost – Transakcije koje obavljaju putnički agenti – Odobravanje cjenovnih popusta putnicima – Određivanje oporezivog iznosa isporukâ usluga koje se izvršavaju u okviru djelatnosti posredovanja“

U predmetu C-300/12,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Bundesfinanzhof (Njemačka), odlukom od 26. travnja 2012., koju je Sud zaprimio 20. lipnja 2012., u postupku

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

protiv

Ibero Tours GmbH,

SUD (prvo vijeće),

u sastavu: A. Tizzano, predsjednik vijeća, K. Lenaerts, potpredsjednik Suda, u funkciji suca prvog vijeća, A. Borg Barthet (izvjestitelj), E. Levits i M. Berger, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Wathelet,

tajnik: K. Malacek, administrator,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 5. lipnja 2013.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Ibero Tours GmbH, P. Englert, *Rechtsanwalt*, i P. Moser, *barrister*,

— za njemačku vladu, T. Henze i K. Petersen, u svojstvu agenata,

— za vladu Ujedinjene Kraljevine, L. Christie, u svojstvu agenta, uz asistenciju R. Hilla, *barrister*,

— za Europsku komisiju, C. Soulay i W. Mölls, u svojstvu agenata,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 18. srpnja 2013.,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: njemački.

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Finanzamt Dusserdörf-Mitte (u daljnjem tekstu: Finanzamt) i Ibero Tours GmbH (u daljnjem tekstu: Ibero Tours) vezano za određivanje iznosa poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji Ibero Tours GmbH treba platiti za porezne godine 2002. do 2005.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Članak 11. slovo A stavak 1. točka (a) Šeste direktive propisuje:

„[...]

1. Oporezivi iznos je:

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

4 Članak 11. slovo A stavak 3. Šeste direktive propisuje:

„Oporezivi iznos ne uključuje sljedeće čimbenike:

a) smanjenje cijena u vidu popusta za ranije plaćanje;

b) cjenovne popuste i rabate koji se odobravaju kupcu i koje on dobiva u vrijeme isporuke;

[...]“ [neslužbeni prijevod]

5 Članak 11. slovo C Šeste direktive, naslovljen „Razne odredbe“, u stavku 1. prvom podstavku:

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

6 Članak 26. Šeste direktive, naslovljen „Posebna odredba za putničke agente“, propisuje:

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

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

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

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

Njemačko pravo

7 Članak 17. stavak 1. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (Umsatzsteuergesetz, u daljnjem tekstu: UStG) u inačici koja je bila na snazi od 1. siječnja 2002. do 16. prosinca 2004. propisivao je:

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

1. poduzetnik koji je ostvario taj promet treba posljedično ispraviti iznos poreza koji se plaća i

2. poduzetnik kojemu je izvršena isporuka treba posljedično ispraviti iznos poreza za koji ima pravo na odbitak iz tog razloga;

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

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

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

9 Članak 25. stavci 1. do 4. UStG-a, u inačici koja je na snazi od 1. travnja 1999., propisuje:

„1. Sljedeće su odredbe primjenjive na usluge putovanja koje isporučuje poduzetnik, koje nisu namijenjene poslovanju kupca, kada poduzetnik djeluje u svoje vlastito ime prema kupcu i kada koristi usluge putovanja trećih strana. Usluga koju isporučuje poduzetnik se mora kvalificirati kao druga usluga. Ako poduzetnik kupcu isporuči, u okviru putovanja, više usluga tog tipa, tada se one smatraju

drugom jedinstvenom uslugom. Mjesto isporuke druge usluge određuje se u skladu s člankom 3.a stavkom 1. Usluge putovanja trećih strana su isporuke i druge usluge trećih strana od kojih korist imaju izravno putnici.

2. Druga je usluga izuzeta kada se usluge putovanja trećih strana koje se odnose na tu uslugu izvršavaju na području treće države. [...]

3. Vrijednost druge usluge odgovara razlici između iznosa koji je platio kupac u svrhu pribavljanja usluge i iznosa koji poduzetnik plaća za usluge putovanja trećih strana. [...]

4. Iznimno od članka 15. stavka 1. poduzetnik nije ovlašten odbiti kao ulazni PDV (pretporez) iznose poreza koji su bili odvojeno uplaćeni na njegov račun, za usluge putovanja trećih strana. Preostale odredbe članka 15. primjenjuju se u cijelosti."

10 Članak 25. stavak 4. UStG-a, u inačici koja je na snazi od 1. siječnja 2005., propisuje:

„4. Iznimno od članka 15. stavka 1. poduzetnik nije ovlašten odbiti kao ulazni PDV (pretporez) iznose poreza koji su bili odvojeno uplaćeni na njegov račun, za usluge putovanja trećih strana, kao ni iznose poreza koji se moraju platiti na temelju članka 13.b. Preostale odredbe članka 15. primjenjuju se u cijelosti."

