Sbírka soudních rozhodnutí

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 Sądem Administracyjnym (Nejvyšší správní soud, Polsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daň 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 uskutečněny 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 vyměřuje 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 Naczelnyho Sądu Administracyjnyho (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 přirážky pro cestovní kanceláře. Pokud tomu tak je, předkládající soud chce vědět, ohledně jaké částky vznikne daňová povinnost, vzhledem k tomu, že konečná přirážka může být určena až po poskytnutí zálohových plateb.

1 – Původní jazyk: angličtina.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

5. Článek 63 směrnice 2006/112/ES[2] (dále jen „směrnice o DPH“) stanoví, že „zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby“.

6. Článek 65 této směrnice stanoví, že „[m]á-li být platba provedena na účet [má-li být zaplacena zálohová platba] ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby“.

7. Dále, odchylně od článků 63, 64 a 65, povoluje článek 66 směrnice o DPH členským státům stanovit, že daňová povinnost vzniká v jednom ze tří okamžiků.

8. Články 306 až 310 směrnice o DPH obsahují pravidla týkající se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Články 306 až 308 zní takto:

„Článek 306

1. Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jednají-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).

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

Článek 307

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

Toto jediné poskytnutí služby se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytla.

Článek 308

Za základ daně a cenu bez DPH ve smyslu čl. 226 bodu 8 při jediném poskytnutí služby cestovní kanceláří se považuje přirážka cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího.“

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

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. č. 177, částka 1054, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „zákon o DPH“) stanoví následující:

„Článek 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.

[…]

Článek 119

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

2. Přirážkou ve smyslu odst. 1 se rozumí rozdíl mezi částkou, kterou má zaplatit příjemce služby, a náklady skutečně vynaloženými 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 článek 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, původní řízení a předběžné 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 článcích 306 až 310 směrnice o DPH a v článku 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 přirážky. 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 přirážku/základ daně, musí vzít v úvahu své předpokládané náklady a následně, v případě potřeby, provést příslušné opravy.

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).

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 posledně uvedený soud za nesprávný, a proto ho zrušil a konstatoval, že ke vzniku daňové povinnosti dochází až tehdy, když je známa konečná přirážka: jakékoliv jiné řešení by mělo za následek nepřijatelné změny základu daně v právních předpisech, neboť by nebylo možné zohlednit „skutečnou přirážku" a muselo by se vycházet z odhadů – jejichž použití by mělo být omezeno na striktně vymezené případy. Oprava daňových přiznání by měla být prováděna výjimečně a neměla by být pravidlem.

14. Proti tomuto rozsudku podal ministr financí kasační opravný prostředek k Naczelnymu Sądu Administracyjnymu (Nejvyšší správní soud, Polsko), který je předkládajícím soudem. Uvedený soud má pohybnosti, zda zvláštní pravidlo týkající se základu daně u služeb cestovních kanceláří má vliv na určení okamžiku, kdy vzniká daňová povinnost u těchto služeb. I přestože zákazník koupí konkrétní identifikovatelnou službu, náklady cestovní kanceláře budou známy až později. Z tohoto důvodu má předkládající soud za to, že se nepoužije obecné pravidlo uvedené v článku 65 směrnice o DPH. Tento soud však rovněž připouští, že takovéto řešení není stanoveno ve směrnici o DPH a může být pouze vyvozeno z jeho celkového rámce.

15. Pokud by Soudní dvůr rozhodl, že daňová povinnost vzniká přijetím zálohové platby, potom se předkládající soud se dále táže, zda by měla být DPH vypočítána z přijaté částky (v případě použití obecného pravidla uvedeného v článku 65 směrnice o DPH), nebo zda je třeba zohlednit zvláštní metodu pro určení základu daně podle článku 308 směrnice o DPH. V tomto ohledu má předkládající soud za to, že základem daně měla být přirážka (a nikoli přijatá zálohová platba), a že přirážka by měla být vypočítána na základě nákladů vzniklých před přijetím zálohové platby. Předkládající soud není přesvědčen o správnosti stanovisku ministra financí, které se týká zohlednění předpokládaných nákladů. Takovéto stanovisko, byť odůvodněné a vedené praktickými úvahami, nemá oporu ve znění článku 65 a článku 308 směrnice o DPH. Na druhou stranu zdanění cestovní kanceláře z přijaté částky by znamenalo zdanění částky, která by byla výrazně vyšší než základ daně, který má být v konečném důsledku určen.

