

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. prosince 2018(*)

„Řízení o předběžné otázce – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zdanitelné plnění – Zvláštní režim cestovních kanceláží – Články 65 a 308 – Příklad cestovní kanceláře – Určení přírůžky – Platba záloh před poskytnutím cestovních služeb ze strany cestovní kanceláře – Skutečné náklady cestovní kanceláře“

Ve věci C-422/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 16. února 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 13. července 2017, v řízení

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Skarpa Travel sp. z o.o.,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda sedmého senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (zpravodaj) a C. Vajda, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 7. června 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Szefa Krajowej Administracji Skarbowej J. Kautem a M. Kowalewskou, jako zmocněnci,
- za Skarpa Travel sp. z o.o. J. Zajac-Wysockou, radcou prawnym,
- za polskou vládu B. Majczynou a A. Kramarczyk-Szałdzińską, jako zmocněnci,
- za německou vládu T. Henzem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi M. Siekierzyńskou a N. Gossement, jako zmocněnkyni,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. září 2018,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článků 65 a 308 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2010/45/ES ze dne 13. července 2010 (Úř. věst. 2010, L 189, s. 1) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi Szefem Krajowej Administracji Skarbowej (ředitel národní daňové správy, Polsko) a společností Skarpa Travel sp. z o.o. (dále jen „Skarpa“) ve věci daňového výměru vydaného Ministrem Finansów (ministerstvo financí, Polsko, dále jen „ministr“); spor se týká okamžiku vzniku daňové povinnosti a způsobu výpočtu daní z přidané hodnoty (DPH) v případě převzetí zálohy na platbu za cestovní služby poskytované cestovní kanceláří.

Právní rámec

Unijní právo

3 Podle článku 63 směrnice o DPH „[z]danitelné plnění je uskutečneno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služeb“.

4 Článek 65 uvedené směrnice stanoví:

„Má-li být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.“

5 Článek 66 uvedené směrnice zní následovně:

„Odchylně od článků 63, 64 a 65 mohou členské státy stanovit, že v případě určitých plnění nebo určitých kategorií osob povinných k dani vzniká daňová povinnost v jednom z těchto okamžiků:

a) nejpozději vystavením faktury;

b) nejpozději přijetím platby;

c) není-li vystavena faktura, nebo je-li vystavena pozdě, v určité době před uplynutím lhůty pro vystavení faktur stanovené členskými státy podle čl. 222 druhého pododstavce, nebo pokud členský stát takovou lhůtu nestanovil, v určité lhůtě po uskutečnění zdanitelného plnění.

Odchylka podle prvního pododstavce se však nepoužije na poskytnutí služeb, u nichž je daň povinen odvést příjemce podle článku 196, a na dodání nebo přemístění zboží podle článku 67.“

6 Článek 306 též směrnice stanoví:

„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 daní vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).

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

zájezd?."

7 ?lánek 307 sm?rnice o DPH zní takto:

„Pln?ní uskute?ňovaná cestovní kancelá?í za podmínek uvedených v ?lánku 306 v souvislosti s uskute?n?ím cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelá?í cestujícímu.

Toto jediné poskytnutí služby se zdaní v tom ?lenském stát?, v n?mž má cestovní kancelá? sídlo ekonomické ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl."

8 Podle ?lánku 308 uvedené sm?rnice se „[z]a základ dan? a cenu bez DPH ve smyslu ?l. 226 bodu 8 p?i jediné poskytnutí služby cestovní kancelá?í se považuje p?irážka cestovní kancelá?e, tj. rozdíl mezi celkovou ?ástkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skute?nými náklady cestovní kancelá?e na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato pln?ní slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího“.

9 ?lánek 309 uvedené sm?rnice stanoví:

„Jsou-li pln?ní, jež cestovní kancelá? sv?žila jiným osobám povinným k dani, uskute?na t?mito osobami mimo [Unii], považuje se poskytnutí služby cestovní kancelá?í za zprost?edkovatelskou ?innost osvobozenou od dan? podle ?lánku 153.

