



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

16. ledna 2014*

„Daň z přidané hodnoty — Plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři — Poskytování slev
zákazníkům — Určení základu daně u služeb poskytovaných v rámci zprostředkovatelské činnosti“

Ve věci C-300/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná
rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 26. dubna 2012, došlým Soudnímu dvoru dne
20. června 2012, v řízení

Finanzamt Düsseldorf-Mitte

proti

Ibero Tours GmbH

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, K. Lenaerts, místopředseda Soudního dvora, vykonávající funkci
soudce prvního senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj), E. Levits a M. Berger, soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 5. června 2013,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Ibero Tours GmbH, P. Englertem, Rechtsanwalt, a P. Moserem, barrister,
- za německou vládu, T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království, L. Christiem, jako zmocněncem, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Evropskou komisi, C. Soulay a W. Möllsem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 18. července 2013,

vydává tento

* Jednací jazyk: němčina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu 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; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).
- 2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Finanzamt Düsseldorf-Mitte (dále jen „Finanzamt“) a společností Ibero Tours GmbH (dále jen „Ibero Tours“) ohledně určení výše daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), kterou je tato společnost povinna zaplatit za roky 2002 až 2005.

Právní rámec

Unijní právní úprava

- 3 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice 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“.

- 4 Článek 11 část A odst. 3 šesté směrnice stanoví:

„Základ daně nezahrnuje:

- a) snížení ceny v podobě slevy za platbu předem;
- b) slevy a rabaty poskytnuté zákazníkovi a zaúčtované v okamžiku dodání či poskytnutí;

[...]“

- 5 Článek 11 část C šesté směrnice o DPH nadepsaný „Různá 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.“

- 6 Článek 26 šesté směrnice nadepsaný „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“ zní:

„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 poskytl. 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 [DPH], a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.

3. Uskutečňují-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 ně, může být osvobozena od daně jen ta část služby poskytované cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.

4. [DPH], kterou cestovní kanceláři účtují 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 odpočet nebo vrácení daně.“

Německé právní předpisy

- 7 Ustanovení § 17 odst. 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, dále jen „UStG“) ve znění účinném v době od 1. ledna 2002 do 16. prosince 2004 stanovilo:

„V případě změny základu pro výpočet zdanitelného plnění ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1

1. provede podnikatel, který tohoto obratu dosáhl, odpovídající opravu výše dlužné daně a
2. podnikatel, který je příjemcem plnění, opraví odpovídajícím způsobem výši daně, k jejímuž odpočtu je z tohoto důvodu oprávněn;

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

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

„V případě změny základu pro výpočet zdanitelného plnění 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 odpočtu je z tohoto důvodu oprávněn. To neplatí v případě, že není změnou základu daně hospodářsky zvýhodněn. Pokud je v takovém případě změnou základu daně hospodářsky zvýhodněn jiný podnikatel, je povinen opravit částku daně, k jejímuž odpočtu je oprávněn. Věty 1 až 4 se použijí obdobně v případech uvedených v § 1 odst. 1 bodu 5 a § 13b. Oprava odpočtu daně zaplacené na vstupu nemusí být provedena, pokud třetí podnikatel uhradí finančnímu úřadu částku daně odpovídající snížení odměny; v tomto případě je daňovým dlužníkem třetí podnikatel. [...]“

- 9 Ustanovení § 25 odst. 1 až 4 UStG ve znění účinném od 1. dubna 1999 stanoví:

„1. Následující ustanovení jsou použitelná na cestovní služby poskytované podnikatelem, které nejsou určeny podniku příjemce služeb, pokud při jejich poskytování podnikatel jedná vůči příjemci služeb svým vlastním jménem a využívá cestovních služeb poskytovaných třetími osobami. Službu poskytovanou podnikatelem je třeba považovat za jinou službu. Jestliže podnikatel poskytuje příjemci

v rámci cesty více služeb tohoto druhu, jsou tyto služby považovány za jedinou jinou službu. Místo poskytnutí jiné služby je stanoveno v § 3a odst. 1. Cestovními službami třetích osob jsou dodání zboží a jiné služby třetích osob poskytované přímo zákazníkům.

2. Jiná služba je osvobozena od daně, pokud jsou související cestovní služby třetích osob poskytovány na území třetího státu. [...]

3. Hodnota jiné služby odpovídá rozdílu mezi částkou uhrazenou příjemcem služby k jejímu získání a částkou, kterou podnikatel uhradil za cestovní služby třetích osob [...]