16. Za těchto podmínek se předkládající soud rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1. Musí být ustanovení [směrnice 2006/112] vykládána v tom smyslu, že daňová povinnost ze zálohových plateb, které přijala osoba povinná k dani poskytující turistické služby, které jsou zdaněny podle zvláštní úpravy pro cestovní kanceláře stanovené v článcích 306 až 310 [směrnice 2006/112], vznikne v okamžiku vymezeném v článku 65 [směrnice 2006/112]?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku, musí být článek 65 [směrnice 2006/112] vykládán v tom smyslu, že pro účely zdanění se zálohová platba, kterou přijala osoba povinná k dani poskytující turistické služby, které jsou zdaněny podle zvláštní úpravy pro cestovní kanceláře stanovené v článcích 306 až 310 [směrnice 2006/112], sníží o náklady ve smyslu článku 308 [směrnice 2006/112], které osobě povinné k dani skutečně vznikly před přijetím zálohové platby?"

17. Písemné vyjádření předložila společnost Skarpa, vláda Polské republiky, jakož i Evropská komise. Společnost Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (předseda Národní daňové správy, Polsko), německá a polská vláda, jakož i Evropská komise přednesli ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 7. června 2018.

IV. Posouzení

18. Toto stanovisko je strukturováno následovně. V části A budu pro zodpovězení první otázky předkládajícího soudu tvrdit, že zvláštní pravidlo obsažené v článku 308 směrnice o DPH nevylučuje, pokud jde o základ *daně*, souběžné uplatňování obecného pravidla obsaženého v článku 65 směrnice o DPH, které se týká *okamžiku*, kdy vzniká daňová povinnost v případě poskytnutí zálohové platby. V části B budu pro zodpovězení druhé otázky navrhovat, aby se DPH vypočítávalo z přirážky stanovené jako rozdíl mezi částkou přijatou jako zálohová platba a odpovídajícím procentním podílem z celkových předpokládaných nákladů pro danou transakci.

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

19. Podstatou první otázky předkládající soudu je, zda se obecné pravidlo uvedené v článku 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 článku 65 směrnice o dani z přidané hodnoty a vyměřit DPH ze zálohové platby při jejím přijetí. Společnost Skarpa tvrdí, že daňová povinnost nevznikne, dokud není stanovena přirážka, přičemž stanovení přirážky je klíčovou součástí zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Pravidlo obsažené v článku 308 směrnice o DPH tudíž mění nejen to, *co* tvoří základ daně (přirážka namísto přijaté částky), ale také odkládá okamžik, *kdy* vzniká daňová povinnost. Jinými slovy, způsob, jakým se DPH vyměřuje, musí být v této souvislosti přizpůsoben zvláštnostem cestovních služeb.

23. Předseda Národní daňové správy, německá a polská vláda, jakož i Komise mají za to, že články 65 a 308 směrnice o DPH se mohou (a musí) používat současně. Každé z pravidel se týkají 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 příslušné 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 neodůvodněnému zvýhodnění.

24. V zásadě se ztotožňuji s posledně uvedeným názorem. Mám za to, že použití obecného pravidla uvedeného v článku 65 směrnice o DPH (1) nevylučuje použití zvláštního pravidla obsaženého v článku 308 (2) jednoduše proto, že v rámci projednávané 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 nevylučují (3).

