



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MELCHIOR WATHELET
prednesené 18. júla 2013¹

Vec C-300/12

**Finanzamt Düsseldorf-Mitte
proti
Ibero Tours GmbH**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný Bundesfinanzhof (Nemecko)]

„Daň z pridanej hodnoty — Služby cestovných kancelárií — Poskytnutie zľavy cestujúcim, ktoré vedie k zníženiu provízie cestovnej kancelárie — Určenie zdaniteľného základu služby sprostredkovateľa“

I – Úvod

1. Cieľom tohto konania o návrhu na začatie prejudiciálneho konania, ktorý bol Súdnemu dvoru doručený 20. júna 2012, je určiť, či a prípadne za akých okolností sa zásady formulované v rozsudku Elida Gibbs² týkajúce sa zliav poskytnutých v rámci distribučného reťazca zo strany výrobcu uplatňujú aj v prípade, ak sprostredkovateľ zníži cenu spotrebiteľom. Toto konanie sa začalo v situácii, v ktorej cestovná kancelária ako sprostredkovateľ medzi usporiadateľom zájazdov a spotrebiteľmi poskytla spotrebiteľom zľavy z cien zájazdov a žiadala o ich odpočet zo svojho zdaniteľného základu na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“).

II – Právny rámec

A – Právo Únie

2. Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica o DPH“)³:

„...“

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Rozsudok z 24. októbra 1996 (C-317/94, Zb. s. I-5339).

3 — Šiesta smernica bola v období rokov 2002 až 2004 viackrát zmenená a doplnená, avšak ustanovenia týkajúce sa tejto veci zostali nedotknuté. V týchto návrhoch preto vychádzam z textu smernice v konsolidovanom znení z 1. januára 2001 platnom na začiatku obdobia relevantného vo veci samej.

1. Zdaniteľným základom je:

- a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb“.

3. Článok 11 A ods. 3 šiestej smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľný základ neobsahuje:

- a) zníženie ceny prostredníctvom zľavy za skorú platbu,
b) cenové zrážky a rabaty poskytnuté zákazníkovi a účtované v čase dodávky,

...“

4. Článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice o DPH, nazvaný „Rôzne ustanovenia“, uvádza:

„V prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení dodávky sa zdaniteľný základ primerane zníži za podmienok, ktoré stanovujú členské štáty.“

5. Článok 26 šiestej smernice o DPH s názvom „Osobitná úprava pre agentov cestovných kancelárií [cestovné kancelárie – *neoficiálny preklad*]“ uvádza:

„1. Členské štáty aplikujú [DPH] pri operáciách agentov cestovných kancelárií [cestovných kancelárií – *neoficiálny preklad*] v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkovi vystupujú vo vlastnom mene a pri poskytovaní cestovných služieb využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*]. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c) [na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa vzťahuje článok 11 A ods. 3 písm. c) – *neoficiálny preklad*]. V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] rozumie aj usporiadateľ zájazdov.

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované agentom cestovnej kancelárie [sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] turistovi. Tieto budú [Tá sa bude – *neoficiálny preklad*] zdaňovať v členskom štáte, v ktorom má cestovný agent [cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] zriadenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 (3) b), v súvislosti s takouto službou bude predstavovať agentovu maržu [prirážku cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*], t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, bez dane z pridanej hodnoty a reálnymi nákladmi cestovného agenta [cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*] za dodávky služieb poskytovaných inou zdaniteľnou osobou, kde tieto plnenia slúžia v prospech turistu.

3. Ak sú plnenia, zverené cestovným agentom [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] inej zdaniteľnej osobe, vykonávané mimo spoločenstva, služby cestovného agenta [cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*] sa budú považovať za od dane oslobodené sprostredkovateľské aktivity podľa článku 15 (14). Ak sa takéto plnenia realizujú vo vnútri aj mimo spoločenstva, oslobodiť od dane možno len časť služieb, ktoré cestovný agent [cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] poskytuje mimo územia Spoločenstva.

4. [DPH], ktorú cestovnému agentovi [cestovnej kancelárii – *neoficiálny preklad*] účtujú iné zdaniteľné osoby z plnení uvedených v odseku 2, pričom sa tieto plnenia uskutočňujú na priamy prospech cestujúceho, nezakladá v žiadnom členskom štáte nárok na odpočet alebo vrátenie dane.“

B – Nemecké právo

6. § 17 ods. 1 zákona o dani z obratu (Umsatzsteuergesetz, ďalej len „UStG“) v znení, ktoré platilo od 1. januára 2002 do 15. decembra 2004, stanovoval:

„Ak sa zmenil základ výpočtu zdaniteľného obratu v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1,

- (1) podnikateľ, ktorý uvedený obrat dosiahol, je povinný adekvátnym spôsobom upraviť splatnú daň a
- (2) podnikateľ príjemca je povinný adekvátnym spôsobom upraviť daň, ktorú si môže z tohto dôvodu odpočítať;

v prípadoch podľa § 1 ods. 1 bodu 5 a § 13b to platí analogicky. Úprava odpočtu dane zaplatenej na vstupe sa nemusí vykonať, pokiaľ tretí podnikateľ zaplatí daňovému úradu daň, ktorá zodpovedá zníženiu odmeny; v tomto prípade je tretí podnikateľ daňovým dlžníkom. ...“

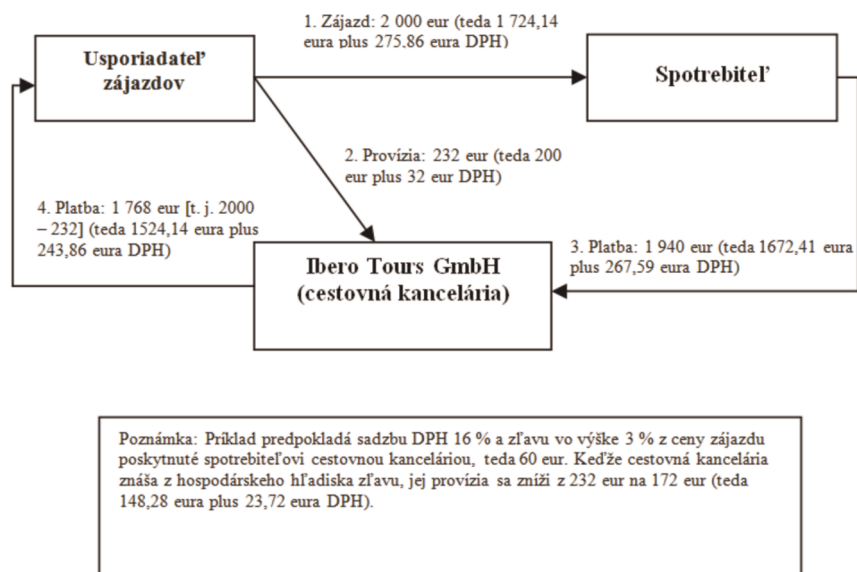
7. § 17 ods. 1 UStG v znení platnom od 16. decembra 2004 uvádza:

