

Prozatímní vydání

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA

MICHALA BOBKA

přednesené dne 5. září 2018(1)

Věc C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

proti

Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Naczelnym Sędem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daž z přidané hodnoty (DPH) – Zálohové platby – Zdanitelné plnění – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Určení přirážky – Skutečné náklady cestovní kanceláře“

I. Úvod

1. Společnost Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (dále jen „společnost Skarpa“) je cestovní kancelář. Společnost Skarpa přijímá od svých zákazníků zálohové platby, které mohou pokrývat až 100 % ceny, jež mají zaplatit. Z obecných ustanovení unijních předpisů týkajících se daně z přidané hodnoty (DPH) vyplývá, že jsou-li zálohové platby uskutečňovány před tím, než jsou služby skutečně poskytnuty, vznikne daňová povinnost při přijetí této platby, a to z přijaté částky.
2. Služby společnosti Skarpa zároveň podléhají pravidlům o DPH v rámci zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. V rámci tohoto režimu společnost Skarpa vyměňuje DPH ze svých přirážek. Při přijetí zálohových plateb však konečná přirážka společnosti Skarpa stále ještě není známa: přesné částky, které má společnost Skarpa zaplatit svým dodavatelům, nemusí být ještě pevně určeny, nebo se mohou změnit.
3. Společnost Skarpa a vnitrostátní daňový orgán se neshodují na tom, kdy přesně vznikne daňová povinnost u služeb cestovních kanceláří. Společnost Skarpa zastává názor, že daňová povinnost vznikne v okamžiku, kdy bude přirážka známa s konečnou platností. Minister Finansów (ministr financí, Polsko) se domnívá, že daňová povinnost vzniká již při přijetí zálohové platby.
4. Podstatou otázky Naczelného Sędzie Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) je, zda se *obecné* pravidlo týkající se vzniku daňové povinnosti u zálohových plateb vztahuje na

služby, které spadají do *zvláštního* režimu p?írážky pro cestovní kancelá?e. Pokud tomu tak je, p?edkládající soud chce v?d?t, ohledn? jaké ?ástky vznikne da?ová povinnost, vzhledem k tomu, že kone?ná p?írážka m?že být ur?ena až po poskytnutí zálohových plateb.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. ?lánek 63 sm?rnice 2006/112/ES(2) (dále jen „sm?rnice o DPH“) stanoví, že „zdanitelné pln?ní je uskute?n?no a da?ová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby“.

6. ?lánek 65 této sm?rnice stanoví, že „[m]á-li být platba provedena na ú?et [má-li být zaplacená zálohová platba] ješt? p?ed dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká da?ová povinnost z p?ijat? ?ástky p?evzetím platby“.

7. Dále, odchyln? od ?lánek? 63, 64 a 65, povoluje ?lánek 66 sm?rnice o DPH ?lenským stát?m stanovit, že da?ová povinnost vzniká v jednom ze t?í okamžik?:

8. ?lánky 306 až 310 sm?rnice o DPH obsahují pravidla týkající se zvláštního režimu pro cestovní kancelá?e. ?lánky 306 až 308 zní takto:

„?lánek 306

1. ?lenské státy uplat?ují zvláštní režim DPH na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi v souladu s touto kapitolou, jedná-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).

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 zdaní 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?írážka 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.“

B. Vnitrostátní právní úprava

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb, Dz. U 2011. 7. 177, částka 1054, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o DPH“) stanoví následující:

„§lánek 19a odst. 8

Jestliže došlo před dodáním zboží či poskytnutím služeb k přijetí celé platby či její části, a to zejména platby předem, zálohové platby, kauce, splátky, stavebního vkladu nebo vkladu na byt před vznikem družstevního vlastnického práva k bytu či prostoru určenému pro jiné účely, vzniká daňová povinnost za přijatou platbu v okamžiku jejího uskutečnění s výhradou ustanovení odst. 5 bodu 4.

[...]

§lánek 119

1. Základem daně je v případě poskytování služby v oblasti cestovního ruchu, s výhradou odstavce 5, částka přírůžky cestovní kanceláře snižena o částku splatné daně.

2. Přírůžkou ve smyslu odst. 1 se rozumí rozdíl mezi částkou, kterou má zaplatit příjemce služby, a náklady skutečně vynaložené osobou povinnou k dani za zboží či služby, které slouží k přímému prospěchu cestujícího, nabyté či přijaté od jiných osob povinných k dani; službami, které slouží k přímému prospěchu cestujícího, se rozumí služby, které jsou součástí poskytovaných turistických služeb, a to zejména doprava, ubytování, stravování a pojištění.“

10. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že Polsko využilo §lánek 66 směrnice o DPH a uplatnilo zvláštní pravidlo pro zálohové platby za turistické služby(3). Polská vláda na jednání potvrdila, že ke dni 1. ledna 2014 byl zrušen zákon, který obsahoval toto pravidlo, a nebyl zřejmě nahrazen žádnými jinými zvláštními ustanoveními pro cestovní služby(4).

III. Skutkový stav, povodní řízení a předložné otázky

11. Společnost Skarpa je cestovní kancelář. Její služby spadají pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře (dále jen „zvláštní režim pro cestovní kanceláře“) stanovený v §láncích 306 až 310 směrnice o DPH a v §lánu 119 zákona o DPH. Vzhledem k tomu, že společnost Skarpa považovala za nejasný okamžik, kdy vznikne daňová povinnost u zálohových plateb obdržených cestovními kancelářemi, požádala v tomto ohledu ministra financí o vydání individuálního výkladového stanoviska.

12. Podle společnosti Skarpa by měla daňová povinnost u jejích služeb vzniknout až v okamžiku, kdy společnost Skarpa může určit konečnou výši přírůžky. Naproti tomu ministr financí měl za to, že daňová povinnost vzniká okamžikem poskytnutí zálohové platby, jestliže je platba provedena pro konkrétní a jasně vymezenou službu. Aby mohla společnost Skarpa v této době určit přírůžku/základ daně, musí vzít v úvahu své předpokládané náklady a následně, v případě potřeby, provést příslušné opravy.

13. Společnost Skarpa napadla individuální výkladové stanovisko ministra financí žalobou k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Vojvodský správní soud v Krakově, Polsko). Tento výklad považoval poslední uvedený soud za nesprávný, a proto ho zrušil a konstatoval, že ke vzniku daňové povinnosti dochází až tehdy, když je známa konečná přírůžka: jakékoliv jiné řešení by mělo za následek nepřijatelné změny základu daně v právních předpisech, nebo by nebylo možné zohlednit „skutečnou přírůžku“ a muselo by se vycházet z odhadů – jejichž použití by mělo být omezeno na striktně vymezené případy. Oprava daňových přízní by měla být prováděna

výjimě? a nem?la by být pravidlem.