Glavni postupak i prethodna pitanja

11 U okviru svog poslovanja Ibero Tours isporučuje usluge kao posrednik na njemačkom području u području primjene Šeste direktive. Te su isporuke usluga djelomično izuzete i djelomično oporezovane.

12 U okviru transakcija koje se oporezuju Ibero Tours nudi, kao posrednik, isporuke usluga putovanja koje izvršavaju organizatori putovanja klijentima i koje potpadaju pod posebno uređenje iz članka 26. Šeste direktive. Iako je Ibero Tours putnički agent, to posebno uređenje ne primjenjuje se na isporuke usluga u predmetu u glavnom postupku, uzimajući u obzir to da ovaj agent djeluje samo kao posrednik i da, na temelju članka 26. stavka 1. druge rečenice Šeste direktive, posebno uređenje koje je predviđeno u navedenom članku nije primjenjivo na tog agenta.

13 Ibero Tours organizatorima putovanja pruža usluge kao posrednik i od njih prima dogovorene provizije. Međutim, Ibero Tours je dodijelio smanjenja cijene klijentima putnicima, koje je djelomično financirao iz dijela svoje provizije. Nakon što je prvo platio cijeli iznos PDV-a na proviziju, zatražio je od Finanzamta promjenu izračuna tog poreza za porezne godine 2002. do 2005., tako da bi se smanjenja cijene koja su dodijeljena klijentima odbila od oporezivog iznosa.

14 Finanzamt je usvojio ovaj zahtjev samo tako što je prihvatio to da se usluge koje su isporučili organizatori putovanja oporezuju u okviru posebnog uređenja uspostavljenoga u članku 26. Šeste direktive. Finanzamt je odbio izvršiti promjenu izračuna koju je zatražio Ibero Tours u dijelu u kojem se tražilo izuzimanje tih isporuka na temelju članka 26. stavka 3. Šeste direktive.

15 Nakon neuspješnog prigovora Ibero Tours podnio je tužbu koju je Finanzgericht (financijski sud) usvojio. Finanzamt je protiv odluke Finanzgerichta uložio žalbu Bundesfinanzhofu.

16 Sud koje je uputio zahtjev prvo se pita je li moguće primijeniti načela koja je odredio Sud u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94, Zb., str. I-5339.), kada posrednik, u okviru isporuke usluga, dodijeli smanjenje cijene za osnovnu isporuku u kojoj sudjeluje.

17 Iako načelo neutralnosti ide u korist tome da se u ovom predmetu primjene rješenja iz navedene presude, ipak ima razloga za sumnju uzevši u obzir da Sud u navedenoj presudi uzima u obzir „distribucijski lanac“ u kojemu se „slična roba“ isporučuje u nekoliko navrata i pod istim poreznim uvjetima. Posljedično, sud koji je uputio zahtjev pita se jesu li u predmetnom slučaju ovi pojmovi relevantni budući da su transakcije osnovnog operatera i posrednika različite prirode i da se na svaku primjenjuje njezin odgovarajući porezni tretman.

18 Drugo, iako se smatra da isporuke usluga koje su izvršene u okviru djelatnosti posredovanja mogu biti dio distribucijskog lanca na koji bi se primjenjivala načela koja je Sud uspostavio u gore navedenoj presudi Elida Gibbs, prema mišljenju Bundesfinanzhofa ostaje pitanje je li to također primjenjivo kada su osnovne isporuke usluga obuhvaćene člankom 26. Šeste direktive. Štoviše, sud koji je uputio zahtjev smatra da je, u takvom slučaju, upitno bi li primjena načela koje je Sud odredio u navedenoj presudi dovela do ispravnog oporezivanja.

19 Nadalje, sud koji je uputio zahtjev napominje da je Sud u svojoj presudi od 15. listopada 2002., Komisija/Njemačka (C-427/98, Zb., str. I-8315.), presudio da države članice imaju pravo ne primijeniti načela koja proizlaze iz gore navedene presude Elida Gibbs, kada je osnovna isporuka izuzeta. Sud koji je uputio zahtjev u tom pogledu smatra da se gore navedena presuda Komisija/Njemačka treba tumačiti na način da se načela koja je Sud odredio u gore navedenoj presudi Elida Gibbs ne trebaju primijeniti kada je izuzeta posljednja isporuka usluga u distribucijskom lancu. Ako osnovne isporuke usluga potpadaju pod posebno uređenje uspostavljeno člankom 26. Šeste direktive, stavak 3. ovog članka kategorizira ih kao izuzete djelatnosti posredovanja kada transakcije koje dobavljač tih usluga povjerava drugim poreznim obveznicima ti porezni obveznici izvršavaju izvan Europske unije. Ako se te transakcije izvršavaju i izvan i unutar Unije, isporuka usluga je samo djelomično izuzeta.