Jsou-li pln?ní uvedená v prvním pododstavci uskute?na jak uvnit? [Unie], tak mimo n?, m?že být od dan? osvobozena jen ta ?ást služeb poskytnutých cestovní kancelá?í, která se týká pln?ní uskute?n?ných mimo [Unii].“

10 Podle ?lánku 310 sm?rnice o DPH „[d]a? z p?idané hodnoty, kterou cestovní kancelá?i ú?tují jiné osoby povinné k dani p?i pln?ních uvedených v ?lánku 307, jež slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího, není v žádném ?lenském stát? nárok odpo?itatelná ani navratitelná [není v žádném ?lenském stát? odpo?itatelná ani navratitelná]“.

Polské právo

11 ?lánek 19a odst. 8 Ustawy o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. b?ezna 2004 (Dz. U. ?. 54, ?ástka 535) v platném zn?ní (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Jestliže došlo p?ed dodáním zboží ?i poskytnutím služeb k p?ijetí celé platby ?i její ?ásti (zejména platby p?edem, zálohové platby, kauce, splátky, zálohy na stavbu budovy nebo bytovou jednotku p?ed vznikem družstevního vlastnického práva k bytu ?i prostoru ur?enému pro jiné ú?ely), vzniká da?ová povinnost za p?ijatou platbu v okamžiku jejího uskute?n?ní s výhradou ustanovení odst. 5 bodu 4.“

12 ?lánek 119 uvedeného zákona stanoví:

„1) Základem dan? je v p?ípad? poskytování služby v oblasti cestovního ruchu, s výhradou odstavce 5, ?ástka p?irážky cestovní kancelá?e snižená o ?átku splatné dan?.

2) ‚P?irážkou‘ ve smyslu odst. 1 se rozumí rozdíl mezi ?ástkou, kterou má zaplatit p?íjemce služby, a náklady skute?n? vynaloženými osobou povinnou k dani za zboží ?i služby, které slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího, nabyté ?i p?ijaté od jiných osob povinných k dani; ‚službami, které slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího‘, se rozumí služby, které jsou sou?ástí poskytovaných turistických služeb, a to zejména doprava, ubytování, stravování a pojišt?ní.“

13 Předkládající soud uvádí, že od 1. ledna 2014 v Polsku neplatí ustanovení vnitrostátního práva vycházející z článku 66 směrnice o DPH, které určují konkrétní okamžik vzniku daňové povinnosti u zálohových plateb za služby cestovní kanceláře.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

14 Společnost Skarpa je cestovní kancelář a jako taková podléhá zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře, jak stanoví článek 119 zákona o DPH. Měla za to, že z uvedeného zákona jasně nevyplyvá okamžik vzniku daňové povinnosti k DPH u záloh převzatých cestovními kancelářemi, a proto podala žádost k ministru o daňový výměr.

15 Ministr v daňovém výměru upřesnil, že daňová povinnost k DPH vzniká v okamžiku zaplacení zálohy. Podle ministra může společnost Skarpa pro účely určení přírůstky cestovní kanceláře, která představuje základ DPH, od hrubé přírůstky odečíst předpokládané náklady, které ponese a které se týkají dotčené služby, a následně případně provést potřebné opravy, jakmile bude moci určit konečnou částku skutečných nákladů.

16 Společnost Skarpa měla za to, že daňová povinnost k DPH z jejích služeb může vzniknout až v okamžiku, kdy může určit svoji konečnou přírůstek, a napadla daňový výměr před Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie (vojvodský správní soud v Krakově, Polsko).

17 Rozsudkem ze dne 25. listopadu 2014 zrušil uvedený soud dotčený daňový výměr z toho důvodu, že čl. 119 odst. 2 zákona o DPH odkazuje pouze na skutečné náklady poskytovatele, takže daňová povinnost vzniká až v okamžiku, kdy je s konečnou platností určena skutečná přírůstek. Konstatoval, že se odhad základu daně nevyžaduje, pokud jde o zálohu na poskytování turistických služeb ze strany cestovní kanceláře. Uvedený soud má rovněž za to, že oprava daňových přiznání by měla být prováděna jen výjimečně a neměla by být pravidlem.

