

Jurisdiction

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MELCHIORA WATHELETA

přednesené dne 18. července 2013 (1)

Věc C-300/12

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

proti

Ibero Tours GmbH

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Německo)]

„Daž z přidané hodnoty — Plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi — Poskytování slev cestujícím vedoucí ke snížení provize cestovní kanceláře — Stanovení daňového základu služby zproštění“

I – Úvod

1.

Cílem tohoto řízení o předběžné otázce, které bylo zahájeno na základě podání došlého Soudnímu dvoru dne 20. června 2012, je v podstatě určit, zda, a případně za jakých podmínek, se zásady stanovené rozsudkem Elida Gibbs (2) týkající se slev poskytnutých výrobcí v rámci distribučního řetězce použijí také v případě, kdy slevu z ceny poskytne spotřebitel zproštění. Toto řízení bylo zahájeno v souvislosti s případem, kdy cestovní kancelář jednající jako zproštění mezi organizátorem turistických zájezdů a spotřebiteli poskytla tímto spotřebitelům slevu z cen zájezdů a nárokovala její odpout od základu daně pro účely daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“).

II – Právní rámec

A – Unijní právo

2.

Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice o DPH“) (3) stanoví:

„[...]

1. Základem daně je:

a)

při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d),

vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;“.

3.

Článek 11 Část A odst. 3 šesté směrnice o DPH stanoví:

„Základ daně nezahrnuje:

a)

snížení ceny v podobě slevy za platbu předem;

b)

slevy a rabaty poskytnuté zákazníkovi a zaučované v okamžiku dodání či poskytnutí;

[...]“.

4.

Článek 11 šesté směrnice o DPH pod názvem „Rozná ustanovení“ stanoví v odst. 1 prvním pododstavci toto:

„Je-li zaplacení ceny zrušeno nebo vypovězeno, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění plnění, základ daně se přiměřeně sníží za podmínek stanovených členskými státy.“

5.

Článek 26 šesté směrnice o DPH nazvaný „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“ stanoví:

„1. Členské státy uplatní [DPH] na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jedná-li cestovní kancelář se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento článek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 Část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz „cestovní kancelář“ též organizátory turistických zájezdů.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez daně z přidané hodnoty, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka.

3. Uskutečují-li plnění, která cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, tyto osoby mimo Společenství, považuje se služba cestovní kanceláře za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle čl. 15 bodu 14. Jsou-li tato plnění uskutečňována jak uvnitř Společenství, tak mimo něj, může být osvobozena od daně jen ta část služby poskytované cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.

4. Daň, kterou cestovní kancelář útuje jiné osoby povinné k dani z plnění uvedených v odstavci 2, přičemž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpouštění nebo vrácení daně.“

B – Německé právo

6.

Ustanovení § 17 odst. 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) ve znění platném od 1. ledna 2002 do 15. prosince 2004 stanovilo:

„V případě zmaný základu pro výpočet zdanitelného obratu ve smyslu čl. 1 odst. 1 bodu 1

1)

provede podnikatel, který tohoto obratu dosáhl, následnou opravu výše dlužné daně; a

2)

podnikatel, který je příjemcem plnění, následně opraví výši daně, k jejímuž odpouštění je z tohoto důvodu oprávněn;

toto pravidlo se obdobně použije v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodu 5 a § 13b. Oprava odpouštění daně zaplacené na vstupu nemusí být provedena, pokud tet podnikatel uhradí finančnímu úřadu částku daně odpovídající snížení odměny; v tomto případě je tet podnikatel daňovým dlužníkem. [...]“

7.

Ustanovení § 17 odst. 1 UStG ve znění platném ode dne 16. prosince 2004 stanoví:

„V případě zmaný základu pro výpočet zdanitelného obratu ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 provede podnikatel, který tohoto obratu dosáhl, opravu výše dlužné daně. Stejně tak podnikatel, jemuž je předmětné plnění určeno, opraví výši daně, k jejímuž odpouštění je z tohoto důvodu oprávněn. To neplatí v případě, že není zmaný základu daně hospodářsky zvýhodněn. Pokud je v takovém případě zmaný základu daně hospodářsky zvýhodněn jiný podnikatel, je povinen opravit částku daně, k jejímuž odpouštění je oprávněn. Vety 1 až 4 se použijí obdobně v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodu 5 a § 13b. Oprava odpouštění daně zaplacené na vstupu nemusí být provedena, pokud tet podnikatel uhradí finančnímu úřadu částku daně odpovídající snížení odměny; v tomto případě je tet podnikatel daňovým dlužníkem. [...]“

III – Spor v prvodním řízení a předběžné otázky

8.

Popisu a pochopení skutkových okolností projednávané věci napomůže níže uvedené schéma, jež přebírá částky uvedené předkládajícím soudem, tedy Bundesfinanzhof (Německo), a Evropskou komisí (4).

9.

Společnost Ibero Tours GmbH (dále jen „Ibero Tours“) je německou cestovní kancelář, která svým zákazníkům nabízí cestovní služby koncipované organizátory turistických zájezdů. V příkladu, který použily předkládající soud a Komise, činí cena zájezdu 2000 eur brutto, což zahrnuje DPH ve výši 275,86 eur. Jakmile je zájezd prodán, poskytne organizátor turistických zájezdů zákazníkovi cestovní službu a uhradí cestovní kancelář provizi jako protihodnotu za její zprostředkování. V uvedeném příkladu činí provize 232 eur brutto, včetně DPH ve výši 32 eur.

10.

V zájmu podpory prodeje poskytuje společnost Ibero Tours zákazníkům slevy z cen zájezdů. V uvedeném příkladu se má za to, že tato cestovní kancelář nabízí spotřebitelům slevu ve výši 3 % z brutto ceny zájezdu, tedy 60 eur. Náklady na slevu nenese organizátor turistických zájezdů, nýbrž uvedená cestovní kancelář.

11.

Ve výše uvedeném příkladu uhradí zákazník společnosti Ibero Tours dohodnutou sníženou cenu, tedy 1940 eur. Společnost Ibero Tours tedy následně zaplatí organizátorovi turistických zájezdů částku odpovídající rozdílu mezi celkovou cenou zájezdu (bez slevy, tedy 2000 eur) a provizí vypočítanou z nesnížené ceny zájezdu (232 eur včetně DPH), která rovněž odpovídá rozdílu mezi sníženou cenou zaplacenou zákazníkem (1940 eur) a sníženou částkou provize (172 eur) získanou po odpotě slevy poskytnuté zákazníkovi společností Ibero Tours (60 eur včetně DPH). V uvedeném příkladu tato částka činí 1768 eur (2000 eur – 232 eur = 1768 eur; anebo 1940 eur – 172 eur = 1768 eur).

