

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

26. září 2013(*)

„Nesplnění povinnosti státem – Daně – DPH – Směrnice 2006/112/ES – články 306 až 310 – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Rozdíly mezi jazykovými verzemi – Vnitrostátní právní předpisy, podle kterých se zvláštní režim uplatňuje na jiné osoby než cestující – Pojmy ‚cestující‘ a ‚zákazník‘ “

Ve věci C-269/11,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 31. května 2011,

Evropská komise, zastoupená L. Lozano Palacios a M. Šimerdovou, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

České republice, zastoupené M. Smolkem a J. Ořkovou, jako zmocněnci,

žalované,

podporované:

Českou republikou, zastoupenou E. M. Mamouna, jako zmocněnkyní,

Španělským královstvím, zastoupeným S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyní,

Francouzskou republikou, zastoupenou G. De Berguesem a J. S. Pilczerem, jako zmocněnci,

Polskou republikou, zastoupenou B. Majczynou, jako zmocněncem,

Finskou republikou, zastoupenou J. Heliskoskim, jako zmocněncem,

vedlejšími účastníky řízení,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Jarašičnas, A. Ó Caoimh, C. Toader a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. března 2013,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. června 2013,

vydává tento

Rozsudek

1 Evropská komise se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Česká republika tím, že umožňuje, aby cestovní kanceláře uplatňovaly podle § 89 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), zvláštní režim pro cestovní kanceláře na poskytování cestovních služeb jiným osobám než cestujícím, nesplnila povinnosti, které pro ni vyplývají z článků 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

2 Článek 26 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“), ve znění v českém jazyce (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), stanovil:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty [(dále jen ‚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 [DPH], 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.

[...]

4. [DPH], 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 odpočet nebo vrácení daně.“

3 Články 306 až 310 české verze směrnice o DPH, jež jsou obsaženy v kapitole 3, nadepsané „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, stanoví:

„Článek 306

1. Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kancelář s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec

písm. c).

2. Pro účely této kapitoly se za cestovní kancelář považují též organizátoři turistických zájezdů.

§lánek 307

Plnění uskutečňovaná cestovní kancelář za podmínek uvedených v §látku 306 v souvislosti s uskutečněním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelář cestujícímu.

Toto jediné poskytnutí služby se zdání v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytla.

§lánek 308

Za základ daně a cenu bez DPH ve smyslu čl. 226 bodu 8 při jediném poskytnutí služby cestovní kancelář se považuje přírůžka cestovní kancelář, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skutečnými náklady cestovní kancelář na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího.

[...]

§lánek 310

[DPH], kterou cestovní kancelář účtují jiné osoby povinné k dani při plněních uvedených v §látku 307, jež slouží k přímému prospěchu cestujícího, není v žádném členském státě nárok odpočitatelná ani navratitelná [není v žádném členském státě odpočitatelná ani navratitelná].“

České právo

4 Ustanovení § 89 zákona o DPH zní takto:

„1) Zvláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.

2) Pro účely zvláštního režimu pro cestovní službu se rozumí

a) poskytovatelem cestovní služby osoba povinná k dani, která poskytuje zákazníkovi cestovní službu,

b) zákazníkem osoba, které je poskytnuta cestovní služba,

c) cestovní službou poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby, přestože k uskutečnění cestovní služby se využije více služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy osob.

3) Při poskytnutí cestovní služby je základem daně přírůžka poskytovatele cestovní služby snižená o daň z přírůžky. Tato přírůžka se stanoví jako rozdíl mezi celkovou peněžní částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátců od zákazníka nebo třetí osoby za poskytnutou cestovní službu, a součtem částek, které plátců uhradil nebo má uhradit za jednotlivé služby

cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovní služby. Pírážku je možné stanovit také jako rozdíl mezi celkovou částkou, kterou jako úplatu obdržel nebo má obdržet poskytovatel cestovních služeb za poskytnuté cestovní služby uskutečně za zdaňovací období, a celkovou částkou, kterou poskytovatel cestovních služeb uhradil nebo má uhradit za nakoupené služby cestovního ruchu, případně zboží od jiných osob povinných k dani, které jsou přímo zahrnuté do cestovních služeb uskutečně za toto zdaňovací období. Je-li tento rozdíl záporný, základem daně je nula.

