

Opinion of the Advocate-General

1. V této sérii žalob pro nesplnění povinnosti má Komise výhrady k výkladu směrnice 2006/112(2) zastávanému osmi členskými státy, podle něhož se zvláštní režim DPH vztahující se na přeprážku cestovní kanceláře (dále jen „režim přeprážky“) stanovený v čluncích 306 až 310 této směrnice (příloha I k tomuto stanovisku) uplatní bez ohledu na to, zda je zákazník skutečně cestujícím, či nikoliv. Na základě terminologie použité v některých jazykových verzích dotčených ustanovení je takový přístup nazýván jako „přístup založený na zákazníkovi“. Komise tvrdí, že podle stávající právní úpravy (a v souladu s praxí v ostatních členských státech) se režim přeprážky použije pouze tehdy, pokud je zákazníkem cestujícím. Její výklad je na základě terminologie v jiných jazykových verzích označován jako „přístup založený na cestujícím“. Toto je podstata hlavního problému ve všech vřech a jediný problém v sedmi z nich. V tomto stanovisku se budu zabývat pouze touto otázkou.

2. V případě Španělského království má Komise námitky rovněž vřči dalším třem aspekty m vnitrostátních pravidel týkajících se režimu přeprážky, a to vyloučení situací, kdy maloobchodní cestovní kancelář prodává soubory cestovních služeb sestavené velkoobchodními cestovními kancelářemi, z tohoto režimu přeprážky, vykazování výše DPH obsažené v ceně a stanovení základu daně za zdařovací období. Třmto otázkám se vřnuji v samostatném stanovisku, předneseném rovněž dnes.

Směrnice o souborných službách pro cesty

3. Definice uvedené v člunku 2 směrnice o souborných službách pro cesty(3) zde nejsou přímo relevantní. Mohou však poskytnout užitečný kontext k pochopení režimu přeprážky. Pro účely směrnice o souborných službách pro cesty se rozumí:

„1. ‚souborem služeb‘ předem stanovená kombinace alespoř dvou z následujících položek, je-li prodávána nebo nabízena k prodeji za souhrnnou cenu a je-li služba poskytována po dobu přesahující 24 hodin nebo zahrnuje-li nocleh:

(a) doprava;

(b) ubytování;

(c) jiné služby cestovního ruchu, které nejsou doplřkem dopravy nebo ubytování a tvoří významnou řást souboru služeb.

[...];

2. ‚organizátorem‘ osoba, která [...] organizuje souborné služby a prodává je nebo je nabízí k prodeji, přímo nebo prostřednictvím prodejce;

3. ‚prodejcem‘ osoba, která prodává nebo nabízí k prodeji soubor služeb sestavený organizátorem;

4. ‚spotřebitelem‘ osoba, která si koupí nebo se zaváže, že si koupí, soubor služeb [...] nebo

jakákoli osoba, jejímž jménem se hlavní smluvní strana zavazuje ke koupi souboru služeb [...] nebo jakákoli osoba, na kterou hlavní smluvní strana nebo ostatní příjemci převedou soubor služeb [...];

5. „smlouvou“ dohoda, která zavazuje spotřebitele vůči organizátorovi nebo prodejci.“

Režim přirážky

4. Režim přirážky má původ v článku 26 šesté směrnice (příloha II tohoto stanoviska)(4). Jeho podstata je jednoduchá. Pokud cestovní kancelář jedná svým vlastním jménem využívá k uskutečnění cesty dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani, veškerá plnění se považují za jediné poskytnutí služby, podléhající DPH v členském státě cestovní kanceláře. Za základ daně se považuje přirážka cestovní kanceláře – rozdíl mezi jejími náklady na zboží a služby, které jsou obsaženy v jí prodávaném souboru služeb, zahrnujícími DPH, a cenou, kterou požaduje za tento soubor služeb, bez DPH.

5. Režim přirážky nebyl v původním ani přepracovaném návrhu právního předpisu předloženém Komisí obsažen, takže neexistuje žádná písemná legislativní historie, v níž by bylo možné přiměřeně nalézt nějakou indicii ohledně jeho účelu. V tomto řízení je však nesporné, že cíl byl dvojitý: zjednodušit situaci cestovními kancelářemi, které by jinak musely žádat o odpouštění nebo vrácení DPH na vstupu v různých členských státech, a zajistit, aby každá služba byla zdaněna tam, kde je poskytnuta.

6. Bez takového mechanismu, jako je režim přirážky, by cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů sestavující soubory rekreačních nebo cestovních služeb v rámci Evropské unie byli povinni odvést DPH na výstupu z celé ceny souboru služeb ve svém členském státě. O vrácení jim útované – často v jiných členských státech – DPH ze služeb, které mají být poskytnuty, jako doprava, ubytování, strava, prohlídky s průvodcem, plavby nebo organizované rekreační činnosti, by museli žádat v těchto členských státech. To by nejenom bylo značně složité z administrativního hlediska, ale takové služby by v důsledku toho nebyly předmětem DPH v členském státě, v němž byly ve skutečnosti poskytnuty a využity, nýbrž v členském státě, v němž byl soubor služeb zakoupen. Znamená část příjmu z DPH by tak mohla být přesměrována z členských států s turistickými destinacemi do států, z nichž pocházejí turisté.

7. Kromě těchto úvah je však režim přirážky z hlediska systému DPH v zásadě neutrální. V rámci této plnění jako celku není vybíráno více či méně, než by tomu bylo jinak, a v zásadě žádná zbytková částka není nenávratně zaplacená do systému v dílčí fázi tak, aby ji nesl některý ze zúčastněných hospodářských subjektů. V tomto ohledu může být užitečný komparativní příklad.

8. Pokud náklady na služby (například doprava, hotel a restaurace) zakoupené cestovní kancelář a obsažené v souboru služeb činí bez DPH 100, je-li přirážka cestovní kanceláře na tyto služby 20 a DPH činí 20 % (ve všech dotčených členských státech, je-li jich více než jeden), potom:

– podle běžného režimu cestovní kancelář koupí za 100, plus DPH ve výši 20, tj. cena včetně DPH je 120; po přičtení její přirážky k ceně bez DPH prodá za 120, plus DPH ve výši 24, tj. cena včetně DPH je 144; odečte DPH na vstupu ve výši 20 a daňovému orgánu odvede rozdíl mezi DPH na vstupu a na výstupu ve výši 4;

– podle režimu přirážky cestovní kancelář koupí za 100, plus DPH ve výši 20, tj. cena včetně DPH je 120; po přičtení její přirážky k ceně včetně DPH prodá za 140, plus DPH ve výši 4, tj. cena včetně DPH je 144; neodečte žádnou DPH na vstupu, ale daňovému orgánu odvede pouze

DPH ve výši 4 z její přírůžky ve výši 20.

V obou případech je prodejní cena včetně DPH 144 a daňové orgány vyberou DPH ve výši 24, kterou celou ponese kupující souboru služeb.

9. Pokud jsou podmíněné služby poskytovány v jednom či více jiných členských státech, než v němž byl soubor služeb prodán, v rámci běžného režimu nemůže cestovní kancelář jednoduše provést odpout DPH na vstupu ve výši 20 od své DPH na výstupu ve výši 24. Jestliže není v těchto jiných členských státech registrována jako plátc DPH, musí tam absolvovat o něco složitější proces vrácení daně(5), na které může nezanedbatelný časekat, na rozdíl od systému okamžitého odpoutu v případě, kdy jsou plnění omezena na jediný členský stát. Kromě toho dotčené členské státy nezískají DPH ze služeb poskytnutých na jejich území. V rámci režimu přírůžky však k žádné z uvedených komplikací nedochází.

10. Zásady, které jsem uvedla výše, jsou mezi účastníky nesporné. Rozdíl ve výkladu se týká pouze toho, zda k tomu, aby se režim přírůžky uplatnil, je nutné, aby osobou, která soubor služeb zakoupí, byl cestující (osoba, která služby nebo jiná plnění skutečně využije(6)), nebo jí může být rovněž jiná cestovní kancelář. Zdá se, že tato otázka vyvstává zejména proto, že pro cestovní kanceláře nebo organizátory turistických zájezdů („organizátory“ podle směrnice o souborných službách pro cesty) je čím dál tím běžnější sestavovat soubory rekreačních nebo cestovních služeb, které prodají jiné cestovní kanceláři nebo jinému organizátorovi („prodejci“ podle směrnice o souborných službách pro cesty) před skutečným konečným prodejem. K rozdílným názorům by však bylo méně prostoru, kdyby jazykové verze unijní právní úpravy byly více konzistentní.

11. V šesti jazycích, v nichž byla šestá směrnice převodně vypracována (dánština, nizozemština, angličtina, francouzština, němčina a italština), byl výraz „cestující“ nebo jeho ekvivalent použit v celém článku 26, s výjimkou anglické verze, která použila výraz „zákazník“ pouze jednou, při vymezení působnosti režimu v čl. 26 odst. 1: „where the travel agents deal with customers in their own name and use the supplies and services of other taxable persons in the provision of travel facilities“(7) .

12. S postupnými rozšířeními se tato anomálie dostala do některých dalších jazykových verzí a v některých případech i tam, kde anglická verze používá výraz „traveler“ (cestující).

13. V případě šesté směrnice se estonská, lotyšská, litevská, maltská, polská, portugalská, slovenská, slovinská a švédská verze držely anglického vzoru a použily výraz „zákazník“ pouze jednou, zatímco finská, řecká, maďarská a španělská verze se držely jiných převodních jazyků a použily všude výraz „cestující“. V české verzi byl všude použit výraz „zákazník“, a to i tam, kde angličtina použila výraz „cestující“.

14. Ve směrnici 2006/112 se vzorec poněkud změnil. Přetrvávají převodní (z roku 1977) jazyky s výjimkou angličtiny (dánština, nizozemština, francouzština, němčina a italština), společně s češtinou, estonštinou, řečtinou, maďarštinou, lotyšštinou, litevštinou, slovinštinou a španělsštinou, používá všude výraz „cestující“. Anglický vzor se projevuje v bulharštině, maltštině, polštině a švédštině. V portugalsštině, rumunštině a slovenštině je všude použit výraz „zákazník“. Fínština používá ve všech případech výraz „zákazník“ a ve dvou případech výraz „cestující“(8) .

15. V roce 2002 Komise navrhla změny článku 26 šesté směrnice(9), které zahrnovaly nahrazení výrazu „cestující“ výrazem „zákazník“ všude(10) .

16. V doprovodné zprávě(11) Komise uvedla následující důvody navrhované změny:

„[...] jeden z hlavních problémů, na který poukazují jak členské státy, tak cestovní kanceláře,

spočívá v tom, že režim bylo možné v zásadě uplatnit pouze tehdy, pokud byla cestovní služba prodána cestujícímu. Takové pravidlo odpovídalo situaci na trhu v roce 1977, kdy soubory cestovních služeb byly prodávány cestovní kanceláží především přímo cestujícímu. V současnosti je situace výrazně jiná. V odvětví působí více subjektů a poskytování souborů cestovních služeb je více rozšířené než v roce 1977. Stále více cestovních služeb je tedy poskytováno buď jiným cestovním kancelářím, nebo jiným osobám povinným k dani, které využívají cestovní služby jako motivaci pro své zaměstnance nebo v rámci své činnosti, například ve formě seminářů.

