



V Bruselu dne 6.5.2020
COM(2020) 168 final

SDĚLENÍ KOMISE RADĚ

v souladu s článkem 395 směrnice Rady 2006/112/ES

1. SOUVISLOSTI

Podle článku 395 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty¹ (dále jen „směrnice o DPH“) může Rada na návrh Komise jednomyslně povolit kterémukoli členskému státu, aby zavedl zvláštní opatření odchylovající se od této směrnice, jejichž cílem je zjednodušit postup výběru DPH nebo zabránit určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Jelikož tento postup stanoví odchylku od všeobecných zásad pro DPH, v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie by jakákoli taková odchylka měla být přiměřená a mít omezenou působnost.

Dopisem zaevidovaným Komisí dne 10. února 2020 požádalo Dánsko o povolení použití opatření odchylovající se od článku 308 směrnice o DPH. V souladu s čl. 395 odst. 2 směrnice o DPH informovala Komise dopisem ze dne 10. března 2020 o žádosti Dánska ostatní členské státy. Dopisem ze dne 11. března 2020 oznámila Komise Dánsku, že má již k dispozici veškeré informace, které považuje za nezbytné k posouzení žádosti.

Obecně platí, že v rámci zvláštního režimu pro cestovní kanceláře se podle článku 308 směrnice o DPH za základ daně považuje přírážka cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího. Účelem odchylky požadované Dánskem je stanovit pravidlo určující náklady na přepravu cestujících, které je třeba zohlednit při výpočtu ziskové přírážky cestovní kanceláře v případě, že jsou strany v řetězci plnění úzce propojeny. Těmito náklady bude platba přijatá poslední společností v řetězci, která není úzce propojena s cestovní kanceláří.

2. REŽIM PRO CESTOVNÍ KANCELÁŘE

Tento zvláštní režim DPH, stanovený v člancích 306 až 310 směrnice o DPH, byl zaveden vzhledem ke zvláštní povaze tohoto odvětví. Služby nabízené cestovními kancelářemi obvykle sestávají z balíčku služeb, zejména z dopravy a ubytování poskytovaných třetími stranami. Tyto balíčky poté cestovní kanceláře prodávají zákazníkům svým vlastním jménem. Vzhledem ke komplexní povaze a umístění nabízených služeb je za těchto okolností obzvláště obtížné uplatňovat obvyklá pravidla týkající se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu.

Podle článku 307 směrnice o DPH se všechna plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s uskutečněním cesty považují za jediné poskytnuté služby. Základem daně je zisková přírážka, které cestovní kancelář dosáhne při poskytnutí cestovního balíčku, a cestovní kancelář tedy nemá nárok na odpočet DPH na vstupu. Místem zdanění pro dodání uskutečněné cestovní kanceláří je místo, kde má kancelář sídlo ekonomické

¹ Úř. věst. L 347, 11.12.2006, s. 1.

činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, nebo pokud takové sídlo či provozovna neexistují, místo trvalého bydliště nebo místo obvyklého pobytu.

Zvláštní režim DPH má dva cíle, a sice:

- a) zjednodušit uplatňování předpisů EU o DPH pro poskytování těchto služeb, a to zejména proto, aby se cestovní kancelář nemusela registrovat pro účely DPH v každém členském státě, kde jsou jí nabyté služby uskutečňovány;
- b) zajistit, aby příjmy z DPH připadly členskému státu, v němž dochází ke konečné spotřebě každé jednotlivé složky jediného plnění, a aby tak DPH ze služeb využitých během cesty, jako jsou hotely, restaurace nebo doprava, plynula členskému státu, v němž je služba cestujícímu poskytována, zatímco DPH ze ziskové přírážky cestovní kanceláře se vrací do členského státu, ve kterém je kancelář usazena.