[...]"

Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

5 Dne 23. března 2007 zaslala Komise České republice výzvu dopisem, v níž uvedla, že tento řecký stát tím, že umožnil, aby byl zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňován na poskytování služeb jiným osobám než cestujícím, nedodržuje články 306 až 310 směrnice o DPH. Komise upřesnila, že v důsledku toho může dojít ke snížení vlastních zdrojů Evropské unie.

6 Česká republika odpověděla dopisy ze dne 4. března a 31. března 2007, v nichž rozporovala zprávu, jakým Komise vykládá články 306 až 310 směrnice o DPH, a údajné snížení vlastních zdrojů Unie v důsledku přístupu, který zastává tento řecký stát.

7 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla s touto odpovědí spokojena, vydala dne 29. února 2008 odvodně stanovisko, v němž uvedla, že pokud dojde k porušení směrnice o DPH, a jsou v důsledku toho sníženy vlastní zdroje Unie, bude mít Unie nárok na celou částku dotčených vlastních zdrojů navýšenou o úroky z prodlení podle článku 11 nařízení Rady (ES, EUROATOM) č. 1150/2000 ze dne 22. května 2000, kterým se provádí rozhodnutí 94/728/ES, Euratom o systému vlastních zdrojů Společenství (Úř. věst. L 130, s. 15; Zvl. vyd. 01/03, s. 169).

8 Česká republika odpověděla na toto odvodně stanovisko dopisem ze dne 30. dubna 2008, v němž zopakovala svůj nesouhlas s tvrzeními Komise.

9 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.

10 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 25. října 2011 byl povolen vstup řecké republiky, Španělského království, Francouzské republiky, Polské republiky a Finské republiky do řízení na podporu návrhových žádání České republiky.

K žalobě

Argumentace účastníků řízení

11 Komise má za to, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článků 306 až 310 směrnice o DPH lze uplatňovat pouze tehdy, když se cesty prodávají cestujícím (dále jen „přístup založený na cestujícím“). Komise České republice vytýká, že umožnila uplatňovat tento režim v případě prodeje cest jakémukoli typu zákazníka (dále jen „přístup založený na zákazníkovi“).

12 Tento orgán připomíná, že ustanovení těchto článků 306 až 310 v podstatě přebírají ustanovení čl. 26 odst. 1 až 4 šesté směrnice.

13 Komise přitom tvrdí, že při přijetí šesté směrnice bylo záměrem unijního zákonodárce omezit zvláštní režim pro cestovní kanceláře na případy, kdy jsou služby poskytovány cestujícím, který je konečným spotřebitelem. Na podporu tohoto tvrzení Komise uvádí, že pět ze šesti předchozích jazykových verzí této směrnice používalo v článku 26 uvedené směrnice systematicky výraz „cestující“, a to naprosto jasným a jednotným způsobem. Z toho podle Komise

vyplývá, že bylo zbytečné pokoušet se o výklad tohoto výrazu přesahující jeho doslovný smysl, takže výklad uvedeného čl. 26 byl jednoznačný.

14 Výraz „zákazník“ („customer“) byl v anglickém znění šesté směrnice podle Komise použit omylem, ke kterému ostatně došlo pouze jednou, a to v jejím čl. 26 odst. 1. Vzhledem k tomu, že toto anglické znění bylo podkladem pro pozdější překlady šesté směrnice, byl tento výraz často převzat v těchto překladech a v řadě jazykových znění čl. 306 až 310 směrnice o DPH.

15 Na jednání před Soudním dvorem Komise upřesnila, že francouzské znění šesté směrnice, které používá pouze výraz „cestující“, bylo textem, na jehož tvorbu se podílely všechny zainteresované členské státy a ohledně kterého dosáhly shody.

16 Komise zdrazňuje, že ustanovení týkající se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře musí být vykládána jednotně. Koexistence přístupu založeného na cestujícím a přístupu založeného na zákazníkovi vede podle jejího názoru k dvojímu zdařování a k narušování hospodářské soutěže.

17 Komise s odkazem na čl. 26 šesté směrnice upřesňuje důvody, proč má za to, že i když se výraz „zákazník“ objevuje v některých jazykových zněních čl. 306 až 310 směrnice o DPH, nesmí být nicméně chápán v jiném smyslu než jako „cestující“.