18 Ministr podal proti uvedenému rozsudku opravný prostředek k předkládajícímu soudu, Naczelnemu Sądu Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko), v němž tvrdil, že s výjimkou případů uvedených v zákoně o DPH podléhají všechny zálohy DPH v okamžiku jejich přijetí. Připouští, že skutečné náklady nesené osobou povinnou k dani až do okamžiku zaplacení zálohy mohou být zohledněny pro účely výpočtu přírůstky. Nicméně nemožnost určit skutečnou přírůstek v okamžiku zaplacení zálohy na platbu za turistické služby poskytované cestovní kanceláří nemůže mít za následek to, že nevznikne daňová povinnost k DPH, dokud nelze s konečnou platností určit uvedenou přírůstek.

19 Uvedený soud se táže, zda zvláštní pravidlo týkající se určení základu daně u služeb poskytovaných cestovními kancelářemi, stanovené v článku 308 směrnice o DPH, má vliv na určení okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost u těchto služeb. Vzhledem k tomu, že náklady, které skutečně nese cestovní kancelář, jsou známy až po poskytnutí turistických služeb ve prospěch zákazníka, má předkládající soud za to, že se článek 65 uvedené směrnice nepoužije v případě, který spadá pod článek 308 uvedené směrnice. Předkládající soud však připouští, že směrnice o DPH nestanoví nic v tomto smyslu a že takový přístup lze vyvodit pouze z obecného rámce uvedené směrnice.

20 Mimoto pro případ, že daňová povinnost k DPH v souladu s článkem 65 směrnice o DPH vzniká v okamžiku přijetí zálohy ze strany cestovní kanceláře, táže se předkládající soud, zda se daň vypočte z přijaté částky, nebo zda je třeba zohlednit zvláštní způsob určení základu daně podle článku 308 uvedené směrnice. V tomto ohledu uvádí, že na jedné straně zdanění celé částky zálohy by mohlo pro cestovní kancelář představovat, i když jen dočasně, vysokou zátěž, ale na druhé straně by nebylo v souladu se zvláštním režimem pro cestovní kanceláře, kdyby se

cestovní kancelář i umožnilo pro účely určení základu daně u dotčené služby zohlednit v okamžiku zaplacení zálohy zákazníkem cenu služeb, která dosud nebyla zaplacená.

21 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být ustanovení směrnice [o DPH] vykládána v tom smyslu, že daňová povinnost ze zálohových plateb, které přijala osoba povinná k dani poskytující turistické služby, které jsou zdaněny podle zvláštní úpravy pro cestovní kanceláře stanovené v člácích 306 až 310 směrnice [o DPH], vznikne v okamžiku vymezeném v článku 65 uvedené směrnice?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být článek 65 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že pro účely zdanění se zálohová platba, kterou přijala osoba povinná k dani poskytující turistické služby, které jsou zdaněny podle zvláštní úpravy pro cestovní kanceláře stanovené v člácích 306 až 310 směrnice [o DPH], sníží o náklady ve smyslu článku 308 uvedené směrnice, které osobě povinné k dani skutečně vznikly před přijetím zálohové platby?“

K předběžným otázkám

K první otázce

22 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 65 a 306 až 310 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že pokud cestovní kancelář podléhající zvláštnímu režimu stanovenému v uvedených člácích 306 až 310 přijme zálohu na platbu za turistické služby, které poskytne cestujícímu, daňová povinnost k DPH vznikne v souladu s článkem 65 v okamžiku přijetí zálohy.