12.

V souladu se zvláštním režimem stanoveným pro cestovní kanceláře v článku 26 šesté směrnice o DPH je organizátor turistických zájezdů povinen odvést DPH z celkové ceny zájezdu a není oprávněn zohlednit slevu, kterou zákazníkovi poskytla cestovní kancelář, pokud se jedná o zájezd v rámci Evropské unie (5).

13.

Společnost Ibero Tours nejprve odvedla DPH (v uvedeném příkladu 32 eur) připadající na celkovou částku provize zaplacené organizátorem turistických zájezdů, tedy v tomto příkladu 232 eur, aniž by od této částky odečetla DPH ve výši 8,28 eur, která byla součástí slevy poskytnuté konečnému spotřebiteli, jež v uvedeném příkladu činila 60 eur. Tato společnost měla za to, že z tohoto důvodu odvedla daň z částky vyšší, než je částka, která nakonec činila její obrát. Usuzovala rovněž, že tento postup umožnil daňovým orgánům vybrat částku přesahující DPH skutečně zaplacenou konečným spotřebitelem. Domnívá se, že v rámci uvedeného příkladu má nárok na vrácení 8,28 eur, což představuje rozdíl mezi DPH vypočtenou z provize, kterou by obdržela v případě nezohlednění slevy z ceny zájezdu (v tomto případě by činila DPH 32 eur), a DPH vypočtenou z provize, která jí zbývá poté, co se do výpočtu zahrne sleva poskytnutá zákazníkovi (v tomto případě činí DPH 23,72 eur).

14.

Za této situace společnost Ibero Tours požádala Finanzamt Düsseldorf-Mitte (finanční úřad, dále jen „Finanzamt“) o úpravu DPH stanovené pro sporná daňová období 2002–2005 z důvodu, že slevy z cen poskytnuté jejím zákazníkům vedly na základě § 17 UStG ke snížení odměny za zprostředkování, které poskytla organizátorům turistických zájezdů.

15.

Finanzamt této žádosti vyhověl pouze v rozsahu, v němž služby poskytnuté organizátory turistických zájezdů byly zdaněny na základě podmínek zvláštního režimu vytvořeného článkem 26 šesté směrnice o DPH. Finanzamt naproti tomu odmítl provést úpravu ve prospěch společnosti Ibero Tours v případech, v nichž byly služby poskytnuté organizátory turistických zájezdů předmětem osvobození od daně podle čl. 26 odst. 3 šesté směrnice o DPH. Po neúspěšné námitce podala společnost Ibero Tours odvolání, jemuž Finanzgericht vyhověl. Finanzamt poté podal proti tomuto rozsudku Finanzgericht opravný prostředek.

16.

Za těchto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Dochází podle zásad uvedených v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 24. října 1996, C 317/94, Elida Gibbs (Recueil, s. I-5339) ke snížení základu daně v rámci distribučního řetězce i tehdy, pokud zprostředkovatel (v projednávané věci cestovní kancelář) uhradí příjemci plnění (v projednávané věci klientovi cestovní kanceláře), které mu tento zprostředkovatel zprostředkoval (v projednávané věci plnění organizátora turistických zájezdů poskytnutá zákazníkovi cestovní kanceláře), část ceny za toto plnění?

2)

V případě kladné odpovědi na první otázku: Je třeba použít zásady uvedené v rozsudku Soudního dvora Evropské unie uvedené ve věci Elida Gibbs, Recueil, s. I-5339 i tehdy, pokud zvláštnímu režimu podle článku 26 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (77/388/EHS) podléhá pouze zprostředkované plnění organizátora turistických zájezdů, nikoli však rovněž zprostředkovatelské plnění cestovní kanceláře?

3)

V případě kladné odpovědi i na druhou otázku: Je členský stát, který řádně provedl čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (77/388/EHS), v případě osvobození zprostředkovaného plnění od daně oprávněn odepřít snížení základu daně pouze tehdy, pokud výkonem zmocnění obsaženého v tomto ustanovení vytvořil další podmínky pro odepření tohoto snížení?“

IV – řízení před Soudním dvorem

17.

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce byla Soudnímu dvoru doručena dne 20. června 2012.

Písemná vyjádření předložily společnost Ibero Tours, německá vláda, vláda Spojeného království a Komise, jež se také vyjádřily ústně na jednání konaném dne 5. června 2013.

V – Analýza

A – K první předložené otázce

18.

První předložnou otázkou se předkládající soud táže, zda ve svétle výše uvedeného rozsudku Elida Gibbs má být v případě, že je u určité služby poskytnuta konečnému zákazníkovi ze strany zprostředkovatele sleva z ceny, uplatňován stejný postup jako v případě poskytnutí obdobné slevy ze strany výrobce zboží.

19.

V uvedeném rozsudku byl Soudní dvůr konfrontován s reklamní kampaní na toaletní potřeby, při níž výrobce zvolil dva reklamní postupy:

—

V rámci prvního postupu výrobce poskytoval konečnému spotřebiteli slevovou poukázku a sliboval zpětné proplacení nominální hodnoty této poukázky velkoobchodníkovi či maloobchodníkovi, kteří prodají zboží konečnému spotřebiteli, pokud tento velkoobchodník či maloobchodník souhlasil s tím, že bude od konečného zákazníka přijímat poukázky jakožto částečnou úhradu zboží výrobce. V tomto případě nebylyisté náklady a příjmy zprostředkovatele dotčeny.

—

V rámci druhého postupu výrobce konečnému spotřebiteli poskytoval zpětné proplacitelnou poukázku (která byla obecně předkládána ke zboží a sloužila tak rovněž jako doklad o koupi) a přímou mu proplácel nominální hodnotu této poukázky. Ani v tomto případě nebylyisté náklady a příjmy zprostředkovatele dotčeny.

20.

V této věci Soudní dvůr konstatoval, že za těchto podmínek je daňový základ pro účely DPH roven ceně účtované při prodeji výrobcem po odečtení částky uvedené na poukázce a zpětné proplacené maloobchodníkovi či spotřebiteli (6). Soudní dvůr tedy přijal zásadu, podle níž může výrobce snížit svůj daňový základ DPH, pokud nese náklady na slevu z ceny pro konečného spotřebitele po prodeji svého zboží velkoobchodníkem a maloobchodníkem. Skutečnost, že prodej velkoobchodníkem a maloobchodníkem uskutečňoval výrobce za ceny, jež nezohledňovaly slevy, které byly nakonec spotřebitelům poskytnuty, neměla podle tohoto rozsudku žádný dopad na oprávnění výrobce požadovat snížení svého daňového základu.