3. ŽÁDOST

Dánsko podle článku 395 směrnice o DPH žádá, aby mu Rada na návrh Komise povolila použití zvláštního opatření odchylovajícího se od článku 308 směrnice o DPH, pokud jde o určení základu daně, který má být uplatněn v rámci zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v případě, že strany vstupující do plnění jsou úzce propojeny. Při výpočtu ziskové přírážky cestovní kanceláře v takových případech nemá být za náklady na přepravu cestujících považována platba osobě povinné k dani, která je úzce propojena s cestovní kanceláří, nýbrž platba, kterou přijala poslední společnost v řetězci plnění, která není úzce propojena s cestovní kanceláří.

Dánsko tvrdí, že zavedení odchylovajícího se opatření je potřebné na boj proti podvodům, ke kterým v odvětví cestovních kanceláří dochází. Několik cestovních kanceláří snížilo svou daň z přidané hodnoty tím, že zřídilo dceřiné společnosti, které nakupují letenky od leteckých společností, a poté je prodávají cestovní kanceláři za uměle vysokou cenu. To vede ke snížení zisků cestovní kanceláře, a tím i k menšímu daňovému základu. Dceřiná společnost naproti tomu dosahuje nezvykle vysokých ziskových přírážek. Nákup a prodej mezinárodních letenek však v Dánsku podléhá nulové sazbě daně. Z tohoto důvodu nemusí dceřiná společnost při těchto nákupech a prodeích přiznávat ani platit DPH.

Dánská daňová agentura odhaduje, že ztráta na DPH se v důsledku této praxe zvýšila z 3,5 milionu DKK v roce 2014 na 25,0 milionu DKK v roce 2017. Tato ztráta se v příštích letech velmi pravděpodobně ještě zvýší. Tyto nekalé praktiky navíc poskytují konkurenční výhodu těm cestovním kancelářím, které je již využívají, a ostatní cestovní kanceláře nutí zavést stejné nekalé praktiky, aby byly nadále konkurenceschopné.

Pokud by Dánsko stanovilo, že náklady použitými pro výpočet přírážky cestovní kanceláře bude platba, kterou přijala poslední společnost v řetězci plnění, která není úzce propojena s cestovní kanceláří, omezily by se tyto nekalé praktiky, k nimž v odvětví cestovních kanceláří dochází.

4. STANOVISKO KOMISE

Žádosti, které Komise obdrží v souladu s článkem 395 směrnice o DPH, se přezkoumávají s cílem ujistit se o tom, zda jsou splněny základní podmínky pro udělení odchylky, tj. zda navrhované konkrétní opatření zjednodušuje postupy pro osoby povinné k dani a/nebo daňovou správu nebo zda návrh zabráňuje určitým druhům daňových úniků nebo vyhýbání se daňovým povinnostem. Komise v této souvislosti vždy jednala rezervovaně a obezřetně, aby zajistila, že odchylky nenaruší fungování všeobecného systému DPH, mají omezenou působnost a jsou nezbytné a přiměřené.

Veškeré odchylky od pravidel stanovených pro režim pro cestovní kanceláře proto mohou představovat pouze krajní řešení a mimořádné opatření a musí poskytovat záruky, pokud jde o nezbytnost a výjimečnou povahu povolené odchylky.

Z žádosti vyplývá, že cílem opatření je odstranit nekalé praktiky spočívající ve snížení přírážky, která slouží jako základ daně pro plnění, na něž se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Toto snížení je způsobeno skutečností, že poskytování mezinárodních letenek podléhá v Dánsku nulové sazbě, a proto se při jejich poskytování nepřiznává ani neplatí DPH. Jinými slovy, na taková poskytování by se v Dánsku nevztahoval zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Útvary Komise nesouhlasí s posouzením, podle kterého by se na takovéto poskytování nevztahoval zvláštní režim pro cestovní kanceláře, a proto by se na ně mohlo vztahovat daňové osvobození týkající se přepravy cestujících.