„Ak sa zmenil základ výpočtu zdaniteľného obratu v zmysle § 1 ods. 1 bodu 1, podnikateľ, ktorý uvedený obrat dosiahol, je povinný upraviť splatnú daň. Rovnako podnikateľ príjemca je povinný upraviť daň, ktorú si môže z tohto dôvodu odpočítať. To neplatí v prípade, ak preňho zmena zdaniteľného základu nepredstavuje hospodárske zvýhodnenie. Ak v takom prípade predstavuje zmena zdaniteľného základu hospodárske zvýhodnenie pre iného podnikateľa, tento podnikateľ je povinný upraviť daň, ktorú si môže odpočítať. Prvá až štvrtá veta platia analogicky v prípadoch podľa § 1 ods. 1 bodu 5 a § 13b. Úprava odpočtu dane zaplatenej na vstupe sa nemusí vykonať, pokiaľ tretí podnikateľ zaplatí daňovému úradu daň, ktorá zodpovedá zníženiu odmeny; v tomto prípade je tretí podnikateľ daňovým dlžníkom. ...“

III – Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8. Pri opise skutkových okolností prejednávanej veci a na ich pochopenie bude nápomocný tento diagram, v ktorom vnútroštátny súd, teda Bundesfinanzhof (Nemecko), a Európska komisia používajú uvedené čísla ako príklad.⁴

4 — Ibero Tours používa iné čísla.



9. Ibero Tours GmbH (ďalej len „Ibero Tours“) je nemecká cestovná kancelária, ktorá svojim zákazníkom ponúka cestovné služby realizované usporiadateľmi zájazdov. V zmysle príkladu, ktorý použili vnútroštátny súd a Komisia, je hrubá cena zájazdu 2 000 eur vrátane DPH vo výške 275,86 eura. Po predaní zájazdu poskytne usporiadateľ zájazdu zákazníkovi cestovnú službu a cestovnej kancelárii zaplatí províziu za sprostredkovateľské služby. V uvedenom príklade je hrubá výška provízie 232 eur, z čoho 32 eur predstavuje DPH.

10. Ibero Tours ponúka zákazníkom v rámci podpory svojho predaja zníženie ceny zájazdov. V uvedenom príklade sa predpokladá, že táto cestovná kancelária ponúka spotrebiteľovi zníženie v rozsahu 3 % z hrubej ceny zájazdu, teda 60 eur. Toto zníženie znáša uvedená cestovná kancelária, a nie usporiadateľ zájazdov.

11. V uvedenom príklade zaplatí spotrebiteľ kancelárii Ibero Tours dohodnutú zníženú cenu, teda 1 940 eur. Uvedená cestovná kancelária následne zaplatí usporiadateľovi zájazdov sumu zodpovedajúcu jednak rozdielu medzi celkovou cenou zájazdu (bez zníženia, teda 2 000 eur) a províziou vypočítanou z nezníženej ceny zájazdu (vrátane DPH, teda 232 eur) a jednak rozdielu medzi zníženou cenou zaplatenou zákazníkom (teda 1 940 eur) a zníženou províziou (teda 172 eur) získanou po odpočítaní zníženia poskytnutého spotrebiteľovi kanceláriou Ibero Tours (teda 60 eur vrátane DPH). V rámci uvedeného príkladu táto suma zodpovedá 1 768 eurám (teda 2 000 eur – 232 eur = 1 768 eur alebo 1 940 eur – 172 eur = 1 768 eur).

12. Podľa osobitného režimu pre cestovné kancelárie upraveného v článku 26 šiestej smernice o DPH musí usporiadateľ zájazdov zaplatiť daňovým orgánom DPH z celej ceny zájazdu a nemôže zohľadniť zníženie, ktoré poskytla cestovná kancelária zákazníkovi, ak ide o zájazd v rámci Európskej únie.⁵

13. Ibero Tours predbežne zaplatila daňovým orgánom DPH (sumu 32 eur uvedenú v príklade) uplatnenú na celú výšku provízie, ktorú zaplatil usporiadateľ zájazdu, teda na 232 eur uvedených v príklade, pričom z nej neodpočítala DPH vo výške 8,28 eura zahrnutú v znížení poskytnutom konečnému spotrebiteľovi vo výške 60 eur uvedených v príklade. Ibero Tours sa domnieva, že jej teda bola vyrubená daň z vyššej sumy, než je suma, ktorú v konečnom dôsledku dostala. Podľa nej z toho tiež vyplýva, že daňové orgány tak mohli získať sumu, ktorá prevyšuje DPH skutočne zaplatenú

5 — Pozri rozsudok z 19. júna 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Zb. s. I-6289).

konečným spotrebiteľom. Vychádzajúc z uvedeného príkladu Ibero Tours usudzuje, že má nárok na vrátenie 8,28 eura, čo je suma predstavujúca rozdiel medzi DPH vypočítanou z provízie, ktorú získala, bez zohľadnenia zníženia ceny zájazdu (32 eur) a DPH vypočítanou z provízie, ktorá jej zostala po tom, ako do výpočtu zahrnula zníženie poskytnuté spotrebiteľovi (23,72 eura).

14. V tomto kontexte Ibero Tours požiadala Finanzamt Düsseldorf-Mitte (ďalej len „Finanzamt“) o zmenu DPH stanovenej za sporné zdaňovacie obdobia rokov 2002 až 2005, s odôvodnením, že zníženia ceny poskytnuté jej zákazníkom zahŕňali v zmysle § 17 UStG zníženie odmeny za služby sprostredkovateľa, ktoré poskytla usporiadateľom zájazdov.

15. Finanzamt uvedenej žiadosti vyhovel len v rozsahu, v akom boli služby poskytnuté usporiadateľmi zájazdov zdanené na základe podmienok osobitného režimu stanoveného v článku 26 šiestej smernice o DPH. Naproti tomu Finanzamt odmietol úpravu v prospech Ibero Tours v rozsahu, v akom boli služby poskytnuté usporiadateľmi zájazdov oslobodené v zmysle článku 26 ods. 3 šiestej smernice o DPH. Ibero Tours podala proti tomuto rozhodnutiu neúspešnú sťažnosť a následne podala žalobu na Finanzgericht, ktorý jej vyhovel. Finanzamt podal proti tomuto rozsudku Finanzgericht odvolanie.

16. Za týchto okolností sa Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

- „1. Zníži sa podľa zásad stanovených v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Zb. s. I-5339), základ dane v rámci distribučného reťazca aj v tom prípade, že sprostredkovateľ (v prejednávanej veci cestovná kancelária) vráti príjemcovi (v prejednávanej veci zákazníkovi) hlavnej transakcie, v ktorej uvedený sprostredkovateľ vystupuje, (v prejednávanej veci ide o poskytnutie služby zákazníkovi zo strany usporiadateľa zájazdov) časť ceny za túto transakciu?
2. Uplatnia sa v prípade kladnej odpovede na prvú otázku zásady stanovené v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie vo veci Elida Gibbs (C-317/94, Zb. s. I-5339) aj v tom prípade, že osobitnej úprave podľa článku 26 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (77/388/EHS) podlieha len hlavná transakcia usporiadateľa zájazdu, nie však sprostredkovanie cestovnej kancelárie?
3. Môže v prípade kladnej odpovede aj na druhú otázku členský štát, ktorý riadne prebral článok 11 C ods. 1 šiestej smernice Rady zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu (77/388/EHS), v prípade oslobodenia hlavného plnenia od dane, odmietnuť zníženie zdaniteľného základu len vtedy, ak vytvoril dodatočné podmienky na takéto odmietnutie v rámci výkonu právomoci vyplývajúcej z uvedeného ustanovenia?“

IV – Konanie na Súdnom dvore

17. Návrh na začatie prejudiciálneho konania bol doručený Súdnu dvoru 20. júna 2012. Ibero Tours, nemecká vláda, vláda Spojeného kráľovstva, ako aj Komisia predložili svoje písomné pripomienky a predniesli ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo 5. júna 2013.