21.

Pokud jde o projednávanou věc, vyjádří předkládající soud a německá vláda pochybnosti týkající se použitelnosti zásad konstatovaných ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs na tento případ, neboť plnění zprostředkovatele není součástí téhož „distributivního řetězce“, v jehož rámci je obdobné plnění poskytováno opakovaně a za stejných daňových podmínek.

22.

Německá vláda se zejména domnívá, že v projednávané věci je zprostředkovaným plněním poskytnutí cestovní služby konečným spotřebiteli, jejímž poskytovatelem je organizátor turistických zájezdů. Společnost Ibero Tours je podle ní zprostředkovatelem, který pouze napomáhá vytvoření tohoto obchodního vztahu a dostává za to provizi, aniž by však měla jakýkoli vliv na zprostředkované plnění.

23.

Německá vláda a vláda Spojeného království na tomto základě tvrdí, že konečným spotřebitelem zprostředkovatelského plnění je organizátor turistických zájezdů a nikoli konečný spotřebitel zprostředkovaného plnění, což vede ke vzniku trojúhelníkového vztahu, v jehož rámci je organizátor turistických zájezdů poskytovatelem zprostředkovaného plnění ve prospěch spotřebitele-zákazníka (v projednávané věci zájezdu) a cestovní kancelář poskytovatelem jiné služby, zprostředkovatelské, která je poskytována organizátorovi turistických zájezdů.

24.

Podle názoru německé vlády vyjádřeného na jednání je nemyslitelné, že by v projednávané věci existoval distribuční řetězec, který by umožnil její přirovnání k věci, ve které byl vydán výše uvedených rozsudek Elida Gibbs. Podle ní nabízí v projednávaném případě cestovní kancelář organizátorovi turistických zájezdů službu, která zaniká, jakmile je poskytnuta, nebo cestovní služba, kterou nabízí spotřebiteli organizátor turistických zájezdů, není v žádném případě totožná se službou zprostředkování, kterou poskytla cestovní kancelář organizátorovi turistických zájezdů. Na druhou stranu se německá vláda dále domnívá, že případ, ve kterém byl vydán výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, se týkal distribučního řetězce zboží, které zjevně nadále existovalo jak po svém dodání od výrobce ke zprostředkovateli, tak po svém dodání od zprostředkovatele ke spotřebiteli.

25.

Tyto argumenty nemohu přijmout. Jak konstatovala Komise, neexistuje důvod pro to, aby bylo vyloučeno uplatnění zásad vynesných ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs a aby tedy bylo snížení zprostředkovateli zamítnuto, přestože podmínky, za nichž výrobce či zprostředkovatel byli oprávněni snížit svůj daňový základ, jsou jinak totožné.

26.

Argument, podle něhož společnost Ibero Tours není součástí hodnotového řetězce, na jehož konci konečný spotřebitel obdrží službu podléhající DPH, neodpovídá realitě. I když při velmi formalistickém pohledu poskytuje cestovní kancelář, jako je Ibero Tours, za provizi zprostředkovatelské služby organizátorovi turistických zájezdů, je to tato kancelář, která poskytuje spotřebiteli slevu a nese její ekonomické náklady.

27.

V rozporu s tvrzením vlády Spojeného království se sleva, již cestovní kancelář poskytuje spotřebiteli, promítá de facto a ekonomicky do snížení provize, kterou jí organizátor turistických zájezdů platí. Provize je ve skutečnosti jediným příjmem, který má cestovní kancelář ze své úasti na poskytování cestovní služby spotřebiteli, a sleva, kterou spotřebiteli poskytuje, nutně snižuje výši její provize. V opačném případě by náklady na slevu nesl organizátor turistických zájezdů, jemuž by cestovní kancelář ve výše uvedeném příkladu platila pouze 1708 eur, tedy

1940 eur po odečtení 232 eur, což by neodpovídalo dohodě obou stran. Ve věci v původním řízení se tedy cestovní kancelář nachází ve stejné situaci jako výrobce ve výše uvedené věci Elida Gibbs.

28.

Jak konstatoval Soudní dvůr v tomto rozsudku, „pro zajištění respektování zásady neutrality je zapotřebí při výpočtu daňového základu DPH zohlednit případ osoby povinné k dani, která, ať nemá smluvní vazbu na konečného spotřebitele, je prvním článkem řetězce operace, která vede až k tomuto spotřebiteli, a poskytuje zmíněnému spotřebiteli slevu nebo mu přímo proplácí hodnotu poukázky. Kdyby tomu tak nebylo, získala by daňová správa z titulu DPH částku vyšší, než jakou skutečně zaplatil konečný spotřebitel, a to k tíži této osoby povinné k dani“ (7).

29.

I když Soudní dvůr označil osobu povinnou k dani za „první článek řetězce operací“, jedná se v tomto případě spíše o poukázání na skutkové okolnosti věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, v němž se výrobce poskytující slevu konečnému spotřebiteli nacházel na začátku hodnotového řetězce, než o vyjádření předěžné podmínky pro možnost snížení daňového základu.

30.

Pokud bychom totiž přijali postoj předkládajícího soudu a německé vlády, nevzali bychom v úvahu skutečnost, že sleva poskytnutá spotřebiteli vedla po ekonomické stránce ke snížení provize, již obdržela společnost Ibero Tours, a v důsledku toho by byla tato společnost povinna zaplatit DPH vypočtenou na základě vyššího obrátu, než byl obrat skutečně dosažený (8).

31.

Takový závěr by byl s ohledem na judikaturu Soudního dvora nepřijatelný. Soudní dvůr totiž ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs konstatoval, že „při zohlednění každého aspektu systému DPH, jeho fungování a úlohy zprostředkovatelů nemůže daňová správa v konečném důsledku vybrat částku vyšší, než kolik jiní částka zaplacená konečným spotřebitelem“ (9).

32.