Současný stav, kdy se zvláštní režim neuplatní, je-li cestovní služba prodána jiné osobě než cestujícímu, již nezajišťuje, že DPH připadne členskému státu, v němž skutečně dochází ke spotřebě. Pokud cestovní kancelář prodá soubor cestovních služeb jiné cestovní kanceláři, uplatní se běžná pravidla zdanění. To znamená, že cestovní kancelář by měla být oprávněna provést odpočet DPH na vstupu, kterou zaplatila svým dodavatelům, a účtovat DPH ve členském státě, v němž je usazena, z celkové hodnoty jejího následného poskytnutí souboru cestovních služeb druhé cestovní kanceláři. V tom případě příjem z DPH vybrané z povodních poskytnutí služeb (například hotelového ubytování) již nepřipadne členským státům, v nichž jsou jednotlivé služby spotřebovány, ale je přesměrován k členskému státu, v němž je cestovní kancelář usazena.

S cílem tomu zabránit některé členské státy, v nichž má turistický průmysl značný význam, uplatňují odlišný výklad tohoto článku a zahrnují do působnosti zvláštního režimu pro cestovní kanceláře poskytování cestovních služeb cestovními kancelářemi jiným zákazníkům než cestujícím. Výsledkem je, že povodní cíle tohoto režimu, zjednodušení a zdanění v členském státě spotřeby, jsou lépe splněny.

To nicméně vede k rozdílnému uplatnění zvláštního režimu v rámci Společenství, což není slučitelné s žádným fungováním vnitřního trhu a narušuje to hospodářskou soutěž mezi subjekty usazenými v různých členských státech. Taková situace je nepřijatelná, a Komise proto navrhuje, aby první veta čl. 26 odst. 2 byla změněna výrazem „cestujícímu“.

Důsledkem toho je podstatné rozšíření působnosti zvláštního režimu. Ve své pozměněné verzi se zvláštní režim uplatní na všechna poskytnutí služeb cestovními kancelářemi za podmínek uvedených v čl. 26 odst. 1, bez ohledu na povahu zákazníka (soukromá osoba, osoba povinná k dani, podnik, jiná cestovní kancelář atd.)“ (neoficiální překlad)

17. Návrh dosud nebyl přijat. Zůstává stále v Radě, v níž zjevně nebylo dosaženo dohody.

řízení

18. Takové jsou v zásadě okolnosti, za kterých Komise v roce 2006 zkoumala uplatnění režimu přírůžky v Evropské unii a dospěla k závěru, že 13 členských států jej uplatňuje nesprávně (konkrétně, že tyto státy zastávají přístup založený na zákazníkovi, a nikoliv přístup založený na cestujícím). Některé z těchto členských států (12) poté své právní předpisy změnil, ovšem jiné ne. Ačkoliv Komise stále chtěla prosadit jí navrhovanou změnu, usoudila, že jednotnost je na vnitřním trhu zásadní a nespravedlivá soutěžní výhoda, kterou mají některé organizátory turistických zájezdů, by měla být odstraněna (13).

19. V souladu s postupem stanoveným v článku 226 ES (nyní článek 258 SFEU) Komise tedy zaslala dne 23. března 2007 všem osmi členským státům dotčeným v projednávaných věcech výzvu dopisem. Ve své tle jejich odpovědi zaslala sedmi z těchto členských států odvodněné stanovisko dne 29. února 2008 a osmému, Španělskému království, dne 9. října 2009. Vzhledem k tomu, že členské státy odvodněným stanoviskem nevyhověly, podala Komise v době od 20.

dubna do 1. září 2011 projednávané žaloby. Požaduje určení, že členské státy tím, že umožňují, aby cestovní kanceláře uplatňovaly režim přírůžky na poskytování cestovních služeb jiným osobám než cestujícím, nesplnily povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 306 až 310 směrnice 2006/112.

20. Ve všech věcech proběhlo úplné písemné řízení, s výjimkou věci C-293/11, Komise v. Řecko, v níž se Komise vzdala práva předložit repliku. Řada členských států podala vyjádření vedlejšího účastníka ve věcech jiných států. Dne 6. března 2013 se konalo společné jednání, na kterém Komise a všechny dotčené členské státy přednesly ústní vyjádření.

21. Ve všech věcech je nesporné, že relevantní vnitrostátní právní předpisy zastávají přístup založený na zákazníkovi. Mám tedy za to, že není nezbytné zde tyto právní předpisy uvádět. Otázkou (jedinou otázkou v sedmi věcech a první otázkou ve věci C-189/11, Komise v. Španělsko) je pouze to, zda tento přístup je správný, nebo zda – jak tvrdí Komise – správný výklad článků 306 až 310 směrnice 2006/112 vyžaduje, aby všechny členské státy uplatňovaly přístup založený na cestujícím.

Stručné shrnutí hlavních argumentů

22. Komise a žalované členské státy se shodují v následujících bodech: (i) cílem režimu přírůžky je zjednodušení postupů a zajištění spravedlivého výběru příjmů z DPH bez jiných odchylek od systému DPH; (ii) zatímco nyní je běžné, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů sestavuje soubory cestovních nebo rekreačních služeb a prodává je jiné cestovní kanceláři před konečným prodejem cestujícímu nebo rekreantovi, v roce 1977, kdy byla přijata šestá směrnice, tomu tak nebylo; (iii) k zajištění harmonizovaného uplatnění pravidel DPH ve všech členských státech, které mezi cestovními kancelářemi neexistuje rozdíl, je nezbytný jednotný výklad; (iv) přístup založený na zákazníkovi představuje výklad, který je nejvhodnější k dosažení cíle režimu přírůžky, a (v) tento přístup je de facto v žalovaných členských státech uplatňován. Vzhledem k tomu, že všechny tyto body jsou nesporné, nezdá se být účelné uvádět v souvislosti s nimi podrobné argumenty; kromě toho se s nimi mohu ztotožnit a nebudu se jimi ve svém následném posouzení zabývat. Stačí poukázat na to, že pokud jde o body (i) a (iv), uvedla jsem podstatné body ve svém popisu režimu přírůžky(14), body (ii) a (v) jsou nezpochybované skutečnosti a bod (iii) je nesporný.

23. I když není sporu ohledně nutnosti jednotného harmonizovaného výkladu v rámci celé Unie, Komise se domnívá, že širšího výkladu, z něhož vychází přístup založený na zákazníkovi, nelze dosáhnout bez změny právních předpisů (přístup de lege ferenda), zatímco žalované členské státy mají za to, že ustanovení v jejich stávajícím stavu mohou – a měla by být – vykládána takto široce (přístup de lege lata).

24. Základní prvek argumentu Komise je jazykový. Pouze v jednom z pěti případů jen jedna z šesti povodních jazykových verzí článku 26 šesté směrnice použila výraz „zákazník“; ve všech ostatních případech a ve všech ostatních jazykových verzích – obzvláště v té, v níž byl konečný text projednáván a schválen – byl vždy použit výraz „cestující“. Záměrem zákonodárce tak jednoznačně bylo omezit režim přírůžky na případy, kdy cestovní kancelář prodává přímo cestujícímu(15).

25. Podle názoru Komise by jinak dvě věci tohoto ustanovení nedávaly smysl. Kdyby byl míněn „zákazník“, slova „svým vlastním jménem“ v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice (čl. 306 odst. 1 směrnice 2006/112) by byla nadbytečná, jelikož cestovní kancelář jedná vždy svým vlastním jménem se svými zákazníky (tými, kdo kupují přímo od nich), avšak ne vždy s cestujícími (což nemusí být tytéž osoby). A výrazy „poskytnutí služby [...] cestujícímu“ a „kterou má zaplatit cestující“ v čl. 26 odst. 2 šesté směrnice (články 307 a 308 směrnice 2006/112) by byly nelogické, kdyby službu

kupovala jiná cestovní kancelář?: pokud soubor služeb sestavený jednou cestovní kanceláří je před jeho prodejem cestujícímu prodán druhé cestovní kanceláří, jak lze vypočítat přírůstek první cestovní kanceláře (daňový základ DPH), jestliže soubor služeb se považuje za „jediné poskytnutí služby [touto] cestovní kanceláří cestujícímu“, avšak druhá cestovní kancelář uplatní vlastní přírůstek?

26. Komise rovněž zdrazňuje, že podle ustálené judikatury platí, že ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána striktně(16). Režim přírůstky představuje výjimku ze zásady zdanění v každém stupni setřce plnění a odpotřu daně na vstupu v každém stupni předcházejícím maloobchodnímu prodeji(17).

27. Aťkoliv Komise souhlasí s tím, že přístup založený na zákazníkovi by byl vhodnější k dosažení cíle režimu přírůstky, zdrazňuje, že členské státy jsou povinny uplatňovat unijní předpisy v oblasti DPH, i když se domnívají, že je lze zdokonalit(18).

28. Komise nicméně upřesňuje, že podle jejího názoru (který zdá se vychází spíše z účelu režimu než ze znění právního předpisu) by se režim přírůstky měl uplatnit, pokud podnik, který (jako právnická osoba) nemůže sám být „cestujícím“, zakoupí soubor cestovních služeb pro své zaměstnance. Důležité je prostě to, aby soubor služeb nebyl dále prodán skutečnému cestujícímu.

29. Naproti tomu žalované členské státy(19) kladou důraz na nutnost dosažení cíle, které režim přírůstky sleduje.

30. Co se týče hlavního jazykového argumentu Komise, zdrazňují, že formulace použitá v jedné z jazykových verzí ustanovení unijního práva nemůže sloužit jako jediný základ pro výklad tohoto ustanovení ani ji nelze upřednostnit před ostatními jazykovými verzemi. V případě rozdílu mezi jednotlivými jazykovými verzemi musí být ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí(20). Takový teleologický přístup Soudní dvůr zaujal, když rozhodl, že se režim přírůstky vztahuje na hoteliéra, který svým zákazníkům nabízí soubor služeb zahrnující ubytování, zpáteční dopravu a autobusové výlety, přičemž dopravní služby jsou kupovány od třetích osob, aťkoliv formálně není cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů(21). Stejně tak by měl být tento přístup uplatněn zde, aby bylo zajištěno žádné dosažení cíle režimu.

31. Nelogičnost, kterou Komise spatřuje v použití určitých formulací, je podle názoru členských států nepřesvědčivá. Anglická verze ustanovení (z níž vycházejí všechny ostatní verze používající výraz „zákazník“) nehovoří o cestovních kancelářích, které jednají se svými zákazníky vlastním jménem, nýbrž o cestovních kancelářích, které jednají vlastním jménem se zákazníky (kteří nejsou nutně přímo jejich zákazníky). Taková formulace – kterou každopádně Komise v ní navrhované změně ponechala – proto není zjevně nadbytečná. Nicméně vzhledem k tomu, že je upřesněno, že režim přírůstky se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé, slova „svým vlastním jménem“ by mohla být nadbytečná při jakémkoliv výkladu. Kromě toho, jak Soudní dvůr rozhodl, formulaci „kterou má zaplatit cestující“ nelze vykládat doslovně, ale může zahrnovat platby od třetích osob(22).