V – Analýza

A – O prvej prejudiciálnej otázke

18. Vo svojej prvej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či sa má s prihliadnutím na už citovaný rozsudok Elida Gibbs pri poskytovaní služieb pristupovať k zníženiu ceny priznanému konečnému spotrebiteľovi sprostredkovateľom rovnakým spôsobom ako k podobnému zníženiu ceny priznanému zo strany výrobcu tovaru.

19. V uvedenom rozsudku Súdny dvor rozhodoval v súvislosti s reklamnou kampaňou na kozmetické výrobky, v rámci ktorej výrobca používal dva propagačné systémy:

- Prvý systém spočíval v tom, že výrobca vystavil konečnému spotrebiteľovi kupón na zľavu a prisľúbil veľkoobchodnému alebo maloobchodnému predajcovi, ktorí výrobok predajú konečnému spotrebiteľovi, že nominálnu hodnotu kupónu im vráti, ak príjmu od konečného spotrebiteľa uvedený kupón ako čiastočnú platbu za tovar výrobcu. V tomto systéme neboli ovplyvnené čisté sumy, ktoré sprostredkovateľ zaplatil alebo prijal.
- Druhý systém spočíval v tom, že výrobca vystavil konečnému spotrebiteľovi kupón na vrátenie sumy (ktorý bol v zásade pripojený k výrobku, aby tak slúžil ako potvrdenie nákupu) a nominálnu hodnotu kupónu mu vrátil priamo. Ani v tomto systéme neboli ovplyvnené čisté sumy zaplatené alebo prijaté sprostredkovateľom.

20. V tejto veci Súdny dvor konštatoval, že za týchto okolností je zdaniteľný základ na účely DPH rovnaký ako predajná cena stanovená výrobcom a znížená o sumu uvedenú na kupóne, ktorá bola vrátená maloobchodnému predajcovi alebo spotrebiteľovi.⁶ Súdny dvor teda prijal zásadu, podľa ktorej výrobca môže znížiť zdaniteľný základ DPH, ak po predaji svojich výrobkov veľkoobchodným a maloobchodným predajcom bude znášať zníženie ceny v prospech konečného spotrebiteľa. Právo výrobcu žiadať o zníženie svojho zdaniteľného základu nemá byť vôbec ovplyvnené skutočnosťou, že svoje výrobky predal veľkoobchodným a maloobchodným predajcom za cenu, ktorá nezohľadňovala zníženie priznané v konečnom dôsledku spotrebiteľovi.

21. V prejednávanej veci vyjadrujú vnútroštátny súd a nemecká vláda pochybnosti o uplatniteľnosti zásad stanovených v už citovanom rozsudku Elida Gibbs na tento prípad, pretože plnenia sprostredkovateľa nie sú súčasťou rovnakého „distribučného reťazca“, v ktorom sa podobné plnenia poskytujú opakovane a za rovnakých daňových podmienok.

22. Osobitne sa nemecká vláda domnieva, že v prejednávanej veci spočíva hlavné plnenie v cestovných službách poskytovaných konečnému spotrebiteľovi usporiadateľom zájazdov. Podľa tejto vlády je Ibero Tours sprostredkovateľom, ktorý len pracuje za províziu na vytvorení tohto obchodného vzťahu, pričom však nemá vôbec nijaký vplyv na hlavnú transakciu.

23. Na tomto základe nemecká vláda, ako aj vláda Spojeného kráľovstva tvrdia, že konečným spotrebiteľom plnenia sprostredkovateľa je usporiadateľ zájazdov, a nie samotný konečný spotrebiteľ hlavného plnenia, čo vedie k istej trojuholníkovej schéme, v ktorej usporiadateľ zájazdov poskytuje pre „spotrebiteľa (cestujúceho)“ hlavné plnenie, teda zájazd, pričom cestovná kancelária je poskytovateľom inej, sprostredkovateľskej služby poskytnutej usporiadateľovi zájazdov.

6 — Pozri rozsudok Elida Gibbs (už citovaný, body 34 a 35).

24. Podľa názoru nemeckej vlády formulovaného na pojednávaní je existencia distribučnej siete v prejednávanej veci, ktorá by ju umožnila porovnať s vecou, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Elida Gibbs, nemysliteľná. Podľa tejto vlády poskytuje v prejednávanej veci cestovná kancelária usporiadateľovi zájazdov službu, ktorá hneď po tom, ako je poskytnutá, zmizne, keďže cestovné služby, ktoré usporiadatelia zájazdov ponúkajú spotrebiteľom, nie sú vôbec rovnaké ako sprostredkovateľské služby poskytované cestovnou kanceláriou usporiadateľovi zájazdov. Uvedená vláda naproti tomu tvrdí, že vec, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Elida Gibbs, sa týkala distribučného reťazca vzťahujúceho sa na tovar, ktorý zjavne naďalej existoval aj po tom, ako ho výrobca dodal sprostredkovateľovi a následne sprostredkovateľ spotrebiteľovi.

25. S touto tézou nesúhlasím. Ako uvádza Komisia, neexistuje nijaký dôvod vylúčiť uplatnenie zásad vyjadrených v už citovanom rozsudku Elida Gibbs, a teda ani dôvod odmietnuť sprostredkovateľovi zníženie, aj keď podmienky, za ktorých by výrobca alebo sprostredkovateľ zníženie uplatnili, sú vlastne rovnaké.

26. Tvrdenie, podľa ktorého Ibero Tours nie je súčasťou distribučného reťazca, na ktorého konci dostáva konečný spotrebiteľ službu zdanenú DPH, nie je v súlade s realitou. Aj keď z veľmi formalistického pohľadu cestovná kancelária, akou je Ibero Tours, poskytuje usporiadateľovi zájazdov za províziu sprostredkovateľské služby, faktom zostáva, že práve ona ponúka spotrebiteľovi zľavu, ktorú aj ekonomicky znáša.

27. Na rozdiel od tvrdení vlády Spojeného kráľovstva sa zníženie ceny, ktorú cestovná kancelária ponúka spotrebiteľovi, prejavuje *de facto* aj ekonomicky v znížení provízie zaplatenej tejto kancelárii usporiadateľom zájazdov. Provízia vlastne zostáva jediným príjmom cestovnej kancelárie vyplývajúcim z jej účasti na poskytnutí cestovnej služby spotrebiteľovi a zníženie, ktoré spotrebiteľovi ponúka, nevyhnutne znižuje výšku uvedenej provízie. V opačnom prípade by zníženie znášal usporiadateľ zájazdov, ktorému by cestovná kancelária v už uvedenom príklade zaplatila len 1 940 eur znížených o 232 eur, teda 1 708 eur, čo by nezodpovedalo dohode zmluvných strán. V prejednávanej veci sa preto cestovná kancelária nachádza v rovnakej situácii ako výrobca v už citovanom rozsudku Elida Gibbs.