4. Odchylně od § 15 odst. 1 není podnikatel oprávněn odečíst částky daně, které mu byly zvlášť vyúčtovány za cestovní služby třetích osob, jako DPH vybranou na vstupu. Ve zbytku není ustanovení § 15 nijak dotčeno.“

10 Ustanovení § 25 odst. 4 UStG ve znění účinném od 1. ledna 2005 zní:

„Odchylně od § 15 odst. 1 není podnikatel oprávněn odečíst částky daně, které mu byly zvlášť vyúčtovány za cestovní služby třetích osob, ani částky dlužné daně podle § 13b, jako DPH vybranou na vstupu. Ve zbytku není ustanovení § 15 nijak dotčeno.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

11 Společnost Ibero Tours poskytuje v rámci své hospodářské činnosti na území Německa služby jakožto zprostředkovatelka, které spadají do působnosti šesté směrnice. Tato plnění jsou zčásti osvobozena od daně a zčásti jsou zdanitelná.

12 V rámci plnění podléhajících dani nabízí společnost Ibero Tours jakožto zprostředkovatelka cestovní služby, které zákazníkům poskytují organizátoři turistických zájezdů a jež podléhají zvláštnímu režimu podle článku 26 šesté směrnice. Ačkoli je Ibero Tours cestovní kancelář, nevztahuje se tento zvláštní režim na poskytování služeb dotčených v původním řízení, neboť tato cestovní kancelář jedná pouze jako zprostředkovatelka a podle článku 26 odst. 1 druhé věty šesté směrnice nelze zvláštní režim upravený v tomto ustanovení na takovou cestovní kancelář použít.

13 Společnost Ibero Tours poskytuje organizátorům turistických zájezdů služby jako zprostředkovatelka a získává za ně od těchto organizátorů sjednané provize. Svým zákazníkům však tato společnost poskytovala slevy z ceny, které zčásti financovala ze svých provizí. Poté, co z veškerých obdržených provizí uhradila DPH, požádala Finanzamt o změnu výpočtu této daně za roky 2002 až 2005 tak, aby slevy z cen poskytované jejím zákazníkům byly odečteny od základu daně.

14 Této žádosti Finanzamt vyhověl pouze v rozsahu, v němž služby poskytované organizátory turistických zájezdů podléhají dani podle zvláštního režimu zavedeného článkem 26 šesté směrnice. Naopak v rozsahu, ve kterém byla tato plnění osvobozena od daně podle čl. 26 odst. 3 šesté směrnice, odmítl Finanzamt změnu požadovanou společností Ibero Tours provést.

15 Po neúspěšných námitkách podala společnost Ibero Tours žalobu, které Finanzgericht (finanční soud) vyhověl. Finanzamt podal proti rozsudku Finanzgericht kasační opravný prostředek k Bundesfinanzhof.

16 Předkládající soud si v první řadě klade otázku, zda lze v případě, že zprostředkovatel přiznává v rámci poskytování služeb slevu z ceny plnění, které zprostředkovává, použít zásady vytyčené Soudním dvorem v rozsudku ze dne 24. října 1996 ve věci Elida Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339).

