

Downloaded via the EU tax law app / web

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

přednesené dne 6. června 2013(1)

Věc C-189/11

Evropská komise

proti

Španělskému království

Věc C-193/11

Evropská komise

proti

Polské republice

Věc C-236/11

Evropská komise

proti

Italské republice

Věc C-269/11

Evropská komise

proti

České republice

Věc C-293/11

Evropská komise

proti

České republice

Věc C-296/11

Evropská komise

proti

Francouzské republiky

Věc C-309/11

Evropská komise

proti

Finské republiky

Věc C-450/11

Evropská komise

proti

Portugalské republiky

„DPH – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“

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 přeprávu cestovní kanceláře (dále jen „režim přeprávy“) stanovený v člácích 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 přeprávy 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 věcech 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 vůči dalším třem aspektům vnitrostátních pravidel týkajících se režimu přeprávy, a to vyloučení situací, kdy maloobchodní cestovní kancelář prodává soubory cestovních služeb sestavené velkoobchodními cestovními kancelářemi, z tohoto režimu přeprávy, vykazování výše DPH obsažené v ceně a stanovení základu daně za zdaňovací období. Tímto otázkám se věnuji v samostatném stanovisku, předneseném rovněž dnes.

Směrnice o souborných službách pro cesty

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

„1. ‚souborem služeb‘ předem stanovená kombinace alespoň 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 doplnkem dopravy nebo ubytování a tvoří významnou část 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 jednající svým vlastním jménem využívá k uskutečnění cesty dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani, veškerá plnění se považují za jediné poskytnuté 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 přímo nalézt nějakou indicii ohledně jeho účelu. V tomto řízení je však nesporné, že cíl byl dvojitý: zjednodušit situaci cestovním kancelářím, které by jinak musely žádat o odpočet 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. Značná 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 čistá přírůžka 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 přírůžky 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 přírůžky cestovní kancelář koupí za 100, plus DPH ve výši 20, tj. cena včetně DPH je 120; po přičtení její přírůžky 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 předemtné 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 odpočet 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 čas škat, na rozdíl od systému okamžitého odpočtu 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 osobnosti 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, ma?arská a špan?lská verze se držely jiných p?vodních jazyk? a použily všude výraz „cestující“. V ?eské verzi byl všude použit výraz „zákazník“, a to i tam, kde angličtina použila výraz „cestující“.

14. Ve sm?rnici 2006/112 se vzorec pon?kud zm?nil. P?t p?vodních (z roku 1977) jazyk? s výjimkou angličtiny (dánština, nizozemština, francouzština, n?m?ina a italština), společn? s ?eštinou, estonštinou, ?e?tinou, ma?arštinou, lotyšštinou, litevštinou, slovinštinou a špan?lštinou, používá všude výraz „cestující“. Anglický vzor se projevuje v bulharštin?, maltštin?, polštin? a švédštin?. V portugalštin?, rumunštin? a slovenštin? je všude použit výraz „zákazník“. Finština používá ve t?ech p?ípadech výraz „zákazník“ a ve dvou p?ípadech výraz „cestující“(8).

15. V roce 2002 Komise navrhla zm?ny ?látku 26 šesté sm?rnice(9), které zahrnovaly nahrazení výrazu „cestující“ výrazem „zákazník“ všude(10).

16. V d?vodové zpráv?(11) Komise uvedla následující d?vody navrhované zm?ny:

„[...] jeden z hlavních problém?, na který poukazují jak ?lenské státy, tak cestovní kancelá?e, spo?ívá v tom, že režim bylo možné v zásad? 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 kancelá?í p?edevším p?ímo cestujícímu. V sou?asnosti je situace výrazn? jiná. V odv?tví p?sobí více subjekt? a poskytování soubor? cestovních služeb je více rozpt?í?né než v roce 1977. Stále více cestovních služeb je tedy poskytováno bu? jiným cestovním kancelá?ím, nebo jiným osobám povinným k dani, které využívají cestovní služby jako motivaci pro své zam?stnance nebo v rámci své ?innosti, například ve form? seminá??.