14. Proti tomuto rozsudku podal ministr financí kasa?ní opravný prost?edek k Naczelnyemu S?du Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko), který je p?edkládajícím soudem. Uvedený soud má pohybnosti, zda zvláštní pravidlo týkající se základu dan? u služeb cestovních kancelá?í má vliv na ur?ení okamžiku, kdy vzniká da?ová povinnost u t?chto služeb. I p?estože zákazník koupí konkrétní identifikovatelnou službu, náklady cestovní kancelá?e budou známy až pozd?ji. Z tohoto d?vodu má p?edkládající soud za to, že se nepoužije obecné pravidlo uvedené v ?látku 65 sm?rnice o DPH. Tento soud však rovn?ž p?ipouští, že takovéto ?ešení není stanoveno ve sm?rnici o DPH a m?že být pouze vyvozeno z jeho celkového rámce.

15. Pokud by Soudní dv?r rozhodl, že da?ová povinnost vzniká p?ijetím zálohové platby, potom se p?edkládající soud se dále táže, zda by m?la být DPH vypo?ítána z p?ijaté ?ástky (v p?ípad? použití obecného pravidla uvedeného v ?látku 65 sm?rnice o DPH), nebo zda je t?eba zohlednit zvláštní metodu pro ur?ení základu dan? podle ?látku 308 sm?rnice o DPH. V tomto ohledu má p?edkládající soud za to, že základem dan? m?la být p?irážka (a nikoli p?ijatá zálohová platba), a že p?irážka by m?la být vypo?ítána na základ? náklad? vzniklých p?ed p?ijetím zálohové platby. P?edkládající soud není p?esvd?en o správnosti stanovisku ministra financí, které se týká zohledn?ní p?edpokládaných náklad?. Takovéto stanovisko, by? od?vodn?né a vedené praktickými úvahami, nemá oporu ve zn?ní ?látku 65 a ?látku 308 sm?rnice o DPH (ani ?l. 19 písm. a) bod 8 zákona o DPH), když odkazuje na „skute?né náklady“. Na druhou stranu zdan?ní cestovní kancelá?e z p?ijaté ?ástky by znamenalo zdan?ní ?ástky, která by byla výrazn? vyšší než základ dan?, který má být v kone?ném d?sledku ur?en.

16. Za t?chto podmínek se p?edkládající soud rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žné otázky:

„1. Musí být ustanovení [sm?rnice 2006/112] vykládána v tom smyslu, že da?ová povinnost ze zálohových plateb, které p?ijala osoba povinná k dani poskytující turistické služby, které jsou zdan?ny podle zvláštní úpravy pro cestovní kancelá?e stanovené v ?láncích 306 až 310 [sm?rnice 2006/112], vznikne v okamžiku vymezeném v ?látku 65 [sm?rnice 2006/112]?

2. V p?ípad? kladné odpov?di na první otázku, musí být ?lánek 65 [sm?rnice 2006/112] vykládán v tom smyslu, že pro ú?ely zdan?ní se zálohová platba, kterou p?ijala osoba povinná k dani poskytující turistické služby, které jsou zdan?ny podle zvláštní úpravy pro cestovní kancelá?e stanovené v ?láncích 306 až 310 [sm?rnice 2006/112], sníží o náklady ve smyslu ?látku 308 [sm?rnice 2006/112], které osob? povinné k dani skute?n? vznikly p?ed p?ijetím zálohové platby?“

17. Písemné vyjád?ení p?edložila spole?nost Skarpa, vláda Polské republiky, jakož i Evropská komise. Spole?nost Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (p?edseda Národní da?ové správy, Polsko), n?mecká a polská vláda, jakož i Evropská komise p?ednesli ústní vyjád?ení na jednání, které se konalo dne 7. ?ervna 2018.

IV. Posouzení

18. Toto stanovisko je strukturováno následovn?. V ?ásti A budu pro zodpov?zení první otázky p?edkládajícího soudu tvrdit, že zvláštní pravidlo obsažené v ?látku 308 sm?rnice o DPH nevylu?uje, pokud jde o základ *dan?*, soub?žné uplat?ování obecného pravidla obsaženého v ?látku 65 sm?rnice o DPH, které se týká okamžiku, kdy vzniká da?ová povinnost v p?ípad? poskytnutí zálohové platby. V ?ásti B budu pro zodpov?zení druhé otázky navrhopat, aby se DPH vypo?ítávalo z p?irážky stanovené jako rozdíl mezi ?ástkou p?ijatou jako zálohová platba a odpovídajícím procentním podílem z celkových p?edpokládaných náklad? pro danou transakci.

A. První otázka: uplatnění obecného pravidla uvedeného v § 65 směrnice o DPH u služeb cestovních kanceláží

19. Podstatou první otázky předkládající soudu je, zda se obecné pravidlo uvedené v § 65 směrnice o DPH, že daňová povinnost vzniká přijetím zálohové platby, vztahuje na zálohové platby poskytnuté za služby cestovní kanceláře.

20. Společnost Skarpa na jednání upřesnila, že její zákazníci obvykle zaplatí nejprve 30 % z ceny rezervovaných služeb a zbývající část ceny je doplacena před odjezdem. Náklady vzniknou asi jeden měsíc před poskytnutím služby, avšak přesná výše těchto nákladů se stane známou až později. Podle společnosti Skarpa je toto způsobeno zejména proto, že: i) cena je založena na předpokládaném počtu cestujících, avšak jejich skutečný počet se často liší; ii) existují výkyvy ve směnných kurzech a iii) vznikají neočekávané náklady.

21. Jak může za těchto okolností vzniknout daňová povinnost, když není jasné, *jaká částka* by měla být použita jako základ pro její výpočet?

22. Podle společnosti Skarpa jednoduše není možné použít časové pravidlo obsažené v § 65 směrnice o dani z přidané hodnoty a vyměnit DPH ze zálohové platby při jejím přijetí. Společnost Skarpa tvrdí, že daňová povinnost nevznikne, dokud není stanovena pírážka, pířemž stanovení pírážky je klíovou součástí zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Pravidlo obsažené v § 308 směrnice o DPH tudíž má nejen to, co tvoří základ daně (pírážka namísto přijaté částky), ale také odkládá okamžik, *kdy* vzniká daňová povinnost. Jinými slovy, způsob, jakým se DPH vyměňuje, musí být v této souvislosti píizpůsoben zvláštností cestovních služeb.