18 Komise má nejprve za to, že pokud by měl být použit přístup založený na zákazníkovi, byla by podmínka, že cestovní kancelář jedná „svým vlastním jménem“, uvedená v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice, nadbytečná, neboť subjekt jedná se svým zákazníkem vždy svým vlastním jménem. Z toho podle Komise vyplývá, že tyto výrazy nelze vykládat doslovně a že výraz „zákazník“ musí být chápán v totéž smyslu jako výraz použitý v pěti dalších povodních jazykových zněních této směrnice, tedy ve smyslu „cestující“. Komise v tomto ohledu tvrdí, že cestovní kancelář může jednat s „cestujícím“ jak svým vlastním jménem, tak jménem a na účet této strany.

19 Komise je dále toho názoru, že pokud by unijní zákonodárce zamýšlel definovat výraz „zákazník“ ve smyslu libovolný typ „zákazníka“, a nikoliv ve smyslu „cestující“, vyplývaly by z toho nelogické následky, jelikož zvláštní režim pro cestovní kanceláře by se uplatnil i v případě, kdy cestovní kancelář jedná jako zprostředkovatel, zejména pak v případě, kdy hledá pro poskytovatele hotelových služeb zákazníky v souladu se zprostředkovatelskou smlouvou, kterou s ním uzavřela.

20 Podle Komise je tato nelogičnost o to zjevnější, že výraz „cestující“ je použit v anglickém znění čl. 26 odst. 2 první větě šesté směrnice, podle kterého se „veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kancelář v souvislosti s cestou považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kancelář cestujícímu [„traveller“]“. Tato věta by přitom podle ní postrádala smysl, pokud by se zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatnil bez ohledu na postavení příjemce služeb. Pokud by měl být režim uplatňován u jakýchkoli příjemců, zákonodárce by býval musel podle názoru tohoto orgánu systematicky používat výraz „zákazník“.

21 Komise dodává, že všech šest povodních jazykových verzí čl. 26 odst. 2 této větě šesté směrnice používá výraz „cestující“. Kdyby tedy mohl být zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňován nezávisle na postavení zákazníka cestovní kanceláře, nebylo by logické hovořit o „celkové částce, kterou má zaplatit cestující“. Prodává-li totiž taková cestovní kancelář cestovní službu jiné cestovní kanceláři, bylo by podle Komise třeba při výpočtu ziskového rozpětí uvedeného v čl. 26 odst. 2 této větě zohlednit rozdíl mezi částkou, kterou má zaplatit cestující, a náklady první cestovní kanceláře, což by bylo při neexistenci vztahu mezi touto cestovní kancelář a cestujícím irrelevantní.

22 Komise na závěr uvádí dva další argumenty. Zaprvé zdrazuje, že ustanovení článku 26 šesté směrnice zůstala v platnosti téměř 30 let až do jejího zrušení a že jazyková znění tohoto článku, která jsou pozdějšího data než šest původních znění, přijímají v naprosté většině znění půti totožných původních verzí a používají pouze výraz „cestující“. O anglické znění se opíralo pouze pět následných jazykových znění tohoto článku. Zadruhé Komise připomíná, že výjimky z obecného režimu DPH musí být vykládány striktně.

23 Ažkoli by byl přístup založený na zákazníkovi nejvhodnější k dosažení cíle zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, neznamena tato okolnost podle názoru Komise za těchto podmínek, že je tento přístup správný. Komise uznává, že tento zvláštní režim lze zdokonalit, avšak zdrazuje, že členské státy nemohou z vlastní iniciativy zastávat takový přístup, a odchýlit se tak od ustanovení výslovně uvedených v šesté směrnici. Komise v tomto ohledu odkazuje zejména na bod 28 rozsudku ze dne 6. října 2005, Komise v. Španělsko (C-204/03, Sb. rozh. s. I-8389). Komise dodává, že uvedený zvláštní režim byl zaveden, aby řešil stávající situaci v roce 1977, tedy v době, kdy cestovní kanceláře prodávaly cesty hlavně přímo cestujícím. V dotýném odvětví v současnosti působí více subjektů, avšak nedostatky samotného zvláštního režimu nemají podle názoru Komise odstraňovat členské státy, nýbrž unijní zákonodárce.