32. Žalované členské státy rovněž poukazují na to, že Soudní dvůr konzistentně judikuje, že požadavek restriktivního výkladu výjimek ze zásad systému DPH neznamená, že by použité výrazy měly být vykládány zřetelně, který by výjimky zbavil účinku, a že jakýkoliv výklad musí být v souladu se sledovanými cíli a musí splňovat požadavky daňové neutrality(23).

33. Podle členských států není odkaz Komise na výše uvedený rozsudek Komise v Španělsko(24) relevantní. Uvedená věc se týkala ustanovení šesté směrnice, jehož výklad jasně vyplýval z jeho znění. V projednávaném případě je zcela zjevné, že znění může vést k různým

výkladem, a skutečně k nim vede.

Posouzení

34. V tomto řízení se Soudní dvůr nachází v nezáviděníhodném postavení. Ve zpusobu, jakým existující jazykové verze článků 306 až 310 směrnice 2006/112 používají výrazy „zákazník“ a „cestující“ (z nichž ani jeden není definován), nelze nalézt žádný soudržný systém. Návrh Komise na nápravu situace (který sám není vzorem jazykové soudržnosti) se nesetkal se shodou v Radě, které byl předložen před více než deseti lety. Zdá se, že jde, ne-li o patovou situaci, přinejmenším o nedostatek společné ochoty určit jednotný přístup. Existují dva vzájemně neslučitelné výklady a ve prospěch každého z nich lze uvést argumenty. Osm členských států vykládá ustanovení jedním způsobem (dříve tak činilo přinejmenším 13 států), zatímco ostatní – z nichž žádný se nesnažil vstoupit do řízení jako vedlejší účastník s cílem předložit své stanovisko – je vykládají jiným způsobem, přičemž žádný z těchto přístupů nesouvisí nutně s tím, zda směrnice 2006/112 používá v příslušných jazycích výraz „cestující“, nebo „zákazník“.

35. Je těžké se vyhnout dojmu, že Soudní dvůr má rozhodnout o otázce politiky v oblasti DPH (a formulace právních předpisů), jejíž řešení je nad schopnosti a vůli členských států a zákonodárce.

36. Ať je tomu jakkoliv, Soudní dvůr musí poskytnout právní výklad stávajícího textu, který určí, zda jsou žaloby Komise (co se týče problému, který je předmětem tohoto stanoviska) opodstatněné, či nikoliv.

37. V této souvislosti podle mého názoru nemělo být pro přezkum ze strany Soudního dvora jakkoliv právně relevantní pojetí států, které zastávají jeden či druhý přístup (i když to může mít určitý politický význam pro zákonodárce). Ať je výsledek tohoto přezkumu jakýkoliv, známy pojetí členských států bude nucen změnit své právní předpisy. Stejně tak nelze podle mne přisuzovat význam praktickým obtížím, které mohou vyplývat pro cestovní kanceláře z kteréhokoliv výkladu, kdyby byl uplatňován jednotně – samozřejmě kromě těch, kterým má režim přirážky práv zabránit. Žádný přístup pravděpodobně nebude v praxi dokonalý, ovšem jestliže přinejmenším osm (dříve přinejmenším 13) členských států bylo schopno uplatňovat ustanovení určitým způsobem po znáhou dobu, jakékoliv obtíže spojené s tímto uplatňováním (posuzované samostatně, nikoliv jako součást nekonzistentního celku) se nezdají být rozhodující.

38. Kdyby ustanovení upravující režim přirážky byla jednoznačná, mělo by v zásadě mít přednost jejich jasný význam, i kdyby to mělo do jisté míry oslabit dosažení cíle tohoto režimu. Podle mého názoru však tato ustanovení ponechávají prostor pro výklad a Soudní dvůr musí zohlednit úhel a celkovou systematiku tohoto režimu, jakož i svá předchozí rozhodnutí v tomto kontextu(25) .

39. Je patrně zbytečné hledat odpověď v podrobné analýze nahodilého způsobu, jakým jsou výrazy „cestující“ a „zákazník“ nebo jejich ekvivalenty nyní používány v jednotlivých jazykových verzích článků 306 až 310 směrnice 2006/112. Komise zdrazňuje, že výraz „zákazník“ byl použit pouze jednou v jediné z šesti povodních jazykových verzí článku 26 šesté směrnice, a vysvětluje, jak k této anomálii došlo a jak se následně rozšířila. Je přesvědčena – a nevidím důvod toto přesvědčení zpochybňovat – že záměrem Rady bylo použít všude výraz „cestující“.

40. Nedomnívám se nicméně, že z úmyslu používat soudržný výraz „cestující“ lze nutně dovodit související záměr omezit uplatňování režimu přirážky na situace, kdy cestovní kancelář jedná přímo s fyzickou osobou, která poskytované služby využije.

41. Je pravda, že pokud výraz „cestující“ vezmeme doslova, je obtížné vyložit jej tak, že zahrnuje „jinou cestovní kancelář“. Nicméně jeho pojetí v kontextu, které zohledňuje úhel a celkovou systematiku ustanovení, může vést k širšímu výkladu.

42. Zprv výraz „cestující“ nelze v kontextu režimu pírážky vykládat striktně doslova. Pro Roberta Louise Stevensona mohla být cesta plná naděje lepší než samotný cíl(26), ale možná by pociťoval méně naděje, kdyby se potýkal se zpožděnými lety, stísněnými sedadly v přeplněných letadlech nebo jídlem bez chuti na miniaturních plastových táčcích. Pro mnoho, ne-li většinu souasných rekreantů se těžšíť přesunulo: jde o cíl, nikoliv samotnou cestu(27), a je možné objednat si dovolenou v letovisku nebo jiné ubytování prostřednictvím cestovní kanceláře a zároveň si zajistit vlastní způsob dopravy. Tak tomu bylo konkrétně v případě „automobilové dovolené“ v rozsudku Van Ginkel(28), o které Soudní dvůr rozhodl, že spadá pod režim pírážky. Kromě toho je jasné, že jedna osoba může koupit soubor cestovních služeb, který má využít jiná osoba, ale bylo by překvapivé, kdyby zacházení z hlediska DPH záviselo na tom, zda kupující byl skutečný cestující, nebo příbuzný, společník na dovolené atd. Nadto skutečně není důvodu k tomu, aby dovolená objednaná prostřednictvím cestovní kanceláře nutně zahrnovala nějaké významné cestování: může být výhodnější (nebo v případě speciálních nabídek levnější) objednat si pobyt v lázních ve vlastním městě prostřednictvím cestovní kanceláře, a nikoliv přímo(29). Pro účely režimu pírážky tedy „cestující“ není nutně ten, kdo „cestuje“, a samotná „cestovní služba“ nebo „cesta“ nemusí být součástí souboru služeb, na něž cestovní kancelář musí uplatnit daný režim.

43. Zadruhé, aniž je nutné vyvozovat konkrétní závěry ze způsobu, jakým je výraz „zákazník“ nebo jeho ekvivalent používán v různých jazykových verzích, samotná skutečnost, že tento výraz mohl do právních předpisů proniknout a rozšířit se tam, spíše vyvrací názor, že zákonodárce někdy připisoval používání výrazu „cestující“ rozhodující význam. Kromě toho lze zaznamenat, že zvyšující se používání výrazu „zákazník“ v právních předpisech je doprovázeno zvýšenou četností prodejů souborů rekreačních nebo cestovních služeb mezi cestovními kancelářemi.

44. Mám tedy za to, že legislativní záměr použít jediný výraz pro označení osoby kupující od cestovní kanceláře cestovní, ubytovací nebo podobné služby – a „cestující“ byl vhodný výraz – nevyžaduje, aby smysl tohoto výrazu byl omezen na obzvlášť úzkou kategorii takových osob.

45. Ani Komise se každopádně nesnaží vykládat výraz „cestující“ doslovně: zahrnuje pod tento výraz například podnik, který zakoupí služby pro své zaměstnance, přičemž jedinou podmínkou podle jejího názoru je, že soubor služeb nesmí být dále prodán konečnému spotřebiteli, ať je to kdokoli.

46. Nemohu tak považovat text ustanovení upravujících režim pírážky za jednoznačný, a to ani za předpokladu, že původním záměrem bylo použít všude výraz „cestující“ – který sám není zcela jednoznačný.

47. Tento výraz tedy může být podle mého názoru vykládán tak, že zahrnuje i jiné zákazníky než fyzické osoby, které ve skutečnosti využijí cestovní nebo rekreační služby zakoupené u cestovní kanceláře (nebo, jak uvádí Komise, než ty, kdo kupují ve prospěch takových osob), a to tak, že zahrnuje jiné cestovní kanceláře, které poté služby dále prodají. Vzhledem k nejistotě vyplývající z jazykových verzí by měl být výklad takový, jestliže to vyžadují úhel a celková systematika režimu pírážky. Soudní dvůr ve své tle takového požadavku již vyložil výraz „cestovní kancelář“ tak, že zahrnuje hoteliéra nabízejícího soubor ubytovacích služeb zahrnující dopravu a výlety a subjekt organizující jazykové a studijní pobyty v zahraničí(30). Další paralelu lze nalézt v tom, jak Soudní dvůr vyložil formulaci „osoby, které provozují sport“ – která se, jak uznal, v běžném užívání vztahuje pouze na fyzické osoby – a sice v tom smyslu, že pro účely čl. 13 části A odst. 1 písm.

m) šesté směrnice (nyní čl. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112) může zahrnovat i právnické osoby a neregistrovaná sdružení(31) .

48. Podstatné je, že vyloučení prodeje souboru cestovních nebo rekreačních služeb cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů jiné cestovní kancelář, která jej prodá dále, z uplatnění režimu páté směrnice by bylo v přímém rozporu s oběma cíli, jichž – jak je v tomto řízení nesporné – měl režim dosáhnout.