23. Předseda Národní daňové správy, německá a polská vláda, jakož i Komise mají za to, že § 65 a 308 směrnice o DPH se mohou (a musí) používat souasně. Každé z pravidel se týká jiných aspektů výběru DPH a použití obecného pravidla nebrání použití zvláštních pravidel. Náklady vznikají v různých okamžicích, a to před, v průběhu, nebo i po poskytnutí pířslušné služby. Mají za to, že odložit vznik daňové povinnosti způsobem, jakým to navrhuje společnost Skarpa, by znamenalo jít nad rámec cíle sledovaného zvláštním režimem pro cestovní kanceláře a vedlo by k neodvodnému zvýhodnění.

24. V zásadě se ztotožují s posledně uvedeným názorem. Mám za to, že použití obecného pravidla uvedeného v § 65 směrnice o DPH (1) nevykládá použití zvláštního pravidla obsaženého v § 308 (2) jednoduše proto, že v rámci projednávání věci se tato dvě ustanovení týkají odlišných otázek. První se týká okamžiku, *kdy* daňová povinnost vzniká, kdežto druhá stanovuje, co představuje základ daně. Tato dvě ustanovení se tedy vzájemně nevykládají (3).

1. Obecné pravidlo: kdy vzniká daňová povinnost?

25. Pravidla týkající se vzniku daňové povinnosti u dodání zboží a poskytnutí služeb jsou stanovena v § 63 až 66 směrnice o DPH. Podle § 63 vzniká daňová povinnost dodáním zboží nebo poskytnutím služby(5). V případě zálohových plateb vzniká daňová povinnost dle § 65 „z přijaté částky převzetím platby“.

26. Legislativní vývoj § 65 ukazuje, že pro harmonizaci DPH bylo považováno za stěžejní, aby bylo uskutečnění zdanitelného plnění definováno na unijní úrovni(6). Princip pravidla týkající se vzniku daňové povinnosti u záloh byl popsán takto: „když jsou zálohové platby přijaty před uskutečněním zdanitelného plnění, převzetí těchto záloh vede ke vzniku daňové povinnosti,

nebo? smluvní strany tak vyjadřují svůj záměr vyvodit předem veškeré finanční důsledky spojené s uskutečněním zdanitelného plnění“(7).

27. Článek 65 směrnice o DPH je součástí její hlavy VI, která se týká „uskutečnění zdanitelného plnění a vzniku daňové povinnosti“. Je to však hlava VII, která se týká základu daně. Proto také systematika a kontext článku 65 jasně potvrzují, že toto ustanovení se zaměřuje hlavně na časové hledisko výběru DPH, a pouze podřídně a (logicky omezeným) způsobem na to, co má být základem daně (zálohová platba zaplacená v daný okamžik).

2. Zvláštní pravidlo ohledně toho, co představuje základ daně u služeb cestovních kanceláří

28. Všichni účastníci řízení a zúčastnění, s výjimkou společnosti Skarpa, tvrdili, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře není nezávislým a vyvíjejícím daňovým režimem, který by upravoval všechny aspekty vyměření DPH u služeb cestovních kanceláří. Jedná se spíše o soubor pravidel, která umožňují omezené odchylky – ty, které jsou nezbytné k dosažení specifického cíle sledovaného zvláštním režimem DPH, aniž se odchyluje od ostatních prvků obecného režimu DPH(8).

29. S tímto názorem souhlasím.

30. Cíl zvláštního režimu pro cestovní kanceláře je dvojitý. Zaprvé Soudní dvůr opakovaně vysvětlil, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře má za cíl zabránit praktickým obtížím, které by byly výsledkem „použití obecných pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpotu daně na vstupu“ [...] „z důvodu jednotnosti a místa poskytovaných služeb [cestovních kanceláří]“(9).

31. Zadruhé má tento režim rovněž za cíl udržet výběr DPH z těchto služeb v členských státech, ve kterých je služba poskytnuta, zatímco daně týkající se služeb poskytovaných cestovní kanceláří vybírá v členském státě, v němž je usazena(10).

32. Z toho důvodu nemají v rámci zvláštního režimu pro cestovní kanceláře tyto cestovní kanceláře nárok na odpot DPH na vstupu u služeb poskytnutých jejich dodavateli v různých členských státech. V zásadě ji nařizují svým klientům jako nákladovou položku(11), a to včetně jejich vlastní DPH na výstupu, která je účtována z jejich přírůstky a zaplacená v členském státě, ve kterém mají sídlo(12). Jinými slovy cena za cestovní balíček zahrnuje cenu za služby poskytnuté dodavateli, včetně DPH účtované těmto dodavateli, přírůstek cestovní kanceláře (která v této fázi není ještě konečná) a DPH, jež mají zaplatit cestovní kanceláře z této přírůstky.

33. Výše uvedené prvky ukazují, že články 306 až 308 směrnice o DPH obsahují dvojitý odchylku: od definice základu daně (*co*), jakož i od místa zdanění (*kde*). Nicméně tato ustanovení neuvádějí nic ohledně uskutečnění zdanitelného plnění a daňové povinnosti.

3. Současné použití článku 65 a článků 306 až 308 směrnice o DPH

34. Jak již vyplývá ze dvou předchozích částí, jakmile se zaměříme na přesnou povahu obou dotčených ustanovení, argument o „neslučitelnosti“ obecného pravidla uvedeného v článku 65 směrnice o DPH na straně jedné a zvláštního pravidla obsaženého v článcích 306 až 308 též směrnice na straně druhé se jeví být dost slabý. Jinak řečeno, zvláštní pravidlo obsažené v článcích 306 až 308 směrnice o DPH se týká otázek „co“ a „kde“. První část článku 65, ale celková logika a účel hlavy VI se zaměřují na otázku „kdy“.

35. Je třeba dále poznamenat, že na jednu stranu se obecné pravidlo uvedené v článku 65 směrnice o DPH uplatní bez ohledu na dotčené odvětví. Určuje, *kdy* vzniká daňová povinnost.

Stanoví, že k tomuto dojde v okamžiku, kdy je zálohová platba poskytnuta. Naproti tomu se pravidlo obsažené v § 308 směrnic o DPH vztahuje pouze na cestovní kanceláře a určuje, co představuje základ daně u služeb, které poskytují. Základem daně je přírůstek, která je určena jako „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“.

36. Proti tomuto pojmání vztahu těchto dvou ustanovení existují dva protiargumenty:

37. Z hlediska textového je na konci § 65 uvedeno, že daně povinnost vznikne „z přijaté částky“ (13). Lze tudíž tvrdit, že § 65 také upravuje základ daně, kterým u zálohových plateb musí vždy být přijatá částka.

