

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

PHILIPPA LÉGERA

přednesené dne 12. května 2005(1)

Věc C-291/03

My Travel plc

proti

Commissioners of Customs & Excise

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království)]

„DPH – Článek 26 šesté směrnice o DPH – Režim cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů – Vlastní plnění a plnění koupená od třetích osob – Způsob výpočtu základu daně – Rozdělení jednotné ceny mezi plnění koupená a plnění vlastní – Použití kritéria tržní hodnoty“

1. Šestá směrnice 77/388/EHS(2) ve svém článku 26 stanovila zvláštní režim v oblasti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) pro cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů. Tento zvláštní režim se použije na uvedené kanceláře a organizátory, kteří prostřednictvím jednotné ceny prodávají cestujícím plnění zahrnující několik služeb, především v oblasti ubytování a dopravy, nakoupených od třetích osob. Podle tohoto režimu není základ daně pro účely DPH tvořen cenou za cestu bez daně, ale kanceláří dosaženým ziskovým rozpětím, to znamená rozdílem mezi cenou bez daně, kterou uhradí kupující, a náklady na služby, které kancelář koupila od třetích osob.
2. V rozsudku ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin(3) Soudní dvůr upřesnil, že jakmile se plnění prodávané cestovní kanceláří za jednotnou cenu skládá z plnění částek nakoupených od třetích osob a částek poskytovaných jí samotnou, zvláštní režim článku 26 šesté směrnice se použije pouze na plnění poskytnutá třetími osobami.
3. Soudní dvůr se rovněž vyjádřil k použití metody pro oddělení části jednotné ceny týkající se plnění poskytovaných samotnou cestovní kanceláří. Konkrétněji, vyvstala otázka, zda má tato metoda zohledňovat skutečné náklady operátora na tato plnění, jak vyžadovaly právní předpisy Spojeného království Velké Británie a Severního Irska, nebo tržní hodnotu. Soudní dvůr rozhodl, že na hospodářském subjektu nemůže být vyžadováno, aby vypočítal část souboru služeb odpovídající jeho vlastnímu plnění s použitím kritéria skutečných nákladů, pokud je možné oddělit tuto část souboru služeb na základě tržní hodnoty obdobných plnění.
4. Po tomto rozsudku společnost Airtours, která se mezitím přejmenovala na My Travel plc(4),

organizátor turistických zájezdů rovněž podrobený DPH ve Spojeném království, který vypočetl svoji daňovou povinnost za roky 1995 až 1999 s použitím kritéria skutečných nákladů, požádal vnitrostátní správu o možnost změnit její výpočet pro některé roky s použitím kritéria tržní hodnoty.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) žádá Soudní dvůr, aby rozhodl, zda a za jakých okolností organizátor turistických zájezdů, jako je My Travel, může změnit výpočet své povinnosti k DPH v souladu s metodou tržní hodnoty popsanou ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin.

I – Právní rámec

A – Článek 26 šesté směrnice

6. Služby poskytované cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů se vyznačují skuteností, že se většinou, za jednotnou cenu, skládají z více plnění, především v oblasti dopravy a ubytování, které jsou realizovány jak uvnitř, tak mimo území členského státu, kde má společnost svoje sídlo nebo stálou provozovnu.

7. Použití pravidel práva Společenství týkajících se místa zdanění, základu daně a odpůthu daně na vstupu by z důvodu mnohosti a místa poskytování služeb naráželo u těchto hospodářských subjektů na praktické problémy, které by mohly narušovat výkon jejich činnosti. Aby tak mohly získat zpět na vstupu zaplacenou daň z poskytovaných služeb nakupovaných od jiných společností při organizování cest, tyto osoby povinné k dani by byly nuceny provádět nezbytné správní formality v každém členském státě, ve kterém tato plnění nakoupily.

8. Článek 26 šesté směrnice má tedy za cíl tímto subjektem zjednodušit použití pravidel Společenství v oblasti DPH(5) a především zajistit zjednodušený odpůet daně zaplacené na vstupu, nezávisle na členském státě, ve kterém byla vybrána(6).

9. Zavádí tak zvláštní režim ve prospěch cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů, kteří jednájí se zákazníky svým vlastním jménem a kteří k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani(7).

10. Dle tohoto režimu se veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří považují za jedinou službu a tato se zdaní v místě, v němž má tato kancelář sídlo své činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla(8).

11. Tento zvláštní režim stanoví rovněž výjimku z obecného režimu uvedeného v čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, dle kterého je základ daně pro výpočet DPH tvořen veškerými protiplněními, které poskytovatel služby získá od kupujícího(9). Článek 26 uvedené směrnice tak ve svém odst. 2 tímto vztah stanoví:

„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 daně z přidané hodnoty, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.“

12. Důsledkem tohoto základu daně omezujícího se na ziskové rozpětí je, že „[DPH], kterou cestovní kancelář účtuje jiné osoby povinné k dani z plnění uvedených v odstavci 2, při němž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpůet nebo vrácení daně“(10).

B – Vnitrostátní právní úprava

13. ?lánek 26 šesté sm?rnice byl ve Spojeném království proveden ?lánkem 52 zákona z roku 1994 o DPH (Value Added Tax Act 1994) a na?ízením z roku 1987 o DPH použitelným na organizátory turistických zájezd? [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987].

14. Režim výpo?tu ziskového rozp?tí dosaženého organizátory turistických zájezd? poskytujícími zákazník?m pln?ní koupená od t?etích osob je pro zda?ovací období dot?ená ve sporu v p?vodním ?ízení stanoven ob?žníkem 709/5/88 a poté ob?žníkem 709/5/96 Commissioners of Customs and Excise(11) nazývaným „Tour Operators' Margin Scheme“ (režim týkající se ziskového rozp?tí uplat?ovaného na organizátory turistických zájezd?). P?edkládající soud uvádí, že pro pot?eby tohoto ?ízení mohou být režimy stanovené t?mito dv?ma ob?žníky považovány za totožné(12).

15. Režim TOMS stanoví, že organizátor turistických zájezd?, jehož soubory služeb zahrnují sou?asn? pln?ní koupená od t?etích osob a vlastní pln?ní, musí rozd?lit celkovou ?ástku za soubor služeb mezi náklady, které pro n?ho p?edstavuje každá z t?chto dvou skupin. Náklady na koupená pln?ní odpovídají ?ástce, kterou od organizátora turistických zájezd? požaduje t?etí osoba-dodavatel. Náklady na vlastní pln?ní jsou vypo?ítány na základ? ú?etnictví tohoto organizátora. Po stanovení r?zných ?ástek náklad? na koupená pln?ní a na pln?ní vlastní musí pro získání celkového ziskového rozp?tí ode?íst sou?et t?chto náklad? z celkové ?ástky za soubor služeb. Následn? musí toto celkové ziskové rozp?tí rozd?lit v závislosti na pom?ru celkových náklad? na vlastní pln?ní k celkovým náklad?m za pln?ní koupená. Ziskové rozp?tí koupených pln?ní poté spadá do režimu ?lánku 26 šesté sm?rnice a ?ást souboru služeb odpovídající vlastním pln?ním tvoří p?edm?t zdan?ní v souladu s obecnými zásadami téže sm?rnice.

C – Rozsudek Madgett a Baldwin

16. T. P. Madgett a R. M. Baldwin provozovali hotel nacházející se v Devonu v Anglii. Jejich klientela se z 90 % skládala z klient?, kte?í si u nich zakoupili „soubor služeb“, tedy kte?í uhradili pevnou cenu vým?nou za ubytování s polopenzí, dopravu z r?zných nástupních míst a celodenní autobusový výlet. Ostatní klienti hotelu si sami zajiš?ovali zpáte?ní dopravu do hotelu, nebyl jim nabídnut turistický zájezd a neplatili stejnou cenu. T. P. Madgett a R. M. Baldwin sv??ovali zajiš?ání dopravy svých klient? do hotelu a autobusových výlet? t?etím spole?nostem.