49. Soudní dvůr uznal cíl přizpůsobení běžných pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpůtu daně na vstupu tak, aby byla zohledněna četnost a místo služeb poskytovaných v rámci souboru cestovních nebo rekreačních služeb, jež přináší cestovní kancelář a organizátor turistických zájezdů praktické obtíže, které by mohly narušovat výkon jejich činnosti(32) . Pokud cestovní kancelář A sestaví soubor služeb zahrnující například autobusový zájezd do několika členských států s ubytováním, stravováním v restauraci a návštěvami turistických atrakcí v každém z těchto států a tento soubor služeb prodá cestovní kancelář B, která jej prodá fyzické osobě, jež se zúčastní zájezdu, na všechny související praktické obtíže bude narážet cestovní kancelář A, nikoliv B. I v případě, že místo plnění u prodeje ze strany cestovní kanceláře A cestovní kancelář B není v členském státě, v němž je B usazena, obtíže cestovní kanceláře B nejsou v zásadě větší, než jaké s sebou nese prosté přeshraniční poskytnutí služby – konkrétně nutnost dosáhnout vrácení daně zaplacené na vstupu z plnění v jiném členském státě nebo jejího odpůtu. Situace cestovní kanceláře B sama o sobě neodvodňuje uplatnění zvláštního režimu páté směrnice. Naproti tomu cestovní kancelář A se musí potýkat s daní na vstupu z různých služeb v různých sazbách v různých členských státech – což je právě situace, kterou má režim páté směrnice zjednodušit. Přitom podle přístupu založeného na cestujícím, který v tomto řízení hájí Komise, B jako jediná bude mít z režimu prospěch, zatímco A nikoliv.

50. Podobné úvahy platí i v souvislosti s druhým cílem, kterým je zajistit, aby výnos z DPH správně připadl členskému státu, v němž je příslušná služba skutečně poskytnuta a přijata. Jestliže se ve výše uvedeném příkladu na prodej ze strany cestovní kanceláře A cestovní kancelář B neuplatní režim páté směrnice, A získá zpět částky DPH útované ze služeb poskytnutých turistům v navštívených členských státech, přičemž to pravděpodobně povede k čisté platbě většiny nebo všech těchto částek této cestovní kancelář(33) a ztrátě příjmu z DPH v uvedených členských státech. Tebaže je DPH na úrovni EU harmonizována, jde o vnitrostátní daň, vybíranou v každém členském státě v jím stanovených sazbách a podle jeho vlastních podrobných pravidel. V článku 1 odst. 2 směrnice 2006/112 je DPH kvalifikována jako „všeobecná daň ze spotřeby“. Ačkoliv hlava V (články 31 až 61) směrnice 2006/112 stanoví zvláštní pravidla týkající se místa dodání v případě přeshraničního prvku, konceptu daně ze spotřeby je vlastní, že tato daň by se měla konkretizovat v okamžiku a na místě skutečné spotřeby (tedy konečné spotřeby na konci řetězce plnění, jedná-li se o nekumulativní víceetapovou daň, jako je DPH). V přezkoumávané situaci jsou příslušné služby fyzicky poskytovány i využívány v témže členském státě. Přeshraniční prvek je u těchto služeb v podstatě umělý – v členském státě cestovní kancelář A jsou poskytovány služby cestovní kanceláře A, nikoliv poskytovatel služeb v navštívených členských státech. Pokud by příjem ze spotřeby v jednom členském státě měl plynout do jiného členského státu, ve kterém nebyla poskytnuta žádná ze služeb přímo vedoucích k této spotřebě, bylo by to tedy v rozporu nejenom s cíli režimu páté směrnice, ale i se základní zásadou společného systému DPH, kterou má tento režim naplňovat.

51. Je pravda, že odchylky od běžného režimu musí být vykládány restriktivně, ovšem, jak zdůraznily členské státy, neznamená to, že použité výrazy by měly být vykládány zprůměrně, který by je zbavil jejich zamýšleného účinku. V projednávané věci by výklad navrhaný Komisí vedl právě k tomu(34).

52. Na základě toho musím učit závěr, že přístup založený na zákazníkovi nejen že je vhodnější k dosažení cíle režimu přirážky než přístup založený na cestujícím, ale že poslední uvedený přístup ve skutečnosti brání dosažení tohoto cíle v situacích, v nichž by podle Komise měl být uplatňován. Takový závěr je podle mého názoru dostačující k zamítnutí žalob Komise ve všech projednávaných věcech (s tou výhradou, že ve věci C-189/11, Komise v. Španělsko, je třeba přezkoumat ještě další tři otázky).

53. Může být však užitečné stručně zmínit ostatní důležité body uvedené žalovanými členskými státy, které rovněž podporují tento názor, a odpovědět na některé argumenty Komise.

54. Zaprvé členské státy zdůrazňují zásadu daňové neutrality, která je vlastní systému DPH, v tom smyslu, že by DPH neměla být uplatňována zprůměrně, který narušuje hospodářskou soutěž mezi poskytovateli(35). Podle jejich názoru vzhledem k tomu, že (jak jsem vysvětlila výše v bodech 49 a 50) výklad Komise nezmírňuje praktické a administrativní obtíže související se sestavením souboru cestovních služeb v případě, že tento soubor je prodán jiné cestovní kanceláři, tento výklad zvýhodňuje velké organizátory turistických zájezdů a cestovní kanceláře na úkor menších, které pravděpodobně nebudou mít prostředky nezbytné k řešení těchto obtíží. Poslední uvedené cestovní kanceláře jsou tedy méně schopné sestavovat soubory služeb k prodeji jiným cestovním kancelářím. Výklad Komise nadto neodvodněně vede k rozdílnému zacházení s plněními osoby povinné k dani z hlediska DPH na základě totožnosti jejího zákazníka, a nikoliv na základě kritéria souvisejícího s dodávkou nebo dodavatelem.

55. S tímto posouzením souhlasím. Kritérium velikosti zvýhodňuje větší cestovní kanceláře oproti menším i jinak, ovšem uplatnění pravidel DPH by nemělo vést k další diskriminaci. Je rovněž pravda, že v tomto smyslu chápána zásada neutrality není pravidlem primárního práva, které by mohlo podmiňovat platnost ustanovení, nýbrž výkladovou zásadou, která se musí použít souběžně s ostatními takovými zásadami(36). V tomto případě však její použití podporuje závěr, k němuž jsem dospěla na základě zásady, která vyžaduje, aby ustanovení, jehož význam není jasný (zejména v případě kolidujících jazykových verzí), bylo vykládáno ve světle účelu a celkové systematiky právní úpravy, jejíž je součástí.

56. Zadruhé Komise tvrdí, že výraz „svým vlastním jménem“ v článku 306 směrnice 2006/112 je v případě přijetí přístupu založeného na zákazníkovi nadbytečný, jelikož cestovní kanceláře jednají se svými zákazníky vždy svým vlastním jménem (kdyby tomu tak nebylo, osoba, se kterou jednají, by nebyla jejich zákazníkem).

57. Tento argument je podle mne slabý. I když je pravda, že je třeba mít za to, že výraz „i obrát“ použitý v právním předpisu slouží v zásadě vlastnímu účelu, nemohu souhlasit s tím, že výklad, který pouze eliminuje nadbytečnost, by měl převažovat nad výkladem, který mnohem jasněji slouží zamýšlenému cíli právní úpravy jako celku. Nadbytečnost není v právních předpisech neznámá. V tomto případě lze výraz „svým vlastním jménem“ snadno považovat pouze za předzvěst vyloučení cestovních kanceláří vystupujících jen jako zprostředkovatelé v následující věci. Podotýkám kromě toho, že návrh Komise na změnu článku 26 šesté směrnice z roku 2002, který má uplatňovat přístup založený na zákazníkovi, nadále používá formulaci „jednají-li cestovní kanceláře se zákazníky svým vlastním jménem“, takže údajnou nadbytečnost zachovává.

58. Zatímco Komise tvrdí, že definice „přirážky“ v článku 308 směrnice 2006/112 je v případě

přístupu založeného na zákazníkovi nepoužitelná. Pokud cestovní kancelář A sestaví soubor služeb a prodá jej cestovní kanceláři B, která jej prodá cestujícímu, jak může být přirážka cestovní kanceláře A rozdílem mezi cenou bez DPH zaplacenou cestujícím a skutečnými náklady cestovní kanceláře A na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani k přímému prospěchu cestujícího, jestliže cena zaplacená zákazníkem zahrnuje nejen přirážku cestovní kanceláře A, ale i přirážku cestovní kanceláře B?

59. Jestliže za stávajícího právního stavu musí, jak jsem přesvědčena, výraz „cestující“ být chápán široce, aby zahrnoval zákazníky různých druhů, zejména i jiné cestovní kanceláře, problém zmizí(37) . Nadto, jak zdraznily členské státy, nelze obrát „kterou má zaplatit cestující“ v tomto kontextu vykládat doslovně(38) .

60. Závrté Komise odkazuje na výše uvedený rozsudek C-204/03, Komise v. Španělsko(39), v tom smyslu, že členské státy nemohou ignorovat výslovná ustanovení směrnic o DPH s cílem dosáhnout výsledku, který více odpovídá obecným cílům této právní úpravy.

61. I zde souhlasím se členskými státy v tom, že judikatura nebrání výkladu, který vede k takovému výsledku, ledaže je v rozporu s jasným a jednoznačným ustanovením. Ustanovení dotčená v tomto řízení nejsou jednoznačná, jak bylo dostatečně prokázáno.

62. Nakonec je nicméně třeba poznat, že přístup založený na zákazníkovi není všelékem na všechny možné nedokonalosti režimu přirážky. Na jeho nejvtší nedostatek poukázala Komise v doprovodné zprávě k navrhované změně šesté směrnice:

„Nkolik členských států poukázalo rovněž na otázku služebních cest a problém, který p sobí spole nostem, jež jsou ve skute nosti konečnými spotřebiteli souborů cestovních služeb, jelikož podle navrhovaných nových ustanovení članku 26 nemohou odpočíst zbytkovou DPH na vstupu. Pokud si objednají soubor cestovních služeb od cestovní kanceláře, bude jim účtována cena včetně DPH, kterou si ovšem nebudou moci odpočíst, aťkoliv je soubor cestovních služeb využit pro účely podnikání. To povede ke zbytkové DPH na spotřebním mezistupni, což je v rozporu se základní zásadou neutrality systému DPH v rámci Společenství.“(40) (neoficiální překlad)

63. Tento problém se v navrhované změně sice zmiňuje, není však řešen. V tomto řízení Komise zastává výklad, podle kterého výraz „cestující“ zahrnuje spole nosti kupující služební cesty – čímž de facto uplatňuje v tomto ohledu přístup založený na zákazníkovi (a tím zakotvuje zbytkovou DPH v dílní fázi v etenci plnění).

64. Problému by bylo možné se vyhnout pouze tehdy, pokud by byl přístup založený na cestujícím přijat v jeho striktnějším výkladu a režim přirážky se uplatnil pouze tehdy, pokud by zákazníkem cestovní kanceláře byla fyzická osoba využívající prodávanou službu. Kdyby zákazníkem byla právnická osoba povinná k dani, uplatnil by se běžný režim, a kdyby nabyté služby byly použity striktně pro účely podnikání a představovaly nákladové složky plnění podniku zdanitelných na výstupu, celá DPH z těchto služeb, vedle DPH z přirážky cestovní kanceláře, by mohla být odpočtena z daně na výstupu a zásada neutrality DPH pro osobu povinnou k dani by byla dodržena.