1. Obecné pravidlo: kdy vzniká daňová povinnost?

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

26. Legislativní vývoj článku 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, neboť 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 podpůrně 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 vyčerpávajícím 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 dvojí. 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 odpočtu daně na vstupu" […] „z důvodu četnosti 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 tykající se služeb poskytovaných cestovní kanceláří vybírá v členském státě, v němž je usazena [10].

5 – Soudní dvůr připomněl, že tuto základní zásadu odráží článek 63 uvedené směrnice tím, že stanoví, že zdanitelné plnění je uskutečněno 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 obratu — společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně [COM (73) 950 ze dne 20. června 1973]. Viz také důvodovou zprávu k návrhu šesté směrnice, Bulletin Evropských společenství, doplněk 11/73, s. 12.

7 – Důvodová 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. června 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".

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

33. Výše uvedené prvky ukazují, že články 306 až 308 směrnice o DPH obsahují dvojí 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 téže 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 článku 308 směrnice o DPH vztahuje pouze na cestovní kanceláře a určuje, *co* představuje základ daně u služeb, které poskytují. Základem daně je přirážka, 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 pojímání vztahu těchto dvou ustanovení existují dva protiargumenty:

37. Z hlediska textového je na konci článku 65 uvedeno, že daňová povinnost vznikne „z přijaté částky“ [13]. Lze tudíž tvrdit, že článek 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 považuji 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 článku 308, který totiž pro tyto účely definuje pojem „základ daně“ [14].

11 – A tato DPH na vstupu je implicitně vrácena – viz stanovisko generálního advokáta A. Tizzana 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 zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytla.“

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

14 – Viz níže, bod 67 tohoto stanoviska.

39. Z hlediska účelu je třeba připomenout, že články 306 až 308, nebo spíše celá kapitola 3 spadá pod hlavu XII směrnice o DPH, nadepsanou „Zvláštní režim“ (pro příslušné odvětví nebo činnost). Lze tedy tvrdit, že unijní normotvůrce chtěl zavést samostatný „režim“, který by se případně odchýlil nejen od těch prvků výslovně stanovených v příslušné kapitole věnované 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 měl 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 „a la carte“ režimů, jednoznačně sahající nad rámec oblasti působnosti odchylky [16].

42. Na úrovni zvláštního režimu pro cestovní kanceláře Soudní dvůr opakovaně připomněl, 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] cílů“ [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 vyměřena u cestovních služeb v členském státě, ve kterém byly poskytnuty. Tato DPH by v těchto státech nebyla odpočítána, ale přenesena na zákazníka cestovní kanceláře, která by vyměřila svoji daň na výstupu u její přirážky a zaplatila ji v členském státě, v němž je usazena.

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

45. Zaprvé společnost Skarpa tvrdí, že přirážka je základním prvkem režimu přirážky. Proto když není známa přesná výše přirážky, 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].

15 – Rozsudek ze dne 14. prosince 2017 (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. června 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, bod 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).

46. Je pravda, že judikatura vyžaduje určitý stupeň jistoty, aby bylo možné vyměřit DPH na dodání zboží nebo poskytnutí služby. Z rozsudku BUPA Hospitals vyplývá, že jistota není v zásadě dána, jestliže „paušální částky [jsou zaplaceny] za zboží uvedené obecným způsobem v seznamu, jenž může být kdykoli změněn 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 zarezervovaného pokoje byla orientována určitým směrem, jak bylo živě popsáno na jednání. Za těchto okolností je těžké si představit, že by přirážka představovala základní prvek „uskutečnění zdanitelného plnění“. To je podle mého názoru spíše technickým aspektem výběru daní, který není obvykle zákazníkovi znám, a tudíž nespadá do souboru prvků transakce, které musí být stanoveny předem.