17. V uvedeném rozsudku Soudní dv?r jednak nejprve rozhodl, že zvláštní režim ?lánku 26 šesté sm?rnice, t?ebaže má p?edcházet problém?m spojeným s kupováním služeb v r?zných ?lenských státech, je p?edur?en rovn?ž k použití, jsou-li služby poskytovány v jediném stát?(13). Jednak zastával názor, že toto použití by nem?lo být omezeno pouze na hospodá?ské subjekty, které jsou formáln? ozna?eny jako cestovní kancelá?e nebo organizáto?i turistických zájezd?, ale že by m?lo být rozší?eno i na majitele hotel?, jako jsou T. P. Madgett a R. M. Baldwin, kte?í poskytují pln?ní spojená s cestami koupenými od t?etích osob, vzhledem k tomu, že tyto služby nemají vzhledem k jejich vlastním hotelovým službám ?ist? dopl?kovou povahu(14).

18. Soudní dv?r se poté zabýval otázkou, jak vypo?ítat zdanitelné ziskové rozp?tí, zahrnuje-li soubor služeb vlastní pln?ní a pln?ní koupená.

19. Zaprvé z obsahu ?lánku 26 šesté sm?rnice, z jeho cíle a z jeho odchylného charakteru vzhledem k obecnému režimu vyvodil, že zvláštní režim uvedeného ?lánku m?že být uplat?ován pouze na pln?ní koupená od t?etích osob(15).

20. Tato analýza má za následek, že cestovní kancelá? musí provést rozd?lení jejími klienty

zaplacené jednotné ceny tak, aby oddělená ziskové rozpětí dosažené u plnění koupených od těchto osob. Článek 26 šesté směrnice vzhledem k tomu, že nepředpokládá případy cest za jednotnou cenu zahrnující souasně plnění koupená od těchto osob a vlastní plnění, nicméně nepřináší definici kritéria, které by umožňovalo vypočítat toto ziskové rozpětí a odečíst od jednotné ceny částku odpovídající vlastním plněním. Mimoto jelikož tato jednotná cena zahrnuje souasně koupená plnění a plnění vlastní, výraz „protiplnění“ ve smyslu čl. 11 A odst. 1 písm. a) téže směrnice nemůže být použit jako jejich daňový základ.

21. Předkládající soud se tedy Soudního dvora tázal na referenční jednotku, kterou je třeba použít pro oddělení části souboru služeb týkající se vlastních plnění. Navrhl dvě možné metody, z nichž jedna byla v souladu s režimem TOMS založena na skutečných nákladech provozovatele na tuto plnění a druhá na tržní hodnotě. Tato druhá metoda spočívala v tom, že při stanovení hodnoty ubytování poskytovaného majiteli hotelu v rámci souboru služeb byla za rozhodující vzata cena pokojů a polopenze fakturovaná klientům nevyužívajícím tento soubor služeb. Dle této metody stačí pro výpočet hodnoty koupených služeb z uvedeného souboru služeb odečíst celkovou hodnotu ubytování získanou z cen platných mimo rámec souboru služeb, jelikož tato hodnota ubytování pokrývá souasně jeho ziskové rozpětí a náklady. Odečtení ceny plnění koupených od těchto osob vede následně ke zdanitelnému ziskovému rozpětí podle článku 26 šesté směrnice.

22. Tváří v tvář této volbě Soudní dvůr uvedl, že žádná z obou nabízených metod neumožňuje přesně stanovit, jaké protiplnění provozovatel za plnění, které sám poskytl, skutečně získal. Metoda založená na skutečných nákladech tak však vzhledem k složení souboru služeb, jelikož nic neumožňuje předpokládat, že zisková rozpětí každé z těchto dvou kategorií služeb tvořících soubor služeb jsou poměrná k části, kterou představují náklady na každou z nich(16).

23. Stejně tak metoda založená na tržní hodnotě vlastních plnění, určená v projednávaném případě na základě hotelem určených cen pokojů a polopenzí, pokud klienti nevyužívali souboru služeb, může rovněž obsahovat částečnou libovůli, vzhledem k tomu, že cena za ubytování poskytnuté v rámci souboru služeb není nezbytně totožná s cenou ubytování, jestliže je toto ubytování nabízeno jako jediné plnění(17).

24. Soudní dvůr nicméně uvedl, že druhá z uvedených metod je v porovnání s metodou skutečných nákladů jednodušší. Svoji analýzu uzavřel následujícími body:

„45 Metoda skutečných nákladů spojená s vlastními plněními přitom vyžaduje řadu komplexních úkonů spojených s podrobnějším rozdělením a ukládá tak hospodářskému subjektu značnou dodatečnou práci. Naproti tomu použití tržní hodnoty vlastních plnění představuje, jak uvedl generální advokát v bodě 76 svého stanoviska, výhodu jednoduchosti, vzhledem k tomu, že není nezbytné rozlišovat jednotlivé položky hodnoty vlastních plnění.

46 Za těchto okolností, s ohledem na skutečnost, že v projednávaném případě je nesporné, že výpočet DPH ze ziskového rozpětí plnění koupených od těchto osob poskytne při použití jedné nebo druhé alternativy v zásadě totožnou DPH, nemůže být na hospodářském subjektu vyžadováno, aby vypočítal část souboru služeb odpovídající jeho vlastnímu plnění podle zásady skutečných nákladů, je-li možné tuto část souboru služeb oddělit na základě tržní hodnoty plnění obdobných plněním tvořícím součástí souboru služeb.

47 Na základě výše uvedeného je třeba na otázky položené VAT and Duties Tribunal odpovědět, že článek 26 šesté směrnice musí být vykládán tak, že pokud hospodářský subjekt podléhající ustanovením uvedeného článku uskutečňuje proti úhradě jednotné ceny plnění skládající se z poskytování služeb částečně dodaných jím samotným a částečně jinými osobami povinnými k dani, režim DPH stanovený tímto ustanovením se použije pouze na poskytování

služeb dodaných těmito osobami. Na hospodářském subjektu nemůže být vyžadováno, aby vypočetl část souboru služeb odpovídající jeho vlastnímu plnění podle zásady skutečných nákladů, je-li možné tuto část souboru služeb oddělit na základě tržní hodnoty plnění obdobných plněním tvořícím součást souboru služeb.“

II – Skutkový stav a původní řízení

25. My Travel organizuje pobyty v zahraničí za jednotné ceny. Tato společnost systematicky nakupuje ubytování u těchto osob. Nicméně, jelikož vlastní svoji vlastní leteckou společnost, obecně zajišťuje dopravu cestujících do místa pobytu.

26. Rovněž veřejnosti prodává jednotlivé letenky jako „seat only“ (místa k sezení) odpovídající místem na palubě jejího vlastního letadla nebo místem koupeným od jiných společností, stejně jako místa jiným organizátorům turistických zájezdů zvaná „broked seats“ (místa prodávaná ve velkém).

27. My Travel podala své daňové přiznání k DPH za roky 1995 až 1999 při použití režimu TOMS. Po výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin změnila výpočet své povinnosti k DPH za roky 1995, 1996 a 1997 tak, že z ní odečetla „tržní hodnotu“ míst prodaných v rámci pobytů za jednotnou cenu.

28. Pro získání uvedené tržní hodnoty použila My Travel dvě metody. Pro rok 1995 a, jak se zdá, pro rok 1996 vzala za východisko cenu letenek prodávaných v rámci souborných služeb, ke které přičetla „procentní navýšení“ rovnající se procentu navýšení, které podle svého tvrzení uskutečnila ve stejném období u prodejů jednotlivých letenek.