24 Po vyjádření členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, Komise jednoznačně setrvala na přístupu založeném na cestujícím, avšak mírně upravila své stanovisko a uvedla, že výraz „cestující“ zahrnuje nejen fyzickou osobu, ale též právnickou osobu, která nakupuje soubor služeb pro vlastní potřebu, a která je v důsledku toho konečným příjemcem cestovní služby. Komise má za to, že tento výraz tedy zahrnuje společnost, která nakupuje cestovní služby pro své zaměstnance. Výraz „cestující“ se naproti tomu nevztahuje na fyzickou nebo právnickou osobu, která uvedenou službu dále prodává jiné osobě. Komise zdrazuje, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře se neuplatní na fázi, která předchází prodeji takové služby konečnému příjemci.

25 Komise závěrem také uvádí, že použití tohoto zvláštního režimu, tak jak k němu dochází v České republice, může vést ke snížení vlastních zdrojů Unie. Pokud by tomu tak bylo, měla by Unie nárok na celou částku dotýných zdrojů navýšenou o úroky z prodlení v souladu s článkem 11 nařízení č. 1150/2000.

26 Česká republika zpochybňuje výklad, který Komise podala v případě zvláštního režimu pro cestovní kanceláře uvedeného v článcích 306 až 310 směrnice o DPH.

27 Tento členský stát nejprve uvádí, že žaloba Komise je v jistém ohledu paradoxní, neboť směřuje proti členským státům, které zastávají výklad založený na zákazníkovi, přestože sama Komise připouští, že tento výklad lépe odpovídá účelu směrnice o DPH. Pokud tedy měla být podána žaloba pro nesplnění povinnosti, měla ji Komise směřovat spíše proti členským státům, jejichž právní předpisy se opírají o přístup založený na cestujícím.

28 Česká republika dále uplatňuje, ať již z vlastní iniciativy nebo tím, že souhlasí s vyjádřeními členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, následující argumenty.

29 Doslovný výklad, který provedla Komise, nemůže být podle České republiky rozhodující, jelikož kromě anglického znění článku 306 směrnice o DPH i řada dalších jazykových znění tohoto ustanovení, a sice znění bulharské, polské, portugalské, rumunské, slovenské, finské a švédské, nepoužívá výraz „cestující“, nýbrž výraz „zákazník“.

30 Ani analýza výrazů použitých v ustanoveních, která obklopují čl. 26 odst. 1 šesté směrnice nebo tento článek 306, nemůže podle České republiky sloužit jako vodítko k určení přesného

rozsahu působnosti obou posledně uvedených ustanovení. Z prostudování různých jazykových verzí těchto ustanovení totiž vyplývá, že výraz „cestující“ není systematicky používán ani v čl. 26 odst. 1 až 4 šesté směrnice, ani v člancích 306 až 310 směrnice o DPH. Některé jazykové verze používají systematicky výraz „zákazník“, zatímco jiné používají jednou výraz „cestující“ a jindy výraz „zákazník“. Tyto rozdíly vyvolávají nejasnosti, jak potvrzuje skutečnost, že jmenovitě Česká republika, řecká republika, Španělské království, Francouzská republika a Italská republika uplatňují přístup založený na zákazníkovi, i když jazyková znění směrnice o DPH zveřejněná v jejich národních jazycích používají výraz „cestující“.

31 Česká republika z toho vyvozuje, že je třeba dotyčná ustanovení vykládat teleologicky a zkoumat při tom cíle zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Tyto cíle nejsou ostatně Komisí zpochybňovány a zahrnují zjednodušení pravidel pro DPH použitelných na cestovní kanceláře a rozdělení příjmů z DPH mezi členské státy. Podle České republiky je přitom rovněž nesporné, že přístup založený na zákazníkovi je k dosažení těchto cílů nejvhodnější. Tento přístup je proto jediným správným výkladem.

32 Česká republika zdrazňuje, že postavení příjemce služby, ať již se jedná o cestujícího, který je konečným spotřebitelem, či zprostředkující kancelář, je irelevantní. Tento členský stát se analogicky opírá mimo jiné o rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229), a tvrdí, že Soudní dvůr i přesto, že dotčený zvláštní režim má povahu výjimky, vyložil v daném rozsudku článek 26 šesté směrnice široce, když upřednostnil účel tohoto režimu před zněním tohoto článku.