28. Ako v uvedenom rozsudku konštatoval Súdny dvor, „aby bolo zabezpečené dodržiavanie zásady neutrality, je potrebné pri výpočte zdaniteľného základu DPH zohľadniť prípad platiteľa dane, ktorý nie je zmluvne viazaný na konečného spotrebiteľa, ale je prvým článkom reťaze plnení vedúcej ku konečnému spotrebiteľovi, a ktorý mu prostredníctvom svojich maloobchodných partnerov poskytne zníženie alebo mu priamo vráti hodnotu kupónov. Ak by to bolo inak, daňový orgán by na základe DPH dostal vyššiu sumu, než je suma skutočne zaplatená konečným spotrebiteľom, a toto zvýšenie by znášal platiteľ dane“⁷.

29. Súdny dvor síce považoval platiteľa dane za „prvý článok reťaze plnení“, ide však o odkaz na skutkové okolnosti veci, v ktorej bol vydaný už citovaný rozsudok Elida Gibbs, v ktorej sa výrobca ponúkajúci konečnému spotrebiteľovi zníženie ceny nachádzal na začiatku hodnotovej reťaze, a nie o vyjadrenie podmienky získania zníženia zdaniteľného základu.

30. Ak by totiž bolo prijaté stanovisko vnútroštátneho súdu a nemeckej vlády, nezohľadnil by sa fakt, že zníženie ceny ponúknuté spotrebiteľovi viedlo z ekonomického hľadiska k zníženiu provízie pre Ibero Tours, čo by ju donútilo platiť DPH vypočítanú z vyššieho obratu, než je ten, ktorý v konečnom dôsledku dosiahla.⁸

7 — Tamže (bod 31).

8 — Tamže (bod 24). Pozri tiež rozsudok z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko (C-427/98, Zb. s. I-8315, bod 45).

31. Takýto výsledok by bol neprijateľný z hľadiska judikatúry Súdneho dvora. Súdny dvor totiž v už citovanom rozsudku Elida Gibbs konštatoval, že „s ohľadom na mechanizmus DPH, na jej fungovanie a na úlohu sprostredkovateľov v každom jednotlivom prípade daňová správa nemôže vybrať v konečnom dôsledku vyššiu daň, než je daň zaplatená konečným spotrebiteľom“⁹.

32. Ako už Súdny dvor rozhodol, aby takýto výsledok nenastal, musí zdaniteľný základ na účely DPH zohľadniť zníženie sumy, ktorú nakoniec dostane sprostredkovateľ: „aj keď sa výrobca naozaj môže považovať za tretiu osobu, pokiaľ ide o transakciu medzi maloobchodným predajcom, ktorému je vrátená hodnota kupónu, a konečným spotrebiteľom, nič to nemení na skutočnosti, že toto vrátenie znamená zodpovedajúce zníženie sumy, ktorú výrobca nakoniec dostal ako protihodnotu za svoje plnenie, a že táto protihodnota predstavuje v zmysle zásady neutrality DPH základ výpočtu dane, ktorú je povinný zaplatiť“¹⁰.

33. Na prvú prejudiciálnu otázku je preto potrebné odpovedať v tom zmysle, že zásady týkajúce sa zníženia zdaniteľného základu v prípade podnikov, ktoré spotrebiteľovi služby na výstupe poskytujú zníženie ceny, ako sú definované v už citovanom rozsudku Elida Gibbs, sa uplatňujú aj v prípade sprostredkovateľa (v prejednávanej veci cestovnej kancelárie) poskytujúceho na svoje náklady zníženie ceny príjemcovi (v prejednávanej veci cestujúcemu zákazníčkovi) hlavnej transakcie, v ktorej tento sprostredkovateľ vystupuje (v prejednávanej veci ide o plnenie usporiadateľa zájazdov).

B – O druhej prejudiciálnej otázke

34. Vo svojej druhej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora, či v prípade hlavných plnení, na ktoré sa vzťahuje článok 26 ods. 2 šiestej smernice o DPH, nie je už citovaný rozsudok Elida Gibbs neuplatniteľný, a to buď z dôvodu osobitostí tohto článku, ktorý za zdaniteľný základ považuje „[prirážku cestovnej kancelárie]“ (ďalej len „režim prirážky“), na rozdiel od článku 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice, ktorý ako zdaniteľný základ definuje „protihodnotu, ktorú získal... od kupujúceho“ (ďalej len „režim protihodnoty“) (časť 1 nižšie), alebo preto, že tieto plnenia by podľa okolností predstavovali prvky vytvárajúce všeobecné (zmiešané) plnenie zahŕňajúce aj ostatné prvky (časť 2 nižšie).

1. Prípád hlavných plnení, na ktoré sa vzťahuje článok 26 ods. 2 šiestej smernice, nazvaný „Osobitná úprava pre [cestovné kancelárie]“

35. V spise k už citovanému rozsudku Elida Gibbs bol zdaniteľný základ vypočítaný podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH, teda na základe režimu protihodnoty. Naopak prejednávaná vec patrí do pôsobnosti článku 26 uvedenej smernice, ktorý upravuje osobitný systém zdanenia pre cestovné kancelárie. Vnútroštátny súd sa pýta, či sa už citovaný rozsudok Elida Gibbs stále uplatňuje v prejednávanej veci, ak na rozdiel od uvedeného spisu, v ktorom bol zdaniteľný základ vypočítaný podľa režimu protihodnoty, má byť zdaniteľný základ v prejednávanej veci vypočítaný podľa režimu prirážky.

36. Vnútroštátny súd uvádza, že ak plnenie patrí do režimu prirážky, výpočet zdaniteľného základu uvedený v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH už nie je možný, pretože zdaniteľný základ sa nerovná protihodnote zaplatenej spotrebiteľom, ale rozdielu medzi celkovou sumou zaplatenou cestujúcim bez DPH a reálnymi nákladmi znášanými cestovnou kanceláriou za dodávky a služby iných platiteľov dane, ak má z týchto transakcií priamy úžitok cestujúci. Vnútroštátny súd a nemecká vláda poukazujú na to, že je tiež potrebné zohľadniť možnosť, že prirážka je nulová, ak trhová cena neprevyšuje náklady na zájazd.

9 — Rozsudok Elida Gibbs (už citovaný, bod 24).

10 — Rozsudok Komisia/Nemecko (už citovaný, bod 45).

37. Ako uvádza Komisia, v spise, ktorý bol predložený Súdnemu dvoru, je tento rozdiel neuplatniteľný. Súdny dvor už konštatoval, že „stanovením jediného miesta zdanenia a určením zdaniteľného základu DPH ako prirážky cestovnej kancelárie alebo usporiadateľa zájazdov, teda ako rozdielu ,medzi celkovou sumou, ktorú má zaplatiť cestujúci, bez DPH a reálnymi nákladmi vrátane DPH, ktoré znáša cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov za služby poskytované inými platiteľmi dane, smeruje článok 26 ods. 2 šiestej smernice [o DPH] k zabráneniu komplikáciám uvedeným v predchádzajúcom bode^[11], a najmä k zabezpečeniu zjednodušeného odpočtu dane zaplatenej na vstupe bez ohľadu na členský štát, v ktorom bola vybratá“¹².