Sou?asný stav, kdy se zvláštní režim neuplatní, je?li cestovní služba prodána jiné osob? než cestujícímu, již nezajiš?uje, že DPH p?ípadne ?lenskému státu, v n?mž skute?n? dochází ke spot?eb?. Pokud cestovní kancelá? prodá soubor cestovních služeb jiné cestovní kancelá?i, uplatní se b?žná pravidla zdan?ní. To znamená, že cestovní kancelá? by m?la být oprávn?na provést odpo?et DPH na vstupu, kterou zaplatila svým dodavatel?m, a ú?tovat DPH ve ?lenském stát?, v n?mž je usazena, z celkové hodnoty jejího následného poskytnutí souboru cestovních služeb druhé cestovní kancelá?i. V tom p?ípad? p?íjem z DPH vybrané z p?vodních poskytnutí služeb (nap?říklad hotelového ubytování) již nep?ípadne ?lenským stát?m, v nichž jsou jednotlivé služby spot?ebovány, ale je p?esm?rován k ?lenskému státu, v n?mž je cestovní kancelá? usazena.

S cílem tomu zabránit n?které ?lenské státy, v nichž má turistický pr?mysl zna?ný význam, uplat?ují odlišný výklad tohoto ?látku a zahrnují do p?sobnosti zvláštního režimu pro cestovní kancelá?e poskytování cestovních služeb cestovními kancelá?emi jiným zákazník?m než cestujícím. Výsledkem je, že p?vodní cíle tohoto režimu, zjednodušení a zdan?ní v ?lenském stát? spot?eby, jsou lépe spln?ny.

To nicmén? vede k rozdílnému uplat?ování zvláštního režimu v rámci Spole?enství, což není slu?itelné s ?ádným fungováním vnit?ního trhu a narušuje to hospodá?skou sout?ž mezi subjekty usazenými v r?zných ?lenských státech. Taková situace je nep?ijatelná, a Komise proto navrhuje, aby první v?ta ?l. 26 odst. 2 byla zm?n?na vypušt?ním výrazu ‚cestujícímu‘.

D?sledkem toho je podstatné rozší?ení p?sobnosti zvláštního režimu. Ve své pozm?n?né verzi se zvláštní režim uplatní na všechna poskytnutí služeb cestovními kancelá?emi za podmínek uvedených v ?l. 26 odst. 1, bez ohledu na povahu zákazníka (soukromá osoba, osoba povinná k dani, podnik, jiná cestovní kancelá? atd.)“ (*neoficiální p?eklad*)

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 přírážky v Evropské unii a dospěla k závěru, že 13 členských států její 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 odpovědí zaslala sedmi z těchto členských států odvodné stanovisko dne 29. února 2008 a osmému, Španělskému království, dne 9. října 2009. Vzhledem k tomu, že členské státy odvodným 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 přírážky 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 přírážky je zjednodušení postupu a zajištění spravedlivého výběru příjmu 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 nečiní rozdíl, je nezbytný jednotný výklad; (iv) přístup založený na zákazníkovi představuje výklad, který je nejvhodnější k dosažení cíle režimu přírážky, 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 mohou 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 přírážky (14), body (ii) a (v) jsou nezpochybně 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 vodních 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 vety 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 (tj. mi, 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 kancelář, jak lze vypočítat přírůžku první cestovní kanceláře (daňový základ DPH), jestliže soubor služeb se považuje za „jediné poskytnutí služby [touto] cestovní kancelář cestujícímu“, avšak druhá cestovní kancelář uplatní vlastní přírůžku?

26. Komise rovněž zdrazňuje, že podle ustálené judikatury platí, že ustanovení, která mají povahu výjimky z určité zásady, musí být vykládána striktně(16). Režim přírůžky představuje výjimku ze zásady zdanění v každém stupni etape plnění a odpovídá daní 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 přírůžky, 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 přírůžky měl uplatnit, pokud podnik, který (jako právnická osoba) nemůže sám být „cestujícím“, zakoupí soubor cestovních služeb pro své zaměstnance. Dležitě 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 přírůžky 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 přírůžky 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 kancelář 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

stát? nep?esv?d?ívá. 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 jí navrhované změně ponechala – proto není zjevně nadbytečná. Nicméně vzhledem k tomu, že je upřesněno, že režim přírážky 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 neznámá, že by použité výrazy měly být vykládány způsobem, 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 výkladům, a skutečně k nim vede.