38. S ohledem na obecné připomínky uvedené v předchozích částech, ale také z hlediska jednoduché logiky považují tento výklad za problematický. Co by mělo být zdaněno u každé přijaté platby je „základ daně“, respektive zdanitelná část přijaté platby. To samozřejmě neznamená, že by měly být automaticky zdaněny veškeré přijaté platby. Nicméně pro určení částky (základu daně), která byla přijata v případě služeb poskytnutých cestovní kanceláří, je nutné odkázat na zvláštní ustanovení § 308, který totiž pro tyto účely definuje pojem „základ daně“ (14).

39. Z hlediska účelu je třeba připomenout, že články 306 až 308, nebo spíše celá kapitola 3 spadá pod hlavu XII směrnic o DPH, nadepsanou „Zvláštní režim“ (pro příslušné odvětví neboinnost). Lze tedy tvrdit, že unijní normotvůrce chtěl zavést samostatný „režim“, který by se případně odchýlil nejen od těch prvků výslovně stanovených v příslušné kapitole vnované každému zvláštnímu režimu, ale i od dalších, obecných ustanovení, jež by mohly působit potíže při fungování tohoto zvláštního režimu.

40. Širší logice tohoto argumentu rozumím. Nicméně zdá se, že takový přístup je v rozporu s ustálenou judikaturou, která trvá na striktním a úzkém výkladu jakýchkoliv odchylek od obecného režimu DPH, a to jak na obecné úrovni, tak konkrétně s ohledem na zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

41. Obecně je ustáleným přístupem Soudního dvora, že jakékoli odchylky stanovené ve směrnici o DPH by měly být vykládány restriktivně. To znamená, že jejich rozsah by měl být přísně omezen na znění a na účel, pro který byly navrženy, a to i přesto, že by byla možná i širší odchylka na úrovni výkladu. V poslední době byla tato zásada znovu zdůrazněna Soudním dvorem v rozsudku Avon Cosmetics (15), v němž jednoznačně odmítl myšlenku, že odchylka týkající se výpočtu základu daně u modelu přímého prodeje by mohla být vykládána tak, že umožňuje rovněž odpočet nákladů na výrobky zakoupené pro předváděcí účely ve výši daně na vstupu. Umožnění takové širší odchylky (určitě obhajitelné na obecné úrovni) by v zásadě znamenalo, že odchylka poskytnutá u jednoho konkrétního prvku by potom mohla vytvářet další „dominové efekty“ v celém systému DPH, což by vyústilo ve vytváření mnoha paralelních „à la carte“ režimů, jednoznačně sahajících nad rámec oblasti působnosti odchylky (16).

42. Na úrovni zvláštního režimu pro cestovní kanceláře Soudní dvůr opakovaně připomíná, že „jako výjimka z běžného režimu směrnice [o DPH] může být [zvláštní režim pro cestovní kanceláře] použit jen tehdy, když je to nezbytné k dosažení [jeho] cíle“ (17). Konstatoval také souběžné uplatňování tohoto režimu s příslušnými obecnými ustanoveními režimu DPH, přičemž se obecná pravidla uplatní na ty aspekty transakce, které spadají mimo odchylku pro cestovní kanceláře (18).

43. Není mi jasné, proč by cíle zvláštního režimu pro cestovní kanceláře (19) měly být dotčeny

uplatňováním časového pravidla uvedeného v článku 65 směrnice o DPH. Jelikož daňová povinnost vzniká přijetím zálohové platby, DPH by byla stále vyměněna u cestovních služeb v členském státě, ve kterém byly poskytnuty. Tato DPH by v těchto státech nebyla odpotována, ale přenesena na zákazníka cestovní kanceláře, která by vyměnila svoji daň na výstupu u její přírůstky a zaplatila ji v členském státě, v němž je usazena.

44. Toto obecné zjištění se nezdá být zmátnuto argumenty přednesenými společností Skarpa v kontextu projednávané věci.

45. Zprv společností Skarpa tvrdí, že přírůstek je základním prvkem režimu přírůstky. Proto když není známa přesná výše přírůstky, nemůže vzniknout ani daňová povinnost. Tento argument zřejmě vychází z judikatury Soudního dvora, ze které vyplývá, že pro uplatnění článku 65 směrnice o DPH je vyžadováno, aby byly všechny prvky transakce určeny(20).

46. Je pravda, že judikatura vyžaduje určitý stupeň jistoty, aby bylo možné vyměnit DPH na dodání zboží nebo poskytnutí služby. Z věci BUPA Hospitals vyplývá, že jistota není v zásadě dána, jestliže „paušální částky [jsou zaplacený] za zboží uvedené obecným způsobem v seznamu, jenž může být kdykoli změněno společnou dohodou kupujícího a prodávajícího a z něhož si kupující může případně zboží vybírat, na základě dohody, kterou může kdykoli jednostranně vypovědět a získat zpět celou nevyčerpanou částku platby předem“(21).

47. Je pro mě obtížné použít tuto judikaturu na projednávanou věc. Na rozdíl od skutkové situace v uvedených věcech jsou povaha a obsah služby poskytované cestovní kanceláří obvykle velmi dobře známé a vymezené, a to až v takovém rozsahu, že zajišťují, aby okna rezervovaného pokoje byla orientována určitým směrem, jak bylo živo popsáno na jednání. Za těchto okolností je těžké si představit, že by přírůstek představovala základní prvek „uskutečnění zdanitelného plnění“. To je podle mého názoru spíše technickým aspektem výberu daní, který není obvykle zákazníkovi znám, a tudíž nespádá do souboru prvků transakce, které musí být stanoveny předem.

48. Společností Skarpa dále tvrdí, že zdanění zálohových plateb v případě, kdy přírůstek není známa, způsobí v praxi závažné a nepřiměřené obtíže: příznání k DPH by musela být neustále opravována. Dle názoru společnosti Skarpa by to bylo v rozporu s cíli režimu přírůstky. Z jednání také vyplynulo, že v tomto stanovisku jsou vlastně dva skryté výroky: otázka znalosti (známá nebo neznámá přírůstek) a praktické potíže s opravou.