Soudní dvůr Evropské unie ve věci *Madgett a Baldwin*² prohlásil, že důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný pro cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, jsou platné rovněž v případě, že hospodářský subjekt není cestovní kancelář nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, ale uskutečňuje totožná plnění v rámci jiné, například hotelové, činnosti. Výklad omezující použití článku 26 šesté směrnice o DPH (nyní články 306 až 310 směrnice o DPH) pouze na hospodářské subjekty, které jsou cestovními kancelářemi nebo organizátory turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, by měl za následek, že totožné služby by spadaly pod různá ustanovení v závislosti na formální povaze hospodářského subjektu.

Kromě toho Soudní dvůr Evropské unie ve věci *Alpenchalets Resorts*³ rozhodl, že samotné plnění cestovní kanceláře spočívající v poskytnutí ubytování v rekreačním objektu pronajímaném od třetích osob povinných k dani nebo takové poskytnutí ubytování v rekreačním objektu doprovázené dalšími službami, nezávisle na významu těchto dalších služeb, představuje každé jedinou službu spadající pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

² Rozsudek ze dne 22. října 1998, C-94/97, *Madgett a Baldwin*, EU:C:1998:496.

³ Rozsudek ze dne 19. prosince 2018, C-522/17, *Alpenchalets Resorts*, EU:C:2018:1032.

Je třeba poznamenat, že Soudní dvůr Evropské unie ve věcech *Komise v. Španělsko*⁴ a *Komise v. Německo*⁵ uvedl, že zvláštní režim se vztahuje nejen na služby přímo poskytované cestujícím, ale také na služby poskytované jakémukoli zákazníkovi, včetně plnění mezi podniky.

Proto se na samotné poskytnutí letenek cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Je-li takové plnění uskutečněno jinou osobou povinnou k dani, než je cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, jak je tomu v případě dceřiné společnosti cestovní kanceláře, vztahuje se na něj rovněž zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Skutečnost, že zákazník není cestujícím, nebrání použití zvláštního režimu.

Soudní dvůr Evropské unie ve věci *Alpenchalets Resorts* rovněž uvedl, že plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s uskutečněním cesty se pro účely daňového zacházení považují za jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří cestujícím. Z toho vyplývá, že když poskytování ubytování v rekreačních objektech spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, neřídí se z hlediska daňového zacházení pravidly použitelnými na poskytování ubytování v rekreačních objektech, ale toto zacházení je určováno podle zvláštního režimu stanoveného směrnicí o DPH pro jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří.

Vzhledem k tomu, že na poskytování letenek dceřinou společností se již vztahuje režim pro cestovní kanceláře, nelze je považovat za přepravu cestujících s nulovou sazbou daně. Toto poskytování se bude zdaňovat podle tohoto režimu, což znamená, že se bude uplatňovat základní sazba a základ daně se bude stanovovat podle článku 308 směrnice o DPH.

S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěla Komise k závěru, že odchylka, na jejímž základě by se povolilo, aby při výpočtu základu daně podle režimu pro cestovní kanceláře musela cestovní kancelář uplatnit jako své náklady platbu, kterou přijala poslední společnost v řetězci plnění, která není úzce propojena s cestovní kanceláří, se nepovažuje za vhodné řešení pro boj proti nekalým praktikám, k nimž v tomto odvětví dochází.

Dánsko by mělo místo toho zajistit, aby se ustanovení režimu pro cestovní kanceláře vztahovala také na plnění prováděná dceřinými podniky, které jednají jako zprostředkovatelé.

Komise by všeobecně chtěla poznamenat, že v současné době hodnotí uplatňování a provádění zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v členských státech⁶. Orgány

⁴ Rozsudek ze dne 26. září 2013, C-189/11 et al., *Komise v. Španělsko*, EU:C:2013:587.

⁵ Rozsudek ze dne 8. února 2018, C-380/16, *Komise v. Německo*, EU:C:2018:76.

⁶ <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/11883-Evaluation-of-the-special-VAT-scheme-for-travel-agents>

členských států, podniky a širší veřejnost se budou moci do hodnocení zapojit prostřednictvím veřejné online konzultace.

5. ZÁVĚR

Na základě výše uvedených skutečností vznáší Komise proti žádosti Dánska námitku.