Posouzení

34. V tomto řízení se Soudní dvůr nachází v nezáviděníhodném postavení. Ve způsobu, 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 vliv 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 nemůže 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, znánný 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 přírážky právo zabránit. Žádný přístup pravděpodobně nebude v praxi dokonalý, ovšem jestliže přinejmenším osm (dříve přinejmenším 13) členských států bylo schopno uplatňovat ustanovení určitým způsobem po značnou dobu, jakékoliv obtíže spojené s tímto uplatňováním (posuzované samostatně, nikoliv jako součást nekonzistentního celku) se nezdají být rozhodující.

38. Kdyby ustanovení upravující režim p?írážky byla jednozna?ná, m?l by v zásad? mít p?ednost jejich jasný význam, i kdyby to m?lo do jisté míry oslabit dosažení cíl? tohoto režimu. Podle mého názoru však tato ustanovení ponechávají prostor pro výklad a Soudní dv?r musí zohlednit ú?el a celkovou systematiku tohoto režimu, jakož i svá p?edchozí rozhodnutí v tomto kontextu(25).

39. Je patr? zbyte?né hledat odpov?? v podrobné analýze nahodilého zp?sobu, jakým jsou výrazy „cestující“ a „zákazník“ nebo jejich ekvivalenty nyní používány v jednotlivých jazykových verzích ?lánk? 306 až 310 sm?rnice 2006/112. Komise zd?raz?uje, že výraz „zákazník“ byl použit pouze jednou v jediné z šesti p?vodních jazykových verzí ?lánku 26 šesté sm?rnice, a vysv?tluje, jak k této anomálii došlo a jak se následn? rozší?ila. Je p?esv?d?ena – a nevidím d?vod toto p?esv?d?ení zpochyb?ovat – že zám?rem Rady bylo použít všude výraz „cestující“.

40. Nedomnívám se nicmén?, že z úmyslu používat soudržn? výraz „cestující“ lze nutn? dovodit související zám?r omezit uplat?ování režimu p?írážky na situace, kdy cestovní kancelá? jedná p?ímo 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 kancelá?“. Nicmén? jeho pojetí v kontextu, které zohled?uje ú?el a celkovou systematiku ustanovení, m?že vést k širšímu výkladu.

42. Zaprvé výraz „cestující“ nelze v kontextu režimu p?írážky vykládat striktn? doslova. Pro Roberta Louise Stevensona mohla být cesta plná nad?je lepší než samotný cíl(26), ale možná by poci?oval mén? nad?je, kdyby se potýkal se zpožd?nými lety, stísn?nými sedadly v p?epln?ných letadlech nebo jídlem bez chuti na miniaturních plastových táccích. Pro mnoho, ne?li v?tšinu sou?asných rekreant? se t?žišt? p?esunulo: jde o cíl, nikoliv samotnou cestu(27), a je možné objednat si dovolenou v letovisku nebo jiné ubytování prost?ednictvím cestovní kancelá?e a zárove? si zajistit vlastní zp?sob dopravy. Tak tomu bylo konkrétn? v p?ípad? „automobilové dovolené“ v rozsudku Van Ginkel(28), o které Soudní dv?r rozhodl, že spadá pod režim p?írážky. Krom? toho je jasné, že jedna osoba m?že koupit soubor cestovních služeb, který má využít jiná osoba, ale bylo by p?ekvapivé, kdyby zacházení z hlediska DPH záviselo na tom, zda kupující byl skute?ný cestující, nebo p?íbuzný, spole?ník na dovolené atd. Nadto skute?n? není d?vodu k tomu, aby dovolená objednaná prost?ednictvím cestovní kancelá?e nutn? zahrnovala n?jaké významné cestování: m?že být výhodn?jší (nebo v p?ípad? speciálních nabídek levn?jší) objednat si pobyt v lázních ve vlastním m?st? prost?ednictvím cestovní kancelá?e, a nikoliv p?ímo(29). Pro ú?ely režimu p?írážky tedy „cestující“ není nutn? ten, kdo „cestuje“, a samotná „cestovní služba“ nebo „cesta“ nemusí být sou?ástí souboru služeb, na n?ž cestovní kancelá? musí uplatnit daný režim.