29. V průběhu roku 1995 prodávala My Travel rovněž pobyty za jednotnou cenu zahrnující okružní plavby a letecké cesty s poskytnutím vozidla a ubytování v kempu. Změnila však výpočet své daňové povinnosti při použití kritéria tržní hodnoty pouze u leteckých cest, jelikož se domnívala, že neměla příslušné srovnávací prvky pro její ostatní plnění.

30. Pro rok 1997 My Travel na základě interního dokumentu nazvaného „Route Profitability Report“ (zpráva o ziskovosti spojů) vypočetla na 153 GBP „průměrný lineární příjem“, který získala za letenky prodané ve veřejnosti mimo soubor služeb.

31. Poté, co My Travel na těchto základech změnila výpočet ceny letenek prodaných v rámci pobytů za jednotnou cenu, požádala Commissioners o vrácení částek 212 000 GBP za rok 1995, 2 004 857 GBP za rok 1996 a 711 051 GBP za rok 1997.

32. Výše těchto částek je dána především skutečností, že metoda použitá My Travel má za následek zvýšení části jednotné ceny připadající na dopravu a že tato cena je podle použitelného vnitrostátního práva předem 0 % zdaněná.

33. Commissioners tyto žádosti zamítli. Jak to uplatnili před předkládajícím soudem, z výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin podle nich plyne, že metoda založená na tržní hodnotě nemůže být použita, pokud, jako v případě My Travel, není její výhodou jednoduchost, vytváří vykonstruovanou částku, co se týče ziskového rozpětí týkajícího se koupených plnění, a významná její povinnost k DPH. Mimoto tvrdili, že tento rozsudek neumožňuje použití takové metody selektivně a že částka 153 GBP nepředstavuje tržní hodnotu míst v letadlech prodaných v rámci souborných služeb.

34. My Travel naopak uvedla, že ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin odmítl Soudní dvůr argument, že kritérium skutečných nákladů tvoří vhodnější ukazatel než hodnota

jednotlivých prvků souborné služby. Rovněž uplatnila, že nemělo být požadováno, aby obě metody vedly ke stejným povinnostem k DPH, jelikož by to provozovatele nutilo k tomu, aby prováděly výpočty odpovídající každé z nich. Co se týče odvodnění přijatého v tomto rozsudku týkajícího se skutečnosti, že metoda založená na tržní hodnotě je jednodušší, jednalo se pouze o faktor, jenž byl vzat v úvahu za účelem dosažení přijatého řešení, a nikoliv podmínku, které by bylo použití uvedené metody podřízeno.

35. My Travel má za to, že je oprávněna používat metodu založenou na tržní hodnotě, jelikož disponuje uspokojivým srovnávacím prvkem, jak je tomu v případě leteckých cest, a jelikož články 26 šesté směrnice nebrání tomu, aby použila zároveň uvedenou metodu a metodu založenou na skutečných nákladech. Co se týče částky 153 GBP, odráží přiměřenou hodnotu samostatně prodaných letenek a může sloužit jako základ pro výpočet ceny cest prodaných v rámci souborných služeb, jelikož ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin Soudní dvůr nepožadoval, aby provozovatel stanovil tržní hodnotu vlastních plnění vzhledem k totožným plněním, ale s ohledem na plnění obdobná.

III – Předběžné otázky

36. Vzhledem k těmto poznatkům se VAT and Duties Tribunal, Manchester rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky týkající se výkladu článku 26 šesté směrnice a výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin:

„1) Za jakých podmínek, je-li to vůbec možné, má organizátor turistických zájezdů, který podal své prohlášení k [DPH] za finanční rok při použití metody skutečných nákladů, která byla jedinou metodou stanovenou vnitrostátními právními předpisy provádějícími směrnici, právo dodatečně změnit výpočet své povinnosti [k] DPH částečně v souladu s metodou tržní hodnoty popsanou v bodě 46 [rozsudku Madgett a Baldwin]?

a) Může tento organizátor turistických zájezdů konkrétněji použít metodu tržní hodnoty selektivně ve vztahu k jednotlivým finančním rokem a pokud ano, za jakých podmínek?

b) Pokud organizátor turistických zájezdů prodává ve veřejnosti mimo rámec souborných služeb jednu část, která je součástí souborných služeb (v projednávaném případě letecké cesty), avšak neprodává ve veřejnosti mimo rámec souborných služeb ostatní části, které jsou součástí souborných služeb (v projednávaném případě okružní plavby a kempinkové ubytování), může tento organizátor turistických zájezdů:

– použít metodu tržní hodnoty pro tyto souborné služby (které jsou zdaleka nejpočetnější), pokud může určit hodnotu všech svých dodání nebo vlastních plnění (v projednávaném případě leteckých cest) s odkazem na prodeje ve veřejnosti mimo rámec souborných služeb;

– v případech, kde souborná služba obsahuje vlastní prvky, které organizátor turistických zájezdů neprodává ve veřejnosti mimo rámec souborné služby (v projednávaném případě okružní plavby a kempinkové ubytování), použít metodu tržní hodnoty pro určení hodnoty vlastních dodání nebo plnění, které prodává ve veřejnosti (v projednávaném případě letecké cesty), pokud nebylo možné určit tržní hodnotu pro ostatní prvky souborné služby?

c) Musí být použití kombinace metod a) jednodušší b) podstatně jednodušší nebo c) nesmí být podstatně složitější?

d) Musí vést metoda tržní hodnoty ke stejné povinnosti [k] DPH nebo k povinnosti obdobné té, která plyne z metody založené na nákladech?

2) Je za okolností projednávaného případu možné určit tu část vlastních plnění, která se týká leteckých cest prodaných jako část souborné služby pro pobyty s odkazem buď na a) průměrné náklady na místo v letadle zvýšené o průměrné ziskové rozpětí dosažené organizátorem turistických zájezdů výlučně z prodeje míst v dotčeném finančním roce, nebo na b) průměrný příjem dosažený organizátorem turistických zájezdů výlučně z prodeje míst v témže finančním roce?

IV – Analýza

A – K první otázce

37. První otázka obsahuje několik dotazů. Úvodem se předkládající soud, tak jak to vyplývá především ze znění první vety „je-li to vůbec možné“, táže, zda má organizátor turistických zájezdů, který podal své přiznání k DPH za zdaňovací období při použití metody stanovené vnitrostátními právními předpisy provádějícími šestou směrnici, právo dodatečně změnit výpočet své povinnosti k DPH podle rozsudku Soudního dvora, dle kterého je metoda posuzovaná v tomto rozsudku v souladu s uvedenou směrnicí.

38. Domnívám se, že na tuto otázku je třeba odpovědět kladně. Podle ustálené judikatury, pokud Soudní dvůr v rámci pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, vykládá ustanovení práva Společenství, upřesňuje smysl a dosah tohoto ustanovení, jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy vstoupilo v platnost(18). Je tomu jinak pouze, pokud sám Soudní dvůr výjimečně zasáhne omezí dosah tohoto výkladu(19). Rozsudek o předběžné otázce vytváří úinky ve vztahu k právním vztahům vzniklým před tím, než byl vydán, a to i v případě, že tyto vztahy nebyly předemtem probíhajícího sporu. Z toho zejména plyne, že takto vyložené pravidlo práva Společenství musí být použito správním orgánem v rámci jeho pravomoci i na právní vztahy vzniklé a vytvořené před vyhlášením rozsudku Soudního dvora rozhodujícího o žádosti o výklad(20).

39. Je rovněž ustálenou judikaturou, že pokud členský stát získal od procesního subjektu částky v rozporu s pravidly práva Společenství, jak jsou vyloženy Soudním dvorem, je tento procesní subjekt oprávněn získat je zpět. Dle ustálené formule je tento nárok na vrácení důsledkem a doplňkem práv, jež uvedenému procesnímu subjektu přiznávají předpisy Společenství ve výkladu Soudního dvora(21).