38. Súdny dvor však tiež konštatoval:

„26 Uskutočnenie tohto cieľa vôbec nepredpokladá potrebu výnimky zo všeobecného pravidla stanoveného v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice [o DPH], ktorý na účely určenia zdaniteľného základu vychádza z formulácie ‚protihodnot[a], ktorú získal alebo získa dodávateľ od... zákazníka alebo od tretej strany‘.

27 Táto ‚protihodnota‘ zodpovedá rovnakému ekonomickému konceptu ako formulácia ‚celková suma, ktorú platí turista‘ uvedená v článku 26 ods. 2 šiestej smernice [o DPH]. Tento koncept predstavuje v rámci všeobecnej i osobitnej úpravy cenu zaplatenú poskytovateľovi služieb. Bez ohľadu na cieľ sledovaný uvedeným článkom 26 ods. 2 musí dotknutý pojem zodpovedať v oboch úpravách rovnakej definícii.“¹³

39. Navyše je potrebné upriamiť pozornosť na skutočnosť, že už citovaný rozsudok First Choice Holidays sa týkal rovnakého druhu skutkových okolností ako vec sama. Spoločnosť First Choice Holidays organizovala dovolenkové balíky služieb, pričom kombinovala niekoľko prvkov, ktoré nakúpila. Predaj finálneho produktu cestujúcim zverila na základe komisionárskych zmlúv cestovným kanceláriám. Zníženie ceny cestujúcim ponúkali rovnako ako v prejednávanej veci cestovné kancelárie.

40. V uvedenom skutkovom rámci generálny advokát Tizzano poznamenal, že „skutočnosť, že spôsob výpočtu zdaniteľného základu sa líši podľa jednotlivých režimov, vôbec neznamená, že sa líšia aj ostatné aspekty, ktoré je potrebné zohľadniť“¹⁴.

41. Ani skutočnosť, že dva režimy výpočtu zdaniteľného základu sa líšia, neznamená, že by sa malo vylúčiť uplatnenie zásad stanovených v už citovanom rozsudku Elida Gibbs, ak ide – tak ako v prejednávanej veci – o cestovnú transakciu, ktorá patrí do pôsobnosti článku 26 šiestej smernice o DPH.

42. Preto vôbec neprekvapí, že či sa na výpočet použije režim prirážky alebo režim protihodnoty, vedie to k rovnakému výsledku. Dostatočne to ilustruje príklad uvedený v bode 8 týchto návrhov.

43. Ak sa uplatní režim protihodnoty, cestovná kancelária, ktorá ponúkne spotrebiteľovi zníženie ceny zájazdu o 60 eur za rovnakých podmienok, ako to urobila Ibero Tours, zaplatí usporiadateľovi zájazdov 1 940 eur (vrátane DPH vo výške 267,58 eura). Hrubá provízia, na ktorú má cestovná kancelária nárok, sa tak zníži z 232 eur na 172 eur (vrátane DPH), pretože zníženie o 60 eur znáša ona, a nie usporiadateľ zájazdov.

11 — V predchádzajúcom bode Súdny dvor poukazuje na ťažkosti s uplatňovaním noriem všeobecného práva v súvislosti s miestom zdanenia, so zdaniteľným základom a s odpočítaním dane na vstupe z dôvodu mnohotvárnosti služieb a miesta ich poskytovania, ako aj z dôvodu praktických ťažkostí týchto podnikov, ktoré môžu brániť výkonu ich činností (pozri rozsudok First Choice Holidays, už citovaný, bod 24).

12 — Pozri rozsudok First Choice Holidays (už citovaný, bod 25).

13 — Tamže (body 26 a 27).

14 — Pozri bod 26 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok First Choice Holidays.

44. To posúva zdaniteľný základ cestovnej kancelárie z 200 eur na 148,28 eura a DPH z 32 eur na 23,72 eura. Za tohto predpokladu predstavuje rozdiel medzi výškou DPH so znížením alebo bez neho 8,28 eura, teda $32 \text{ eur} - 23,72 \text{ eura} = 8,28 \text{ eura}$.

45. Táto suma presne zodpovedá rozdielu medzi DPH uplatniteľnou na cenu zájazdu, ktorú by spotrebiteľ mal zaplatiť bez zníženia ponúknutého cestovnou kanceláriou, a cenou zájazdu, ktorú má zaplatiť po znížení, teda $275,86 \text{ eur} - 267,58 \text{ eura} = 8,28 \text{ eura}$.

46. Výsledok je rovnaký, aj keď sa uplatní režim prirážky. Predpokladajme, že za rovnakých okolností kúpi usporiadateľ zájazdov služby, ktoré ponúkne spotrebiteľovi za cenu 1 000 eur. Rozdiel 1 000 eur medzi cenou, za ktorú spotrebiteľovi predáva cestovné služby, a cenou, za ktorú ich kupuje, sa rozdelí na prirážku vo výške 862,07 eura a DPH vo výške 16 % z tejto sumy, teda 137,93 eura.

47. Ak cestovná kancelária poskytne spotrebiteľovi zníženie hrubej sumy o 60 eur, spotrebiteľ jej zaplatí sumu 1 940 eur vrátane „reálnych nákladov“ 1 000 eur, „prirážky“ 810,35 eura a DPH 129,65 eura.

48. Aj v tomto režime je rozdiel medzi oboma sumami DPH (so znížením alebo bez neho) 8,28 eura: $137,93 \text{ eura} - 129,65 \text{ eura} = 8,28 \text{ eura}$. Práve vrátenie tejto sumy by cestovná kancelária mohla žiadať od daňových orgánov v prípade, že by zaplatila DPH na základe obratu pozostávajúceho z provízie bez zohľadnenia zníženia poskytnutého spotrebiteľovi.

49. Ako vysvetľuje Komisia, uvedená rovnaká suma sa dá v oboch prípadoch vysvetliť skutočnosťou, že zníženie vo výške 60 eur ponúkané cestovnou kanceláriou obsahuje nevyhnutne DPH vo výške 8,28 eura. Z tohto príkladu teda jasne vyplýva, že ani režim prirážky neovplyvňuje aritmetický základ riešenia vyplývajúceho z už citovaného rozsudku Elida Gibbs.

50. Nemecká vláda na pojednávaní nespochybnila metodiku príkladu použitého Komisiou ani nijako nepodložila údajné právo nemeckých daňových orgánov ponechať si prebytok DPH vo výške 8,28 eura. Naopak, ako uvádzajú Komisia a Ibero Tours vo svojich písomných pripomienkach, odpočet zníženia ceny zájazdu zo zdaniteľného základu cestovnej kancelárie na účely DPH zaručuje, že daňová správa získa DPH, ktorá bude zodpovedať sume skutočne zaplatenej spotrebiteľom.

51. Ak by sa na vyššie uvedený príklad uplatnil režim protihodnoty, daňová správa by od usporiadateľa zájazdov získala 243,86 eura, čo je rozdiel medzi DPH zaplatenou z ceny zájazdu (275,86 eura) a DPH zaplatenou na vstupe a zodpovedajúcou zaplatenej provízií (32 eur), pričom od cestovnej kancelárie by získala 23,72 eura zodpovedajúcich DPH zaplatenej zo zníženej provízie, teda celkovo by dostala 267,58 eura. DPH takto získaná daňovou správou by presne zodpovedala výške DPH, ktorú by znášal konečný spotrebiteľ v rámci sumy 1 940 eur, ktoré zaplatil.