65. To však není výklad, který Komise v souvislosti s přístupem založeným na cestujícím navrhuje. Nadto cíli režimu přirážky jsou, jak je nesporné, konkrétně zjednodušení postupu a zajištění správného určení přímě z DPH. Nic nenaznačuje tomu, že by záměrem bylo rovněž zaručit plnou odpočitatelnost daně na vstupu z cestovních služeb použitých pro zdanitelné podnikatelské účely, i kdyby to bylo žádoucí.

66. Existence problému, který jsem popsala, může proto nevést ke změně mého závěru, že režim

přirážky by měl být vykládán ve smyslu přístupu založeného na zákazníkovi, takže žaloby Komise by měly být v rozsahu, v němž požadují určení, že členské státy tím, že umožňují, aby cestovní kanceláře uplatňovaly režim přirážky na poskytování cestovních služeb jiným osobám než cestujícím, nesplnily povinnosti, které pro ně vyplývají z článků 306 až 310 směrnice 2006/112, zamítnuty.

Náklady řízení

67. Podle čl. 138 odst. 1 jednacího řádu Soudního dvora se účastník řízení, který neměl úspěch ve věci, uloží náhradu nákladů řízení, pokud to účastník řízení, který měl ve věci úspěch, požadoval. Všechny žalované členské státy požadovaly náhradu nákladů řízení. Podle čl. 140 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady.

Závěry

68. Vzhledem k výše uvedeným úvahám navrhuji, aby – s výhradou analýzy a závěrů, které uvádím v samostatném stanovisku ve věci C-189/11 týkajícím se zbývajících výtek věci Španělskému království – Soudní dvůr:

- zamítl žaloby podané Komisí,
- uložil Komisi náhradu nákladů řízení vynaložených členskými státy jako žalovanými a
- rozhodl, že členské státy ponесou vlastní náklady řízení, které jim vznikly jako vedlejším účastníkům.

Příloha I

Články 306 až 310 směrnice 2006/112 (zvýrazněno provedeno autorkou tohoto stanoviska)

„Článek 306

1. Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plně 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)[(41)].

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

Článek 307

Plně uskutečňovaná cestovní kanceláří za podmínek uvedených v článku 306 v souvislosti s uskutečněním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří 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 poskytl.

Článek 308

Za základ daně a cenu bez DPH ve smyslu čl. 226 bodu 8 při jediném poskytnutí služby cestovní kanceláří se považuje přirážka cestovní kancelář, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH,

kterou má zaplatit cestující , a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího .

§lánek 309

Jsou-li plnění, jež cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, uskutečňována těmito osobami mimo Společenství, považuje se poskytnutí služby cestovní kancelář za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle §lánku 153.

Jsou-li plnění uvedená v prvním pododstavci uskutečňována jak uvnitř Společenství, tak mimo něj, může být od daně osvobozena jen ta část služeb poskytnutých cestovní kancelář, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.

§lánek 310

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

Příloha II

§lánek 26 šesté směrnice (zvýraznění provedeno autorkou tohoto stanoviska)

„Zvláštní režim pro cestovní kanceláře

1. členské státy uplatní daž z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto §lánkem, 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 §lánek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje §l. 11 část A odst. 3 písm. c). [(42)] V tomto §lánku zahrnuje výraz ‚cestovní kancelář‘ též organizátory turistických zájezdů.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kancelář v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kancelář, kteráž 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 poskytl. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu §l. 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 uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka .

3. Uskutečňují-li plnění, která cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, tyto osoby mimo Společenství, považuje se služba cestovní kanceláře za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle §l. 15 bodu 14. Jsou-li tato plnění uskutečňována jak uvnitř Společenství, tak mimo něj, může být osvobozena od daně jen ta část služby poskytované cestovní kancelář, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.

4. Daž, kterou cestovní kancelář účtují 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 odpočet nebo vrácení daně.“

Příloha III

>image>1

>image>2

>image>3

>image>4

>image>5

>image>6

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 6. června 2013(43)

Věc C-189/11

Evropská komise

proti

Španělskému království

”

DPH

—

Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“

1. Dnes přednáším společné stanovisko v projednávané věci a ve věcech C-193/11, Komise v. Polsko, C-236/11, Komise v. Itálie, C-269/11, Komise v. Česká republika, C-293/11, Komise v. Německo, C-296/11, Komise v. Francie, C-309/11, Komise v. Finsko a C-450/11, Komise v. Portugalsko. Týká se otázky, která je stejná pro všech osm věcí (a která je jedinou otázkou v ostatních sedmi věcech): zda se při správném výkladu směrnice 2006/112(44) uplatní zvláštní režim přírůžky DPH pro cestovní kanceláře (dále jen „režim přírůžky“) stanovený v člácích 306 až 310 této směrnice bez ohledu na to, zda je zákazníkem skutečně cestující, či nikoliv (dále jen „přístup založený na zákazníkovi“), nebo se použije jen tehdy, když je zákazníkem cestující (dále jen „přístup založený na cestujícím“).

2. Pokud jde o právní rámec, který tvoří unijní právní úprava režimu p?írážky, pr?b?hu ?ízení o nespln?ní povinnosti a ostatních aspekt? týkajících se otázky, která je společná pro všech osm p?ípad?, odkazují na uvedené stanovisko, ve kterém jsem dosp?la k záv?ru, že žaloby Komise mají být zamítnuty v rozsahu, v n?mž požadují ur?ení, že ?lenské státy tím, že umožňují, aby cestovní kancelá?e uplatňovaly režim p?írážky na poskytování cestovních služeb jiným osobám než cestujícím, nesplnily povinnosti, které pro n? vyplývají z ?lánek? 306 až 310 sm?rnice 2006/112 (zn?ní t?chto ustanovení, jakož i ?látku 26 šesté sm?rnice je uvedeno v p?íloze I a II mého společného stanoviska).

3. V tomto stanovisku se zabývám t?emi dalšími otázkami, které vnesla Komise a které se týkají výhradn? špan?lských právních p?edpis? o režimu p?írážky a nevztahují se k hlavní otázce ani k žádnému ze sedmi dalších ?ízení o nespln?ní povinnosti. Tyto otázky se týkají vyloužení situací, kdy maloobchodní cestovní kancelá?e prodávají soubory cestovních služeb sestavené velkoobchodními cestovními kancelá?emi(45), z tohoto režimu p?írážky, respektive uvedení výše DPH obsažené v cen? a stanovení základu dan? za zdařovací období. V tomto stanovisku se budu v?novat pouze právním p?edpis?m a argument?m, které se týkají t?chto otázek.

Unijní právní p?edpisy

4. ?lánek 1 odst. 2 sm?rnice 2006/112 zní:

„Společný systém DPH je založen na zásad?, že se na zboží a služby uplatňuje všeobecná da? ze spot?eby v p?esném pom?ru k cen? zboží a služeb, bez ohledu na po?et pln?ní uskutečn?ných ve výrobním a distribučním procesu p?ed stupn?m, ve kterém je da? uplatněna.

Každé pln?ní podléhá DPH vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpo?tu dan?, kterou byly p?ímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvořící cenu.

Společný systém DPH se uplatňuje až do stupn? maloobchodu v?etn?.“

5. ?lánek 73 sm?rnice 2006/112 stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou pln?ní uvedená v ?láncích 74 až 77 [(46)], zahrnuje základ dan? vše, co tvoří protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od po?izovatele, p?íjemce nebo t?etí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, v?etn? dotací p?ímo vázaných k cen? t?chto pln?ní.“

6. ?lásky 168 a 169 sm?rnice 2006/112 patří mezi ta ustanovení, která upravují právo na odpo?et dan? na vstupu. ?lánek 168 v podstat? stanoví, že pokud osoba povinná k dani použije zboží a služby dodané jinou osobou povinnou k dani pro účely jejich zdan?ných pln?ní na výstupu, a to vše ve stejném ?lenském stát?, má tato osoba nárok odpo?íst DPH, která je splatná nebo kterou odvedla za dodání t?chto zboží nebo služeb, od DPH, kterou je povinna odvést. ?lánek 169 doplňuje n?které další účely, pro které je možné použít pln?ní na vstupu tak, aby se odečetla DPH, která je zat?žuje, od dan? na výstupu. Tato pln?ní zahrnují mimo jiné a) pln?ní, která byla uskutečn?na mimo ?lenský stát, v n?mž je DPH splatná nebo byla odvedena, a u kterých by vznikl nárok na odpo?et DPH, kdyby byla uskutečn?na v tomto ?lenském stát?. V tomto ohledu ?l. 5 písm. a) sm?rnice 2008/9(47) vyžaduje, aby každý ?lenský stát vrátil osob? povinné k dani neusazené na jeho území DPH ú?tovanou jí v tomto ?lenském stát?, pokud se p?edm?tná pln?ní použijí mimo jiné pro účely pln?ní uvedených v ?l. 169 písm. a) sm?rnice 2006/112.

7. ?lánek 220 sm?rnice 2006/112 vyžaduje, aby každá osoba povinná k dani zajistila, že se

vystaví faktura mimo jiné za dodání zboží nebo poskytnutí služby jiné osob? povinné k dani nebo právnické osob? nepovinné k dani.

8. ?lánek 226 sm?rnice 2006/112 zejména stanoví:

„Aniž jsou dot?ena zvláštní ustanovení této sm?rnice, uvád?jí se na fakturách vystavovaných podle ?lánek? 220 a 221 pro ú?ely dan? z p?ídané hodnoty povinn? pouze tyto údaje:

[...]

(10) výši [výše] dan?, jež má být odvedena, není-li uplatn?n zvláštní režim, pro který tato sm?rnice tento údaj nep?ipouští;

[...]“

Špan?lské právní p?edpisy

9. Zákon ?. 37/1992 je základním právním textem upravujícím DPH ve Špan?lsku. ?lánky 141 až 147 upravují režim p?irážky. Komise cituje následující ustanovení:

„?lánek 141

1. Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e se uplat?uje:

1. na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi, jednají-li s cestujícími svým vlastním jménem a k uskute?n?ní cesty využívají dodání zboží ?i poskytnutí služeb jinými podniky nebo profesními subjekty.

Pro ú?ely tohoto zvláštního režimu se za cestu považuje ubytování nebo p?epravní služby, a? již jsou poskytovány jednotliv? nebo jako soubor, společn? s dalšími dopl?kovými nebo vedlejšími službami.

2. na pln?ní uskute??ovaná organizátory turistických zájezd? za okolností uvedených v p?edchozím pododstavci.

2. Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e se nepoužije na tato pln?ní:

1. cesty, které jsou sestavovány velkoobchodními cestovními kancelá?emi a prodávané ve?ejnosti maloobchodními cestovními kancelá?emi.

[...]

?lánek 142

P?i pln?ních, na která se uplat?uje tento zvláštní režim, nejsou osoby povinné k dani povinny uvád?t ve svých fakturách odd?len? ?ástky, které byly p?eneseny a které se v p?ípad? jejich existence považují za zahrnuté do ceny pln?ní.