43. Zadruhé, aniž je nutné vyvozovat konkrétní záv?ry ze zp?sobu, jakým je výraz „zákazník“ nebo jeho ekvivalent používán v r?zných jazykových verzích, samotná skute?nost, že tento výraz mohl do právních p?edpis? proniknout a rozší?it se tam, spíše vyvrací názor, že zákonodárce n?kdy p?ipisoval používání výrazu „cestující“ rozhodující význam. Krom? toho lze zaznamenat, že zvyšující se používání výrazu „zákazník“ v právních p?edpisech je doprovázeno zvýšenou ?etností prodej? soubor? rekrea?ních nebo cestovních služeb mezi cestovními kancelá?emi.

44. Mám tedy za to, že legislativní zám?r použít jediný výraz pro ozna?ení osoby kupující od cestovní kancelá?e cestovní, ubytovací nebo podobné služby – a „cestující“ byl vhodný výraz – nevyžaduje, aby smysl tohoto výrazu byl omezen na obzvlášt? úzkou kategorii takových osob.

45. Ani Komise se každopádn? nesnaží vykládat výraz „cestující“ doslovn?: zahrnuje pod tento výraz nap?íklad podnik, který zakoupí služby pro své zam?stnance, p?í?emž jedinou podmínkou

podle jejího názoru je, že soubor služeb nesmí být dále prodán konečnému spotřebiteli, a? je to kdokoliv.

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

47. Tento výraz tedy m?že 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 m?l být výklad takový, jestliže to vyžadují ú?el a celková systematika režimu p?írážky. Soudní dv?r ve své t?le 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 dv?r 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 ?l. 13 ?ásti A odst. 1 písm. m) šesté směrnice (nyní ?l. 132 odst. 1 písm. m) směrnice 2006/112) m?že 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 kanceláři, která jej prodá dále, z uplatnění režimu p?írážky by bylo v přímém rozporu s oběma cíli, jichž – jak je v tomto řízení nesporné – m?l režim dosáhnout.

49. Soudní dv?r uznal cíl p?izpůsobení běžných pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odp?tu daně na vstupu tak, aby byla zohledněna ?etnost a místo služeb poskytovaných v rámci souboru cestovních nebo rekreačních služeb, jež p?inášejí cestovním kancelářím a organizátorům turistických zájezdů praktické obtíže, které by mohly narušovat výkon jejich ?innosti(32). Pokud cestovní kancelář A sestaví soubor služeb zahrnující například autobusový zájezd do několika ?lenských států s ubytováním, stravováním v restauraci a návštěvami turistických atrakcí v každém z těchto států a tento soubor služeb prodá cestovní kanceláři 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 ?lenském státě, v němž je B usazena, obtíže cestovní kanceláře B nejsou v zásadě větší, než jaké s sebou nese prosté přeshraniční poskytnutí služby – konkrétní nutnost dosáhnout vrácení daně zaplacené na vstupu z plnění v jiném ?lenském státě nebo jejího odp?tu. Situace cestovní kanceláře B sama o sobě neodvodňuje uplatnění zvláštního režimu p?írážky. Naproti tomu cestovní kancelář A se musí potýkat s daní na vstupu z různých služeb v různých sazbách v různých ?lenských státech – což je právě situace, kterou má režim p?írážky 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 ?lenskému státu, v němž je p?íslušná služba skutečně poskytnuta a přijata. Jestliže se ve výše uvedeném příkladu na prodej ze strany cestovní kanceláře A cestovní kancelář B neuplatní režim p?írážky, A získá zpět částky DPH ú?tované ze služeb poskytnutých turistům v navštívených ?lenských státech, přičemž to pravděpodobně povede kisté platbě většiny nebo všech těchto částek této cestovní kanceláři(33) a ztrátě příjmu z DPH v uvedených ?lenských státech. Těbaže je DPH na úrovni EU harmonizována, jde o vnitrostátní daň, vybíranou v každém ?lenském státě v jím stanovených sazbách a podle jeho vlastních