40. Je rovněž nesporné, že jestliže při neexistenci právní úpravy Společenství v oblasti vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých může být toto právo uplatňováno, tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, a sice že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva a že v praxi neznemožují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství(22). Podle této judikatury může osoba povinná k dani, která neoprávněně uhradila DPH, požádat o vrácení neoprávněně vyplacených částek od vstupu vnitrostátních právních předpisů, které jsou v rozporu s šestou směrnicí, v platnost dle procesních podmínek vymezených vnitrostátním právním řádem, pokud tyto respektují zásady rovnocennosti a efektivity(23).

41. Z celé této judikatury dle mého názoru logicky vyplývá, že osoba povinná dani, které je tak přiznáno právo získat od své státní správy nebo od svého vnitrostátního soudu, za podmínek stanovených vnitrostátním právem a s výhradou respektování zásad rovnocennosti a efektivity, vrácení neoprávně zaplacené DPH, musí mít rovněž za stejných podmínek možnost změnit výpočet výše daně, kterou je povinna hradit, dle metody, o které Soudní dvůr rozhodl, že je v souladu s právem Společenství, a v důsledku toho opravit přiznání k DPH.

42. Navrhuji tedy na tuto úvodní otázku odpovědět tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří podali za zdaňovací období přiznání k DPH, přičemž použili metodu stanovenou vnitrostátními právními předpisy prováděcími šestou směrnicí, jsou za podmínek stanovených jejich vnitrostátním právem, které musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, oprávněni změnit výpočet své povinnosti k DPH podle metody, o které Soudní dvůr rozhodl, že je v souladu s právem Společenství.

43. V rámci první otázky se předkládající soud rovněž Soudního dvora táže na podmínky, za kterých organizátor turistických zájezdů, který proti zaplacení jednotné ceny poskytuje plnění zajišťovaná jím samým a plnění uskutečňovaná těmito osobami, může pro oddělení části jednotné ceny odpovídající jeho vlastním plněním použít metodu založenou na tržní hodnotě.

44. Přesněji se v podstatě ptá, zda článek 26 šesté směrnice musí být vykládán tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, který proti zaplacení jednotné ceny poskytuje cestujícím koupená plnění a plnění vlastní, musí v zásadě oddělit část souboru služeb odpovídající jeho vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jakmile tato hodnota může být stanovena, nebo zda si tato osoba povinná k dani může svobodně vybrat, zda použije uvedené kritérium nebo kritérium skutečných nákladů. V této souvislosti se uvedený soud rovněž Soudního dvora táže, v jaké míře musí být metoda založená na tržní hodnotě pro danou osobu povinnou k dani jednodušší a zda podléhá podmínce, aby vedla k totožné nebo obdobné povinnosti k DPH, které by bylo dosaženo při použití metody založené na skutečných nákladech plnění.

45. Rovněž se táže, zda se kritérium tržní hodnoty použije na vlastní plnění, jejichž hodnota může být určena, jestliže v rámci stejného zdaňovacího období nemohou být tržní hodnoty některých vlastních částí souboru služeb stanoveny, jelikož osoba povinná k dani neprodává obdobná plnění mimo soubor služeb.

46. Předkládající soud uvádí, že klade tyto otázky, jelikož ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin nenašel žádný poznatek, který by mohl prokázat, že Soudní dvůr chtěl tak či tak omezit používání metody založené na tržní hodnotě, jestliže je pro osobu povinnou k dani možné „oddělit tuto část souboru služeb na základě tržní hodnoty plnění obdobných plněním tvořícím součást souboru služeb“. Rovněž tak nebyl schopen s jistotou určit, zda body 43 až 47 tohoto rozsudku obsahují podmínky, které musejí být nutně splněny pro to, aby byla osoba povinná k dani oprávněna použít tuto metodu rozdělení, nebo zda tyto body pouze obsahovaly faktory, které Soudní dvůr zohlednil při svém rozhodování.

47. Tyto otázky mě zprvu vedou k přezkoumání toho, zda výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin musí být chápán tak, že možnost osoby povinné k dani rozdělit jednotnou cenu pomocí kritéria tržní hodnoty podléhá podmínkám, aby použití uvedené metody bylo skutečně jednodušší ve zvláštní situaci této osoby povinné k dani a že vede k povinnosti k DPH, která je podobná té, která by byla získána při použití kritéria skutečných nákladů.

48. Z druhého pohledu zvážím, zda může být metoda založená na tržní hodnotě libovolně používána osobou povinnou k dani v jednotlivých zdaňovacích obdobích. Nakonec posoudím, zda osoba povinná k dani může používat tuto metodu pro některá vlastní plnění pouze tehdy, jestliže v

rámci stejného zdaňovacího období není schopna stanovit tržní hodnotu ostatních vlastních částí souboru služeb.

49. Je tedy třeba nejprve posoudit, zda rozdělení jednotné ceny osobou povinnou k dani vyplývající z článku 26 šesté směrnice s použitím kritéria tržní hodnoty podléhá podmínce, aby použití tohoto kritéria bylo skutečně jednodušší v její zvláštní situaci a že vede k povinnosti k DPH, která je podobná té, která by byla získána při použití kritéria skutečných nákladů. Účelem je zjistit, zda, jak tvrdí vláda Spojeného království, nemůže osoba povinná k dani jako My Travel změnit své přiznání k DPH, používající kritérium tržní hodnoty z důvodu, že je mohla vyhotovit bez zvláštních obtíží při použití kritéria skutečných nákladů a že tato změna má za následek snížení její daňové povinnosti podstatným způsobem.

50. Výklad vlády Spojeného království výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin nesdílím.

51. Z přezkoumání bodu 45 tohoto rozsudku dle mého názoru vyplývá, že důvody, na základě kterých se Soudní dvůr domníval, že metoda založená na tržní hodnotě představuje výhodu jednoduchosti, se netýkají zvláštních okolností této věci. Soudní dvůr nekonstatoval uvedenou větší jednoduchost ve specifické situaci T. P. Madgetta a R. M. Baldwina, ale s ohledem na obecné podmínky použití obou kolidujících metod, přičemž se výslovně odvolával na bod 76 mého stanoviska k této věci(24). Metoda založená na tržní hodnotě tak má být dle uvedeného rozsudku použita, jelikož vnitřně představuje výhodu jednoduchosti vzhledem k metodě založené na skutečných nákladech(25).

52. Mimoto, jak zdůrazňuje předkládající soud a žalobkyně v předvodním řízení, vázat použití uvedené metody pro určení DPH, kterou má odvést cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, na podmínku, aby ve zvláštní situaci každé osoby povinné k dani byla skutečně jednodušší než metoda založená na skutečných nákladech, by znamenalo, že určení zdanitelného základu, který představuje základní prvek systému DPH, by záviselo na posouzení vyznačujícím se nejistotou a určitou známkou subjektivnosti. Taková podmínka by tak šla proti zásadě právní jistoty, která vyžaduje, především v oblastech, které mají obdobně jako DPH finanční dopady, aby se právní úprava Společenství vyznačovala charakterem jistoty a předvídatelnosti(26).

53. Okolnost, že osoba povinná k dani, jako je My Travel, mohla vypracovat své přiznání k DPH dle režimu TOMS s použitím kritéria skutečných nákladů, aniž by, zdá se, narazila na zvláštní problémy, tak nemůže dle mého názoru bránit tomu, aby je vypracovala znovu s použitím metody založené na tržní hodnotě.