V zájmu zabránění tomuto důsledku musí být, jak již Soudní dvůr rozhodl, při výpočtu daňového základu pro účely DPH zohledněno snížení konečné částky, kterou obdrží zprostředkovatel: „i když výrobce může být skutečně považován za této osobu ve vztahu k operaci mezi maloobchodníkem, který má prospěch z proplacení hodnoty poukázky, a konečným spotřebitelem, nic to nemění na tom, že toto proplacení vede k odpovídajícímu snížení částky, kterou výrobce nakonec obdržel jako protiplnění za poskytnuté zboží, a že toto protiplnění představuje při uplatnění zásady neutrality DPH základ pro výpočet daně, k níž je povinen“ (10).

33.

Na první předěžnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že zásady týkající se snížení daňového základu v případě podniku, který poskytuje slevy příjemci navazující služby, tak jak jsou definovány ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs, jsou použitelné rovněž v případě zprostředkovatele (v projednávané věci cestovní kancelář), který poskytne na vlastní náklady slevu příjemci plnění (v projednávané věci klientovi cestovní kancelář), které mu tento zprostředkovatel zprostředkoval (v projednávané věci plnění organizátora turistických zájezdů).

34.

Druhou p?edb?žnou otázkou je Soudní dv?r tázán, zda v p?ípad? zprost?edkovaného pln?ní podle ?l. 26 odst. 2 šesté sm?rnice o DPH není výše uvedený rozsudek Elida Gibbs nepoužitelný, a to bu? z d?vodu specifických aspekt? tohoto ?lánku, který považuje za da?ový základ „ziskové rozp?tí cestovní kancelá?e“ (dále jen „režim ziskového rozp?tí“), na rozdíl od ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) uvedené sm?rnice, která za da?ový základ ozna?uje „protipln?ní [...] od kupujícího“ (dále jen „režim protipln?ní“) (níže uvedený oddíl 1), anebo z d?vodu, že tato pln?ní p?edstavují p?ípadné souhrnné (smíšené) pln?ní, jež zahrnuje i jiné prvky (níže uvedený oddíl 2).

1. P?ípad zprost?edkovaného pln?ní podle ustanovení ?l. 26 odst. 2 šesté sm?rnice o DPH, nazvaného „Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e“

35.

Ve spisu, na n?mž je založen výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, byl da?ový základ vypo?ítán podle ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice o DPH, tedy na základ? režimu protipln?ní. Projednávaná v?c naproti tomu spadá do oblasti p?sobnosti ?lánku 26 uvedené sm?rnice, který stanoví zvláštní režim zdan?ní pro cestovní kancelá?e. P?edkládající soud si klade otázku, zda výše uvedený rozsudek Elida Gibbs je použitelný v projednávané v?ci i tehdy, když na rozdíl od této v?ci, kde byl da?ový základ vypo?ten podle režimu protipln?ní, má být da?ový základ v projednávané v?ci vypo?ten podle režimu ziskového rozp?tí.

36.

P?edkládající soud se domnívá, že pokud pln?ní podléhá režimu ziskového rozp?tí, nelze již uplatnit výpo?et da?ového základu stanovený v ?l. 11 ?ásti A odst. 1 písm. a) šesté sm?rnice o DPH, nebo? da?ový základ je roven nikoli protipln?ní zaplacenému spot?ebitelem, ale rozdílu mezi celkovou ?ástkou, kterou má zaplatit zákazník, bez DPH, a skute?nými náklady cestovní kancelá?e na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato pln?ní uskute?n?na k p?ímému prosp?chu zákazníka. P?edkládající soud a n?mecká vláda upozor?ují, že je zapotřebí vzít v úvahu rovnž možnost, že ziskové rozp?tí bude nulové, což nastane v p?ípad?, že tržní cena nebude p?esahovat náklady na zájezd.

37.

Jak uvádí Komise, toto rozlišování je v rámci spisu p?edloženého Soudnímu dvoru bezp?edm?tné. Jak již Soudní dv?r konstatoval, „stanovením jediného místa zdan?ní a p?ijetí ziskového rozdílu cestovní kancelá?e ?i organizátora turistických zájezd? za da?ový základ DPH, tedy rozdílu mezi ‚celkovou ?ástkou, kterou má zaplatit zákazník‘, bez DPH, a skute?nými náklady cestovní kancelá?e nebo organizátora turistických zájezd?, v?etn? DPH, na služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, se ?l. 26 odst. 2 šesté sm?rnice [o DPH] snaží zabránit problému zmín?ným v p?edchozím bod? [(11)] a zejména zajistit zjednodušený odpo?et dan? zaplacené na vstupu, bez ohledu na ?lenský stát, kde byla vybrána“ (12).

38.

Soudní dv?r nicmén? rozhodl takto:

„26.

Spĺnání tohoto cíle v žádném pípádě nevyžaduje, aby došlo k odchylce od obecného pravidla uvedeného v 1. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice [o DPH], které pro účely stanovení daňového základu odkazuje na pojem „protiplnění, které [...] poskytovatel získal nebo má získat od [...] zákazníka nebo třetí strany“.

27.

Toto „protiplnění“ odpovídá témuž ekonomickému údaji jako „celková částka, kterou má zaplatit zákazník“, na niž odkazuje 1. 26 odst. 2 šesté směrnice [o DPH]. Tento údaj odpovídá v obecném i zvláštním režimu ceně zaplacené poskytovateli služeb. Nezávisle na cíli sledovaném uvedeným 1. 26 odst. 2 musí být v obou režimech zachována stejná právní definice pojmu“ (13).

39.

Kromě toho je nutné poznamenat, že výše uvedený rozsudek First Choice Holidays se týkal stejného typu skutkových okolností jako vč v povodním řízení. Společnost First Choice Holidays organizovala zájezdy se soubornými službami kombinující několik jednotlivých částí, jež nakupovala. V rámci komisionářské smlouvy sžovala cestovní kancelářím prodej konečných produktů zákazníkům. Stejně jako v projednávané věci poskytovaly cestovní kanceláře zákazníkům slevu.

40.

V tomto skutkovém kontextu generální advokát A. Tizzano poznamenal, že „skutečnost, že metoda výpočtu daňového základu se liší v závislosti na jednotlivých režimech, neznamená, že se liší také ostatní prvky, které je zapotřebí vzít za tímto účelem v úvahu“ (14).

41.

Stejně tak skutečnost, že jsou oba režimy výpočtu daňového základu odlišné, neznamená, že by mělo být vyloučeno uplatnění zásad stanovených ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs, pokud se jako v projednávané věci jedná o zájezd, který spadá do oblasti působnosti článku 26 šesté směrnice o DPH.

42.