podrobných pravidel. V § 1 odst. 2 směrnice 2006/112 je DPH kvalifikována jako „všeobecná daň ze spotřeby“. Aťkoliv hlava V (§ 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 téže členské státě. Přeshraniční prvek je u těchto služeb v podstatě uměly – v členském státě cestovní kanceláře A jsou poskytovány služby cestovní kanceláře A, nikoliv poskytovatel služeb v navštívených členských státech. Pokud by přijem ze spotřeby v jednom členském státě mohl 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 přirážky, 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 zpusobem, který by je zbavil jejich zamýšleného účinku. V projednávané věci by výklad navrhaný Komisí vedl právě k tomu(34).

52. Na základě toho musím učinit 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 těchto cílů 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 zpusobem, 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. Posledně 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 chápáná 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 kancelář se jedná se svými zákazníky vždy svým vlastním jménem (kdyby tomu tak nebylo, osoba, se kterou jedná, by nebyla jejich zákazníkem).

57. Tento argument je podle mne slabý. I když je pravda, že je třeba mít za to, že výraz je obrát použitý v právním předpisu slouží v zásadě vlastnímu účelu, nemohu souhlasit s tím, že výklad, který pouze eliminuje nadbytečnost, by měl převážet 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 větě. 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 kancelář se zákazníky svým vlastním jménem“, takže údajnou nadbytečnost zachovává.

58. Zatřetí 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 příjmu 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 zdůraznily členské státy, nelze obrát „kterou má zaplatit cestující“ v tomto kontextu vykládat doslovně(38).

60. Začtvrté 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 přiznat, že přístup založený na zákazníkovi není všelékem na všechny možné nedokonalosti režimu přirážky. Na jeho nejvážnější nedostatek poukázala Komise v důvodové zprávě k navrhované změně šesté směrnice:

„Několik členských států poukázalo rovněž na otázku služebních cest a problém, který přináší společnostem, jež jsou ve skutečnosti konečnými spotřebiteli souborů cestovních služeb, jelikož podle navrhovaných nových ustanovení článku 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 společnosti kupující služební cesty – čímž *de facto* uplatňuje v tomto ohledu přístup založený na zákazníkovi (a tím zakotvuje zbytkovou DPH v dílné fázi v etape plnění).

64. Problému by bylo možné se vyhnout pouze tehdy, pokud by byl přístup založený na cestujícím přijat v jeho nejstříktnějším výkladu a režim přírůžky 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 přírůžky cestovní kanceláře, by mohla být odpotena 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 přírůžky jsou, jak je nesporné, konkrétně zjednodušení postupu a zajištění správného určení příjmu z DPH. Nic nenaznačuje tomu, že by záměrem bylo rovněž zaručit plnou odpotitelnost 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 přírůžky 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 přírůžky 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 ústníku řízení, který nemá úspěch ve věci, uloží náhrada 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 závěru, 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 účastníkem.

Příloha I

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

„?lánek 306

1. ?lenské státy uplat?ují zvláštní režim DPH na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi v souladu s touto kapitolou, jednají-li cestovní kancelá?e s *cestujícími* svým vlastním jménem a k uskute?n?ní cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kancelá?e, které vystupují jen jako zprost?edkovatelé a na které se pro výpo?et základu dan? vztahuje ?l. 79 první pododstavec písm. c)[(41)].

2. Pro účely této kapitoly se za cestovní kancelá?e považují též organizáto?i turistických zájezd?.

?lánek 307

Pln?ní uskute??ovaná cestovní kancelá?í za podmínek uvedených v ?látku 306 v souvislosti s uskute?n?ním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelá?í *cestujícímu*.