49. Zadruhé, pokud jde o otázku neznámé přírůstky, společnost Skarpa na jednání potvrdila, že obecně se ceny účtované cestovní kanceláří zákazníkovi jeví jako kombinace různých částek. DPH, která se následně vypočítá a je zaplacená cestovní kanceláří, je ve skutečnosti již zahrnuta do této „katalogové ceny“. Konečná přírůstek se tedy jeví být vypočtena „vyloučením“ v tom smyslu, že jakmile jsou odečteny skutečné náklady od přijaté platby, je zbývající část rozdělena mezi přírůstek a DPH. Takto tedy cestovní kancelář neposílá zákazníkovi žádnou opravenou fakturu.

50. Jako příklad lze uvést: za předpokladu, že cena zájezdu je 1 000 eur a náklady činí 800 eur, musí být rozdíl ve výši 200 eur rozdělen mezi přírůstek a DPH. Předpokládejme, že sazba DPH je 21 %. Částka 200 eur představuje 121 %, což bude rozděleno mezi DPH v příslušné výši 34,71 eura a odpovídající přírůstek ve výši 165,29 eura.

51. Pokud to je skutečně způsob, jakým toto odvětví funguje, což považuji za potvrzené společností Skarpa na jednání, jakož i skutečnost, že katalogová cena již zahrnuje DPH, a že cestovní kanceláře již potom nebudou zvlášť účtovat DPH, potom jediný logický závěr, který z těchto tvrzení mohu učinit, je následující: žádná fungující cestovní kancelář musí přizpůsobit

poměrů podrobný odhad svých předpokládaných nákladů a odhadované přírůžky, aby mohla zveřejnit jakoukoliv takovou cenu v katalogu.

52. Proto, i když přesná výše přírůžky nemusí být známa v okamžiku, kdy je zálohová platba přijata, nebo ani v okamžiku, kdy je tato služba skutečně poskytnuta, či dokonce ani dlouhou dobu po tomto okamžiku (dokud nejsou všechny platby určitému dodavateli nebo pro určité období zaplacený), skutečností zůstává, že cestovní kancelář, která nechce utrpět ztráty, bude mít pravděpodobně poměrů podrobný odhad předpokládaných nákladů, a to před tím, než začne a bude propagovat nějaký zájezd.

53. Zatím, pokud jde o praktické obtíže, na které poukazovala společnost Skarpa, a to konkrétně nutnost dalších oprav, jen bych podotkl, že takový argument sotva může sám o sobě odvodnit účinné vyloučení zákonných pravidel o DPH(22).

54. Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Skarpa, nejsou takové praktické obtíže tím, že mu měl režim přírůžky předcházet. Jak je vysvětleno výše(23), zvláštní režim pro cestovní kanceláře byl navržen tak, aby byla u cestovních kanceláří odstraněna nutnost uplatňovat nárok na odpočet DPH po celé Evropské unii. Avšak jen stěží byl určen pro jejich osvobození od všech administrativních povinností, kterým za podobných okolností čelí všechny osoby povinné k dani(24).

55. Tento závěr se jeví odvoditelný tím spíše, že v opačném případě by cestovní kancelář získala dvojí finanční výhodu: mohla by uhradit DPH až po poskytnutí služeb, až bude přírůžka známá, zatímco by účtovala svým zákazníkům předem. Není mi jasné, jak by takový výklad zajistil přiměřenou rovnováhu mezi všemi dotčenými zájmy.

56. V neposlední řadě se nezdá, že by problém s prozatímní povahou přírůžky při přijetí zálohové platby byl omezen pouze na zálohové platby. Z popisu poskytnutého na jednání mám za to, že ve skutečnosti nemusí být přírůžka známa ani *po poskytnutí cestovních služeb*, jestliže dodavatelé cestovní kanceláře provedou nějaké změny.

57. Tato skutečnost jen zdůrazňuje celkovou problematiku tvrzení společnosti Skarpa v této otázce. Pokud bychom to vzali do plné logické důsledky, potom společnost Skarpa v zásadě nepožaduje jen odchýlení se od článku 65 směrnice o DPH, neboť tato argumentace by mohla být užita také k vyloučení použití článku 63(25). Navíc vzhledem k tomu, že v době poskytnutí služeb nemusí být známa přesná výše přírůžky, by byl okamžik, kdy by vznikla daňová povinnost, zcela závislý na vlastním prohlášení cestovní kanceláře o tom, kdy má za to, že zná přesnou výši přírůžky. Tak tomu pravděpodobně nebude v momentě, kdy bude předemtná služba poskytnuta, ale týdně nebo měsíce později, nebo dokonce až na konci každé sezony, kdy pravděpodobně budou k dispozici žádné a úplné pohledy všech skutečných nákladů vynaložených na jednotlivé složky služeb. Není třeba připomínat, že během všech těchto období nebude mít stát tyto zdroje k dispozici(26).

58. S ohledem na výše uvedené dospívám k důležitému závěru, že směrnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že daňová povinnost u zálohových plateb přijatých osobou povinnou k dani poskytující cestovní služby, které jsou zdaněny v souladu se zvláštním režimem pro cestovní kanceláře upravené v článcích 306 až 310 směrnice o DPH, vzniká v okamžiku stanoveném v článku 65 směrnice o DPH, to jest převzetím příslušné platby.

B. Druhá otázka: jak vyměřit DPH, jestliže není znám základ daně

59. Předmetem druhé otázky předkládajícího soudu je určení, jak je možné vyměřit daň, jestliže daňová povinnost skutečně vzniká převzetím zálohy, avšak přesná výše přírůžky, tj.,

základ dan?, ještě není znám.

60. Předseda Národní daňové správy, polská a německá vláda, jakož i Komise se shodují na tom, že daň by neměla být vyměněna z přijaté částky, ale z přírůstky(27). Nicméně návrhy, jak by měla být tato přírůstka stanovena v okamžiku převzetí zálohové platby, se liší.

61. Předseda Národní daňové správy uvedl, že přírůstka by měla být určena při přijetí zálohové platby, a to na základě *předpokládaných* nákladů. Nezbytné úpravy budou provedeny později – v daňovém přiznání za příslušné účetní období, během něhož byla služba poskytnuta. Obdobně uvedla polská vláda, že pro určení přírůstky v době přijetí zálohové platby měla společnost Skarpa použít „funkční přístup“ a vycházet z *předpokládaných* nákladů.

62. Na jednání přednesla německá vláda (části?) shodné stanovisko. Tvrdila, že pro určení přírůstky je třeba vzít v potaz náklady, které byly vynaložené, a také náklady, které jsou předpokládány (předvídatelné). Tak by podle uvedené vlády měl být chápán výraz „skutečné náklady cestovní kanceláře“ uvedený v článku 308 směrnice o DPH.