Není ostatně nijak překvapivé, pokud se při výpočtu podle režimu ziskového rozpětí dospěje ke stejnému výsledku jako při uplatnění režimu protiplnění. Je to dostatečně vysvětleno na příkladu uvedeném v bodě 8 tohoto stanoviska.

43.

Při uplatnění režimu protiplnění musí cestovní kancelář, která spotřebiteli nabízí za stejných podmínek jako Ibero Tours slevu ve výši 60 eur z ceny zájezdu, zaplatit organizátorovi turistických zájezdů 1940 eur (včetně DPH ve výši 267,58 eur). Provize brutto, která jí náleží, bude tedy snížena z 232 eur na 172 eur (včetně DPH), neboť snížení o 60 eur nese tato cestovní kancelář a nikoli organizátor turistických zájezdů.

44.

Tím se daňový základ dostává z částky 200 eur na částku 148,28 eur a DPH z částky 32 eur na částku 23,72 eur. Za tohoto předpokladu jiní rozdíl mezi částkou DPH počítanou ze základu bez

slevy a částkou DPH počítanou ze základu se slevou 8,28 eur, tedy 32 eur – 23,72 eur.

45.

Tato částka odpovídá právě rozdílu mezi DPH uplatnitelnou na cenu zájezdu, kterou by měl spotřebitel zaplatit bez slevy poskytnuté cestovní kancelář, a částkou, kterou musí zaplatit po slevě, tedy 275,86 eur – 267,58 eur = 8,28 eur.

46.

Při uplatnění režimu ziskového rozpětí bude rozdíl stejný. Předpokládejme, že při stejném přístupu organizátor turistických zájezdů zakoupil plnění, které spotřebiteli nabízí, za cenu 1000 eur. Rozdíl ve výši 1000 eur mezi cenou, za niž prodává spotřebiteli cestovní služby, a cenou, za niž tyto služby poskytuje, se skládá z částky 862,07 eur jakožto ziskového rozpětí a částky 137,93 eur jakožto DPH ve výši 16 % z této částky.

47.

Pokud cestovní kancelář poskytne spotřebiteli slevu ve výši 60 eur brutto, zaplatí jí tento spotřebitel částku 1940 eur, která zahrnuje „skutečné náklady“ ve výši 1000 eur, „ziskové rozpětí“ ve výši 810,35 eur a DPH ve výši 129,65 eur.

48.

I v rámci tohoto režimu není rozdíl mezi oběma částkami DPH (ze základu bez slevy a se slevou) rovněž 8,28 eur, tedy 137,93 eur – 129,65 eur = 8,28 eur. Právě tuto částku by cestovní kancelář mohla požadovat po daňových orgánech v případě, že by odvedla DPH z výše obratu, která odpovídá výši provize, avšak ve které není zohledněna sleva poskytnutá spotřebiteli.

49.

Jak vysvětluje Komise, je tato v obou případech shodná částka vysvětlena skutečností, že sleva ve výši 60 eur, kterou cestovní kancelář poskytla, zahrnuje nutně také DPH ve výši 8,28 eur. Z tohoto příkladu tudíž jasně plyne, že režim ziskového rozpětí nemá také vliv na aritmetický základ řešení judikovaného ve výše uvedené věci Elida Gibbs.

50.

Německá vláda na jednání nezpochybnila metodiku příkladu, který Komise použila a ani nevysvětlila, z jakého důvodu by měla být německá státní pokladna oprávněna ponechat si přebytek DPH ve výši 8,28 eur. Naproti tomu, jak tvrdí ve svém písemném vyjádření společnost Ibero Tours a Komise, odpovídá částky slevy z ceny zájezdu z daňového základu cestovní kanceláře pro účely DPH zaručuje, že daňová správa vybere částku DPH odpovídající výši skutečně zaplacené spotřebitelem.

51.

Za předpokladu, že se na výše uvedený příklad uplatní režim protiplnění, by totiž daňová správa vybrala od organizátora turistických zájezdů 243,86 eur, tedy rozdíl mezi DPH odvedenou z ceny zájezdu (275,86 eur) a DPH odvedenou na vstupu, která odpovídá zaplacené provizi (32 eur), jakož i částku 23,72 eur od cestovní kanceláře, která představuje DPH odvedenou ze snížené provize, tedy celkem částku 267,58 eur. DPH takto vybraná daňovou správou by přesně odpovídala částce DPH, která jde z částky 1940 eur, již uhradil ke své tíži konečný spotřebitel.

52.

Při uplatnění režimu ziskového rozpětí na výše uvedený příklad by daňová správa vybrala stejnou částku DPH, tedy 267,58 eur, z čehož 137,93 eur odpovídá DPH, kterou organizátor turistických zájezdů zaplatil za poskytnutí služeb, jež prodává dále konečnému spotřebiteli, 105,93 eur je částka, k níž je povinen sám organizátor turistických služeb a jež odpovídá rozdílu mezi DPH vybranou z jeho ziskového rozpětí (137,93 eur) a DPH, kterou zaplatil cestovní kancelář jako provizi před slevou (32 eur), a 23,72 eur odpovídá DPH, kterou je cestovní kancelář povinna odvést z provize, již získá od organizátora turistických zájezdů po slevě.

53.

Zásady judikované ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs nejsou tedy dotčeny na základě pouhé skutečnosti, že v případě uvedeném v čl. 26 odst. 2 šesté směrnice o DPH netvoří daňový základ protiplnění, nýbrž ziskové rozpětí. Je tomu tak proto, že, jak vysvětlil Soudní dvůr, „není nutné mít daňový základ v případě plnění zprostředkovatele. [...] neboť, pokud jde o taková plnění, je uplatnění zásady neutrality zajištěno uplatněním režimu slevy upraveného v hlavě XI šesté směrnice [o DPH], který umožňuje zprostředkujícím článkům distribučního řetězce, jako jsou velkoobchodníci nebo maloobchodníci, odejít od žádného daňového základu částky DPH, jež každý z nich zaplatil svému vlastnímu dodavateli z příslušné operace, a vrátit tak daňové správě část DPH odpovídající rozdílu mezi cenou, kterou každý z nich zaplatil svému dodavateli, a cenou, za kterou dodal zboží svému odběrateli“ (15).

54.

Nejen, že uplatnění zásad výše uvedeného rozsudku Elida Gibbs je slučitelné s uplatněním čl. 26 odst. 2 šesté směrnice o DPH, ale toto uplatnění je navíc nezbytné k zabránění tomu, aby nebyl základ pro výpočet DPH, k níž je výrobce povinen jakožto osoba povinná k dani, vyšší než částka, kterou nakonec obdržel (16). Pokud by takový případ nastal, nebyla by podle judikatury Soudního dvora respektována zásada neutrality (17).