33 Česká republika je toho názoru, že přístup založený na zákazníkovi umožňuje na rozdíl od přístupu založeného na cestujícím dodržovat zásadu neutrality DPH, neboť se subjekty, které prodávají soubory služeb přímo cestujícím, a se subjekty, které je prodávají dalším subjektům, zachází stejně.

34 Pokud jde o riziko dvojího zdanění uváděné Komisí, Česká republika tvrdí, že toto riziko vzniká v důsledku koexistence obou předmetných přístupů a že pokud by byl zastáván pouze jediný přístup, bylo by toto riziko odstraněno.

35 Pokud jde o údajnou nesoudržnost, na kterou Komise poukazuje zaprvé v případě výrazu „se zákazníkem svým vlastním jménem“, Česká republika její existenci zpochybňuje. Komise podle jejího názoru zaměňuje výraz „se‘ zákazníkem“, použitý v anglickém znění článku 26 šesté směrnice, a výraz „se svým‘ zákazníkem“. Podle České republiky je nadbytečný pouze tento druhý výraz.

36 Sama Komise kromě toho údajně použila výraz „který jedná se zákazníky svým vlastním jménem“ v mnoha jazykových zněních svého návrhu směrnice Rady ze dne 8. února 2002, kterou se mění směrnice 77/388, pokud jde o zvláštní režim pro cestovní kanceláře [COM(2002) 64 final].

37 Obava Komise, že kvůli uvedenému výrazu bude zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňován na zprostředkovatele, není podle názoru České republiky důvodná, neboť v čl. 306 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH je tato možnost výslovně vyloučena.

38 Zadruhé, pokud jde o výraz „kterou má zaplatit cestující“, Soudní dvůr podle České republiky již uznal, že jej nelze vykládat doslovně a že zahrnuje rovněž protiplnění, které má zaplatit třetí osoba.

39 Přístup Komise kromě toho podle České republiky vyvolává praktický problém v tom smyslu, že pokud by se zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňoval jen na prodej

cestujícím, který je konečným spotřebitelem, mohlo by být nutné v každém jednotlivém případě ověřovat, zda je osoba, která cestu kupuje, opravdu osobou, která bude příjemcem této cestovní služby, a zda ji dále neprodá jiné osobě.

40 Odkaz Komise na výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko není podle České republiky relevantní, jelikož ustanovení dotčená ve věci, v níž byl daný rozsudek vydán, jsou na rozdíl od ustanovení dotčených v projednávané žalobě jednoznačná.

41 Česká republika na závěr uvádí, že jí není známo, jak by mohlo použití České právní úpravy týkající se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře vést ke snížení vlastních zdrojů Unie. Česká republika poznamenává, že sama Komise měla po kontrole uskutečněné v březnu 2008 za to, že je velmi obtížné určit dopad takové právní úpravy na vlastní zdroje Unie.

Závěry Soudního dvora

42 K posouzení projednávané žaloby je třeba určit, zda Česká republika tím, že umožnila, aby cestovní kanceláře uplatňovaly dotčený zvláštní režim na plnění, která uskutečňují nejen s „cestujícími“, ale i s jakýmkoli typem „zákazníků“, správně provedla články 306 až 310 směrnice o DPH.

43 České znění čl. 26 odst. 1 až 4 šesté směrnice používá výraz „zákazník“, zatímco České znění článků 306 až 310 směrnice o DPH používá výraz „cestující“. Ostatní jazykové verze obou těchto směrnic používají jeden nebo druhý výraz, přičemž oba tyto výrazy, přičemž někdy se jejich použití liší ustanovení od ustanovení.

44 Navzdory tímto obzvláště významným rozdílům Komise tvrdí, že je možný doslovný výklad založený na předti ze šesti původních jazykových verzí šesté směrnice, které systematicky používají výraz „cestující“, a že výraz „zákazník“ v anglickém znění této směrnice byl použit omylem.

45 Z okolností, že výraz „zákazník“ byl použit pouze v tomto anglickém znění, kde se navíc vyskytuje pouze jednou, by bylo možné předjímat, že se jednalo o chybu. Vysvětlení poskytnuté Komisí na jednání v tom směru, že pracovní dokument, na jehož základě vznikla šestá směrnice, byl vypracován ve francouzském jazyce, by rovněž mohlo podpořit názor, že při překladu této směrnice do anglického jazyka došlo k chybě.