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

49. Zadruhé, pokud jde o otázku neznámé přirážky, společnost Skarpa na jednání potvrdila, že obecně se ceny účtované cestovní kanceláří zákazníkům jeví jako kombinace různých částek. DPH, která se následně vypočítá a je zaplacena cestovní kanceláří, je ve skutečnosti již zahrnuta do této „katalogové ceny“. Konečná přirážka se tedy jeví být vypočtena „vyloučením“ v tom smyslu, že jakmile jsou odečteny skutečné náklady od přijaté platby, je zbývající část rozdělena mezi přirážku 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 přirážku 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 přirážku 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: řádně fungující cestovní kancelář musí připravit poměrně podrobný odhad svých předpokládaných nákladů a odhadované přirážky, aby mohla zveřejnit jakoukoliv takovou cenu v katalogu.

52. Proto, i když přesná výše přirážky 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 zaplaceny), skutečností zůstává, že cestovní kancelář, která nechce utrpět ztráty, bude mít pravděpodobně poměrně podrobný odhad předpokládaných nákladů, a to před tím, než zřídí a bude propagovat nějaký zájezd.

21 – Rozsudek ze dne 21. února 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 51).

53. Zatřetí, 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 odůvodnit účinné vyloučení zákonných pravidel o DPH [22].

54. Na rozdíl od toho, co tvrdí společnost Skarpa, nejsou takové praktické obtíže tím, čemu měl režim přirážky předcházet. Jak je vysvětleno výše [23], zvláštní režim pro cestovní kanceláře byl navržen tak, aby byla u cestovních kanceláří odstraněna nutnosti 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 odůvodněný tím spíše, že v opačném případě by cestovní kancelář získala dvojí finanční výhodu: mohla by uhradit DPH až po poskytnutí služeb, až bude přirážka 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 přirážky při přijetí zálohové platby byl omezen pouze na zálohové platby. Z popisu poskytnutého na jednání mám za to, že ve skutečnosti nemusí být přirážka známa ani *po poskytnutí cestovních služeb*, jestliže dodavatelé cestovní kanceláře provedou nějaké změny.

57. Tato skutečnost jen zdůrazňuje celkovou problematičnost tvrzení společnosti Skarpa v této otázce. Pokud bychom to vzali do plně logických důsledků, 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 přirážky, 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 přirážky. Tak tomu pravděpodobně nebude v momentě, kdy bude předmětná služba poskytnuta, ale týdny nebo měsíce později, nebo dokonce až na konci každé sezony, kdy pravděpodobně budou k dispozici řádné a úplné přehledy 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 dílčímu 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.

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. Německo (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 zvláštnostem činnosti cestovní kanceláře, a snížit tak praktické potíže, které mohou ztěžovat uvedenou činnost, cílem režimu zavedeného tímto článkem není, na rozdíl od režimu zavedeného ve prospěch malých podniků a zemědělců, zjednodušit požadavky z hlediska účetnictví, 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 odůvodněné ustanovení šesté směrnice, jejichž cílem je zabránit „hromadění velkých peněžních částek veřejných prostředků v jejich rukou během zdaňovacího období“. Rozsudek ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

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

59. Předmětem druhé otázky předkládajícího soudu je určení, jak je možné vyměřit daň, jestliže daňová povinnost skutečně vzniká převzetím zálohy, avšak přesná výše přirážky, tj., základ daně, ještě není znám.

60. Předseda Národní daňové správy, polská a německá vláda, jakož i Komise se shodují na tom, že daň by neměla být vyměřena z *přijaté částky*, ale z *přirážky*[27]. Nicméně návrhy, jak by měla být tato přirážka stanovena v okamžiku převzetí zálohové platby, se liší.

61. Předseda Národní daňové správy uvedl, že přirážka 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 přirážky v době přijetí zálohové platby měla společnost Skarpa použít „funkční přístup“ a vycházet z *předpokládaných* nákladů.

62. Na jednání přednesla německá vláda (částečně) shodné stanovisko. Tvrdila, že pro určení přirážky je třeba vzít v potaz náklady, které byly vynaložené, a také náklady, které jsou předpokládané (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 přirážky 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 přirážky v případě přijetí zálohové platby. Postoj Komise je shodný s tvrzením učiněným předkládajícím soudem.