55.

Předkládající soud se rovněž zamýšlí nad možností, že by ziskové rozpětí bylo nulové. Aťkoli by takový případ neměl podle mého názoru na úvaze nic mít, zděrazuji, tak jako Komise, že předkládací rozhodnutí neobsahuje žádnou skutečnost, která by umožnila domnívat se, že by k tomu mohlo dojít při poskytování zprostředkovaného plnění, na němž se účastnila společnost Ibero Tours. Navrhují tedy, aby Soudní dvůr druhou otázku položenou předkládajícím soudem z tohoto úhlu pohledu neposuzoval.

2. Příklad smíšených plnění

56.

Předkládající soud nejprve zvažuje možnost, že dotčená cestovní služba podléhá DPH jako celek, přičemž na různé prvky, které tvoří tuto službu, se uplatní odlišný daňový základ. Prvky dodané samotným organizátorem turistických zájezdů by byly daněny v rámci obecného režimu, zatímco plnění zakoupená u jiných osob povinných k dani by podléhala režimu ziskového rozpětí.

57.

Dále si předkládající soud klade otázku, zda výše uvedený rozsudek Komise v. Německo vyžaduje, aby nebyly použity zásady judikované ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs, pokud

je poslední plnění v rámci distribučního řetězce osvobozeno na základě čl. 26 odst. 3 šesté směrnice o DPH.

58.

Předkládající soud se domnívá, že tyto dva případy jsou problematické v tom ohledu, že zprostředkovatel by bez spolupráce organizátora turistických zájezdů nemusel mít možnost znát přesné složení cestovní služby.

59.

Pokud jde nejprve o případ smíšených plnění organizátora turistických zájezdů, která podléhají DPH, jsou předkládající soud a německá vláda toho názoru, že by uznání práva organizátora turistických zájezdů na odpoutání DPH ze zprostředkovatelských plnění mohlo vést k vracení fiktivní DPH.

60.

Snížení daňového základu v případě cestovní služby nabízené zprostředkovatelem může být podle jejich názoru zohledněno pouze pro tu část ceny zájezdu, která odpovídá ziskovému rozpětí organizátora turistických zájezdů, což platí obecně pouze pro velmi malou část ceny zájezdu.

61.

V této souvislosti si předkládající soud a německá vláda kladou otázku, jakým způsobem může zprostředkovatel stanovit tuto část DPH. Tvrdí totiž, že zprostředkovatelé nemohou toto určení provést, pokud neznají metodu výpočtu použitou organizátorem turistických zájezdů. Vzhledem k této technické nemožnosti nelze podle nich zásady z výše uvedeného rozsudku Elida Gibbs přenést.

62.

Tento závěr nepovažuji za správný. Je totiž nutné připomenout, že jak to na svých příkladech ukázaly společnost Ibero Tours a Komise, obecný režim založený na protiplnění ve smyslu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice o DPH je z hlediska zásad stanovených ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs v podstatě srovnatelný s režimem založeným na ziskovém rozpětí ve smyslu čl. 26 odst. 2 šesté směrnice o DPH.

63.

Pokud prvky, které jsou spojeny, aby ve svém souhrnu tvořily jedinou cestovní službu, spadají pod tyto dva režimy, nevyplývá z této okolnosti povinnost zprostředkovatele, který poskytuje slevu, aby provedl oddělený výpočet. Otázka, zda může takový výpočet provést pouze ve spolupráci s organizátorem turistických zájezdů, tudíž, jak uvádí Komise, nevystává.

64.

Pokud jde dále o cestovní službu, jejíž některé podstatné prvky podléhají režimu ziskového rozpětí ve smyslu § 26 odst. 2 šesté směrnice o DPH, zatímco ostatní prvky jsou osvobozeny na základě odstavce 3 téhož článku, je nezbytné ji rozložit. Pokud se totiž výše uvedený rozsudek Elida Gibbs uplatní pouze na slevy poskytované zprostředkovatelem, na něž se vztahuje odstavec 2 tohoto článku, není to důvodem pro nepoužitelnost tohoto rozsudku na zmíněné podstatné prvky z důvodu, že by nezbytné rozložení služby na plnění, která podléhají DPH a která jsou od DPH osvobozena, mohlo způsobit problémy.

65.

Je pravda, že pokud mohou některé části cestovní služby podle okolností spadat pod ustanovení § 26 odst. 3 uvedené směrnice, je účel zprostředkovatele, aby prokázal, v jakém rozsahu se neuplatní toto ustanovení, ale spíše režim ziskového rozpětí (nebo obecný režim). Není však odvoditelné znemožnit toto prokázání tím, že bude a priori vyloučeno snížení daňového základu DPH.

66.

Co se týče obtíží, jež mohou nastat v rámci dokazování požadovaného k odpůtu DPH, je možné, že se organizátoři turistických zájezdů budou zdráhat sdílovat svým zprostředkovatelům, jaká je cena každé součásti zájezdu, která je určována interně, avšak v souladu s tvrzením Komise a na rozdíl od názoru německé vlády nevidím důvod, proč by tyto podniky odmítaly sdílovat své přesné údaje v ročním souhrnu s cílem umožnit zprostředkovatelům provést přesné rozložení jejich operací v referenčním roce.

67.

V každém případě, jak na jednání poznamenala společnost Ibero Tours, nejsou teoretické problémy, jež nadnesly předkládající soud, německá vláda a vláda Spojeného království, důvodem k odchýlení se od zásad judikovaných ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs.

68.

Na druhou předložnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že v případě, že zprostředkované plnění organizátora turistických zájezdů zahrnuje zprostředkovatelskou činnost, není oprávnění zprostředkovatele požadovat na základě výše uvedeného rozsudku Elida Gibbs snížení daňového základu DPH z důvodu slevy, kterou poskytuje spotřebitelům, dokonce pouhou skuteností, že zprostředkované plnění spadá do režimu ziskového rozpětí podle § 26 odst. 2 šesté směrnice o DPH.

C – Ke třetí předložné otázce

69.

Třetí předložnou otázkou se předkládající soud táže, zda je italský stát, který řádně provedl do svého vnitrostátního práva § 11 část C odst. 1 šesté směrnice o DPH, v případě osvobození zprostředkovaného plnění od daně, oprávněn odepřít snížení základu daně pouze tehdy, pokud výkonem zmocnění, které je mu přiznáno v tomto ustanovení, vytvořil další podmínky pro odepření snížení.