46 Tuto analýzu Komise však zpochybňuje několik zjištění.

47 Nejprve je nutno konstatovat, že pokud se jednalo o chybu, pak tato nebyla opravena v anglickém znění šesté směrnice.

48 Dále je třeba uvést, že výraz „zákazník“ se neobjevuje jen jednou a není omezen na jedno konkrétní jazykové znění, nýbrž byl použit v mnoha dalších jazykových zněních šesté směrnice, nikoli pouze v jejím čl. 26 odst. 1.

49 Kromě toho je třeba poznamenat, že i když mohla být tato údajná chyba opravena přinejmenším při přijímání směrnice o DPH, nebylo tak učiněno, neboť výraz „zákazník“ je uveden rovněž v řadě jazykových znění článků 306 až 310 této směrnice, a to někdy nesystematicky.

50 Konečně je třeba poznamenat, že návrh směrnice zmíněný v bodě 36 tohoto rozsudku, jehož cílem bylo nahradit stávající právní předpisy textem, který by v podstatě zastával přístup založený na zákazníkovi, používal ve francouzském znění čl. 26 odst. 1 této směrnice výraz „cestující“, kdežto v anglickém znění téhož ustanovení používal výraz „zákazník“.

51 Aťkoli Komise tvrdí opak, plyne z toho, že nelze přisvědčit doslovnému výkladu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, který je založen na znění jedné z několika jazykových verzí za současného vyloučení ostatních verzí. V souladu s ustálenou judikaturou je třeba mít za to, že ustanovení unijního práva musejí být vykládána a používána jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Unie. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi unijního textu musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 31).

52 Ostatní ustanovení, která obklopují ustanovení používající výraz „zákazník“, jenž je použit v anglickém znění šesté směrnice, se v projednávané věci liší v závislosti na jazykových verzích obou dotčených směrnic, takže ohledně výkladu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře nelze ze systematiky těchto ustanovení dovodit žádný závěr.

53 Co se týče účelu tohoto zvláštního režimu, Soudní dvůr několikrát připomněl, že služby poskytované cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika služeb, zejména v oblasti dopravy a ubytování, jež jsou uskutečňovány jak na území členského státu, v němž má podnik sídlo či stálou provozovnu, tak mimo něj. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpůthu daně na vstupu by z důvodu jednotnosti a místa poskytovaných služeb přispívalo zmíněným podnikům praktické potíže, jež by jim mohly bránit v provádění jejich činnosti. Unijní zákonodárce proto z důvodu přizpůsobení použitelných pravidel specifické povaze této činnosti zavedl do čl. 26 odst. 2 až 4 šesté směrnice zvláštní režim DPH (viz rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel, C-163/91, Recueil, s. I-5723, body 13 až 15; výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 18; rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, body 23 až 25; rozsudek ze dne 13. října 2005, ISt, C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, bod 21, a rozsudek ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Sb. rozh. s. I-12889, body 17 a 18).

54 Cílem uvedeného zvláštního režimu je proto zjednodušit pravidla pro DPH použitelná na cestovní kanceláře. Jeho cílem je rovněž rovnoměrně rozdělit příjmy z výberu této daně mezi členské státy tím, že zajišťuje, aby příjmy z DPH za každou jednotlivou službu připadly členskému státu, v němž dojde ke konečné spotřebě služby, a příjmy z DPH plynoucí z přírážky cestovní kanceláře připadly členskému státu, kde je daná cestovní kancelář usazena.

55 Je přitom třeba zdůraznit, což není ostatně zpochybováno, že přístup založený na zákazníkovi je nejvhodnější k dosažení obou těchto cílů, neboť cestovním kancelářím umožňuje použít zjednodušená pravidla bez ohledu na typ zákazníka, kterému poskytují služby, a zároveň tím podporuje rovnoměrné rozložení příjmů mezi členské státy.

56 Okolnost, že při přijetí zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v roce 1977 prodávala většina cestovních kanceláří služby přímo konečnému spotřebiteli, neznamená, že zákonodárce zamýšlel omezit zvláštní režim na tento typ prodeje a vyloučit z tohoto režimu prodej jiným subjektem.