63. Komise se domnívá, že zohlednit předpokládané náklady za účelem určení přírůstky při přijetí zálohové platby by bylo v rozporu se zněním článku 308 směrnice o DPH. Toto ustanovení odkazuje na „skutečné náklady“ cestovní kanceláře(28). Jsou to proto pouze skutečné náklady vzniklé do poskytnutí této platby, které je možné použít při stanovení přírůstky v případě přijetí zálohové platby. Postoj Komise je shodný s tvrzením uvnitřním předkládajícím soudem.

64. Jak bylo dále vysvětleno na jednání, existuje v podstatě pět různých možností, jak lze teoreticky přistupovat k výpočtu přírůstky a zohlednění nákladů za těchto podmínek.

i) Článek 65 směrnice o DPH se nepoužije. Nebude vyměněna žádná DPH při přijetí zálohové platby a přírůstka bude použita pro výpočet DPH, až bude známa s konečnou platností (postoj společnosti Skarpa).

ii) DPH bude vyměněna z přijaté zálohy (místo přírůstky). Toto by vyplývalo z doslovného použití článku 65 směrnice o DPH.

iii) DPH má být vyměněna z přírůstky, která se vypočítá odečtením *části předpokládaných nákladů* dané transakce od přijaté zálohové platby. Tato část by odpovídala podílu, který představuje přijatá zálohová platba z celkové ceny služby (postoj předsedy Národní daňové správy) a polské vlády).

iv) DPH má být vyměněna z přírůstky a tato přírůstka by měla být určena při přijetí zálohy tak, že se odečtou skutečné náklady ve smyslu nákladů skutečně vzniklých cestovní kanceláří do okamžiku přijetí zálohové platby (postoj Komise a také stanovisko předkládajícího soudu).

v) DPH by měla být vyměněna z přírůstky, která je také určena v okamžiku převzetí zálohové platby, ale vychází se z nákladů vzniklých cestovní kanceláří do okamžiku přijetí zálohy a z předpokládaných nákladů, jestliže ještě nevznikly všechny předpokládané náklady (postoj německé vlády).

65. Pouhé uvedení všech těchto (alespoň teoreticky představitelných) možností jasně prokazuje, že odpověď není ani zdaleka jasná. Nicméně některé možnosti jsou problematičtější než jiné.

66. Z důvodů, které již byly podrobně probrány v odpovědi na první otázku(29), jednoduše nelze první postoj zastávaný společností Skarpa přijmout, aniž by byl narušen celý systém výběru DPH. Ostatně, kdyby byl takový přístup přijat, pro se omezit jen na články 65 a 63. Mohla by

zde být rovněž další (obecná) ustanovení směrnice o DPH, která by „v ideálním případě“ mohla být dále upravena tak, aby se zajistily (objektivně nepochybně zcela oprávněné) zvláštní potřeby určitého odvětví. To je však právě ta šikmá plocha, které se snaží Soudní dvůr vyhýbat.

67. Z důvodů také již zmínovaných výše(30) není možné přijmout ani druhou možnost. Je pravda, že článek 65 směrnice o DPH stanoví, že „danová povinnost [vzniká] z přijaté částky převzetím platby“(31). Nicméně takový závěr by v zásadě také vždy vedl k (pravděpodobně dočasně) nepřiměřenému výsledku, neboť základ daně by byl ze své podstaty vyšší než základ daně, který by měl být následně stanoven. Rovněž z tohoto důvodu se domnívám, že odkaz v článku 65 utvářený na „přijatou částku“ je třeba chápat jako připomínku obecného pravidla, podle kterého má být daně vyměřena ze „všeho, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat [...]“. Tato skutečnost vyplývá z článku 73 směrnice o DPH(32). Konkrétně v kontextu projednávané věci mám za to, že výraz „z přijaté částky“ uvedený v článku 65 směrnice o DPH je třeba chápat tak, že je jedná o přijatý základ daně. Základem daně je podle zvláštního pravidla uvedeného v článku 308 směrnice o DPH pírážka. Toto zvláštní pravidlo tak bude „vlozeno“ do logiky článku 63 směrnice o DPH tam, kde poslední uvedený odkazuje na „převzatou platbu“.

68. Uznávám samozřejmě, že čtvrtá a pátá možnost více vyplývají ze znění článku 308 směrnice o DPH. Obávám se však, že tím rovněž překračují hranici, kdy se úctetnictví a přiznání k DPH mění z poměrně složité operace na „Mission: Impossible (nesplnitelný úkol)“. V zásadě by vyžadovaly, aby se jednotlivé pohledy všech skutečně vzniklých nákladů vytvářely opakovaně a odlišně při každém přijetí zálohové platby.

69. To se skutečně z mnoha důvodů jeví jednoduše jako nemožné. Zaprvé mnoho služeb je nakupováno ve velkém množství (ubytování, doprava), avšak individuální služby v jejich rámci jsou prodávány jednotlivě. Je-li tomu skutečně tak, potom rozdělení celkových nákladů u každé transakce (pro každou službu) pravděpodobně nebude známé při přijetí zálohové platby, zejména vzhledem k tomu, že počet prodaných jednotlivých služeb se bude pravděpodobně výrazně měnit v průběhu času. Zadruhé mi není jasné, jak by se takové skutečné náklady za služby objednané ve velkém množství spárovaly s jednotlivě poskytnutými službami. Zatřetí, toto vše se stává ještě složitější v případech, kdy zálohová platba nebyla pouze 100 % ceny, ale jen určitá její část, jako například 10 %, 30 % nebo 50 %.

70. Kromě toho ve všech těchto případech ještě před tím, než je známý konečný stav, bude mít odečtení všech skutečně vynaložených nákladů v okamžiku, kdy je poskytnuta buď pouze část plateb (pouze za některá místa ve větším zájezdu), nebo dokonce jen určitá procenta z této ceny (30 % nebo 50 %), za následek pravděpodobně záporné saldo. Jinými slovy, v určitém okamžiku mohou skutečné náklady, ve smyslu nákladů, které byly skutečně vynaloženy, představovat až 100 % všech nákladů, zatímco zálohová platba může pokrývat pouze 10 % ceny služeb. Není mi jasné, jak přesně by to mělo být později opraveno, a zda by takové „přechodné ztráty“ měly být například přiznány.

71. Proto se mi z praktických důvodů jeví, že vzhledem k této složitosti by v praxi mohl být nejlepší proveden další (informovaný) odhad pravděpodobné výše skutečných nákladů. Jediným rozdílem by bylo, že by cestovní kancelář byla požádána, aby prováděla toto vyměrování znovu a znovu, sisyfovskou prací, a to kdykoli by přijala zálohovou platbu.