- 17 Ačkoli zásada neutrality hovoří pro použití řešení zvolených v tomto rozsudku na věc v původním řízení, lze mít nicméně podle předkládajícího soudu pochybnosti vzhledem ke skutečnosti, že Soudní dvůr v uvedeném rozsudku vyžaduje „distribuční řetězec“, v němž je „srovnatelné zboží“ dodáváno několikrát a za stejných daňových podmínek. Předkládající soud se proto táže, zda jsou tyto pojmy relevantní ve věci v původním řízení, neboť plnění hlavního poskytovatele a zprostředkovatele mají odlišnou povahu a každý z nich podléhá vlastnímu daňovému zacházení.
- 18 Zadruhé, ačkoli lze mít podle názoru Bundesfinanzhof za to, že poskytování služeb, k nimž dochází v rámci zprostředkovatelské činnosti, mohou být součástí distribučního řetězce, na který jsou použitelné zásady vyvozené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs, zůstává nadále otevřená otázka, zda toto platí rovněž v případě, kdy se na poskytování zprostředkovaných služeb vztahuje článek 26 šesté směrnice. Předkládající soud má totiž za to, že v takovém případě existují pochybnosti o tom, zda uplatnění zásad vymezených Soudním dvorem v uvedeném rozsudku povede ke správnému uložení daně.
- 19 Tento soud navíc uvádí, že Soudní dvůr ve svém rozsudku ze dne 15. října 2002 ve věci Komise v. Německo (C-427/98, Recueil, s. I-8315) judikoval, že členské státy jsou oprávněny nepoužít zásady vyplývající z výše uvedeného rozsudku Elida Gibbs v případě, že je zprostředkované plnění osvobozeno od daně. V tomto ohledu chápe předkládající soud výše uvedený rozsudek Soudního dvora Komise v. Německo v tom smyslu, že zásady vymezené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku ve věci Elida Gibbs se nesmí použít, je-li poslední plnění v distribučním řetězci, které spočívá v poskytování služeb, osvobozeno od daně. Podléhají-li zprostředkované služby zvláštnímu režimu podle článku 26 šesté směrnice, klade odstavec 3 tohoto ustanovení tato plnění na roveň zprostředkovatelské činnosti nepodléhající dani, pokud plnění, pro která poskytovatel těchto služeb využívá jiné osoby povinné k dani, jsou těmito osobami poskytována mimo území Evropské unie. Jsou-li tato plnění poskytována jak na území Unie, tak i mimo něj, je proto poskytování služeb osvobozeno od daně pouze částečně.
- 20 Z toho podle předkládajícího soudu vyplývá, že lze mít pochybnosti ohledně otázky, jak mají cestovní kancelář a finanční orgán příslušný v její věci určit, v jakém rozsahu je poskytování zprostředkovaného cestovního plnění osvobozeno od daně, a v jakém rozsahu tudíž neumožňuje použití zásad uvedených Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs.
- 21 Zatřetí předkládající soud bere v potaz situaci, v níž členský stát řádně provedl článek 11 část C odst. 1 šesté směrnice, avšak přeje si nicméně vyloučit slevu na DPH, k níž je povinen zprostředkovatel v případě poskytování zprostředkovaných služeb osvobozených od daně. Tento soud pochybuje, že by toto vyloučení představovalo správné provedení uvedeného ustanovení a klade si otázku nezbytnosti právní úpravy dotyčného členského státu, v níž by byla tato sleva specificky upravena. Podle jeho názoru svědčí body 65 a 66 výše uvedeného rozsudku Komise v. Německo ve prospěch poslední uvedeného posouzení, jelikož se zde jedná o „možnosti“ členských států. Předkládající soud má však za to, že tento závěr nutně neplatí, pokud se jedná o omezení důsledků vyplývajících z výkladu podaného Soudním dvorem.
- 22 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Dochází podle zásad vytyčených Soudním dvorem ve [výše uvedeném] rozsudku [...] Elida Gibbs [...] ke snížení základu daně v rámci distribučního řetězce i tehdy, pokud zprostředkovatel (ve věci v původním řízení cestovní kancelář) uhradí příjemci hlavního 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 vytyčené Soudním dvorem [v uvedeném] rozsudku [...] i tehdy, pokud zvláštnímu režimu podle článku 26 šesté směrnice [...] podléhá pouze zprostředkované plnění organizátora turistických zájezdů, nikoli však rovněž zprostředkovatelské služby 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 [...], v případě osvobození zprostředkovaného plnění od daně oprávněn odeprít snížení základu daně pouze tehdy, pokud výkonem zmocnění obsaženého v tomto ustanovení vytvořil další podmínky pro odeprání tohoto snížení?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 23 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda zásady vymezené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs týkající se stanovení základu DPH jsou použitelné v případě, kdy cestovní kancelář, která jedná jako zprostředkovatel, poskytuje z vlastní iniciativy a na vlastní náklady konečnému zákazníkovi slevu z ceny zprostředkovaného plnění, které poskytuje organizátor turistických zájezdů.
- 24 Za účelem odpovědi na tuto otázku je třeba připomenout, že podle článku 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice je základem daně při dodání zboží a poskytování služeb vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového poskytnutí služby.
- 25 Cílem článku 26 šesté směrnice je zajistě zabránit praktickým obtížím vzniklým v důsledku skutečnosti, že činnosti cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů sestávají z řady plnění a uskutečňují se na více místech. Dosažení tohoto cíle však v žádném případě nevyžaduje odchýlit se od obecného pravidla uvedeného v čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, které pro účely stanovení daňového základu odkazuje na pojem „protiplnění, které [...] poskytovatel získal nebo má získat od [...] zákazníka nebo třetí strany“ (viz rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, bod 26).
- 26 Ve věci v původním řízení je přitom protiplněním, které získal organizátor turistických zájezdů za svá plnění, celková cena zájezdu bez slev. Tato skutečnost není zpochybněna tím, že společnost Ibero Tours hradí organizátorovi zájezdu pouze sníženou částku tvořenou cenou zájezdu po odečtení provize, na jejíž zaplacení má nárok, přičemž toto snížení je pouze výsledkem kompenzace částek splatných na základě různých důvodů.
- 27 Dále je nutno uvést, že vzhledem k tomu, že společnost Ibero Tours neposkytuje za služby poskytované v rámci její činnosti zprostředkovatelky slevu organizátorovi turistických zájezdů a že se tohoto organizátora netýká přiznání nebo výše slevy poskytované společností Ibero Tours konečným zákazníkům, nemá okolnost, že tato společnost financuje tuto slevu zčásti ze své provize nebo z jiných finančních zdrojů, vliv ani na cenu služeb poskytovaných uvedeným organizátorem, ani na cenu služeb poskytovaných společností Ibero Tours v rámci její zprostředkovatelské činnosti tomuto organizátorovi.
- 28 Zásady vytyčené ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs nemají v takové situaci, o kterou se jedná v původním řízení, vliv na stanovení základu daně.
- 29 V této souvislosti je nutno připomenout, že Soudní dvůr v uvedeném rozsudku judikoval, že v případě, že výrobce zboží, který – vzhledem k tomu, že není smluvně vázán ke konečnému spotřebiteli, avšak je prvním článkem v distribučním řetězci, jenž je zakončen u konečného spotřebitele – poskytuje