57 Pokud totiž určitý subjekt organizuje soubor služeb a prodává jej cestovní kanceláři, která jej dále prodává konečnému spotřebiteli, plní úlohu spočívající ve spojení několika služeb zakoupených u různých třetích osob povinných k DPH tento první subjekt. S ohledem na účel zvláštního režimu pro cestovní kanceláře je třeba, aby tento subjekt mohl použít zjednodušená pravidla pro DPH a aby tato pravidla nebyla vyhrazena pro cestovní kancelář, která v takovém případě pouze přeprodává konečnému spotřebiteli soubor služeb, které nakoupila od uvedeného subjektu.

58 Kromě toho je třeba připomenout, že Soudní dvůr již byl požádán o výklad výrazu „cestující“ a vyložil jej v širším smyslu než jako „konečný spotřebitel“. Soudní dvůr tak v bodě 28 výše uvedeného rozsudku First Choice Holidays rozhodl, že výraz „kterou má zaplatit cestující“, jenž je použit v čl. 26 odst. 2 šesté směrnice, nelze vykládat doslovně v tom smyslu, že ze základu DPH vyloučuje část „protiplnění“ získanou od třetí osoby ve smyslu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice.

59 Ostatní námitky uplatněné Komisí za účelem vyloučení přístupu založeného na zákazníkovi nemohou tuto analýzu zpochybnit.

60 Skutečnost, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře je výjimkou z obecných právních pravidel, takže tato výjimka jako taková nesmí být rozšířena nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cíle, které sleduje (viz výše uvedený rozsudek First Choice Holidays, bod 22), však neimplikuje, že je třeba zastávat přístup založený na cestujícím, ohrožuje-li užitečný účinek tohoto zvláštního režimu.

61 Komise sice uznává, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře lze zdokonalit, avšak zdrazňuje, opírajíc se o bod 28 výše uvedeného rozsudku Komise v. Španělsko, že členským státům nepřísluší, aby z vlastní iniciativy zastávaly přístup, který podle nich zlepšuje uvedený režim, nebo tím nahrazují unijního zákonodárce. V projednávané věci se však daného rozsudku nelze účelně dovolávat, neboť v něm dotčené právní předpisy byly na rozdíl od zvláštního režimu pro cestovní kanceláře jednoznačné.

62 Argument vycházející z tvrzené nesoudržnosti, která má vyplývat z výkladu výrazu „zákazník“ nikoliv ve smyslu „cestující“, ale ve smyslu libovolný typ „zákazníka“, je platný pouze v případě povodního anglického znění šesté směrnice a pozdějších jazykových znění vypracovaných podle tohoto anglického znění, která tento výraz používají pouze v jediném případě. V případě jazykových znění směrnice o DPH, která používají tento výraz v člácích 306 až 310 této směrnice systematicky, je tento argument irelevantní.

63 Co se týče existence rizika, že cestovní kanceláře budou uvedený zvláštní režim uplatňovat i v případě, kdy jednají jako zprostředkovatelé, postačuje uvést, že s ohledem na explicitní znění čl. 306 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, které v každém případě takovou možnost vyloučuje, není toto riziko opodstatněné.

64 Vzhledem k výše uvedenému je třeba ustanovení článků 306 až 310 směrnice o DPH vykládat v souladu s přístupem založeným na zákazníkovi.

65 Z toho plyne, že argument Komise vycházející z existence rizika ztráty zdrojů Unie je bezpředmětný.

66 Proto je třeba žalobu Komise zamítnout jako neopodstatněnou.

K nákladům řízení

67 Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhrada nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Vzhledem k tomu, že Česká republika požadovala náhradu nákladů řízení a Komise neměla ve věci úspěch, je důvodné poslední uvedené uložit náhradu nákladů řízení. V souladu s čl. 140 odst. 1 tohoto jednacího řádu, který stanoví, že členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady řízení, je kromě toho třeba rozhodnout, že Česká republika, Španělské království, Francouzská republika, Polská republika a Finská republika ponесou vlastní náklady řízení.

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

- 1) **Žaloba se zamítá.**
- 2) **Evropské komisi se ukládá náhrada nákladů řízení vynaložených Českou republikou.**
- 3) **Česká republika, Španělské království, Francouzská republika, Polská republika a Finská republika ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: čeština.