Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
MICHALA BOBKA
přednesené dne 5. září 2018 [1]

Věc C-552/17

Alpenchalets Resorts GmbH
proti
Finanzamt München Abteilung Körperschaften

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo)]

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Zvláštní režim DPH pro cestovní kanceláře – Oblast působnosti – Poskytování ubytování v prázdninových táborech [rekreačních objektech] – Jiné poskytované služby – Vedlejší a hlavní služby – Snížená sazba daně – Použitelnost na ubytování poskytované cestovní kanceláří“

I. Úvod

1. Alpenchalets Resorts GmbH si najímá domy od jejich vlastníků a dále je pronajímá svým klientům k rekreačním účelům. Po příjezdu poskytují vlastníci nebo jimi pověřené osoby jednotlivým klientům další služby, jako je úklid ubytovacího objektu a případně praní prádla či donáška pečiva.

2. Představuje výše uvedené „poskytnutí služby cestovní kanceláří“ pro účely směrnice 2006/112/ES [2] (dále jen „směrnice o DPH“)? Uvedenou otázku nyní projednává Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo), který chce vědět, zda dotčená služba může být klasifikována jako služba poskytovaná cestovní kanceláří a pokud ano, zda se má na základ daně (zisková přirážka) uplatnit snížená sazba daně, pokud jde o součást poskytnuté služby týkající se ubytování.

3. V této žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je Soudní dvůr vyzván k tomu, aby určil, co konkrétně znamená „služba poskytnutá cestovní kanceláří“ vzhledem ke skutečnosti, že plnění poskytované cestovní kanceláří typicky sestává z více služeb (jako ubytování a přeprava). Soudní dvůr má rovněž posoudit interakci dvou konkrétních režimů daně z přidané hodnoty (DPH), z nichž jeden se týká základu daně (zisková přirážka) a druhý snížené sazby DPH.

1 – Původní jazyk: angličtina.

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

II. Právní rámec

A. Unijní právo

4. Podle čl. 98 odst. 1 směrnice o DPH, který je součástí hlavy VIII, nadepsané „Sazby“, mohou členské státy uplatňovat jednu či dvě snížené sazby. Podle článku 98 odst. 2 prvního pododstavce se mají snížené sazby uplatňovat pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těch kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH.

5. Bod 12 přílohy III směrnice o DPH zní následovně:

„poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech [rekreačních objektech] a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkoviště pro obytné přívěsy.“

6. Článek 306 směrnice o DPH je součástí hlavy XII, nadepsané „Zvláštní režimy“, a v rámci uvedené hlavy kapitoly 3, „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“. Článek 306 odst. 1 směrnice o DPH stanoví následující:

„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).“

7. Článek 307 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

8. Článek 308 směrnice o DPH stanoví:

„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.“

B. Vnitrostátní právo

9. Podle § 12 odst. 2 bodu 11 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) se daň snižuje na 7 % pro následující plnění:

„Nájem obytných místností, které podnikatel vyhradil ke krátkodobému ubytování třetích osob, jakož i krátkodobý nájem tábořišť. První věta neplatí pro plnění, která neslouží přímo pronájmu, i když jsou tato plnění placena úplatou za pronájem.“

10. Ustanovení § 25 odst. 1 UStG stanoví následující požadavky na zdanění cestovních služeb:

„Následující ustanovení jsou použitelná na cestovní služby poskytované podnikatelem, které nejsou určeny podniku příjemce služeb, pokud při jejich poskytování podnikatel jedná vůči příjemci služeb svým vlastním jménem a využívá cestovních služeb poskytovaných třetími osobami. Službu poskytovanou podnikatelem je třeba považovat za jinou službu. Jestliže podnikatel poskytuje příjemci v rámci cesty více služeb tohoto druhu, jsou tyto služby považovány za jedinou jinou službu. Místo poskytnutí jiné služby se určí v souladu s § 3a odst. 1. Cestovními službami jsou dodání zboží a jiné služby poskytované třetími osobami přímo zákazníkům."

11. Ustanovení § 25 odst. 3 UStG stanoví:

„Základem daně u jiné služby je rozdíl mezi částkou uhrazenou příjemcem za tuto službu a částkou, kterou podnikatel uhradil za cestovní služby třetích osob. Daň z přidané hodnoty se nezapočítává do základu daně. Podnikatel může vypočítat základ daně místo pro jednotlivé plnění buď pro skupiny plnění, nebo pro všechna plnění poskytnutá v rámci zdaňovacího období."

III. Skutkové okolnosti, řízení a předběžné otázky

12. Alpenchalets Resorts (dále jen „žalobkyně") si v roce 2011 najímala domy v Německu, Rakousku a Itálii od jejich vlastníků a následně je vlastním jménem pronajímala jednotlivým klientům k rekreačním účelům. Kromě poskytování ubytování jednotliví vlastníci domů nebo jimi pověřené osoby poskytovali klientům po jejich příjezdu na dotčeném místě služby včetně úklidu ubytovacího objektu, jakož i případně praní prádla a donášku pečiva.

13. Žalobkyně vypočítala DPH, kterou byla povinna odvést, na základě zásady zdanění ziskové přirážky, která platí pro cestovní služby podle § 25 UStG, a použila běžnou sazbu daně. Dopisem ze dne 6. května 2013 žalobkyně požádala o opravu daňového výměru a použití snížené sazby daně. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (finanční úřad v Mnichově, oddělení obchodních společností, Německo) (dále jen „žalovaný" a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision") tento požadavek zamítl.