70.

Jedná se tedy o to, zda italský stát může odmítnout snížení daňového základu na základě

pouhého výkladu obsaženého ve výše uvedeném rozsudku Komise v. Nemecko, aniž by musel stanovit další podmínky. Soudní dvůr ve zmíněném rozsudku konstatoval, že „Spolková republika Nemecko tím, že nepřijala ustanovení, která by v případě zpětného proplacení slevové poukázky umožnila opravit daňový základ osoby povinné k dani, která toto proplacení provedla, nesplnila povinnosti, jež má na základě článku 11 šesté směrnice [o DPH]“ (18), zejména s ohledem na výše uvedený rozsudek Elida Gibbs.

71.

Nemecká vláda a vláda Spojeného království v projednávané věci přednesly domněnku, podle níž se v případě plnění maloobchodníka konečného spotřebiteli jedná o osvobozenou transakci a v takovém případě by zahrnutí slevové poukázky do daňového základu maloobchodníka mohlo způsobit přebytek odpadu v neprospěch státní pokladny ve výši DPH zahrnuté do nominální hodnoty uvedené poukázky (19).

72.

Soudní dvůr odpověděl, že „v případech, kdy z důvodu osvobození není hodnota uvedená na slevové poukázce zdanitelná v členském státě, z něhož bylo zboží odesláno, nezahrnuje žádná cena fakturovaná v této nebo navazující fázi distribučního řetězce DPH, což znamená, že sleva nebo částec zpětné proplacení této ceny již nemohou dále zahrnout tu část DPH, jež by mohla odvodnit snížení daně odvedené výrobcem“ (20).

73.

Soudní dvůr dodal, že „pokud jde o dodání určená pro vývoz nebo dodání v rámci Společenství, která jsou osvobozená od daně, mohou daňové orgány využít možností, které jim nabízí čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice [o DPH] a zabránit výrobcí v odpadu své daně na výstupu, neboť by se jednalo o fiktivní částku DPH“ (21).

74.

Podle předkládajícího soudu umožňuje tato pasáž výše uvedeného rozsudku Komise v. Nemecko dvojí výklad:

75.

členský stát, který řádně provedl zmíněný čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice o DPH, by se na jednu stranu mohl automaticky opírat o tento rozsudek a odmítat snížení daňového základu v důsledku slev poskytnutých v rámci distribučního řetězce, pokud je poslední plnění pro konečného spotřebitele osvobozeno.

76.

Na druhou stranu by zmínku uvedenou v bodě 65 výše uvedeného rozsudku Komise v. Nemecko, v níž se hovoří o využití možností, které daňovým orgánům nabízí čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice [o DPH], bylo rovněž možné vykládat v tom smyslu, že členský stát by měl pro odmítnutí snížení daňového základu v případě, že je poslední plnění distribučního řetězce osvobozeno od daně, přijmout zvláštní právní úpravu pro dosažení tohoto cíle.

77.

Společnost Ibero Tours se domnívá, že vzhledem k tomu, že Spolková republika Nemecko nevytvořila zvláštní podmínky, které by odvodnily odepření snížení základu daně v oblasti DPH

v rámci pravomoci, které jí svěřuje čl. 11 odst. 1 šesté směrnice o DPH, není oprávněna takové snížení daňového základu odepřít.

78.

Německá vláda má za to, že na této předběžnou otázku je třeba odpovědět tak, že členský stát může odepřít snížení daňového základu v případě osvobození zproštědkovatého plnění a opírat se přitom pouze o výše uvedený rozsudek Komise v. Německo, a nemusí tedy vytvářet zvláštní ustanovení ve svém vnitrostátním právu.

79.

Podle názoru této vlády se spojení „za podmínek stanovených členskými státy“, obsažené v čl. 11 části C odst. 1 šesté směrnice do DPH a odkazující k podmínkám, na jejichž základě se sníží základ daně, netýká hmotného obsahu daňového základu, ale pouze formálních podmínek, které je třeba splnit, aby bylo možné po provedení transakce žádat snížení daňového základu. Německá vláda se tak domnívá, že skutečnost, že zproštědkovatého plnění představuje transakci osvobozenou od DPH, je hmotněprávní podmínkou pro odepření snížení daňového základu a v této souvislosti má za to, že vnitrostátní právní předpisy nemusí stanovit zvláštní podmínky pro odepření možnosti provést snížení v případě, že jsou konečné transakce předmětem osvobození.

80.

Jak již konstatoval Soudní dvůr, „čl. 11 část C odst. 1 první pododstavec šesté směrnice [o DPH] vymezuje případy, v nichž jsou členské státy povinny přistoupit k přiměřenému snížení daňového základu za podmínek jimi stanovených. Toto ustanovení tak ukládá členským státům povinnost snížit daňový základ a tedy výši DPH dlužné osobou povinnou k dani pokaždé, když tato osoba neobdrží po uzavření transakce celé protiplnění ani jeho část“ (22).

81.

Z této pasáže jasně vyplývá, že členské státy mají povinnost, s výjimkou případu využití odchylky stanovené ve druhém pododstavci zmíněného článku (což není případ projednávané věci), umožnit snížení daňového základu, jakmile dojde ke splnění podmínek podle tohoto článku. Německá vláda tedy správně tvrdí, že „podmínky, jež stanoví [členské státy]“, se mohou týkat pouze podmínek snížení a nikoli existence nároku na snížení (23).

82.

Bod 65 výše uvedeného rozsudku Komise v. Německo je tedy zapotřebí číst pod tímto úhlem pohledu. Jak totiž uvádí Komise, tím, že Soudní dvůr v bodě 64 tohoto rozsudku konstatoval, že „v případech, kdy z důvodu osvobození není hodnota uvedená na slevové poukázce zdanitelná v členském státě, z něhož bylo zboží odesláno, nezahrnuje žádná cena fakturovaná v této nebo navazující fázi distribučního řetězce DPH, což znamená, že sleva nebo ástkové zpětné proplacení této ceny již nemohou dále zahrnout část DPH, jež by mohla odvodnit snížení daně odvedené výrobcem“, zamýšlel závazný právní důsledek, a nikoli pouze možnost poskytovanou členským státem.

83.