54. Dále se rovněž nedomnívám, že zmínka uvedená v bodu 46 výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin, dle které „s ohledem na skutečnost, že v projednávaném případě je nesporné, že výpočet DPH ze ziskového rozpětí plnění koupených od třetích osob poskytne při použití jedné nebo druhé alternativy v zásadě totožnou DPH“, musí být chápána jako vyjádření podmínky, které by použití kritéria tržní hodnoty podléhalo. Takový výklad dle mého názoru neodpovídá koncipování posuzovaných důvodů. Tento argument je totiž uveden mezi odrážkami, po výrazu „za těchto okolnostech“, což značí, že závěr vyjádřený Soudním dvorem v bodě 46 a v bodě následujícím vyplývá z poznatků vyjádřených v předchozích bodech. Okolnost, dle které měly v projednávaném případě obě dvě kolidující metody za následek totožnou daňovou povinnost, se jeví jako nadbytečný prvek.

55. Navíc výklad podporovaný Spojeným královstvím by měl za následek, že by bylo od osob povinných k dani požadováno, aby poté, co vyhotoví své daňové přiznání v souladu s metodou založenou na tržní hodnotě, prováděly veškeré operace nezbytné pro provedení metody založené na skutečných nákladech, čímž by tak omezovali užitečnost metody založené na tržní hodnotě.

Toto řešení by tak zbavilo použití kritéria tržní hodnoty výhody, pro kterou se Soudní dvůr domníval, že má tvořit relevantní kritérium, dle které je toto kritérium obecně snadněji použitelné než kritérium skutečných nákladů. Toto řešení by rovněž mohlo znemožnit použití kritéria tržní hodnoty, jestliže, tak jako v projednávaném případě, jsou vlastní plnění a koupená plnění podrobená různým sazbám DPH.

56. Použití osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje článek 26 šesté směrnice, která poskytuje cestujícím za jednotnou cenu koupená plnění a vlastní plnění, kritéria tržní hodnoty pro rozdělení této jednotné ceny, není tudíž vázáno na podmínku, aby vedlo k povinnosti k DPH podobné té, která by byla získána použitím kritéria skutečných nákladů. Okolnost ve sporu v původním řízení, že použití tohoto kritéria by mělo za následek významné snížení daňové povinnosti My Travel, tak nemůže představovat překážku pro jeho použití.

57. Z druhé je třeba přezkoumat, zda musí být použití kritéria tržní hodnoty, pokud je možno ji určit, ponecháno na volném uvážení osoby povinné k dani.

58. Význam této otázky jasně vyplývá z předkládacího rozhodnutí. Účelem je zjistit, zda osoba povinná k dani, jako je My Travel, která vypracovala svá přiznání k DPH za roky 1995 až 1999 s použitím kritéria skutečných nákladů, je oprávněna změnit výpočet své daňové povinnosti s použitím kritéria tržní hodnoty pouze pro tři roky, pro které má použití uvedeného kritéria za následek významné snížení její daňové povinnosti.

59. Jak uvádí předkládající soud, je pravdou, že znění odpovědi na otázky poskytnuté Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin, podle které „[n]emůže být po hospodářském subjektu požadováno, aby vypočítal část souboru služeb odpovídající jeho vlastnímu plnění dle zásady skutečných nákladů, jestliže je možné tuto část souboru služeb oddělit na základě tržní hodnoty plnění obdobných tým, které jsou součástí souboru služeb“(27), může v tomto bodě představovat určitou dvojnásobnost. Nevědí nicméně tomu, že by touto odpovědí chtěl Soudní dvůr říci, že by osoba povinná k dani, která může stanovit tržní hodnotu svých vlastních plnění, byla oprávněna si svobodně zvolit k použití toto kritérium nebo kritérium skutečných nákladů pouze za účelem minimalizování své daňové povinnosti.

60. Takový přístup by dle mého názoru neodpovídal základní zásadě, na které DPH spočívá. Je totiž třeba připomenout, že tato zásada spočívá ve skutečnosti, že uvedená daň představuje daň spotřební. Je přesně úměrná ceně zboží, jakož i službám a je vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi postupu výroby nebo distribuce ve prospěch daňové správy, které jsou povinny ji zaplatit, a v konečném důsledku zatěžuje pouze konečného spotřebitele(28). Zavedení tohoto systému v důsledku toho předpokládá, že osoby povinné k dani jsou identifikovány daňovým orgánem své země, musejí vést přesné účetní záznamy a předkládat tomuto orgánu pravidelná přiznání. Podle základní zásady tohoto systému a jeho způsobu fungování se musí DPH, kterou daňové orgány vyberou, rovnat dani skutečně vybrané od konečného spotřebitele.

61. Podmínky použití zvláštního režimu zavedeného článkem 26 šesté směrnice ve prospěch cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů, když osoba povinná k dani poskytuje cestujícím za jednotnou cenu zároveň koupená plnění a vlastní plnění, nesmějí zpochybňovat tuto základní zásadu systému DPH. V důsledku toho souhlasím s postojem vyjádřeným Komisí Evropských společenství, dle kterého musí být metoda rozdělení souboru služeb v zásadě takové povahy, aby u vlastních plnění vyústila ve výsledek, který se co možná nejvíce blíží výsledku vyplývajícímu z použití běžného režimu DPH, tak jak vyplývá z čl. 11 A odst. 1 písm. a) uvedené směrnice a z ustálené judikatury, dle které musí být základ daně tvořen protiplněním, které provozovatel skutečně získal za jím dodané zboží nebo služby, a nikoli hodnotou určenou podle objektivních kritérií(29).

62. Na rozdíl od Komise ale nejsem přesvědčen, že kritérium tržní hodnoty musí být upraveno před kritériem skutečných nákladů, jelikož dle tohoto orgánu má výhodu v tom, že obecně umožňuje přesněji stanovit části jednotné ceny, které mají být přiznány koupeným plněním a plněním vlastním. Soudní dvůr se ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin nerozhodl přijmout toto kritérium za kritérium relevantní pro rozdělení z důvodu uvedené výhody.

63. V tomto rozsudku totiž Soudní dvůr uvedl, že metoda založená na tržní hodnotě se rovněž vyznačuje určitou libovůli, neboť vede k předpokladu, že cena vlastních plnění nabízených v rámci souboru služeb je totožná s jejich cenou, pokud jsou tato plnění nabízená jako jednotlivá plnění. To ve věci v původním řízení znamená předpokládat, že cena letenky prodávaná My Travel v rámci pobytu za jednotnou cenu je totožná s cenou letenky do stejného cílového místa, je-li prodávaná touto osobou povinnou k dani zvlášť. Tento předpoklad není přitom vždy opodstatněný. Jak jsem uvedl ve svém stanovisku ve výše uvedené věci Madgett a Baldwin(30), je jasné, že nabídka souboru služeb představuje příležitost nabídnout službu za nižší cenu, aby byla nabídka všech plnění přitažlivější.

64. Dle výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin musí být metoda založená na tržní hodnotě přijata nikoliv, jak tvrdí Komise, protože obecně umožňuje získat výsledek co nejvíce se blížící výsledku při použití běžného režimu DPH, ale protože je vnitřně jednodušší než metoda založená na skutečných nákladech.

65. To však dle mého názoru nesmí vést k tomu, aby byla osobě povinné k dani přiznána možnost používat tuto metodu na základě volného uvážení podle toho, zda jejím následkem je, či není snížení daňové povinnosti této osoby povinné k dani vzhledem k daňové povinnosti, která by vyplývala z použití metody založené na skutečných nákladech. Jednak totiž ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin nemožuje vskutku žádná skutečnost podpořit tezi, dle které chtěl Soudní dvůr hospodářským subjektům takové právo poskytnout.

66. Kromě toho výklad tohoto rozsudku, který navrhl My Travel, by měl za následek umožnit osobám povinným k dani libovolně měnit základ daně, na který se vztahuje článek 26 šesté směrnice, a základ daně podléhající obecnému režimu. Přitom přiznání této možnosti osobám povinným k dani by mohlo mít za následek povolit jim vykonstruovaně zvýšit daňový základ podléhající nejnižší daňové sazbě a vytvořit tak nerovnost v hospodářské soutěži mezi hospodářskými subjekty ve prospěch těch, které si zřídily sídlo své činnosti nebo stálou provozovnu ve členském státě, který zdaňuje určitá plnění značně sníženou sazbou nebo 0 %, jako ve Spojeném království, pokud jde o dopravu osob(31). Takový výklad by v důsledku toho mohl být v rozporu se zásadou konkurenční neutrality DPH.