23 Společnost Skarpa tvrdí, že pro účely určení relevantního základu daně na základě článku 308 uvedené směrnice musí cestovní kancelář vypočítat svojí skutečnou přírůzku, což však není možné bez znalosti skutečných nákladů, které ponese na vstupu za pořízení zboží a služeb od dalších subjektů. Daňová povinnost tedy vznikne až v okamžiku, kdy jsou známy všechny náklady skutečně nesené cestovní kancelář a uplatněná přírůzka je konečná. Článek 65 uvedené směrnice se tedy v takovém případě neuplatní.

24 Je třeba uvést, že zvláštní režim DPH použitelný na cestovní kanceláře, zavedený články 306 až 310 směrnice o DPH, obsahuje zvláštní pravidla pro činnosti cestovních kancelářů, která jsou odchylná od společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. října 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 16).

25 Podle článku 306 uvedené směrnice členské státy uplatňují uvedený režim na plně uskutečňovaná cestovní kancelářemi, jedná-li cestovní kancelář s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

26 Pro transakce cestovních kancelářů uskutečněné podle uvedeného článku 306 unijní zákonodárce stanovil v člácích 307 až 310 směrnice o DPH zvláštní ustanovení týkající se místa zdanění, výpočtu základu daně a její odejitelnosti.

27 Soudní dvůr již rozhodl, že jakožto výjimka ze společného systému směrnice o DPH se tento zvláštní režim uplatní pouze v rozsahu nezbytném k dosažení jeho cíle (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. října 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 20 a citovaná judikatura).

28 Podle judikatury Soudního dvora je hlavním cílem pravidel zvláštního režimu vyloučit obtíže, které pro hospodářské subjekty vyplývají z obecných zásad směrnice o DPH vztahujících se na

plnění zahrnující poskytování služeb, které byly pořízeny u těchto osob, jelikož použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpote daně zaplacené na vstupu by z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb naráželo na praktické obtíže pro tyto podniky, které by mohly narušovat výkon jejich činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. října 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19 a citovaná judikatura).

29 Z toho plyne, že zvláštní režim DPH použitelný na cestovní kanceláře jako takový nepředstavuje nezávislý a úplný daňový režim, ale obsahuje pouze ustanovení o odchylkách od určitých pravidel obecného systému DPH, takže ostatní pravidla tohoto obecného systému se použijí na transakce cestovních kanceláří, které podléhají DPH.

30 Všechna ustanovení obecného systému DPH se mohou uplatnit na transakce spadající do zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, s výjimkou těch, které se týkají místa zdanění, výpočtu základu daně a její odejitelnosti.

31 V důsledku toho se pravidla týkající zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti k DPH při dodání zboží a poskytování služeb, uvedené zejména v člácích 63 a 65 směrnice o DPH, vztahují na transakce spadající do zvláštního režimu pro cestovní kanceláře.

32 Podle článku 63 uvedené směrnice je zdanitelné plnění uskutečeno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

33 Nicméně článek 65 směrnice o DPH stanoví, že má-li být zaplacena záloha ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby. Uvedený článek představuje odchylku od pravidla stanoveného v článku 63 uvedené směrnice a jako takový musí být vykládán striktně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 35 a citovaná judikatura).

34 Ke vzniku daňové povinnosti za těchto okolností je tak třeba, aby již byly známy veškeré relevantní prvky uskutečnění zdanitelného plnění, tj. budoucího poskytnutí služby, a tedy zejména to, aby v okamžiku platby zálohy byly služby přesně vymezeny (rozsudek ze dne 13. března 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 36 a citovaná judikatura).

35 V projednávané věci předkládající soud uvádí, že v okamžiku, kdy taková cestovní kancelář, jako je společnost Skarpa, převezme zálohu, lze tuto zálohu spojit se službou realizovanou uvedenou kanceláří, jako je například cesta v určitý den a v určité zemi. Zdá se tedy, s výhradou ověření ze strany předkládajícího soudu, že se záloha týká přesně určené služby, takže daňová povinnost k DPH na základě článku 65 směrnice o DPH vzniká v okamžiku zaplacení uvedené zálohy.