52. Ak by sa na vyššie uvedený príklad uplatnil režim prirážky, daňová správa by získala rovnakú DPH, teda 267,58 eura pozostávajúcich zo sumy 137,93 eura zodpovedajúcej DPH, ktorú usporiadateľ zájazdov zaplatil s cieľom kúpy služieb následne predaných konečnému spotrebiteľovi, ďalej zo sumy 105,93 eura, ktorú musí zaplatiť sám usporiadateľ zájazdov a ktorá zodpovedá rozdielu medzi DPH zaplatenou z jeho prirážky (137,93 eura) a DPH, ktorú usporiadateľ zájazdov zaplatil cestovnej kancelárii za províziu pred znížením (32 eur), a napokon zo sumy 23,72 eura zodpovedajúcej DPH, ktorú musí zaplatiť cestovná kancelária z provízie od usporiadateľa zájazdov po znížení.

53. Na zásady stanovené v už citovanom rozsudku Elida Gibbs teda nemá vplyv jednoduchá skutočnosť, že v prípade podľa článku 26 ods. 2 šiestej smernice o DPH nepredstavuje zdaniteľný základ protihodnota, ale prirážka. Je to tak preto, ako už Súdny dvor vysvetlil, lebo „v súvislosti so sprostredkovanými transakciami nie je potrebné meniť zdaniteľný základ..., pretože pri týchto transakciách je uplatnenie zásady neutrality zabezpečené použitím režimu odpočtu dane uvedeného v hlave XI šiestej smernice [o DPH], ktorý umožňuje sprostredkovaným súčastiam distribučného

refazca, ako sú veľkoobchodní a maloobchodní predajcovia, odpočítať z vlastného zdaniteľného základu sumy, ktoré každý z nich zaplatil vlastnému dodávateľovi na základe DPH z príslušnej transakcie, a získať tak od daňovej správy časť DPH zodpovedajúcu rozdielu medzi cenou, ktorú zaplatili svojmu dodávateľovi, a cenou, za ktorú tovar dodali kupujúcemu“¹⁵.

54. Uplatnenie zásad už citovaného rozsudku Elida Gibbs je nielen v súlade s uplatnením článku 26 ods. 2 šiestej smernice o DPH, ale je dokonca nevyhnutné, a to s cieľom zabezpečiť, aby základ výpočtu DPH, ktorú má zaplatiť výrobca ako platiteľ dane, nebol vyšší ako suma, ktorú nakoniec dostal.¹⁶ Takýto prípad by podľa judikatúry Súdneho dvora nerespektoval zásadu neutrality.¹⁷

55. Vnútroštátny súd tiež zvažuje možnosť nulovej prirážky. Aj keď podľa mňa by to na odôvodnení nemalo nič zmeniť, rovnako ako Komisia chcem poukázať na to, že návrh na začatie prejudiciálneho konania neodkazuje na nijakú časť spisu, z ktorej by vyplývalo, že by mohlo ísť o prípad hlavných cestovných služieb, v ktorých figurovala Ibero Tours. Navrhujem preto Súdnemu dvoru, aby druhú otázku položenú vnútroštátnym súdom z tohto uhla pohľadu neskúmal.

2. Prípady zmiešaných plnení

56. V prvom rade vnútroštátny súd uvádza možnosť, že konkrétne poskytnutie cestovnej služby je ako celok predmetom DPH, ale na jednotlivé prvky tejto služby sa uplatňujú rôzne zdaniteľné základy. Prvky, ktoré poskytuje samotný usporiadateľ zájazdov, sa zdaňujú na základe všeobecného režimu, kým prvky kúpené od iných platiteľov dane podliehajú režimu prirážky.

57. V druhom rade sa vnútroštátny súd pýta, či z už citovaného rozsudku Komisia/Nemecko vyplýva, že zásady vymedzené v už citovanom rozsudku Elida Gibbs sa neuplatňujú, ak je posledné plnenie v rámci distribučného reťazca oslobodené v zmysle článku 26 ods. 3 šiestej smernice o DPH.

58. Vnútroštátny súd sa domnieva, že tieto dva prípady sú problematické, ak sa sprostredkovateľ bez pomoci usporiadateľa zájazdov môže ocitnúť v situácii, že nie je schopný zistiť presné zloženie cestovnej služby.

59. Pokiaľ ide po prvé o zmiešané plnenia poskytované usporiadateľom zájazdov, ktoré podliehajú DPH, vnútroštátny súd a nemecká vláda sa domnievajú, že priznanie práva na odpočet DPH usporiadateľom zájazdov v súvislosti s plneniami sprostredkovateľov by mohlo spôsobiť vrátenie fiktívnej DPH.

60. Podľa nich môže byť zníženie zdaniteľného základu v prípade cestovnej služby ponúkanej sprostredkovateľom zohľadnené len v súvislosti s časťou ceny zájazdu zodpovedajúcej prirážke usporiadateľa zájazdov, čo je vo všeobecnosti len veľmi malá časť ceny zájazdu.

61. V tomto kontexte si vnútroštátny súd a nemecká vláda kladú otázku, ako môže sprostredkovateľ určiť túto časť DPH. Tvrdia, že sprostredkovatelia k takémuto určeniu vlastne nemôžu vôbec pristúpiť, ak nepoznajú spôsob výpočtu usporiadateľa zájazdov. Z dôvodu uvedenej technickej prekážky sa podľa nich zásady už citovaného rozsudku Elida Gibbs v prejednávanej veci nemôžu uplatniť.

62. Tento záver je podľa mňa nesprávny. Treba totiž pripomenúť, že ako vo svojich príkladoch ukázali Ibero Tours a Komisia, všeobecný režim založený na protihodnote v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice o DPH a režim založený na prirážke v zmysle článku 26 ods. 2 šiestej smernice o DPH sú s ohľadom na zásady definované v už citovanom rozsudku Elida Gibbs v zásade rovnaké.

15 — Rozsudok Elida Gibbs (už citovaný, bod 33).

16 — Pozri rozsudok z 3. júla 1997, Goldsmiths (C-330/95, Zb. s. I-3801, bod 15).

17 — Pozri rozsudok Elida Gibbs (už citovaný, bod 28).

63. Ak jednotlivé prvky, ktoré spolu vytvárajú jednu cestovnú službu, patria do oboch uvedených režimov, neznamená to, že sprostredkovateľ, ktorý poskytne zníženie ceny, musí vykonať osobitný výpočet. Ako uvádza Komisia, vôbec preto nevzniká otázka, či takýto výpočet môže uskutočniť len za pomoci usporiadateľa zájazdov.

64. Pokiaľ ide ďalej o cestovné služby, ktorých niektoré prvky patria do režimu prirážky v zmysle článku 26 ods. 2 šiestej smernice o DPH, kým iné sú oslobodené v zmysle odseku 3 toho istého článku, je nevyhnutné ich rozdeliť. Zo zníženia ceny sprostredkovateľa síce vyplýva uplatnenie už citovaného rozsudku Elida Gibbs len pri zníženiach, na ktoré sa vzťahuje odsek 2 uvedeného článku, to však neodôvodňuje neuplatnenie tohto rozsudku na uvedené prvky cestovných služieb z dôvodu prípadnej zložitosti nevyhnutného rozdelenia služieb podľa toho, či sú zdanené DPH alebo oslobodené.