20 Iz navedenoga proizlazi da je moguće da postoje sumnje vezano za pitanje na koji bi način putnički agent i nadležno porezno tijelo trebali utvrditi u kojoj je mjeri osnovna isporuka usluge putovanja izuzeta te u kojoj se mjeri ne dopušta primjena načela koja je odredio Sud u gore navedenoj presudi Elida Gibbs.

21 Treće, sud koji je uputio zahtjev razmatra situaciju u kojoj je država članica pravilno prenijela članak 11. slovo C stavak 1. Šeste direktive, ali također želi isključiti smanjenje PDV-a koji plaća posrednik u slučaju kada su osnovne isporuke usluga izuzete. Sud koje je uputio zahtjev sumnja da je to isključenje obuhvaćeno ispravnim prenošenjem navedene odredbe te propituje potrebu za odredbama predmetne države članice u kojima bi takvo smanjenje bilo izrijekom predviđeno. Prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, točke 65. i 66. gore navedene presude Komisija/Njemačka idu u prilog ove posljednje ocjene u mjeri u kojoj se radi o pitanju „mogućnosti“ država članica. Sud koji je uputio zahtjev procjenjuje da se taj zaključak ne nameće nužno u svakom slučaju kada se radi o ograničavanju posljedica koje proizlaze iz interpretacije koju daje Sud.

22 U tim je uvjetima Bundesfinanzhof odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:

„1. U skladu s načelima koje je Sud [...] odredio u gore navedenoj presudi Elida Gibbs, ima li za posljedicu također smanjenje oporezivog iznosa u okviru distribucijskog lanca činjenica da posrednik (u predmetnom slučaju putnički agent) naknađuje kupcu (u predmetnom slučaju klijentu putniku), u osnovnoj transakciji u kojoj sudjeluje taj posrednik (u predmetnom slučaju pružanje usluge od strane organizatora putovanja klijentu), dio cijene te transakcije?

2. U slučaju potvrdnog odgovora na prvo pitanje, trebaju li se načela koja je odredio Sud [u navedenoj] presudi [...] primijeniti kada je samo osnovna transakcija organizatora putovanja podvrgnuta posebnom uređenju koje je uspostavljeno člankom 26. Šeste direktive [...], a ne i isporuka usluge posredovanja putničkog agenta?

3. U slučaju da Sud odgovori potvrdno na drugo pitanje, u slučaju izuzeća osnovne isporuke, je li država članica koja je pravilno prenijela članak 11. slovo C stavak 1. Šeste direktive [...] ovlaštena odbiti smanjenje oporezivog iznosa samo u slučaju kada je, koristeći ovlasti koje su joj povjerene tom odredbom, stvorila dodatne uvjete za takvo smanjenje?“

O prethodnim pitanjima

Prvo pitanje

23 Prvim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita primjenjuju li se načela koja je Sud odredio u gore navedenoj presudi Elida Gibbs, koja se odnose na određivanje oporezivog iznosa kod PDV-a, kada putnički agent, djelujući kao posrednik, dodijeli konačnom potrošaču, na vlastitu inicijativu i na vlastiti trošak, smanjenje cijene za osnovnu isporuku koju izvršava organizator putovanja.

24 Da bi se odgovorilo na to pitanje valja podsjetiti na to da, u skladu s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (a) Šeste direktive, oporezivi iznos, za isporuke robe i usluga, uključuje sve ono što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

25 Dakako, članak 26. Šeste direktive za cilj ima izbjegavanje praktičnih poteškoća koje se javljaju zbog činjenice da se djelatnosti putničkih agenata i organizatora putovanja sastoje od više usluga te se ostvaruju na više mjesta. Međutim ostvarivanje tog cilja ne zahtijeva nikakvo odstupanje od općeg pravila iz članka 11. slova A stavka 1. točke (a) Šeste direktive, koja se, u svrhu određivanja oporezivog iznosa, referira na pojam „naknada koju je dobio ili će dobiti [...] dobavljač [...] od [...] kupca ili neke treće strane“ (vidjeti presudu od 19. lipnja 2003., First Choice Holidays, C-149/01, Zb., str. I-6289., t. 26).

26 U predmetu u glavnom postupku, s jedne strane, naknada koju dobiva organizator putovanja za svoja pružanja usluga jest ukupna cijena putovanja bez smanjenja. Okolnost da Ibero Tours plaća organizatoru putovanja samo sniženi iznos koji se sastoji od cijene putovanja umanjene za proviziju koja mu se plaća, ne dovodi u pitanje navedenu činjenicu, s tim da je to smanjenje jednostavno rezultat kompenzacije iznosa koji se duguju po različitim osnovama.