36 Za těchto podmínek je třeba na první otázku odpovědět tak, že články 65 a 306 až 310 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že pokud cestovní kancelář, která podléhá zvláštnímu režimu stanovenému v uvedených člácích 306 až 310, převezme zálohu na platbu za turistické služby, které poskytne cestujícímu, vzniká daňová povinnost k DPH, v souladu s uvedeným článkem 65, při zaplacení uvedené zálohy, pokud jsou v daný okamžik přesně určeny turistické služby, které budou poskytnuty.

Ke druhé otázce

37 Druhou otázkou předkládající soud žádá o vyjasnění způsobu, jakým má být zdaněna záloha přijatá cestovní kancelář.

38 Podle článku 308 směrnice o DPH se za základ daně a cenu bez DPH při jediném

poskytnutí služby cestovní kancelář?í považuje p?írážka cestovní kancelář?e, tj. rozdíl mezi celkovou ?ástkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skute?nými náklady cestovní kancelář?e na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato pln?ní slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího.

39 Jak bylo p?ipomenuto v bodech 26 a 28 tohoto rozsudku, uvedené pravidlo ur?uje základ dan? pro ú?ely DPH, pokud cestovní kancelář?e nabývají zboží a služby od jiných osob povinných k dani, a je sou?ástí zvláštních ustanovení p?ijatých unijním zákonodárcem s cílem zohlednit zvláštnosti ?inností cestovních kancelář?í a ušet?it je praktických obtíží, které by jim mohly bránit ve výkonu ?innosti.

40 Z toho plyne, že výklad ustanovení sm?rnice o DPH nem?že mít za následek znemožn?ní p?esného výpo?tu základu dan? specificky stanoveného v jejím ?lánku 308, podle kterého cestovní kancelář? m?že z celkové ceny bez DPH zaplacené cestujícím ode?íst všechny své skute?né náklady na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato pln?ní slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího.

41 P?itom v p?ípad?, kdy záloha zaplacená zákazníkem odpovídá celkové cen?, nebo významné ?ásti celkové ceny turistických služeb, a kdy v okamžiku zaplacení této zálohy cestovní kancelář? dosud nevynaložila žádné skute?né náklady, nebo pouze omezenou ?ást celkové individuální ceny dané služby, m?že zohledn?ní pouze skute?n? vynaložených náklad? ze strany cestovní kancelář?e k okamžiku zaplacení v n?kterých p?ípadech bránit ode?tení všech, nebo ?ásti t?chto náklad? od celkové ceny uvedené služby bez DPH, a m?že tudíž narušit zp?sob výpo?tu základu dan? stanovený v ?lánku 308 sm?rnice o DPH.

42 Mimoto cestovní kancelář? nemusí být schopna ur?it skute?né náklady konkrétní turistické služby pro cestujícího v okamžiku, kdy cestující za tuto službu platí zálohu.

43 V d?sledku toho v situacích, jako jsou situace uvedené ve dvou p?edchozích bodech, m?že být p?írážka cestovní kancelář?e ur?ena na základ? odhadu celkových skute?ných náklad?, které nakonec ponese. Pro ú?ely takového odhadu musí cestovní kancelář? p?ípadn? zohlednit náklady, které již v okamžiku p?íjetí zálohy skute?n? vynaložila.

44 Cestovní kancelář? ur?í p?edpokládanou p?írážku tak, že od celkové ceny cesty ode?te odhadované celkové skute?né náklady. Základ DPH, která musí být zaplacená p?i p?íjetí zálohy, se vypo?ítá vynásobením ?ástky zálohy procentuální hodnotou, kterou p?edstavuje takto stanovená p?edpokládaná p?írážka v celkové cen? cesty.

45 Jak uvedl generální advokát v bod? 51 stanoviska, od ?ádn? fungující cestovní kancelář?e lze o?ekávat, že p?ipraví pom?rn? podrobný odhad celkových individuálních náklad? cesty, aby mohla ur?it její celkovou cenu.