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

?lánek 308

Za základ dan? a cenu bez DPH ve smyslu ?l. 226 bodu 8 p?i jediném poskytnutí služby cestovní kancelá?í se považuje p?irážka cestovní kancelá?e, tj. rozdíl mezi celkovou ?ástkou bez DPH, kterou má zaplatit *cestující*, a skute?nými náklady cestovní kancelá?e na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato pln?ní slouží k p?ímému prosp?chu *cestujícího*.

?lánek 309

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

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

?lánek 310

Da? z p?idané hodnoty, kterou cestovní kancelá?i ú?tují jiné osoby povinné k dani p?i pln?ních uvedených v ?látku 307, jež slouží k p?ímému prosp?chu *cestujícího*, není v žádném ?lenském stát? nárok odpo?itatelná ani navratitelná [není v žádném ?lenském stát? odpo?itatelná ani navratitelná].“

P?íloha II

?lánek 26 šesté sm?rnice (zvýrazn?ní provedeno autorkou tohoto stanoviska)

„Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e

1. ?lenské státy uplatní da? z p?idané hodnoty na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi v souladu s tímto ?lánkem, jednají-li cestovní kancelá?e se *zákazníky* svým vlastním

jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento odůvodnění se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 odst. 3 písm. c). [(42)] V tomto odůvodnění 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 *zákazníkovi*. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit *zákazník*, bez 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 čl. 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. Daň, kterou cestovní kancelář účtuje jiné osoby povinné k dani z plnění uvedených v odstavci 2, přičemž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu *zákazníka*, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně.“

Příloha III

Terminologie použitá v různých jazykových verzích

Šestá směrnice

BG(43)

CS

DA

DE

odůvodnění 26 odst. 1

???????? (příjemce)

zákazník

rejsende (cestující)

Reisender (cestující)

odůvodnění 26 odst. 2 první věta

???????? (cestující)

odůvodnění 26 odst. 2 třetí věta

????????? ????/???????

(cestující/ turista)

článek 26 odst. 4

??????

(turista)

Směrnice 2006/112

BG

CS

DA

DE

článek 306

??????

(zákazník)

cestující

rejsende (cestující)

Reisender (cestující)

článek 307

????????? ???? (cestující)

článek 308

článek 310

Šestá směrnice

EL

EN

ES

ET

¶lánek 26 odst. 1

?????????? (cestující)

customer (zákazník)

viagero (cestující)

klient (zákazník)

¶lánek 26 odst. 2 první v?ta

traveller (cestující)

reisija (cestující)

¶lánek 26 odst. 2 t?etí v?ta

¶lánek 26 odst. 4

Sm?rnice 2006/112

EL

EN

ES

ET

¶lánek 306

?????????? (cestující)

customer (zákazník)

viagero (cestující)

reisija (cestující)

¶lánek 307

traveller (cestující)

¶lánek 308

Článek 310

Šestá směrnice

FI

FR

HU

IT

Článek 26 odst. 1

matkustaja (cestující)

voyageur (cestující)

utas (cestující)

viaggiatore (cestující)

Článek 26 odst. 2 první věta

Článek 26 odst. 2 třetí věta

Článek 26 odst. 4

Směrnice 2006/112

FI

FR

HU

IT

Článek 306

asiakas (zákazník)

voyageur (cestující)

utas (cestující)

viaggiatore (cestující)

Článek 307

¶lánek 308

asiakas (zákazník)

matkustaja (cestující)

utazó (cestující)

¶lánek 310

matkustaja (cestující)

utas (cestující)

¶está sm¶rnice

LT

LV

MT

NL

¶lánek 26 odst. 1

klientas (zákazník)

klients (zákazník)

klienti (zákazník)

reiziger (cestující)

¶lánek 26 odst. 2 první v¶ta

keleivis (cestující)

ce¶ot¶js (cestující)

vja¶¶atur (cestující)

¶lánek 26 odst. 2 t¶etí v¶ta

¶lánek 26 odst. 4

Směrnice 2006/112

LT

LV

MT

NL

Článek 306

keleivis (cestující)

ceļotājs (cestující)

konsumatori (spotřebitel)

reiziger (cestující)