uvedenému konečnému zákazníkovi slevu z ceny prostřednictvím slevových poukázek přijímaných maloobchodníky, jimž jsou tyto poukázky propláceny výrobcem, musí být základ daně pro účely DPH snížen o uvedenou slevu (výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, body 31, 34 a 35). Ve věci, ve které byl vydán výše uvedený rozsudek Elida Gibbs, bylo totiž protiplnění, které získala osoba povinná k dani, jež se nacházela na čele řetězce plnění, skutečně sníženo o slevu, kterou tato osoba povinná k dani poskytovala přímo konečnému zákazníkovi.

- 30 Za okolností původního řízení se však organizátor turistických zájezdů nenachází na čele řetězce plnění vzhledem k tomu, že poskytuje své služby přímo konečnému zákazníkovi, a společnost Ibero Tours se účastní tohoto jediného plnění pouze jako zprostředkovatel. Společnost Ibero Tours poskytuje naopak službu, jež je zprostředkovatelskou službou, která je zcela odlišná od té, kterou poskytuje organizátor turistických zájezdů.
- 31 Ve věci v původním řízení navíc organizátor turistických zájezdů neposkytuje žádnou slevu, neboť společnost Ibero Tours je v každém případě povinna uhradit mu smlouvenou cenu nezávisle na případné slevě, kterou tato společnost poskytuje zákazníkům.
- 32 Za těchto podmínek je nutno uvést, že financování části ceny zájezdu cestovní kanceláří, jež je v postavení společnosti Ibero Tours, které má ve vztahu ke konečnému zákazníkovi podobu slevy z ceny tohoto zájezdu, nemá vliv ani na protiplnění, které získal organizátor turistických zájezdů za prodej uvedeného zájezdu, ani na protiplnění, které získala společnost Ibero Tours za své zprostředkovatelské služby. Taková sleva z ceny tudíž nevede podle článku 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice ke snížení základu daně u zprostředkovaného plnění ani u služeb poskytovaných cestovní kanceláří.
- 33 Z výše uvedeného vyplývá, že na první otázku je třeba odpovědět tak, že ustanovení šesté směrnice musejí být vykládána v tom smyslu, že zásady vytyčené Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Elida Gibbs týkající se stanovení základu DPH se nepoužijí v případě, kdy cestovní kancelář, která jedná jako zprostředkovatel, poskytuje z vlastní iniciativy a na vlastní náklady konečnému zákazníkovi slevu z ceny zprostředkovaného plnění, které poskytuje organizátor turistických zájezdů.

Ke druhé a třetí otázce

- 34 S ohledem na zápornou odpověď na první otázku není namístě odpovídat na druhou a třetí otázku.

K nákladům řízení

- 35 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (první senát) rozhodl takto:

Ustanovení 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 musejí být vykládána v tom smyslu, že zásady vytyčené Soudním dvorem Evropské unie v rozsudku ze dne 24. října 1996 ve věci Elida Gibbs (C-317/94) týkající se stanovení základu daně z přidané hodnoty se nepoužijí v případě, kdy cestovní kancelář, která jedná jako zprostředkovatel, poskytuje z vlastní iniciativy a na vlastní náklady konečnému zákazníkovi slevu z ceny zprostředkovaného plnění, které poskytuje organizátor turistických zájezdů.

Podpisy.