67. V tomto ohledu je nutno připomenout, že zákonodárce Společenství, jak to vyplývá z devátého bodu odvodní šesté směrnice, si přál, aby byl daňový základ harmonizován, „aby uplatnění sazby Společenství na zdanitelná plnění vedlo ke srovnatelným výsledkům ve všech členských státech“. Cílem harmonizace daňového základu je tudíž zajistit, aby s podobnými situacemi z hospodářského nebo obchodního hlediska bylo zacházeno stejně, pokud jde o použití systému DPH. Tato harmonizace tak přispívá k zajištění neutrality tohoto systému.

68. V důsledku toho sdílím postoj Komise, podle kterého musí být rozdělení jednotné ceny mezi koupená plnění a vlastní plnění prováděno na základě tržní hodnoty posledně uvedených plnění pokaždé, když tato hodnota může být určena.

69. Připadá mi ale obtížné zcela vyloučit možnost odchýlit se od této zásady. Jak jsme viděli, kritérium tržní hodnoty rovněž obsahuje část libovůle a jedna ze základních zásad DPH je její neutralita pro osoby povinné k dani. Je nesporné, že v obecném režimu DPH nemůže být základ

dan? u dan? vybírané da?ovými orgány vyšší než konečným spotřebitelem skutečně zaplacené protiplnění(32). Zdá se mi tudíž možné připustit, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří jsou schopni prokázat, že metoda založená na skutečných nákladech v?rn? vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby, mohou rozdělit svou jednotnou cenu a použít tuto metodu namísto metody založené na tržní hodnotě.

70. Takový případ by například mohl nastat, jestliže by osoba povinná k dani mohla na základě svého újetnictví dokázat, že pro dotčené zdaovací období své jednotné ceny systematicky určovala tak, aby měla pevné ziskové rozpětí pro každou svoji výdajovou položku. Domnívám se, že v takovém případě by cíl harmonizace základu daně, který vedl k povýšení kritéria tržní hodnoty na obecné kritérium, měl ustoupit před požadavkem neutrality.

71. Domnívám se tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu poskytují cestujícímu koupená plnění a vlastní plnění, musí v zásadě oddělit část souboru služeb odpovídající jejich vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena, ledaže jsou schopni prokázat, že pro předemtné daňové období metoda založená na kritériu skutečných nákladů v?rn? vyjadřuje skutečnou strukturu souboru služeb.

72. Vnitrostátní daňové správy a případně vnitrostátnímu soudu přísluší, aby posoudili, zda je možné oddělit část souboru služeb odpovídající vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty.

73. Ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin měl Soudní dvůr za to, že tato tržní hodnota musí být stanovena na základě ceny obdobných plnění poskytovaných samotnou osobou povinnou k dani mimo soubor služeb(33). Komise zastává názor, že mohou být rovněž zohledněna obdobná plnění poskytovaná jinými osobami povinnými k dani.

74. Tomuto poslednímu řešení nejsem nakloněn z následujících důvodů. Zaprvé se připojuje k návrhu předloženému švédskou vládou ve výše uvedené věci Madgett a Baldwin, který, přestože nebyl Soudním dvorem výslovně odmítnut, nebyl zopakován v jeho rozsudku. Dále, jak jsem již uvedl ve svém stanovisku v této věci(34), může s sebou přinášet více obtíží než výhod. Jednak totiž bude hodnota přijatá na základě obdobných plnění poskytovaných jinými osobami povinnými k dani z velké části fiktivní, jelikož nemá přímý vztah k plnění, které má být zdaněno. Jednak existuje nebezpečí nepřesnosti z důvodu skutečnosti, že referenční hodnota může být zpochybněna, a být tak předmětem sporů znalců.

75. Skutkové okolnosti sporu v původním řízení spíše podporují moji analýzu. Velké výkyvy cen letenek a jejich roznost v závislosti na cílových místech v důsledku předešlým konkurence takzvaných „low cost“ (nízkonákladových) společností v tomto oboru by mohly ztížit určení relevantních srovnávacích hodnot z dopravy dosažené jinou osobou povinnou k dani a uinit z něho předmět sporů. Mimoto předkládající soud nepochybně zpřesní určení tržní hodnoty vlastních plnění tak, jak vyplývá z výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin. Přísluší mu tak posoudit, zda My Travel jednotlivě prodávané letenky mohou tvořit plnění obdobná plněním poskytovaným touto osobou povinnou k dani v rámci souborných služeb a případně stanovit tržní hodnotu těchto letenek na základě cen jednotlivě prodávaných letenek.

76. V projednávaném případě vyvstává rovněž otázka, jak rozdělit jednotnou cenu, pokud osoba povinná k dani nemůže určit tržní hodnotu určitých vlastních plnění, jelikož neprodává obdobná plnění mimo rámec souboru služeb. Tento případ odpovídá újetnímu roku 1995, v průběhu kterého prodávala My Travel pobyty za jednotnou cenu, u kterých sama kromě letecké dopravy poskytovala okružní plavby a ubytování v kempech, zatímco mimo soubor služeb plnění tohoto druhu neprodávala. Předkládající soud se tedy zatím táže, zda, jestliže soubor služeb zahrnuje vlastní plnění, jejichž tržní hodnota nemůže být stanovena, jelikož osoba povinná k dani

neprodává obdobná plnění mimo soubor služeb, se nicméně toto kritérium použije na vlastní plnění, jejichž tržní hodnota může být známa.

77. Okolnost, že tržní hodnota nemůže být stanovena pro všechna vlastní plnění poskytnutá osobou povinnou k dani, nemůže dle mého názoru odvodnit upuštění od použití tohoto kritéria pro stanovení plnění, jejichž tržní hodnota může být známa. V tomto případě je pravdou, že osoba povinná k dani je při použití obou metod výpočtu nucena k rozdělení jednotné ceny. Musí tak určit tržní hodnotu vlastních plnění, která prodává mimo soubor služeb, aby mohla odečíst jejich hodnotu od jednotné ceny, a poté přistoupit k rozdělení zbytku této ceny mezi koupená plnění a ostatní vlastní plnění, aby stanovila zdanitelnou ziskovou marži podle článku 26 šesté směrnice s použitím metody založené na skutečných nákladech.

78. Nedomnívám se nicméně, že by takto kombinované použití obou metod naráželo na nepřekonatelné praktické potíže. Předkládající soud tyto potíže nezmínil a ze spisu vyplývá, že My Travel byla schopna změnit výpočet své povinnosti k DPH za rok 1995 pouhým odečtením tržní hodnoty leteckých cest. Mimoto jsem již dříve uvedl, z jakých důvodů nemá být dle mého názoru použití kritéria tržní hodnoty podřízeno podmínce, aby bylo jednodušší k použití ve zvláštní situaci každé osoby povinné k dani.

79. Mimoto, jestliže cílem článku 26 šesté směrnice je přizpůsobit pravidla použitelná v oblasti DPH zvláštnostem činnosti cestovní kanceláře, a snížit tak praktické potíže, které mohou způsobovat uvedenou činnost, cílem režimu zavedeného tímto článkem není, narozdíl od režimu zavedeného ve prospěch malých podniků a zemědělců(35), zjednodušit požadavky z hlediska účtnictví, které s sebou nese běžný systém DPH. Tento článek tak ve svém odstavci 3 stanoví, že pokud jsou plnění, která hospodářské subjekty svěřily jiným osobám povinným k dani, uskutečňována jak v Evropském společenství, tak mimo něj, může být osvobozena od daně jen ta část služby, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství. Vidím, že použití tohoto ustanovení může rovněž cestovní kanceláře nutit k tomu, aby prováděly relativně technické rozdělování svých souborných služeb(36).