Článek 307

vjaucētājs (cestující)

Článek 308

Článek 310

Šestá směrnice

PL

PT

RO(44)

SK

Článek 26 odst. 1

klient (zákazník)

cliente (zákazník)

client (zákazník)

zákazník

§lánek 26 odst. 2 první v?ta

podró?ny (cestující)

viajante (cestující)

c?l?tor (cestující)

turista

§lánek 26 odst. 2 t?etí v?ta

§lánek 26 odst. 4

cestující (cestující)

Sm?rnice 2006/112

PL

PT

RO

SK

§lánek 306

nabywca (nabyvatel)

cliente (zákazník)

client (zákazník)

zákazník

§lánek 307

turysta (turista)

§lánek 308

§lánek 310

Šestá sm?rnice

SL

SV

článek 26 odst. 1

narožníci (žákazník)

kunder (žákazníci)

článek 26 odst. 2 první vřta

potník (cestující)

resande (cestující)

článek 26 odst. 2 třetí vřta

článek 26 odst. 4

Smřnice 2006/112

SL

SV

článek 306

potník (cestující)

kunder (žákazníci)

článek 307

resande (cestující)

článek 308

článek 310

1 – Přvodní jazyk: angličtina.

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

3– Smřnice 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 úelem „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 smřnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný

základ dan? (Ú?. v?st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá sm?rnice“). ?lánky 306 až 310 sm?rnice 2006/112 pouze pozm??ují strukturu a zn?ní ?látku 26 šesté sm?rnice a nep?inášejí v zásad? žádnou v?cnou zm?nu (viz bod 3 od?vodn?ní sm?rnice 2006/112).

5 – Podle ustanovení sm?rnice Rady 2008/9/ES ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví provád?cí pravidla pro vrácení dan? z p?ídané hodnoty stanovené sm?rnici 2006/112/ES osobám povinným k dani neusazeným v ?lenském stát? vrácení dan?, ale v jiném ?lenském stát? (Ú?. v?st. 2008 L 44, s. 23), která zrušila a nahradila osmou sm?rnici Rady 79/1072/EHS ze dne 6. prosince 1979 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Úprava vrácení dan? z p?ídané hodnoty osobám povinným k dani neusazeným v tuzemsku (Ú?. v?st. 1979, L 331, s. 11; Zvl. vyd. 09/01, s. 79).

6 – Definice výrazu „cestující“ ze strany Komise je však ve skute?nosti o n?co širší – viz bod 28 níže.

7 – Komise na jednání vysv?tlila, že text šesté sm?rnice byl v Rad? projednáván a schválen ve francouzské verzi, která m?la být základem pro všechny ostatní jazyky; na rozdíl od tohoto zám?ru však kone?ný anglický text ve skute?nosti vycházel z paralelní verze v angli?tin?, která nebyla základem jednání. Nelze nicmén? pop?ít, že p?edpis byl p?ijat ve všech šesti jazycích, p?i?emž všechny verze jsou stejn? autentické.

8 – Jednojazy?ný text ?lánek 306 až 310 sm?rnice 2006/112 uvádím v p?íloze I k tomuto stanovisku a text ?látku 26 šesté sm?rnice v p?íloze II. V obou p?ípadech zvýraz?uji p?i každém výskytu kurzívou výraz „cestující“, p?ípadn? „zákazník“, nebo jejich ekvivalent. P?ílohu III tvoří tabulka, která uvádí výraz použitý v každém ustanovení v jednotlivých jazykových verzích. Komise na jednání uvedla, že kone?ný text každé jazykové verze sm?rnice 2006/112 stanovila Rada, aniž Komise mohla na jakékoliv zm?ny reagovat.

9 – Návrh sm?rnice Rady, kterou se m?ní sm?rnice 77/388/EHS, co se tý?e zvláštního režimu cestovních kancelá?í (COM(2002) 64 final).