72. Jak již bylo vysvětleno výše a potvrzeno na jednání, zdá se, že informovaná cestovní kancelář má u konkrétní transakce poměrně detailní představu o nákladech, které jí vzniknou, a pírážce, kterou chce získat.

73. Všechny tyto úvahy mě vedou k závěru, že je to ve skutečnosti tentéž možnost, kterou navrhl

předseda Národní daňové správy a polská vláda, která se jeví být nejrozumnější a nejméně zatěžující. Tento postoj se mi jeví jako zajišťující přiměřenou rovnováhu mezi příslušnými zájmy vnitrostátního daňového orgánu a osobou povinnou k dani, přičemž se drží v rámci reálných možností. Tento přístup nedává ani jedné z těchto stran nepřiměřenou výhodu nad ostatními. Důvodem je skutečnost, že ani jedna z nich v rozhodné době nedisponuje „příliš mnoho peněz“ ve srovnání s tím, na co tato strana bude mít nakonec nárok.

74. Příklad uvedený na jednání předsedou Národní daňové správy zachycuje tuto logiku velmi dobře. Pokud je cena služby například 1 000 polských zlotých (PLN), přičemž odhadovaná přírážka má tvořit 20 % uvedené ceny (200 PLN) a zákazník poskytne zálohu ve výši 500 PLN, činí přírážka, kterou je třeba zohlednit v okamžiku přijetí zálohy, 100 PLN. Vypočítat DPH je tak třeba z této částky 100 PLN, přičemž by měla být vyřešena v této fázi s tím, že v případě potřeby budou provedeny dodatečné a konečné opravy až poté, co bude známa konečná výše přírážky.

75. Kromě toho to zajišťuje přiměřenou rovnováhu tak, že příliš nepřelácí ani nezadržuje splatnou daň, a umožňuje také mít zvládnutelný účetní postup, při souasném dodržování předchozích rozhodnutí Soudního dvora (rozsudky Komise v. Španělsko(33) a Komise v. Německo(34)), že přírážka musí být stanovena ve vztahu ke každé jednotlivé transakci, a nikoli „globálně“ za určité období. Nicméně celý proces týkající se výpočtu nákladů pro každou jednotlivou transakci (ve smyslu každé jednotlivé služby poskytnuté cestovní kanceláří) by musel být proveden pouze dvakrát. Zprv by k tomu došlo při rozhodování o požadovaných odhadech a výpočtu předpokládaných nákladů před stanovením ceny a propagací služby, a poté v samém závěru, kdy jsou známy všechny náklady a přesná výše přírážky.

76. S ohledem na výše uvedené mám tedy za to, že by se DPH vypočítávalo z přírážky stanovené jako rozdíl mezi částkou přijatou jako zálohová platba a odpovídajícím procentním podílem z celkových předpokládaných nákladů pro danou transakci.

77. Je potřeba uinit závěrečnou poznámku. Samozřejmě uznávám, že řešení, které jsem právě navrhl, není ideální. Avšak v souladu s nastínným postupem vyloučení extrémních případů se zdá být nejméně náročné a zatěžující pro všechny zúčastněné, pokud zůstaneme v rámci možností, které lze ještě stále rozumně označit za spadající do rámce soudního výkladu existujících pravidel.

78. Stanovení povinností týkajících se DPH pro cestovní kanceláře se potýká s obtížemi, které vyplývají z časových rozdílů mezi přijetím ceny (cen) na jedné straně a vzniku nákladů na druhé straně. Výpočet přírážky je za těchto okolností poměrně složitým úkolem, jak ukazují zkušenosti členských států. Tyto problémy byly v některých členských státech řešeny tak, že byla stanovena paušální sazba přírážky pro dané období(35). Kromě toho byl v roce 2002 předložen návrh zaměřený na zavedení celkové sazby pro výpočet přírážky cestovní kanceláře(36). Návrh však byl v roce 2014 stažen. Kromě toho se tento přístup jeví po rozhodnutí Soudního dvora ve věci Komise v. Španělsko(37) a Komise v. Německo(38) jako problematický.

79. V takovémto (již) složitém prostředí souhlasím s obecným tvrzením německé vlády, že je vhodné usilovat o nalezení řešení, které představuje raději méně než více dalších obtíží. Rovněž není bez určité dávky ironie, že téměř všichni účastníci řízení a zúčastnění tvrdili na jednání, že zvláštní režimy byly zavedeny za účelem zjednodušení fungování systému, avšak zároveň měli překvapivě odlišné názory na to, co by takovéto zjednodušení mělo znamenat ve specifickém kontextu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Rovněž s ohledem na tyto významné rozdíly ve zjednodušení se domnívám, že by bylo vhodné v této souvislosti ponechat další zjednodušující opatření unijnímu normotvůrci, nebo vnitrostátnímu zákonodárci v rámci mezi stanovených unijních právem.

V. Závěry

80. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko) následovně:

„1. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty musí být vykládána v tom smyslu, že daňová povinnost u zálohových plateb přijatých osobou povinnou k dani poskytující cestovní služby, které jsou zdaněny v souladu se zvláštním režimem pro cestovní kanceláře upraveném v člácích 306 až 310 směrnice 2006/112, vzniká v okamžiku stanoveném v článku 65 směrnice o DPH, to jest převzetím příslušné zálohy.

2. V tomto okamžiku se DPH má vypočítat z přírážky stanovené jako rozdíl mezi částkou přijatou jako zálohová platba a odpovídajícím procentním podílem z celkových předpokládaných nákladů pro danou transakci.“

1 Původní jazyk: angličtina.

2 Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

3 Toto pravděpodobně vyplývá z článku 3 odst. 1 nařízení ministra financí ze dne 4. dubna 2011, které se týká provádění určitých ustanovení zákona o DPH (Dz. U. 2013, položka 247).

4 Na jednání polská vláda vysvětlila, že tato změna byla přijata v návaznosti na rozsudek ze dne 16. května 2013, TNT Express Worldwide (Polsko) (C-169/12, EU:C:2013:314).

5 Soudní dvůr připomněl, že tuto základní zásadu odráží článek 63 uvedené směrnice tím, že stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečňováno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby. Rozsudek ze dne 16. května 2013, TNT Express Worldwide (Polsko) (C-169/12, EU:C:2013:314, bod 22).

6 Viz návrh šesté směrnice Rady o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu — společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, COM (73) 950 ze dne 20. června 1973. Viz také doprovodnou zprávu k návrhu šesté směrnice, Bulletin Evropských společenství, doplněk 11/73, s. 12.