Ačkoli Soudní dvůr v bodě 65 tohoto rozsudku poukazuje rovněž na urité „možnosti“, jež členským státem nabízí čl. 11 část C odst. 1 šesté směrnice o DPH, je jejich účelem pouze umožnit členským státem správně zajištění daňového zacházení zamýšleného touto směrnicí, přičemž nepovinné a přesně vymezené odchylky od hmotněprávní normy jsou upraveny

samostatně ve druhém pododstavci tohoto článku.

84.

Tento závěr je posílen rozsudkem ve věci Becker (24), v němž Soudní dvůr ohledně článku 13 šesté směrnice o DPH, nadepsaného „Osvobození od daně v tuzemsku“, jehož část B nese název „Ostatní případy osvobození“, konstatoval, že obrat „za podmínek, které samy [členské státy] stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatnění těchto osvobození“, „nemá žádný dopad na definici obsahu stanoveného osvobození“ (25), a že „členské státy nemohou namítat vůči daňovému poplatníku, který může prokázat, že jeho daňové postavení skutečně spadá do jedné z kategorií osvobození stanovených šestou směrnicí [o DPH], skutečnost, že členský stát nepřijal ustanovení určená právo k usnadnění použití tohoto osvobození“ (26).

85.

Při uplatnění analogické úvahy na projednávanou věc se jeví jako ještě jasnější, že obrat „za podmínek stanovených členskými státy“ neposkytuje členským státům možnost ukládat kritéria, která by podmínila či vyloučila nárok daňového poplatníka na snížení daňového základu, „[j]e-li zaplacení ceny zrušeno nebo odmítnuto, je-li cena zcela nebo zčásti nezaplacena nebo je-li snížena po uskutečnění dodání zboží nebo poskytnutí služby“ (27), nebo která by jeho uplatnění prakticky znemožnila.

86.

Správné provedení této směrnice tudíž vyžaduje, aby daňový základ DPH zproštědkovatele nemohl být snížen v případě, že zproštědkované plnění je osvobozenou transakcí, neboť režimu šesté směrnice o DPH je vlastní, že ke snížení v takovém případě nedojde, a to aniž by bylo nutné, aby členský stát za tímto účelem stanovil zvláštní podmínky.

87.

Na této předběžnou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že z režimu šesté směrnice o DPH bezprostředně vyplývá, že v případě daňového osvobození zproštědkovaného plnění členský stát odepře snížení základu DPH, aniž by předtím zvláštním právním předpisem stanovil dodatečné podmínky pro toto odepření.

VI – Závěry

88.

S ohledem na předcházející úvahy navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky, které položil Bundesfinanzhof, následovně:

„1)

Zásady týkající se snížení daňového základu v případě podniků, které poskytují slevy z ceny příjemci navazující služby, tak jak jsou definovány v rozsudku Soudního dvora ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339), jsou rovněž použitelné v případě zproštědkovatele (v projednávané věci cestovní kanceláře), který poskytne na vlastní náklady slevu z ceny příjemci plnění (v projednávané věci klientovi cestovní kanceláře), které mu tento zproštědkovatel zproštědkoval (v projednávané věci plnění organizátora turistických zájezdů).

2)

V případě, že zproštědkované plnění organizátora turistických zájezdů zahrnuje zproštědkovatelskou činnost, není oprávnění tohoto organizátora požadovat na základě rozsudku Soudního dvora ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339) snížení daňového základu z důvodu slevy, kterou poskytuje spotřebitelům, dotčeno pouhou skutečností, že zproštědkované plnění spadá do režimu ziskového rozptýlení podle čl. 26 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidávané hodnoty: jednotný základ daní.

3)

Z režimu šesté směrnice 77/388 bezprostředně vyplývá, že v případě daňového osvobození zproštědkovaného plnění členský stát odepře snížení základu daní z přidávané hodnoty, aniž by předtím zvláštním právním předpisem stanovil další podmínky pro toto odepření.“

(1) Původní jazyk: francouzština.

(2) Rozsudek ze dne 24. října 1996 (C-317/94, Recueil, s. I-5339).

(3) Šestá směrnice o DPH byla během období 2002-2004 několikrát změněna, nicméně ustanovení týkající se projednávání věci nebyla dotčena V tomto stanovisku tedy přejímám text této směrnice podle jejího konsolidovaného znění ze dne 1. ledna 2001, jež bylo v platnosti na počátku období, jehož se týká projednávání věci.

(4) Odpovědný v původním řízení používá jiné částky.

(5) Viz rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, s. I-6289).

(6) Viz výše uvedený rozsudek Elida Gibbs (body 34 a 35).

(7) Tamtéž (bod 31).

(8) Tamtéž (bod 24). Viz rovněž rozsudek ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo (C-427/98, Recueil, s. I-8315, bod 45).

(9) Viz výše uvedený rozsudek Elida Gibbs (bod 24).

(10) Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Německo (bod 45).

(11) V předchozím bodě Soudní dvůr poukazuje na problém s uplatňováním běžných pravidel týkajících se místa zdanění, daňového základu a odpůtu daní na vstupu, a to z důvodu četnosti a umístění poskytovaných plnění a praktických problémů pro tyto podniky, které by mohly narušit výkon jejich činnosti (viz výše uvedený rozsudek First Choice Holidays, bod 24).

(12) Viz výše uvedený rozsudek First Choice Holidays (bod 25).

(13) Tamtéž (body 26 a 27).

(14) Viz bod 26 stanoviska generálního advokáta A. Tizzana ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek First Choice Holidays.

(15) Výše uvedený rozsudek Elida Gibbs (bod 33).

(16) Viz rozsudek ze dne 3. července 1997, Goldsmiths (C-330/95, Recueil, s. I-3801, bod 15).

- (17) Viz výše uvedený rozsudek Elida Gibbs (bod 28).
- (18) Viz výše uvedený rozsudek Komise v. Nemecko (bod 79).
- (19) Tamtéž (bod 62).
- (20) Tamtéž (bod 64).
- (21) Tamtéž (bod 65).
- (22) Viz výše uvedený rozsudek Goldsmiths (bod 16). Zvýraznění provedeno autorem tohoto stanoviska.
- (23) Viz v tomto ohledu body 84 a 85 stanoviska generálního advokáta F. G. Jacobse ve věci, v níž byl vydán výše uvedený rozsudek Komise v. Nemecko.
- (24) Rozsudek ze dne 19. ledna 1982 (8/81, Recueil, s. 53).
- (25) Tamtéž (bod 32).
- (26) Tamtéž (bod 33).
- (27) Článek 11 část. C odst. 1 šesté směrnice o DPH.