10 – Takový byl v každém p?ípad? zám?r. Ve skute?nosti p?inejmenším ve francouzské, ?ecké, italské a švédské verzi navrhovaných nových ustanovení zdá se z?stal zachován výraz „cestující“ alespo? v jednom p?ípad?.

11 – V bod? 4.1.2.1.

12 – Kypr, Ma?arsko, Lotyšsko a Spojené království. Nizozemsko zm?nilo své právní p?edpisy pozd?ji (od 1. dubna 2012) a paralelní ?ízení vedené proti tomuto ?lenskému státu (v?c C?473/11) bylo zastaveno.

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

14 – Cíl zjednodušení postupu pro cestovní kancelá?e nadto Soudní dv?r opakovan? zd?raznil (viz nap?íklad 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 ur?ení da?ového výnosu zd?raznil generální advokát Tizzano ve svém stanovisku p?edneseném ve v?ci First Choice Holidays (C?149/01, Recueil, s. I?6289, bod 25, poznámka pod ?arou 13).

15 – Viz nicmén? bod 28 níže.

16– Viz nedávný rozsudek ze dne 17. ledna 2013, Komise v. Špan?lsko (C?360/11, dosud nezveřejn?ný ve Sbírce rozhodnutí, bod 18 a citovaná judikatura).

17– Viz ?l. 1 odst. 2 směrnice 2006/112.

18– Rozsudek ze dne 6. ?íjna 2005, Komise v. Špan?lsko (C?204/03, Sb. rozh. s. I?8359, bod 28 a citovaná judikatura).

19 – Nepovažuji za ú?elné p?íazovat jednotlivé argumenty – které jsou každopádn? dále pouze shrnuty – jednotlivým ?lenským stát?m.

20– Viz nap?. rozsudek ze dne 3. b?ezna 2011, Komise v. Nizozemsko (C?41/09, Sb. rozh. s. I?831, bod 44 a citovaná judikatura). Rovn?ž 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. ?íjna 1998, Madgett a Baldwin (C?308/96 a C?94/97, Recueil, s. I?18, body 18 až 27). Rovn?ž viz rozsudek ze dne 13. ?íjna 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 p?íklad týkající se osvobození viz rozsudek ze dne 21. b?ezna 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 p?ípady, kdy cesta samotná nebo její ?ást je cílem (nap?říklad n?které plavby nebo legendární cesty vlakem, jako je Orient Express), a jiné, kdy samotná doprava je jedinou službou koupenou od cestovní kancelá?e (p?edevším snad v p?ípad? služebních cest). Nicmén? zna?nou ?ást ?innosti cestovní kancelá?e tvoří soubory služeb, v nichž ústřední složku p?edstavují služby v míst? destinace, a doprava do této destinace a zp?t je pouze nevyhnutelným dopl?kem.

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 dv?r rozhodl, že režim p?irážky se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní p?edstavení cestovní kancelá?í „bez poskytnutí cestovní služby“, jasn? 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. ?íjna 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 v?ci m?la Komise za to, že uvedené ustanovení „nem?že být vykládáno doslovn?, ale že za ú?elem zaru?ení ú?inného použití osvobození, které je v n?m upraveno, je t?eba jej vykládat v závislosti na dot?ené služb?, a že je tudíž t?eba zohlednit nejen to, komu je služba formáln? ?i právn? ur?ena, ale také to, komu je ur?ena konkrétn? nebo kdo z ní má skutečný prosp?ch“ (viz bod 25 rozsudku).

32– Viz judikatura citovaná v poznámce 14 výše.

33 – Tak by tomu nebylo pouze v p?ípad?, kdyby A byla registrována jako plátce DPH v každém z t?chto ?lenských stát? a uskutečnila tam dodávky, u nichž by DPH na výstupu p?evyšovala 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 umělou povahu námítky.

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 průběžných 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 – Vzhledem k tomu, že šestá směrnice byla zrušena před přistoupením Bulharska k EU, v případě bulharské verze nejde o oficiální překlad.

44 – Vzhledem k tomu, že šestá směrnice byla zrušena před přistoupením Rumunska k EU, v případě rumunské verze nejde o oficiální překlad.