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

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

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

iii) DPH má být vyměřena z přirážky, 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 vyměřena z přirážky a tato přirážka by měla být určena při přijetí zálohy tak, že se odečtou skutečné náklady ve smyslu nákladů skutečně vzniklých cestovní kanceláři do okamžiku přijetí zálohové platby (postoj Komise a také stanovisko předkládajícího soudu).

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 přirážka 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).

v) DPH by měla být vyměřena z přirážky, která je také určena v okamžiku převzetí zálohové platby, ale vychází se z nákladů vzniklých cestovní kanceláři 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, proč 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 zmiňovaných výše [30] není možné přijmout ani druhou možnost. Je pravda, že článek 65 směrnice o DPH stanoví, že „daňová 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 učiněný na „přijatou částku" je třeba chápat jako připomínku obecného pravidla, podle kterého má být daň 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 se jedná o *přijatý základ daně*. Základem daně je podle zvláštního pravidla uvedeného v článku 308 směrnice o DPH přirážka. Toto zvláštní pravidlo tak bude „vloženo" do logiky článku 65 směrnice o DPH tam, kde posledně 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 účetnictví a přiznání k DPH mění z poměrně složité operace na „Mission: Impossible (nesplnitelný úkol)". V zásadě by vyžadovaly, aby se *jednotlivé* přehledy 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 např. 10 %, 30 % nebo 50 %.

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 článcích 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 skutečně 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).

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 přinejlepším proveden další (informovaný) odhad pravděpodobné výše skutečných nákladů. Jediným rozdílem by bylo, že by cestovní kancelář byla požádána, aby prováděla toto vyměřování znovu a znovu, sisyfovskou práci, 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 přirážce, kterou chce získat.

73. Všechny tyto úvahy mě vedou k závěru, že je to ve skutečnosti třetí 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 penězi" 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 přirážka má tvořit 20 % uvedené ceny (200 PLN) a zákazník poskytne zálohu ve výši 500 PLN, činí přirážka, kterou je třeba zohlednit v okamžiku přijetí zálohy, 100 PLN. Vypočítat DPH je tak třeba z této částky 100 PLN, přičemž by měla být vyměřena v této fázi s tím, že v případě potřeby budou provedeny dodatečné a konečné opravy až poté, co bude známa konečná výše přirážky.

75. Kromě toho to zajišťuje přiměřenou rovnováhu tak, že příliš nepřeplácí ani nezadržuje splatnou daň, a umožňuje také mít zvládnutelný účetní postup, při současném dodržování předchozích rozhodnutí Soudního dvora (rozsudky Komise v. Španělsko [33] a Komise v. Německo [34]), že přirážka 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. Zaprvé by k tomu došlo při rozhodování o počátečních odhadech a výpočtu předpokládaných nákladů před stanovením ceny a propagací služby, a poté v samém závěru, kdy jsou známy všechny náklady a přesná výše přirážky.

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

77. Je potřeba učinit závěrečnou poznámku. Samozřejmě uznávám, že řešení, které jsem právě navrhl, není ideální. Avšak v souladu s nastíněným 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.

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).

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 přirážky 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 přirážky pro dané období [35]. Kromě toho byl v roce 2002 předložen návrh zaměřený na zavedení celkové sazby pro výpočet přirážky 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 mezí stanovených unijním právem.

V. Závěry

80. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl Naczelnymu Sądu Administracyjnymu (Nejvyšší správní soud, Polsko) následovně:

„1. Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně 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 článcích 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 přirážky stanovené jako rozdíl mezi částkou přijatou jako zálohová platba a odpovídajícím procentním podílem z celkových předpokládaných nákladů pro danou transakci.“

35 – Různá 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 final (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 přirážky nebrání stanovení přirážky 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).