P?i pln?ních uskute?n?ných pro jiné podniky nebo profesní subjekty, která zahrnují pouze dodání zboží nebo poskytnutí služeb spadající v plném rozsahu do územní p?sobnosti dan?, m?že faktura na žádost dot?ené osoby uvád?t v kolonce ‚výše DPH obsažená v cen?‘ ?ástku získanou vynásobením celkové ceny pln?ní šesti a vyd?lením výsledku ?íslem 100. Takové ?ástky se budou považovat za p?ímo p?enesené a jsou neseny podnikem nebo profesním subjektem, který je p?íjemcem pln?ní.

1. Osoby povinné k dani se mohou rozhodnout, zda základ daně určí na základě jednotlivých plnění nebo celkově za každé zdaňovací období.

Tato volba se bude vztahovat na všechna plnění, na která se uplatňuje zvláštní režim a byla uskutečnena osobou povinnou k dani během období alespoň pěti let, a pokud není předloženo prohlášení o opaku, během následujících let.

2. Celkové určení základu daně v souvislosti s plněními, na která se uplatňuje zvláštní režim, se za každé zdaňovací období uskuteční takto:

1. Skutečné celkové náklady na dodání zboží nebo poskytnutí služeb, včetně daně, vynaložené jiným podnikem nebo profesním subjektem cestovní kancelář nebo relevantního zdaňovacího období při poskytování cesty ve prospěch cestujícího, se odečtou od celkové ceny, včetně daně z přidané hodnoty, která byla účtována zákazníkovi z plnění, pro která vznikla během stejného období zdanitelná událost.

2. Celkový základ daně se určí vynásobením výsledku číslem 100 a vydělením tohoto součinu číslem 100, ke kterému se připočte běžná sazba daně uvedená v článku 90 tohoto zákona. [(48)]

3. Základ daně nesmí být nikdy záporný.

Pokud je však základ daně určený celkově, jakákoliv částka, o kterou odpočítávaná částka převyšuje částku, od které má být odečtena, může být připočtena k částkám, které mají být odečteny během bezprostředně následujících zdaňovacích období.“

Návrhová žádání

10. Výtkou Komise týkající se použití přístupu založeného na zákazníkovi jsem se zabývala ve společném stanovisku a dospěla jsem k závěru, že má být zamítnuta. Dále Komise navrhuje, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že

– vylučuje z uplatnění režimu přirážky prodeje cest, které jsou sestavovány velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány ve veřejnosti maloobchodními cestovními kancelářemi jednajícími vlastním jménem;

– umožňují cestovním kancelářím za určitých okolností uvést na fakturu celkovou částku, která nemá vztah ke skutečné DPH přenesené na zákazníka, a zákazníkovi umožňují, je-li osobou povinnou k dani, odpočíst tuto celkovou částku od splatné DPH a

– umožňují cestovním kancelářím v rozsahu, v němž využívají zvláštního režimu, stanovit základ daně celkově pro každé zdaňovací období,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 73, 168, 169, 226 a 306 až 310 směrnice 2006/112, a uložil Spojenému království náhradu nákladů řízení.

Vyloučení prodeje cestovních služeb, které jsou sestavené velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávané maloobchodními cestovními kancelářemi

Argumenty

11. Komise má za to, že v souladu s článkem 306 směrnice 2006/112 se režim přirážky musí

vždy použít na „prodeje cest, které jsou sestaveny velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány veřejnosti maloobchodními cestovními kancelářemi“, s výjimkou případu, kdy maloobchodní cestovní kancelář nejedná vlastním jménem, ale jako zprostředkovatelé. Nicméně čl. 141 odst. 2 bod 1 zákona č. 37/1992 vylučuje všechny takové prodeje z působnosti režimu, a to nejen na základě svého jasného znění, ale rovněž podle vlastního výkladu španělských orgánů. Výklad čl. 141 odst. 2 bodu 1, který by toto ustanovení omezoval jen na případy, ve kterých cestovní kancelář jedná jménem jiné cestovní kanceláře (což tvrdí Španělsko), by toto ustanovení zbavil veškerého užitečného účinku, jelikož uvedená situace je již předmětem čl. 141 odst. 1 bodu 1. Ani by to nevysvětlilo, proč je uvedené ustanovení omezeno na případy, ve kterých je touto jinou osobou velkoobchodní cestovní kancelář. Článek 141 odst. 2 bod 1 zákona č. 37/1992 je přinejmenším nejednoznačný, a proto v rozporu s článkem 306 směrnice 2006/112.

12. Španělsko souhlasí, že by se režim přírážky měl používat způsobem popsáním Komisí. Tvrdí, že sporné ustanovení jen objasňuje skutečnost, že v souladu s čl. 306 odst. 1 druhým pododstavcem směrnice 2006/112 nemohou maloobchodní cestovní kanceláře tento režim používat, pokud jednájí pouze jako zprostředkovatelé jménem a na účet velkoobchodních cestovních kanceláří. Výklady, na které Komise odkazuje, nejsou závazné. Článek 141 odst. 2 bod 1 zákona č. 37/1992 není nejednoznačný: čl. 141 odst. 1 bod 1 totiž jasně stanoví, že jakákoliv plnění uskutečňuje cestovní kancelář vlastním jménem spadají do působnosti tohoto režimu, je tedy zjevné, že se čl. 141 odst. 2 bod 1 může týkat pouze jiných plnění než těch, která jsou uskutečňována vlastním jménem.

Analýza

13. Spor mezi účastníky řízení v souvislosti s touto výtkou se netýká výkladu směrnice 2006/112, ale účinku čl. 141 odst. 2 bodu 1 zákona č. 37/1992, který Komise považuje za neslučitelný s výkladem směrnice, na kterém se oba účastníci řízení shodnou.

14. Zaprvé poukazují na to, že ze znění tohoto ustanovení v žádném případě nevyplývá, že se jeho účinek omezuje na situace, ve kterých maloobchodní cestovní kancelář jedná jen jako zprostředkovatel jménem velkoobchodní cestovní kanceláře. Na první pohled je zřejmé, že se použije na všechny prodeje cestovních služeb maloobchodními cestovními kancelářemi, které byly sestaveny velkoobchodní cestovní kanceláří, a to bez ohledu na to, zda maloobchodní cestovní kancelář jedná jako zprostředkovatel či kupuje služby od velkoobchodní cestovní kanceláře a prodává je vlastním jménem. Účastníci řízení se shodují v tom, že pravidlo s takovým účinkem je v rozporu s článkem 306 směrnice 2006/112: pokud cestovní kancelář jedná se zákazníky vlastním jménem, musí se režim přírážky použít bez ohledu na to, zda prodávané služby nabyly přímo nebo od jiné cestovní kanceláře či organizátora turistických zájezdů.

15. Komise předložila výtky ze sbírky rozhodnutí v oblasti DPH uveřejněné španělským Ministerstvem hospodářství a financí, ve kterých jsou uvedena nezávazná oznámení Generálního ředitelství pro příjmy, která potvrzují výklad, na základě kterého sporné ustanovení vylučuje z režimu přírážky nejen prodeje, kdy maloobchodní cestovní kancelář jedná jako zprostředkovatel (což je v souladu s článkem 306 směrnice 2006/112), ale rovněž prodeje, kdy prodává cestovní služby vlastním jménem (což s uvedeným článkem v souladu není).

16. Za těchto okolností mám za to, že tvrzení Komise jsou již na první pohled opodstatněná a že tomuto žalobnímu důvodu musí být vyhověno, pokud Španělsko nepředloží konkrétní důkaz vyvracející důkazy předložené Komisí, nebo přesvědčivý důvod, který by je zpochybnil.

17. Španělsko žádný důkaz nepředložilo. Tvrdí, že sporné ustanovení je ve skutečnosti pouhým objasněním – a to jednoznačným – obecného pravidla, podle kterého se režim přírážky nepoužívá

v případech, ve kterých cestovní kancelář nejedná vlastním jménem a toto objasnění má jednoduše pokrýt zvláštní situaci maloobchodních a velkoobchodních cestovních kanceláří. Dále Španělsko uvádí, že výkladové stanovisko předložené Komisí je neaktuální a v každém případě nezávazné.

18. Nemám za to, že toto postačuje k vyvrácení tvrzení Komise. Jak uvádí Komise, zpochybněné ustanovení je jako objasnění nepotřebné (jelikož opakuje pravidlo uvedené výše v tomtéž článku) a navíc nevhodné (jelikož jasné nevymezuje svůj dosah). Tvrzení španělské vlády, že ustanovení je jednoznačné a neponechává prostor pro výklad, nelze přijmout. Komise prokázala, že uvedené ustanovení bylo v minulosti vykládáno způsobem, který byl dosti odlišný od způsobu, jakým je nyní podle tvrzení španělské vlády ustanovení vykládáno a jednoznačné má být vykládáno. Skutečnost, že minulé výklady nejsou závazné a nelze je (i když proto neexistuje žádný konkrétní důkaz) nadále uplatňovat, tuto nejednoznačnost nesnižuje. Pokud neexistuje žádný jasný závazný údaj, že se ustanovení týká jen případů, ve kterých maloobchodní cestovní kancelář nejedná vlastním jménem, ale jménem a na účet velkoobchodní cestovní kanceláře, je známo, že pravděpodobné, že subjekty budou používat vynětí z režimu přírůžky ve všech případech, na které se vztahuje výslovné znění tohoto ustanovení

19. Z toho důvodu bych vyhověla tomuto žalobnímu důvodu.

Uvedení výše DPH obsažené v ceně

Argumenty

20. Komise zpochybňuje dva aspekty čl. 142 odst. 2 zákona č. 37/1992. Zaprvé toto ustanovení umožňuje cestovním kancelářím upravit „výši DPH obsaženou v ceně“ cestovní služby rovnající se 6 % celkové ceny této služby a v případě splnění podmínek pro odpotet umožňuje zákazníkům, kteří jsou osobami povinnými k dani, tuto výši DPH odečíst. Ve smyslu režimu přírůžky je však do ceny cestovní služby zahrnutá jen DPH z přírůžky cestovní kanceláře. Komise v žalobě tvrdí, že cestovní kancelář musí fakturovat celkovou částku včetně DPH a že zákazníci si DPH odpotet nemohou. Kromě toho 6 % neodpovídá žádné sazbě DPH, která se ve Španělsku skutečně používá(49). Zadruhé je dotčené ustanovení diskriminační. Používá se pouze na plnění ve Španělsku, takže není možný odpotet, pokud se plnění uskuteční v jiných členských státech. Článek 309 směrnice 2006/112, který se týká pouze plnění mimo Evropskou unii, nemůže takové ustanovení odvodnit.