46 Takto stanovené odhadované náklady se musí vázat ke konkrétní turistické služb?, za kterou byla cestovní kancelář?i zaplacená záloha, nebo? p?írážka a základ dan? se ur?ují odkazem na každou jednotlivou službu poskytnutou cestovní kancelář?í, tedy individuáln?, a nikoli celkov? s ohledem na skupiny služeb ?i na všechny služby poskytnuté v daném období (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. února 2018, Komise v. N?mecko, C?380/16, nezve?ejn?ný, EU:C:2018:76, body 89, 91 a 92).

47 Toto řešení nemá vliv na skutečnost, že jakmile cestovní kancelář zná konečné skutečné individuální náklady na cestu, musí být tyto náklady zohledněny pro účely určení DPH, v souladu s článkem 308 směrnice o DPH, případně prostřednictvím provedení opravy daňových přiznání k DPH u jiných při převzetí zálohy.

48 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že článek 308 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že přírůžku cestovní kanceláře, a v důsledku toho základ daně, tvoří rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou zaplatí cestující, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na vstupu na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího. Pokud částka zálohy odpovídá celkové ceně, nebo významné části celkové ceny turistických služeb a cestovní kancelář dosud nevynaložila žádné skutečné náklady nebo pouze omezenou část celkové individuální ceny dané služby nebo pokud skutečné individuální náklady na cestu nesené cestovní kancelář nemohou být v okamžiku zaplacení zálohy určeny, může být přírůžka cestovní kanceláře určena na základě odhadu celkových skutečných nákladů, které nakonec ponese. Pro účely takového odhadu musí cestovní kancelář případně zohlednit náklady, které již v okamžiku přijetí zálohy skutečně vynaložila. Pro účely výpočtu přírůžky se od celkové ceny cesty odečtou odhadované celkové skutečné náklady a základ DPH, která musí být zaplacená při přijetí zálohy, se vypočítá vynásobením částky zálohy procentuální hodnotou, kterou představuje takto stanovená předpokládaná přírůžka v celkové ceně cesty.

K nákladům řízení

49 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1) Články 65 a 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2010/45/ES ze dne 13. července 2010, musí být vykládány v tom smyslu, že pokud cestovní kancelář, která podléhá zvláštnímu režimu stanovenému v uvedených článcích 306 až 310, převezme zálohu na platbu za turistické služby, které poskytne cestujícímu, vzniká povinnost k dani z přidané hodnoty (DPH), v souladu s uvedeným článkem 65, při zaplacení uvedené zálohy, pokud jsou v daný okamžik poskytnuty turistické služby, které budou poskytnuty.

2) Článek 308 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2010/45, musí být vykládán v tom smyslu, že přírůžku cestovní kanceláře, a v důsledku toho základ daně, tvoří rozdíl mezi celkovou částkou bez daně z přidané hodnoty (DPH), kterou zaplatí cestující, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na vstupu na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího. Pokud částka zálohy odpovídá celkové ceně nebo významné části celkové ceny turistických služeb a cestovní kancelář dosud nevynaložila žádné skutečné náklady nebo pouze omezenou část celkové individuální ceny dané služby nebo pokud skutečné individuální náklady na cestu nesené cestovní kancelář nemohou být v okamžiku zaplacení zálohy určeny, může být přírůžka cestovní kanceláře určena na základě odhadu celkových skutečných nákladů, které nakonec ponese. Pro účely takového odhadu musí cestovní kancelář případně zohlednit náklady, které již v okamžiku přijetí zálohy skutečně vynaložila. Pro účely výpočtu přírůžky se od celkové ceny cesty odečtou odhadované celkové skutečné náklady a základ DPH, která musí být zaplacená při přijetí zálohy, se vypočítá vynásobením částky zálohy procentuální hodnotou, kterou představuje takto

stanovená předpokládaná přírůžka v celkové ceně cesty.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: polština.