80. V uvažovaném případě tak nevidím dostatečný důvod pro vyloučení použití kritéria tržní hodnoty, a tedy ohrožení cíle harmonizace základu daně, sledovaného šestou směrnicí. V důsledku toho se stejným jako Komise domnívám, že osoba povinná k dani může v rámci stejného zdaňovacího období použít kritérium tržní hodnoty na některá plnění, a nikoliv na jiná, jestliže není schopna určit tržní hodnotu těchto jiných plnění.

81. Vzhledem ke všem těmto úvahám navrhuji na první otázku odpovědět následovně: Článek 26 šesté směrnice musí být vykládán tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu poskytují cestujícím plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, musí v zásadě oddělit část souborné služby odpovídající jejich vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena. V tomto případě může osoba povinná k dani použít kritérium skutečných nákladů, jen jestliže prokáže, že toto kritérium věrně vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby. Použití kritéria tržní hodnoty není vázáno na podmínku, aby toto použití bylo jednodušší než použití metody založené na skutečných nákladech, ani na podmínku, aby vedlo ke stejné povinnosti k DPH nebo k povinnosti podobné té, která by byla získána při použití metody založené na skutečných nákladech. Tudíž:

– cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů nemohou používat metodu založenou na tržní hodnotě podle volného uvážení;

– kritérium tržní hodnoty se použije na vlastní plnění, jejichž uvedená hodnota může být určena, přestože v rámci téhož daňového období hodnota určitých vlastních plnění v rámci souborných služeb nemůže být určena, jelikož osoba povinná k dani neprodává obdobná plnění

mimo rámec souborné služby.

B – K druhé otázce

82. Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, připomínám, zda je za okolností případu v povodním řízení možné určit tu část vlastních plnění, která se týká leteckých cest prodaných v rámci pobytu za jednotnou cenu, s odkazem buď na průměrný náklad na místo v letadle zvýšený o průměrné ziskové rozpětí dosažené organizátorem turistických zájezdů z prodejů míst jednotlivců v dotčeném finančním roce, nebo na průměrný příjem dosažený organizátorem turistických zájezdů z prodejů míst jednotlivců v témže finančním roce.

83. Touto otázkou tak uvedený soud žádá, aby Soudní dvůr objasnil způsob konkrétního stanovení tržní hodnoty vlastních plnění poskytovaných My Travel v rámci pobytu za jednotnou cenu, které prodává.

84. Je třeba připomenout, že v rámci článku 234 ES není Soudní dvůr oprávněn použít pravidla Společenství na určitý případ, avšak pouze se vyjádřit k výkladu Smlouvy o ES a akty přijatých orgány Společenství(37). Tato otázka tak dle mého názoru přesahuje pravomoc, kterou uvedený úánek Soudnímu dvoru uděluje, jelikož by musel posoudit výpočty uskutečněné My Travel v jejích nových přiznáních k DPH. Mimoto sám předkládající soud uvádí, že pokud by měl Soudní dvůr rozhodnout, že tato společnost je oprávněna používat kritérium tržní hodnoty, měl by v průběhu nového jednání v novaného této otázky a konaného kolegiem zahrnujícím dvě osoby kvalifikované pro oblast účetnictví určit přesnou metodu výpočtu této hodnoty.

85. V rámci výkladu článku 26 šesté směrnice a na základě již poskytnutých poznatků o způsobu rozdělení jednotné ceny, pokud osoba povinná k dani poskytuje koupená plnění a vlastní plnění, by však Soudní dvůr mohl dle mého názoru odpovědět na dotaz obsažený v této otázce, ve kterém je tázán, zda je pro stanovení tržní hodnoty možné se opírat o průměrné hodnoty.

86. Stejně jako Komise se domnívám, že nic nebrání této praxi. Naopak, průměrná hodnota se může ukázat reprezentativnější, pokud, jako v projednávaném případě, ceny obdobných plnění prodaných mimo rámec souboru služeb ukazují významné kolísání(38). Předkládající soud by tak mohl oprávněně určit tržní hodnotu leteckých cest prodaných My Travel v rámci pobytu za jednotnou cenu na základě průměrné prodejní ceny letenek prodaných touto osobou povinnou k dani pro stejné nebo srovnatelné místo určení. Uvedenému soudu bude příslušet, aby u těchto průměrů provedl nezbytné opravy za účelem zohlednění například skutečnosti, že v rámci souborných služeb jsou místa v letadle nabízena dříve cestujících zdarma nebo za sníženou cenu.

87. Navrhuji tedy na druhou otázku odpovědět tak, že přísluší vnitrostátnímu soudu určit s ohledem na okolnosti sporu v povodním řízení tržní hodnotu leteckých cest poskytnutých My Travel ve věci v povodním řízení v rámci pobytu za jednotnou cenu. Předkládající soud může určit tuto tržní hodnotu z průměrných hodnot.

V – Závěry

88. Vzhledem k této úvahám navrhuji na otázky položené VAT and Duties Tribunal, Manchester odpovědět následovně:

„1) Cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří podali pro dané období přiznání k dani z přidané hodnoty, kteří použili metodu stanovenou vnitrostátní právní úpravou, která do vnitrostátního práva provádí šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu –

Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, mají právo, za podmínek stanovených svým vnitrostátním právem, které musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, změnit výpočet své povinnosti k dani z přidané hodnoty podle metody, o které Soudní dvůr rozhodl, že je v souladu s právem Společenství.

2) Článek 26 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu poskytují cestujícímu plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, musí v zásadě oddělit část souborné služby odpovídající jejich vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena. V tomto případě může osoba povinná k dani použít kritérium skutečných nákladů, jen jestliže prokáže, že toto kritérium vřem vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby. Použití kritéria tržní hodnoty není vázáno na podmínku, aby toto použití bylo jednodušší než použití metody založené na skutečných nákladech, ani na podmínku, aby vedlo ke stejné povinnosti k dani z přidané hodnoty nebo k povinnosti podobné té, která by byla získána při použití metody založené na skutečných nákladech. Tudíž:

– cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů nemohou používat metodu založenou na tržní hodnotě podle volného uvážení;

– kritérium tržní hodnoty se použije na vlastní plnění, jejichž tržní hodnota může být určena, přestože v rámci téhož daňového období hodnota určitých vlastních plnění v rámci souborných služeb nemůže být určena, jelikož osoba povinná k dani neprodává obdobná plnění mimo rámec souboru služeb.

3) Přísluší vnitrostátnímu soudu určit s ohledem na okolnosti sporu v původním řízení tržní hodnotu leteckých cest poskytnutých My Travel plc v rámci pobytu za jednotnou cenu. Předkládající soud může určit tuto tržní hodnotu z průměrných hodnot.“

1 – Původní jazyk: francouzština.

2 – Směrnice Rady ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

3 – C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229.

4 – Dále jen „My Travel“.

5 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, Recueil, s. I-5723, bod 15), jakož i výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin (bod 18).

6 – Rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, s. I-6289, bod 25).

7 – Článek 26 odst. 1.

8 – Odstavec 2 první a druhá věta stejného článku.

9 – Podle čl. 11 A odst. 1 písm. a) šesté směrnice:

„Základem daní je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od

kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby“.

10 – Paragraph 26 odst. 4.

11 – Dále jen „Commissioners“.

12 – Dále jen „režim TOMS“.

13 – Bod 19.

14 – Body 20 až 27.

15 – Body 32 až 35.

16 – Bod 43.

17 – Bod 44.