21. Španělsko namítá, že režim přírůžky nebrání odpotet daně na vstupu, pokud jsou splněny příslušné podmínky. Článek 310 směrnice 2006/112 brání odpotet „DPH, kterou cestovní kancelář účtuje jiné osoby povinné k dani při plněních, [...] jež slouží k přímému prospěchu cestujícího“, ale netýká se DPH, která je splatná, když cestovní kancelář poskytuje svému zákazníkovi jedinou službu v rámci režimu přírůžky. Výše DPH v ceně takové služby by proto měla být odpotetelná v souladu s běžnými pravidly. Neexistuje však žádný pokyn, jak by tato výše DPH měla být určena. Pravidlo přijaté ve Španělsku má za cíl tento problém vyřešit, přičemž toto řešení je přibližné, ale ze širšího pohledu přesné, jelikož je založeno na statistické analýze a umožňuje cestovním kancelářím zachovat obchodní tajemství v souvislosti s jejich skutečnými ziskovými přírůžkami. Samotné omezení tohoto pravidla na plnění uskutečňovaná ve Španělsku je určeno jednoduše k vyloučení plnění uskutečňovaných mimo Evropskou unii, což je v souladu s článkem 309 směrnice 2006/112.

22. Komise na jednání poněkud ustoupila ze svého nekompromisního stanoviska, podle kterého cestovní kancelář musí v režimu přírůžky fakturovat celkovou částku včetně DPH a zákazníci si nesmí žádnou DPH odečíst. Komise souhlasila s tím, že ustanovení mohou být vykládána v tom smyslu, že DPH z přírůžky cestovních kanceláří může být uvedena na fakturu(50) a odečtena

zákazníkem, pokud jsou splněny podmínky pro odpout. Komise však měla za to, že by nešlo o běžný postup při podnikání cestovních kanceláří, jelikož by to znamenalo odhalení jejich ziskové přírážky z plnění(51) .

Analýza

23. Pokud jde o uvedení a možný odpout DPH z přírážky cestovní kanceláře, mám za to, že stanovisko Komise na jednání je třeba upřesnit před jejím stanoviskem v písemných vyjádřeních. Články 306 až 310 směrnice 2006/112 neposkytují žádný důvod, proč by se běžná pravidla fakturování a odpoutu neměla používat v rámci režimu přírážky. Je výslovně stanoveno, že DPH obsažená v ceně plnění, která cestovní kancelář přijala ve prospěch zákazníka, nemůže být v rámci tohoto režimu odpoutána. Naopak nikde není uvedeno, že DPH splatná z přírážky cestovní kanceláře je z odpoutu vyloučena a pro osobu povinnou k dani by mělo být možné tuto částku odečíst z její daně na výstupu podle běžných pravidel, pokud jsou splněny podmínky pro odpout. V článcích 306 až 310 se rovněž nenachází žádné ustanovení, které by představovalo odchylku od požadavků článků 220 a 226, které se týkají podrobností, jež musí být uvedeny ve faktuře vystavené pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu, která není povinná k dani.

24. Proto se ptá, zda šla Komise na jednání dostatečně daleko, když fakturu uvádějící DPH z přírážky cestovní kanceláře považovala jen za možnost, která se v praxi pravděpodobně nebude využívat. Domnívám se, že existují důvody, aby byla považována za obligatorní.

25. Tato otázka však nebyla před Soudním dvorem diskutována a podle mého názoru není ani třeba se jí zabývat pro účely rozhodnutí o tomto žalobním důvodu. Proto bych navrhla, aby Soudní dvůr založil své rozhodnutí na následujících úvahách.

26. Zaprvé je jasné, že částka dosažená výpočtem uvedeným v čl. 142 odst. 2 zákona č. 37/1992 bude zídka, pokud vůbec, odpovídat jakékoliv částce DPH zahrnuté do ceny. Při 6 % z ceny včetně daně je málo pravděpodobné, že tato částka někdy dosáhne celkovou výši DPH stanovenou jak ze součástí souboru cestovních služeb, tak z přírážky cestovní kanceláře. Pokud by tomu tak bylo, byla by možnost zákazníků odpout takovou částku v rozporu s článkem 310 směrnice 2006/112, který brání odpoutu DPH ze součástí souboru cestovních služeb. Snad existuje větší možnost, že uvedená částka bude odpovídat výši DPH z přírážky cestovní kanceláře – klíčovým je však slovo „možnost“. Aby mohla být jakákoliv částka DPH na vstupu odpoutatelná, musí odpovídat přesně – a nikoliv přibližně nebo náhodně – částce DPH na výstupu, která byla přiznána daňovému orgánu dodavatelem. Jakýkoliv jiný výsledek by byl porušením zásady neutrality DPH. Existoval by zisk nebo ztráta DPH pro jednu z dotčených osob povinných k dani nebo pro daňový orgán.

27. Zadruhé – přestože výše uvedené podle mého názoru postačuje k přijetí výtky Komise v této souvislosti – používání sporného ustanovení je zjevně omezeno na plnění uskutečňovaná ve Španělsku, a nikoliv na plnění uskutečňovaná v rámci Evropské unie. Navíc Komise předložila rozhodnutí daňového orgánu, která prokazují, že uvedené omezení se tímto způsobem skutečně uplatňuje a nevylučuje pouze plnění uskutečňovaná mimo Unii podle článku 309 směrnice 2006/112. I kdyby tedy bylo sporné ustanovení jinak v souladu s pravidly upravujícími režim přírážky, bylo by diskriminační vůči cestovním službám poskytovaným v jiných členských státech než Španělsku.

28. Proto bych vyhověla tomuto žalobnímu důvodu.

Stanovení základu daně za zdaňovací období

Argumenty

29. Komise tvrdí, že žádné ustanovení směrnice 2006/112 neumožňuje členským státům, aby dovolily cestovním kancelářím, které používají režim pňirážky, vypočítat jednotnou ziskovou pňirážku pro všechna plnění souboru cestovních služeb v daném zdaňovacím období, jak je tomu v článu 146 zákona č. 37/1992. Článek 73 a následující směrnice 2006/112 se týkají základu daně pro samostatná plnění a tato ustanovení se používají v rámci režimu pňirážky, a to v rozsahu, v němž se tento režim od uvedených ustanovení neodchyluje(52). S možností celkového výpočtu se počítá ve změně článu 26 šesté směrnice navrhované Komisí(53), avšak směrnice 2006/112 ji v současném znění neobsahuje. Článek 318 této směrnice umožňuje členským státům stanovit podobné zjednodušení v kontextu režimu pňirážky pro obchodníky povinné k dani, neexistuje však obdobné ustanovení pro režim pňirážky cestovních kanceláří. Možnost zavedená ve španělském právním řádu by kromě toho mohla vést k nevybrání DPH a ztrátě vlastních zdrojů Unie.

30. Španělsko má za to, že znění článu 308 směrnice 2006/112 je dostatečně široké, aby dovolilo vypočítat pňirážku cestovní kanceláře celkově za každé zdaňovací období, jak je tomu v případě španělských právních předpisů. Tato ustanovení jsou nepovinná, jejich cílem je zjednodušit postupy týkající se DPH a ve vztahu k jejich vlivu na příjem jsou neutrální.

Analýza

31. I když tvrzení v souvislosti s tímto žalobním důvodem nebyla obsáhlá, mám za to, že na základě ustanovení, která Komise cituje, je její stanovisko v podstatě správné. Článek 1 odst. 2 druhý pododstavec směrnice 2006/112, který definuje zásadu obecného systému DPH, upřesňuje, že „každé plnění“ podléhá DPH. Článek 73 definuje základ daně ve smyslu jednotlivého plnění. Navíc systém celkového výpočtu pro každé zdanitelné období spolu s možností přenést záporné částky do následujících období způsobuje, že zákazníci nemohou určit, jaká DPH je zahrnuta v jejich plněních na vstupu, a následně odpovídat takovou daň tam, kde je to vhodné, přičemž výše jsem dospěla k závěru, že je minimálně možné, ne-li povinné, používat v rámci režimu pňirážky běžná pravidla týkající se uvedení DPH z pňirážky cestovní kanceláře ve fakturách a jejího následného odpovětu zákazníkem.

32. I když mě tedy nepřesvědčil argument Komise o možné ztrátě vlastních příjmů Unie, pro který Komise neposkytla žádný důkaz, jsem přesto toho názoru, že je třeba tomuto žalobnímu důvodu vyhovět.

Náklady řízení

33. Článek 138 odst. 3 jednacího řádu Soudního dvora uvádí, že pokud měli účastníci řízení ve věci částečně úspěšní i neúspěšní, ponese každý z nich vlastní náklady řízení. Jeví-li se to však vzhledem k okolnostem v projednávané věci jako odvodné, může Soudní dvůr rozhodnout, že účastník řízení ponese vlastní náklady řízení a nahradí část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení. V projednávaném případě mám za to, že by Soudní dvůr měl zamítnout žalobu Komise v rozsahu, v němž požaduje určení, že Španělské království tím, že umožní, aby cestovní kanceláře uplatňovaly režim přírůžky na poskytování cestovních služeb jiným osobám než cestujícím, nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 306 až 310 směrnice 2006/112, ale vyhovět těm návrhovým žádáním analyzovaným v tomto stanovisku. Považuji proto za vhodné uložit Španělskému království, aby uhradilo tři čtvrtiny nákladů řízení obou účastníků řízení, a Komisi, aby uhradila jednu čtvrtinu těchto nákladů. Podle čl. 140 odst. 1 jednacího řádu členské státy, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, nesou vlastní náklady.

Závěry

34. S ohledem na všechny výše uvedené úvahy, jakož i úvahy uvedené v mém společném stanovisku v této věci a v věcech C-193/11, Komise v. Polsko, C-236/11, Komise v. Itálie, C-269/11, Komise v. Česká republika, C-293/11, Komise v. Řecko, C-296/11, Komise v. Francie, C-309/11, Komise v. Finsko a C-450/11, Komise v. Portugalsko, navrhuji, aby Soudní dvůr:

– určil, že Španělské království tím, že

– vyloučí z uplatnění zvláštního režimu pro cestovní kanceláře stanoveného v článcích 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty prodeje cest, které jsou sestavovány velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány ve veřejnosti maloobchodními cestovními kancelářemi jednajícími vlastním jménem;

– umožní cestovním kancelářím za určitých okolností uvést na fakturu celkovou částku, která nemá vztah ke skutečné DPH přenesené na zákazníka, a zákazníkovi umožní, je-li osobou povinnou k dani, odpočíst tuto celkovou částku od splatné DPH a

– umožní cestovním kancelářím v rozsahu, v němž využívají zvláštního režimu, stanovit základ daně celkově pro každé zdaňovací období,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 73, 168, 169, 226 a 306 až 310 směrnice 2006/112,

– ve zbývajících částech žalobu zamítl,

– uložil Španělskému království, aby neslo tři čtvrtiny vlastních nákladů řízení a uhradilo tři čtvrtiny nákladů řízení vynaložených Komisí,

– uložil Komisi, aby nesla jednu čtvrtinu vlastních nákladů řízení a uhradila jednu čtvrtinu nákladů řízení vynaložených Španělským královstvím a

– rozhodl, že členské státy ponesou vlastní náklady řízení, které jim vznikly jako vedlejším účastníkům.

(1) .

(2) – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice 2006/112“).