65. Je nepochybne pravda, že ak sa na niektoré časti hlavných cestovných služieb podľa okolností môže vzťahovať článok 26 ods. 3 uvedenej smernice, sprostredkovateľovi prináleží, aby preukázal, v akom rozsahu sa neuplatňuje toto ustanovenie, ale režim prirážky (alebo všeobecný režim). Znemožníť takýto dôkaz tým, že sa *a priori* vylúči zníženie zdaniteľného základu, však nie je odôvodnené.

66. Pokiaľ ide o ťažkosti pri zhromažďovaní dôkazov potrebných na zníženie DPH, je možné, že usporiadatelia zájazdov sa môžu zdráhať poskytnúť svojim sprostredkovateľom informáciu o interne vypočítanej cene každého prvku cestovnej služby, avšak ako uviedla Komisia, na rozdiel od nemeckej vlády nevidím dôvod, pre ktorý by podniky mali odmietnuť oznámiť svoje súhrnné číselné údaje za celý rok a umožniť tak sprostredkovateľom presne rozdeliť svoje transakcie v dotknutom roku.

67. Ako uviedla Ibero Tours na pojednávaní, teoretické ťažkosti, na ktoré poukázali vnútroštátny súd, nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva, určite nepredstavujú dôvod neuplatnenia zásad už citovaného rozsudku Elida Gibbs.

68. Na druhú otázku je preto potrebné odpovedať v tom zmysle, že v prípade, že hlavná transakcia usporiadateľa zájazdov zahŕňa aj sprostredkovateľskú činnosť, právo sprostredkovateľa žiadať na základe už citovaného rozsudku Elida Gibbs o zníženie zdaniteľného základu DPH v súvislosti so znížením ceny, ktorú poskytuje spotrebiteľom, neovplyvňuje samotná skutočnosť, že hlavná transakcia patrí do režimu prirážky upraveného v článku 26 ods. 2 smernice o DPH.

C – O tretej prejudiciálnej otázke

69. Vo svojej tretej prejudiciálnej otázke sa vnútroštátny súd pýta, či členský štát, ktorý riadne prebral článok 11 C ods. 1 šiestej smernice o DPH, môže v prípade oslobodenia hlavného plnenia od dane odmietnuť zníženie zdaniteľného základu vtedy, ak vytvoril dodatočné podmienky na takéto odmietnutie v rámci výkonu právomoci vyplývajúcej z uvedeného ustanovenia.

70. Ide teda o odpoveď na otázku, či členský štát môže odmietnuť zníženie zdaniteľného základu len z dôvodu výkladu vyplývajúceho z už citovaného rozsudku Komisia/Nemecko, bez toho, aby musel určiť ďalšie podmienky. V uvedenom rozsudku Súdny dvor konštatoval, že „Spolková republika Nemecko si tým, že neprijala ustanovenia, ktoré by umožnili v prípade náhrady kupónu na zľavu upraviť zdaniteľný základ platiteľa dane, ktorý uvedenú náhradu uskutočnil, nesplnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 11 smernice [o DPH]“¹⁸, najmä s ohľadom na už citovaný rozsudok Elida Gibbs.

18 — Pozri rozsudok Komisia/Nemecko (už citovaný, bod 79).

71. V tejto veci nemecká vláda a vláda Spojeného kráľovstva predniesli hypotézu, podľa ktorej bola dodávka maloobchodného predajcu konečnému spotrebiteľovi oslobodenou transakciou, pričom v takom prípade môže zahrnutie kupónu na zľavu do zdaniteľného základu maloobchodného predajcu spôsobiť nadmerný odpočet na úkor daňových orgánov, a to vo výške DPH v nominálnej hodnote uvedeného kupónu.¹⁹

72. Súdny dvor odpovedal, že „v prípade, že z dôvodu oslobodenia hodnota uvedená na kupóne na zľavu nepodlieha zdaneniu v členskom štáte, z ktorého je tovar odosielaný, nijaká cena fakturovaná v tomto štádiu distribučného reťazca alebo na výstupe nezahŕňa DPH, čo znamená, že ani zníženie alebo čiastočné vrátenie tejto ceny nemôže zahŕňať časť DPH, ktorá by mohla viesť k zníženiu dane zaplatenej výrobcom“²⁰.

73. Súdny dvor dodal, že „pokiaľ ide o dodávky na vývoz alebo dodávky vnútri Spoločenstva, ktoré sú oslobodené, daňové orgány môžu využiť možnosti vyplývajúce z článku 11 C ods. 1 šiestej smernice [o DPH] a zabrániť výrobcovi, aby od svojej dane na výstupe odpočítal sumu, ktorá by bola fiktívnou DPH“²¹.

74. Podľa vnútroštátneho súdu môže byť táto posledná časť rozsudku Komisia/Nemecko vykladaná dvoma spôsobmi.

75. Po prvé členské štáty, ktoré správne prebrali uvedený článok 11 C ods. 1 šiestej smernice o DPH, by mohli z tohto rozsudku automaticky vychádzať pri zamietnutí zníženia zdaniteľného základu po tom, ako boli v rámci distribučného reťazca poskytnuté zľavy, a ak bolo posledné plnenie v prospech konečného spotrebiteľa oslobodené od dane.

76. Po druhej formulácii „využiť možnosti vyplývajúce z článku 11 C ods. 1 šiestej smernice [o DPH]“ uvedená v bode 65 už citovaného rozsudku Komisia/Nemecko možno vykladať aj tak, že členský štát by mal na účely zamietnutia zníženia zdaniteľného základu v prípade oslobodenia posledného plnenia v distribučnom reťazci od dane prijať osobitnú právnu úpravu na dosiahnutie tohto cieľa.

77. Podľa Ibero Tours Spolková republika Nemecko nemôže dôvodne odmietnuť zníženie zdaniteľného základu, pretože nevytvorila osobitné podmienky umožňujúce odôvodniť odmietnutie takéhoto zníženia v oblasti DPH v rámci právomoci, ktorá jej vyplýva z článku 11 C ods. 1 šiestej smernice o DPH.

78. Nemecká vláda sa domnieva, že na tretiu prejudiciálnu otázku je potrebné odpovedať v tom zmysle, že členský štát môže odmietnuť zníženie zdaniteľného základu v prípade oslobodenia hlavného plnenia len na základe už citovaného rozsudku Komisia/Nemecko, čiže bez prijatia osobitných vnútroštátnych ustanovení.

79. „Podmienky, ktoré stanovujú členské štáty“, uvedené v článku 11 C ods. 1 šiestej smernice o DPH, za ktorých sa zdaniteľný základ zníži, sa podľa tejto vlády netýkajú vecného obsahu zdaniteľného základu, ale len formálnych podmienok, ktoré je potrebné splniť, aby bolo možné po uskutočnení transakcie uplatniť jeho zníženie. Nemecká vláda preto usudzuje, že skutočnosť, že hlavné plnenie predstavuje transakciu oslobodenú od DPH, je základnou podmienkou odmietnutia zníženia zdaniteľného základu, a zastáva názor, že vnútroštátna právna úprava v tomto kontexte nemusí stanoviť osobitné podmienky umožňujúce odmietnuť priznanie zníženia v prípade oslobodených konečných transakcií.