7 Doprovodová zpráva k návrhu šesté směrnice, Bulletin Evropských společenství, doplněk 11/73, s. 13.

8 Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 15), nebo ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 5). Viz rovněž bod 34 tohoto rozsudku, jakož i rozsudek ze dne 25. října 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 20).

9 Viz rozsudky ze dne 19. března 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, body 24 a 22 a citovaná judikatura), ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, body 17 a 18 a citovaná judikatura), a ze dne 25. října 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19).

10 Pro názorný příklad viz interinstitucionální spis 2002/0041 (CNS) o „DPH – zvláštní režim pro cestovní kanceláře“ [17567/09]: „2. Prvním cílem tohoto režimu bylo zjednodušit uplatňování pravidel týkajících se DPH u těchto transakcí, aby se zabránilo u operátorů nutnosti se registrovat v jednotlivých členských státech, ve kterých byly služby poskytovány. 3. Druhým cílem bylo zaručit, že DPH ze zboží a služeb koupených cestovní kanceláří je vybírána státem, ve kterém jsou tyto transakce prováděny, zatímco daň vztahující se na služby poskytované cestovní kanceláří je vybírána ve státě, ve kterém má cestovní kancelář sídlo“.

11 A tato DPH na vstupu je implicitně vrácena – viz stanovisko generálního advokáta A. Tizzano ve věci First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, bod 25).

12 Přesněji řečeno, druhý odstavec článku 307 směrnice o DPH uvádí, že „toto jediné poskytnutí služby [cestovní kanceláře] se zdání v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl.“

13 „[...] daňová povinnost [vznikne] z přijaté částky převzetím platby.“

14 Viz níže, bod 67 tohoto stanoviska.

15 Rozsudek ze dne 14. prosince 2017, Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:970, body 36 až 40).

16 Viz rovněž mé stanovisko ve věci Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, zvláště body 39 až 41 a 50, 58 až 60 a citovaná judikatura).

17 Viz například rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, body 5 a 34), ze dne 19. března 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, bod 22 a citovaná judikatura), ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, bod 16) a ze dne 25. října 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 20 a citovaná judikatura).

18 K určení základu daně u vlastních plnění a koupených plnění viz rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, body 39 a násl.).

19 Vymezeno a probráno výše v bodech 30 až 33.

20 Rozsudky ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48); ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 31); ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 26); ze dne 19. prosince 2012, Orfey (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 28), a ze dne 7. března 2013, Efir (C-19/12, nezveřejněné, EU:C:2013:148, bod 32).

21 Rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments

(C-419/02, EU:C:2006:122, bod 51).

22 K prokázání toho, že Soudní dvůr nepovažuje „praktické či technické obtíže“ za dostatečný důvod pro odchýlení se od unijních pravidel, iterativně viz rozsudek ze dne 27. října 1992, Komise v. Nemecko (C-74/91, EU:C:1992:409, bod 12), nebo rozsudek ze dne 23. května 1996, Komise v. Řecko (C-331/94, EU:C:1996:211, bod 12).

23 V podrobnostech viz výše body 30 až 33.

24 V tomto ohledu viz stanovisko generálního advokáta P. Légera ve věci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 79): „Mimoto, jestliže cílem článku 26 šesté směrnice je přizpůsobit pravidla použitelná v oblasti DPH zvláštností cestovní kanceláře, a snížit tak praktické potíže, které mohou způsobovat uvedenou zvláštnost, cílem režimu zavedeného tímto článkem není, na rozdíl od režimu zavedeného ve prospěch malých podniků a zemědělců, zjednodušit požadavky z hlediska účtnictví, které s sebou nese běžný systém DPH“. Viz také rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, bod 25).

25 V případě, že neexistují žádná vnitrostátní pravidla založená na článku 66 písm. a) až c) směrnice o DPH

26 Soudní dvůr konstatoval, že „[...] v oblasti DPH vystupují osoby povinné k dani jako výběrčí daní pro stát“ a považován za odvodné ustanovení šesté směrnice, jejichž cílem je zabránit „hromadění velkých peněžních částek ve veřejných prostředcích v jejich rukou během zdaňovacího období“. Rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

27 To je také (alternativní) názor společnosti Skarpa, s jasnou výhradou, jež vyplývá z navržené odpovědi na první předběžnou otázku, že článek 65 směrnice o DPH nelze použít, a že daňová povinnost vznikne pouze v případě, že přírůstek je známa.

28 V některých jiných jazykových zněních to je uvedeno jako *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (francouzština), *tatsächliche(n) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (němčina), *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (polština), „skutečné náklady cestovní kanceláře“ (čeština), *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (španělština).

29 Viz výše body 39 až 57 tohoto stanoviska.

30 Viz výše body 37 až 38

31 Kurzivou zvýraznil autor stanoviska.

32 „Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člencích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“ Podle ustálené judikatury je konečným základem daně podle obecných pravidel skutečné přijaté protiplnění, viz například (pokud jde o dodání zboží) rozsudek ze dne 29. května 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, bod 27 a citovaná judikatura).

33 Viz rozsudek ze dne 26. září 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, body 101 až 104).

34 Rozsudek ze dne 8. února 2018 (C-380/16, nezveřejněný, EU:C:2018:76, body 87 až 92).

35 Řečná vnitrostátní řešení byla popsána, jak společnost Skarpa správně uvedla na jednání, ve zprávě připravené pro Evropskou komisi s názvem Studie o přezkumu zvláštního režimu DPH

pro cestovní kanceláře a možností reformy, závěrečná zpráva, TAXUD/2016/AO-05, prosinec 2017 (přístupné online na internetových stránkách Evropské komise.) Tato zpráva uvádí, že přibližně 14 členských států stanovilo takové alternativy.

36 Návrh směrnice Rady ze dne 8. února 2002, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o zvláštní režim pro cestovní kanceláře, COM(2002)64 (Úř. věst. 2002, C 126E, s. 390). Podobně měl výbor pro DPH za to, že je přijatelné použít celkový výpočet: „Výbor rovněž rozhodl, že zásada uplatňovaná na cestovní kanceláře o zdanění přírážky nebrání stanovení přírážky pro všechny transakce na základě stejného vzorce během konkrétního období“. (Pokyny ze 17. zasedání ve dnech 4. až 5. července 1984, XV/243/84). Viz Obecné zásady vyplývající z jednání výboru pro DPH (až do 2. července 2018), k dispozici na adrese https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Viz rozsudek ze dne 26. září 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, body 101 až 104).

38 Rozsudek ze dne 8. února 2018 (C-380/16, nezveřejněný, EU:C:2018:76, body 87 až 92).