(3) – Směrnice Rady 90/314/EHS ze dne 13. června 1990 o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy (Úř. věst. L 158, s. 59; Zvl. vyd. 13/10, s. 132). Podle článku 1 je jejím účelem „sblížení právních a správních předpisů členských států o souborných službách pro cesty, pobyty a zájezdy prodávaných nebo nabízených k prodeji na území Společenství“.

(4) – Šestá směrnice 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“). Články 306 až 310 směrnice 2006/112 pouze pozměňují strukturu a znění článku 26 šesté směrnice a nepřinášejí v zásadě žádnou včnou změnu (viz bod 3 odvodňní směrnice 2006/112).

(5) – Podle ustanovení směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daní z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daní, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008 L 44, s. 23), která zrušila a nahradila osmou směrnicí Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Úprava vrácení daní z přidané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Úř. věst. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

(6) – Definice výrazu „cestující“ ze strany Komise je však ve skutečnosti o něco širší – viz bod 28 níže.

(7) – Komise na jednání vysvětlila, že text šesté směrnice byl v Radě projednáván a schválen ve francouzské verzi, která měla být základem pro všechny ostatní jazyky; na rozdíl od tohoto záměru však konečný anglický text ve skutečnosti vycházel z paralelní verze v angličtině, která nebyla základem jednání. Nelze nicméně popřít, že předpis byl přijat ve všech šesti jazycích, přičemž všechny verze jsou stejně autentické.

(8) – Jednojazyčný text článků 306 až 310 směrnice 2006/112 uvádím v příloze I k tomuto stanovisku a text článku 26 šesté směrnice v příloze II. V obou případech zvýrazňuji při každém výskytu kurzívou výraz „cestující“, případně „zákazník“, nebo jejich ekvivalent. Přílohu III tvoří tabulka, která uvádí výraz použitý v každém ustanovení v jednotlivých jazykových verzích. Komise na jednání uvedla, že konečný text každé jazykové verze směrnice 2006/112 stanovila Rada, aniž Komise mohla na jakékoliv změny reagovat.

(9) – Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, co se týče zvláštního režimu cestovních kanceláří (COM(2002) 64 final).

(10) – Takový byl v každém případě záměr. Ve skutečnosti přinejmenším ve francouzské, řecké, italské a švédské verzi navrhovaných nových ustanovení zdá se zůstal zachován výraz „cestující“ alespoň v jednom případě.

(11) – V bodě 4.1.2.1.

(12) – Kypr, Maďarsko, Lotyšsko a Spojené království. Nizozemsko změnilo své právní předpisy později (od 1. dubna 2012) a paralelní řízení vedené proti tomuto členskému státu (věc C-473/11) bylo zastaveno.

(13) – Tiskové zprávy Komise IP/08/333 a IP/11/76.

(14) – Cíl zjednodušení postupu pro cestovní kanceláře nadto Soudní dvůr opakovaně zdůraznil (viz například rozsudek ze dne 9. prosince 2010, *Minerva Kulturreisen*, C-31/10, Sb. rozh. s. I-12889, body 17 a 18 a citovaná judikatura). Cíl správného určení daňového výnosu zdůraznil generální advokát Tizzano ve svém stanovisku předneseném ve věci *First Choice Holidays* (C-149/01, *Recueil*, s. I-6289, bod 25, poznámka pod čarou 13).

(15) – Viz nicméně bod 28 níže.

(16) – Viz nedávný rozsudek ze dne 17. ledna 2013, *Komise v. Španělsko* (C-360/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 18 a citovaná judikatura).

(17) – Viz čl. 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

(18) – Rozsudek ze dne 6. října 2005, *Komise v. Španělsko* (C-204/03, Sb. rozh. s. I-8389, bod 28 a citovaná judikatura).

(19) – Nepovažuji za účelné přizvat jednotlivé argumenty – které jsou každopádně dále pouze shrnuty – jednotlivým členským státům.

(20) – Viz například rozsudek ze dne 3. března 2011, *Komise v. Nizozemsko* (C-41/09, Sb. rozh. s. I-831, bod 44 a citovaná judikatura). Rovněž viz rozsudek ze dne 2. dubna 1998, *EMU Tabac* a další (C-296/95, *Recueil*, s. I-1605, bod 36).

(21) – Rozsudek ze dne 22. října 1998, *Madgett a Baldwin* (C-308/96 a C-94/97, *Recueil*, s. I-18, body 18 až 27). Rovněž viz rozsudek ze dne 13. října 2005, *ISt* (C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, bod 22 a násl.).

(22) – Viz rozsudek *First Choice Holidays*, uvedený výše v poznámce 14, bod 28.

(23) – Pro velmi nedávný příklad týkající se osvobození viz rozsudek ze dne 21. března 2013, *PFC Clinic* (C-91/12, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 23).

(24) – Uvedený v poznámce 18; viz zejména bod 25.

(25) – Viz judikatura citovaná v poznámce 20 výše.

(26) – *Virginibus puerisque*, iv, *El Dorado* (1881).

(27) – Samozřejmě existují případy, kdy cesta samotná nebo její část je cílem (například některé plavby nebo legendární cesty vlakem, jako je *Orient Express*), a jiné, kdy samotná doprava je jedinou službou koupenou od cestovní kanceláře (především snad v případě služebních cest). Nicméně značnou část činnosti cestovní kanceláře tvoří soubory služeb, v nichž ústřední složku představují služby v místě destinace, a doprava do této destinace a zpět je pouze nevyhnutelným doplškem.

(28) – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, *Recueil*, s. I-5723).

(29) – V rozsudku *Minerva Kulturreisen*, uvedeném výše v poznámce 14, Soudní dvůr rozhodl, že režim přírůžky se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří „bez poskytnutí cestovní služby“, jasně však uvedl, že cestovní služby zahrnují ubytování (viz bod 21 a následující).

(30) – Viz rozsudky *Madgett a Baldwin*, respektive *ISt*, oba uvedené výše v poznámce 21.

(31) – Rozsudek ze dne 16. října 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, Sb. rozh. s. I-7821, bod 26 a násl). Podotýkám, že v této věci měla Komise za to, že uvedené ustanovení „nemůže být vykládáno doslovně, ale že za účelem zaručení účinného použití osvobození, které je v něm upraveno, je třeba jej vykládat v závislosti na dotčené službě, a že je tudíž třeba zohlednit nejen to, komu je služba formálně poskytnuta právně, ale také to, komu je určena konkrétně nebo kdo z ní má skutečný prospěch“ (viz bod 25 rozsudku).

(32) – Viz judikatura citovaná v poznámce 14 výše.

(33) – Tak by tomu nebylo pouze v případě, kdyby A byla registrována jako plátce DPH v každém z těchto členských států a uskutečnila tam dodávky, u nichž by DPH na výstupu převyšovala celou její DPH na vstupu v těchto státech. I tehdy by však docházelo k odlivu příjmů z DPH z členských států, v nichž byly služby skutečně poskytnuty a využity, do členského státu, v němž je cestovní kancelář A usazena, který by vybral daň na výstupu z jejího prodeje cestovní kancelář B.

(34) – Viz bod 32 výše.

(35) – Pro další význam daňové neutrality v kontextu DPH viz poznámka 40 níže.

(36) – Viz rozsudek ze dne 19. července 2012, Deutsche Bank (C-44/11, dosud nezveřejněný ve Sbírce rozhodnutí, bod 45.)

(37) – Tento problém řeší Komise v navrhované změně článku 26 šesté směrnice, a to v podstatě nahrazením výrazu „cestující“ výrazem „zákazník“ v celém čl. 26 odst. 3 (odpovídajícím poslední větě čl. 26 odst. 2 nezměněné verze; jsou navrhovány i jiné změny, ale ty nemají pro zde prozkoumávanou otázku zvláštní význam). To podle mne ukazuje na značnou umělost povahu námitek.

(38) – Viz bod 31 výše.

(39) – Uvedený výše v poznámce 18. Komise cituje rovněž rozsudek ze dne 8. května 2003, Seeling (C-269/00, Recueil, s. I-4101, bod 54).

(40) – Dokument uvedený v poznámce 9, bod 2, předposlední odstavec. Zásada neutrality ve zde míněném smyslu spočívá v tom, že DPH by měla být neutrální v dopadu na osoby povinné k dani, které by samy neměly nést daňovou zátěž.

(41) – Článek 79 odst. 1 písm. c) se týká použití prubežných položek na úhradu výdajů jménem a na účet kupujícího nebo zákazníka.

(42) – Článek 11 část A bod 3 písm. c) byl předchůdcem čl. 79 odst. 1 písm. c).

(43) – Původní jazyk: angličtina.

(44) – Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z prodané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice 2006/112“). Články 306 až 310 směrnice 2006/112 nahradily článek 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

(45) – Velkoobchodní cestovní kanceláře sestavují soubory cestovních služeb, ale neprodávají je přímo veřejnosti. Prodávají je buď maloobchodním cestovním kancelářím, které potom (vlastním

jménem) prodávají tyto soubory služeb ve veřejnosti, nebo je prodávají ve veřejnosti prostřednictvím takových maloobchodních cestovních kanceláží, které jednají (jménem velkoobchodní cestovní kanceláře) pouze jako zprostředkovatelé.

(46) – Články 74 až 77 se v podstatě týkají základu daně v případě „vlastních dodávek“, kdy osoba povinná k dani používá zboží nebo služby, které jí byly dodány jejím podnikem podléhajícím dani a které nejsou běžnými plněními zdanitelnými na výstupu.

(47) – Směrnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené směrnicí 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. L 44, s. 23).

(48) – Běžná sazba DPH stanovená článkem 90 nyní činí 21 %. Operace tedy zahrnuje vynásobení číslem 100 a vydělení číslem 121.

(49) – Poznamenávám, že podle dokumentu Komise „Sazby DPH používané v členských státech Evropské unie“, který odráží stav ke dni 14. ledna 2013, Španělsko používalo například běžnou sazbu 21 % na ubytování v hotelu a vstupné do zábavních parků (sazba pro ubytování v hotelu je takto uváděna v anglickém znění dokumentu, zatímco francouzská a německá verze uvádějí sazbu 10 %; Komise však bohužel nebyla schopna poskytnout další jazyková znění) a sníženou sazbu 10 % na přepravu cestujících a restaurační služby. 6 % z ceny zahrnující daň by se rovnalo daňové sazbě přibližně 6,38 %.

(50) – Komise poukázala a contrario na to, že články 325, 332 a 339 brání tomu, aby se výše DPH uváděla ve fakturách vystavených podle jiných srovnatelných zvláštních režimů.

(51) – Na přání podnikatelů zachovat důvěrnost v souvislosti s jejich ziskovou politikou tak poukazují oba účastníci tohoto řízení. Vzniká tak zajímavá otázka, která však podle mého názoru není relevantní pro výsledek tohoto řízení.

(52) – Viz rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, s. I-6289, bod 26 a násl.) ohledně čl. 11 části A odst. 1 písm. a) šesté směrnice, který předcházel článku 73 směrnice 2006/112.

(53) – Viz navržené znění čl. 26 odst. 4 v návrhu směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o zvláštní režim pro cestovní kanceláře COM(2002) 64 final.