19 — Tamže (bod 62).

20 — Tamže (bod 64).

21 — Tamže (bod 65).

80. Ako Súdny dvor už rozhodol, „článok 11 C ods. 1 prvý pododsek šiestej smernice definuje prípady, v ktorých sú členské štáty *povinné* pristúpiť k zníženiu zdaniteľného základu v primeranom rozsahu a za podmienok, ktoré si stanovía. Z tohto ustanovenia tak členským štátom vyplýva *povinnosť* pristúpiť k zníženiu zdaniteľného základu, a teda aj výšky DPH, ktorú má platiteľ dane zaplatiť, a to vždy, keď po uzatvorení transakcie nezískal celú protihodnotu alebo jej časť“²².

81. Z uvedeného jasne vyplýva, že členské štáty sú okrem prípadu použitia výnimky stanovenej v druhom pododseku dotknutého článku (čo nie je prípad prejednávanej veci) povinné priznať zníženie zdaniteľného základu, ak sú splnené podmienky toho istého článku. Nemecká vláda preto správne tvrdí, že „podmienky, ktoré stanovía členské štáty“, sa môžu vzťahovať len na spôsob zníženia, a nie na samotnú existenciu práva na zníženie.²³

82. Bod 65 už citovaného rozsudku Komisia/Nemecko preto treba vykladať z tohto uhla pohľadu. Presne ako uvádza Komisia, Súdny dvor svojím konštatovaním v bode 64 tohto rozsudku, podľa ktorého „v prípade, že z dôvodu oslobodenia hodnota uvedená na kupóne na zľavu nepodlieha zdaneniu v členskom štáte, z ktorého je tovar odosielaný, nijaká cena fakturovaná v tomto štádiu distribučného reťazca alebo na výstupe nezahŕňa DPH, čo znamená, že ani zníženie alebo čiastočné vrátenie tejto ceny nemôže zahŕňať časť DPH, ktorá by mohla viesť k zníženiu dane zaplatenej výrobcom“, opisoval záväzný právny dôsledok, a nie len možnosť, ktorú majú členské štáty k dispozícii.

83. Aj keď v bode 65 uvedeného rozsudku Súdny dvor uvádza aj isté „možnosti“, ktoré členským štátom vyplývajú z článku 11 C ods. 1 šiestej smernice o DPH, ich cieľom je len umožniť týmto štátom riadne zabezpečiť daňové zaobchádzanie stanovené uvedenou smernicou, pričom fakultatívne a presne vymedzené výnimky zo základného pravidla sú uvedené osobitne v druhom pododseku tohto článku.

84. Tento záver má oporu v rozsudku Becker²⁴, v ktorom Súdny dvor v súvislosti s článkom 13 šiestej smernice o DPH, nazvaným „Oslobodenia od dane na území štátu“, ktorého časť B sa osobitne nazýva „Iné oslobodenia od dane“, rozhodol, že veta „za podmienok, ktoré [členské štáty] stanovía na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie tohto oslobodenia od daní“, konkrétnejšie výraz „podmienky“, sa netýka „... vôbec definície obsahu stanoveného oslobodenia“²⁵ a že „členský štát nemôže proti daňovníkovi, ktorý dokáže preukázať, že na jeho daňovú situáciu sa skutočne vzťahuje jedna z kategórií oslobodenia stanovená v [šiestej] smernici [o DPH], použiť skutočnosť, že neboli prijaté opatrenia určené práve na umožnenie uplatnenia tohto oslobodenia“²⁶.

85. Z analogického zdôvodnenia v prejednávanej veci ešte jasnejšie vyplýva, že formulácia „podmienky, ktoré stanovía členské štáty“ týmto štátom neumožňuje stanoviť kritériá, ktoré by podmieňovali alebo by rušili právo daňovníka na zníženie zdaniteľného základu „v prípade zrušenia, odmietnutia, úplného alebo čiastočného nezaplatenia alebo v prípade zníženia ceny po uskutočnení dodávky“²⁷ alebo by jeho výkon prakticky znemožňovali.

86. Správne prebratie uvedenej smernice teda predpokladá, že zdaniteľný základ DPH sprostredkovateľa nemožno znížiť v prípade, že hlavné plnenie je oslobodenou transakciou, pretože zo systému šiestej smernice o DPH nevyhnutne vyplýva, že k zníženiu v takom prípade nedochádza, pričom nie je potrebné, aby členský štát na tento účel vytvoril osobitné podmienky.

22 — Rozsudok Goldsmiths (už citovaný, bod 16). Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

23 — Pozri v tomto zmysle body 84 a 85 návrhov, ktoré predniesol generálny advokát Jacobs vo veci, v ktorej bol vyhlásený už citovaný rozsudok Komisia/Nemecko.

24 — Rozsudok z 19. januára 1982 (8/81, Zb. s. 53).

25 — Tamže (bod 32).

26 — Tamže (bod 33).

27 — Článok 11 C ods. 1 šiestej smernice o DPH.

87. Na tretiu prejudiciálnu otázku je preto potrebné odpovedať v tom zmysle, že v prípade oslobodenia hlavného plnenia od dane zo systému šiestej smernice o DPH nevyhnutne vyplýva, že členský štát odmietne zníženie zdaniteľného základu DPH bez toho, aby predtým vo vnútroštátnom právnom poriadku stanovil na tento účel dodatočné podmienky.

VI – Návrh

88. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na prejudiciálne otázky, ktoré položil Bundesfinanzhof, odpovedal takto:

1. Zásady týkajúce sa zníženia zdaniteľného základu v prípade podnikov, ktoré spotrebiteľovi služby na výstupe poskytnú zníženie ceny, ako sú definované v rozsudku Súdneho dvora z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Zb. s. I-5339), sa uplatňujú aj v prípade sprostredkovateľa (v prejednávanej veci cestovnej kancelárie) poskytujúceho na svoje náklady zníženie ceny príjemcovi (v prejednávanej veci cestujúcemu zákazníkovi) hlavnej transakcie, v ktorej tento sprostredkovateľ vystupuje (v prejednávanej veci ide o plnenie usporiadateľa zájazdov).
2. V prípade, že hlavná transakcia usporiadateľa zájazdov zahŕňa aj sprostredkovateľskú činnosť, právo sprostredkovateľa žiadať zníženie svojho zdaniteľného základu vzhľadom na to, že spotrebiteľom poskytuje zníženie ceny, v zmysle rozsudku Súdneho dvora z 24. októbra 1996, Elida Gibbs (C-317/94, Zb. s. I-5339), neovplyvňuje samotná skutočnosť, že na hlavnú transakciu sa vzťahuje režim prirážky upravený v článku 26 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia.
3. V prípade oslobodenia hlavného plnenia od dane zo systému šiestej smernice 77/388 nevyhnutne vyplýva, že členský štát odmietne zníženie zdaniteľného základu bez toho, aby predtým vo vnútroštátnom právnom poriadku stanovil na tento účel dodatočné podmienky.