27 S druge strane, uzimajući u obzir da Ibero Tours ne dodjeljuje organizatoru putovanja popust za isporuke usluga koje se izvršavaju u okviru njegove djelatnosti posredovanja te da na organizatora putovanja ne utječe postojanje ili iznos popusta koji je Ibero Tours dodijelio konačnim potrošačima, činjenica da Ibero Tours financira taj popust dijelom svoje provizije ili iz drugih sredstava ne utječe ni na cijenu isporuka usluga koje je izvršio navedeni organizator ni na cijenu onih koje je izvršio Ibero Tours u okviru njegove djelatnosti posredovanja istom organizatoru.

28 Načela koja su uspostavljena u gore navedenoj presudi Elida Gibbs ne utječu na određivanje oporezivog iznosa u situaciji poput one u predmetu u glavnom postupku.

29 Vezano za navedeno valja podsjetiti na to da je Sud u navedenoj presudi presudio da kada proizvođač proizvoda koji, kada nije ugovorno vezan s konačnim potrošačem, već je prva karika u lancu transakcija koji završava s konačnim potrošačem, dodjeljuje smanjenje cijene navedenom konačnom potrošaču putem kupona za smanjenje koje primaju trgovci na malo i koje tim trgovcima nadoknađuje proizvođač, oporezivi iznos za potrebe PDV-a treba se umanjiti za navedeno smanjenje (gore navedena presuda Elida Gibbs, točke 31., 34. i 35.). U predmetu povodom kojeg je donesena gore navedena presuda Elida Gibbs, naknada koju prima porezni obveznik, koji se nalazio na čelu jednog lanca transakcija, bila je u stvari efektivno snižena smanjenjem koje je dodijelio taj isti porezni obveznik izravno konačnom potrošaču.

30 Ipak, u okolnostima iz predmeta u glavnom postupku, organizator putovanja ne nalazi se na čelu nekog lanca transakcija, s obzirom na to da isporučuje usluge izravno konačnom potrošaču, a Ibero Tours sudjeluje samo kao posrednik te jedinstvene transakcije. Štoviše, Ibero Tours isporučuje uslugu, preciznije uslugu posredovanja, koja je potpuno različita od one koju isporučuje organizator putovanja.

31 Uostalom, u predmetnom slučaju organizator putovanja ne dodjeljuje nikakav popust s obzirom na to da mu je Ibero Tours u svakom slučaju obvezan isplatiti dogovorenu cijenu, neovisno o eventualnom popustu koji bi Ibero Tours dodijelio putniku.

32 U tim okolnostima financiranje od strane putničkog agenta, ovdje Ibero Toursa, jednog dijela cijene putovanja, koje u odnosu na konačnog potrošača usluge putovanja predstavlja smanjenje cijene za to putovanje, ne utječe ni na naknadu koju prima organizator putovanja za prodaju navedenog putovanja ni na naknadu koju prima Ibero Tours za svoju uslugu posredovanja. Stoga, u skladu s člankom 11. slovom A stavkom 1. točkom (a) Šeste direktive, takvo smanjenje cijene nema za posljedicu smanjenje oporezivog iznosa ni za osnovnu transakciju ni za transakciju isporuke usluga koju izvršava putnički agent.

33 Iz prethodno navedenoga proizlazi to da na prvo pitanje valja odgovoriti na način da odredbe Šeste direktive treba tumačiti tako da se načela koja je Sud odredio u gore navedenoj presudi Elida Gibbs, koja se odnose na određivanje oporezivog iznosa kod PDV-a, ne primjenjuju kada putnički agent, djelujući kao posrednik, dodijeli konačnom potrošaču, na vlastitu inicijativu i na vlastiti trošak, smanjenje cijene za osnovnu isporuku koju izvršava organizator putovanja.

Drugo i treće pitanje

34 Budući da je odgovor na prvo pitanje niječan, nije potrebno odgovoriti na drugo i treće pitanje.

Troškovi

35 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (prvo vijeće) odlučuje:

Odredbe Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakona država članica koji se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje, treba tumačiti na način da se načela koja je Sud Europske unije odredio u presudi od 24. listopada 1996., Elida Gibbs (C-317/94), koja se odnose na određivanje oporezivog iznosa kod poreza na dodanu vrijednost ne primjenjuju kada putnički agent, djelujući kao posrednik, dodijeli konačnom potrošaču, na vlastitu inicijativu i na vlastiti trošak, smanjenje cijene za osnovnu isporuku koju izvršava organizator putovanja.

Potpisi