18 – Viz především rozsudky ze dne 27. března 1980, *Denkavit italiana* (61/79, Recueil, s. 1205, bod 16); ze dne 6. července 1995, *BP Soupergaz* (C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 39) a ze dne 13. ledna 2004, *Kühne & Heitz* (C-453/00, Recueil, s. I-837, bod 21).

19 – Viz především výše uvedený rozsudek *Denkavit Italiana* (bod 17) a rozsudek ze dne 29. listopadu 2001, *Griesmar* (C-366/99, Recueil, s. I-9383, bod 74). Viz, co se týče nedávného použití těchto zásad v oblasti DPH, rozsudek ze dne 17. února 2005, *Linneweber a Akritidis* (C-453/02 a C-462/02, Sb. rozh. s. I-1131, body 41 až 45).

20 – Viz především rozsudky ze dne 22. června 1989, *Fratelli Costanzo* (103/88, Recueil, s. 1839, bod 33); ze dne 19. ledna 1993, *Komise v. Itálie* (C-101/91, Recueil, s. I-191, bod 24); ze dne 28. června 2001, *Larsy* (C-118/00, Recueil, s. I-5063, bod 52), a výše uvedený *Kühne & Heitz* (bod 22).

21 – Viz především rozsudky ze dne 2. února 1988, *Barra* (309/85, Recueil, s. 355, bod 17), a ze dne 2. října 2003, *Weber's Wine World a další* (C-147/01, Recueil, s. I-11365, bod 93).

22 – Viz především rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio* (199/82, Recueil, s. 3595, bod 12), a výše uvedený *Weber's Wine World a další* (bod 103).

23 – Výše uvedený rozsudek *BP Soupergaz* (bod 42). Viz rovněž rozsudek ze dne 1. července 2002, *Marks & Spencer* (C-62/00, Recueil, s. I-6325, bod 47).

24 – Tento bod je následujícího znění: „Odečtení tržní hodnoty vlastních plnění přináší výhodu jednoduchosti, jelikož, jak jsem uvedl, neodráží přesně strukturu ceny služeb tvořících soubor služeb. Zatímco dle metody založené na výpočtu nákladů je třeba určit zdanitelné ziskové rozpětí z obecného ziskového rozpětí, zde není nezbytné rozlišovat jednotlivé části hodnoty plnění. Ziskové rozpětí a náklady společně tvoří referenční hodnotu vlastních plnění, kterou pro získání hodnoty koupených plnění stačí odečíst od jednotné ceny. Výše popsaná operace odečtení ceny uvedených plnění následně vede ke zdanitelnému ziskovému rozpětí, které tak získáme, aniž by bylo třeba rozkládat hodnotu vlastních plnění.“

25 – V bodech 77 a 78 svého stanoviska ve stejné věci jsem dále uvedl, že metoda nákladů vyžaduje komplexní rekonstrukci jednotlivých položek pořizovací ceny, která nemůže být provedena bez rozdělení všeobecných nákladů mezi vlastní plnění, jejichž odečtením od jednotné

ceny získáme obecné ziskové rozpětí, které slouží k výpočtu zdanitelného základu, a vlastní plnění mimo soubor služeb. Mimoto použitím tržní hodnoty se lze rovněž vyhnout nejistotě související s povahou nákladů, které mají být odečteny. Článek 26 odst. 2 této vřta šesté směrnice totiž stanoví odečtení skutečných nákladů cestovní kanceláře na koupená plnění, pokud jsou tato plnění přímo určena cestujícím. Dále, obecné náklady, které tuto podmínku nesplňují, ale nicméně slouží k celkové činnosti hospodářského subjektu, jsou součástí zdanitelné ziskové marže koupených plnění, zatímco jsou vyloučeny ze ziskové marže plnění vlastních. Pro výpočet nákladů je třeba rozdělit tyto náklady mezi obě skupiny plnění. Tržní hodnoty vlastních plnění je přitom již zahrnují a výpočet ziskové marže koupených služeb nevyžaduje jejich oddělení.

26 – Viz rozsudky ze dne 13. března 1990, Komise v. Francie (C-30/89, Recueil, s. I-691, bod 23), a, co se konkrétněji týče zvláštního režimu stanoveného článkem 26 šesté směrnice, ze dne 27. října 1992, Komise v. Německo (C-74/91, Recueil, s. I-5437, bod 17).

27 – Bod 47 rozsudku a bod 2 druhá vřta výroku.

28 – Viz především, pro představení systému DPH, rozsudek ze dne 24. října 1996, Gibbs (C-317/94, Recueil, s. I-5339, body 18 až 24).

29 – Viz, ohledně podobného pojmu „protihodnota“, uvedeného ve druhé směrnici Rady 67/228/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Konstrukce a pravidla společného systému daní z předané hodnoty (Úř. věst. 71, s. 1303), rozsudek ze dne 5. února 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, s. 445, bod 13); ohledně pojmu „protiplnění“ uvedeného v šesté směrnici, rozsudky ze dne 23. listopadu 1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, s. 6365, bod 16); ze dne 2. června 1994, Empire Stores (C-33/93, Recueil, s. I-2329, bod 18); výše uvedený Madgett a Baldwin (bod 40), a ze dne 3. července 2001, Bertelsmann (C-380/99, Recueil, s. I-5163, bod 22).

30 – Bod 69.

31 – Pravidla použitelná na sazbu DPH jsou stanovena především čl. 12 odst. 3 šesté směrnice. Dle jednotlivých znění tohoto článku použitelných pro roky relevantní pro projednávaný případ musejí členské státy stanovit běžnou sazbu DPH, která není nižší než 15 %. Mohou rovněž stanovit jednu nebo dvě sazby snížené, použitelné na některá dodání zboží a poskytování služeb, které nejsou nižší než 5 %. Nicméně, některé členské státy mají přechodnou možnost stanovit sazby nižší, nežli jsou tyto snížené sazby [viz, pro představu sazeb použitelných v jednotlivých členských státech, Zpráva Komise o snížených sazbách DPH, vypracovaná dle čl. 12 odst. 4 šesté směrnice KOM(2001) 599 konečné ze dne 22. října 2001].

32 – Výše uvedený rozsudek Gibbs (bod 19) a rozsudek ze dne 15. října 2002, Komise v. Německo (C-427/98, Recueil, s. I-8315, body 28 a 29).

33 – Bod 44. Připomeme, že se jednalo o ceny pokojů a polopenze nabízené hotelem, jestliže zákazníci nevyužívali soubor služeb.

34 – Bod 72.

35 – Důvody, které vedly zákonodárce Společenství ke stanovení zvláštních režimů pro tyto hospodářské subjekty, jsem uvedl v bodech 3 až 5 a 39 svého stanoviska ve věci Harbs (rozsudek ze dne 15. července 2004, C-321/02, Sb. rozh. s. I-7101).

36 – Viz, co se týče těžkostí, které může toto rozdělení způsobit v případě služeb letecké

dopravy, výše uvedený rozsudek ze dne 27. října 1990, Komise v. Německo (bod 12).

37 – Rozsudky ze dne 15. ledence 1964, Van der Veen (100/63, Recueil, s. 1105, 1121); ze dne 2. prosince 1964, Dingemans (24/64, Recueil, s. 1259, 1273); ze dne 22. října 1998, Jokela a Pitkäranta (C-9/97 a C-118/97, Recueil, s. I-6267, bod 30); ze dne 25. února 1999, Trans-Ex-Import (C-86/97, Recueil, s. I-1041, bod 15); ze dne 7. září 1999, De Haan (C-61/98, Recueil, s. I-5003, bod 29), a ze dne 10. května 2001, Veedfald (C-203/99, Recueil, s. I-3569, bod 31).

38 – Vláda Spojeného království uvádí, že My Travel prodávala v červnu 1997 letenky do Palma (Španělsko) za 18 různých cen (bod 4.15 jejího písemného vyjádření).