14. Finanzgericht [finanční soud, Německo (dále jen „soud prvního stupně")] zamítl žalobu podanou žalobkyní. Konstatoval, že v projednávaném případě je třeba uplatnit zásadu zdanění ziskové přirážky na sporné cestovní služby podle § 25 UStG, vykládaného s ohledem na judikaturu Soudního dvora k článku 26 Šesté směrnice Rady 77/388/EHS [3] (dále jen „šestá směrnice") a směrnice o DPH. Rovněž konstatoval, že použití snížené sazby daně není možné, protože cestovní služba poskytnutá podle § 25 UStG není uvedena ve výčtu pro sníženou sazbu daně podle § 12 odst. 2 UStG.

15. Proti uvedenému rozhodnutí Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr), tj. předkládajícího soudu, žalobkyně podala opravný prostředek „Revision". Uvedený soud uvádí, že v rozsudku ve věci Van Ginkel [4] Soudní dvůr potvrdil, že se zvláštní režim pro cestovní kanceláře použije na cestovní kanceláře, které poskytují pouze ubytování. Je tomu tak proto, že cestovní kancelář může svým klientům poskytovat také jiné služby – například poskytování informací a poradenství. Přestože předkládající soud uznává, že uvedené řešení bylo potvrzeno v následné judikatuře [5], ptá se, zda by

3 – Směrnice ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1).

4 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 – Rozsudek ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, bod 21 a násl.) a usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

uvedený přístup neměl být znovu zvážen vzhledem k rozdílu mezi poskytnutými *hlavními a vedlejšími* službami, v tomto ohledu konkrétně s odvoláním na rozsudek ve věci Ludwig[6]. Pokud však takové rozlišování není žádoucí, přeje si předkládající soud zjistit, zda může být na základ daně (*in casu* zisková přirážka podle zvláštního režimu pro cestovní kanceláře) použita snížená sazba DPH.

16. Předkládající soud vysvětluje, že je-li třeba na první otázku odpovědět záporně, tedy pokud se ukáže, že dotčená služba nespadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, musí žalobkyně (v Německu) zdanit pouze pronájem rekreačních objektů, které se nacházejí v Německu, ale nikoli pronájem rekreačních objektů, které se nacházejí jinde. Pronájem rekreačních objektů nacházejících se v Německu by kromě toho podléhal snížené sazbě daně, přičemž žalobkyně by byla oprávněna k odpočtu daně odvedené na příjmu.

17. Ta těchto okolností se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr) rozhodl přerušit řízení a předložit Soudnímu dvoru následující otázky:

„1. Podléhá plnění, jehož podstata spočívá v přenechání rekreačního objektu a u něhož je třeba další součásti plnění považovat podle rozsudku Soudního dvora Evropské unie Van Ginkel ze dne 12. listopadu 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435) pouze za vedlejší plnění k plnění hlavnímu, zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice 2006/112?

2. V případě kladné odpovědi na první otázku: Může toto plnění kromě zvláštního režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice 2006/112 podléhat také snížení sazby daně přiznané pro poskytování ubytování v prázdninových táborech [rekreačních objektech], ve smyslu čl. 98 odst. 2 směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 12 přílohy III?“

18. Písemná vyjádření předložila německá a nizozemská vláda, jakož i Evropská komise. Žalobkyně, německá vláda a Komise přednesly svá ústní vyjádření na jednání, které se konalo dne 11. července 2018.

IV. Posouzení

19. Toto stanovisko je strukturováno následujícím způsobem. V části A, která se zabývá první otázkou předkládajícího soudu, budu zkoumat, zda se plnění musí skládat z více než jedné služby, aby se na něj vztahoval zvláštní režim pro cestovní kanceláře. V části B v odpovědi na druhou otázku předkládajícího soudu navrhuji, že se snížená sazba daně nemůže použít na službu, je-li klasifikována jako „služba poskytovaná cestovní kanceláří“.

A. První otázka: „plnění poskytnuté cestovní kanceláří“

20. Po několika úvodních poznámkách ke zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře (1) posoudím, zda existuje požadavek mnohočetnosti služeb v rámci jediného plnění poskytnutého cestovní kanceláří. Budou zvažovány dvě alternativy: zaprvé pokud je mnohočetnost skutečně vyžadována (2) a zadruhé alternativa pojímající zvláštní režim pro cestovní kanceláře tak, že k tomu, aby se uplatnil, je vyžadováno pouze jedno plnění „třetí osoby“ (od třetí osoby) vztahující se buď k ubytování, nebo přepravě (3). Diskuze o logických důsledcích (či jejich neexistenci) obou přístupů mě vede k tvrzení, že má být preferován přístup „pouze jedné služby třetí osoby“ (4).

6 – Rozsudek ze dne 21. června 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 19).

1. Úvod: kdo je cestovní kancelář?

21. Článek 306 odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH stanoví, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře se uplatní, „jednají-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani“. Zároveň druhý pododstavec téhož ustanovení vylučuje z uvedeného režimu „cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé […]“.

22. Uvedená ustanovení podle všeho obsahují prima facie dvě pozitivní podmínky: (i) jednat svým vlastním jménem a (ii) využívat plnění třetích osob, a jednu negativní podmínku: (iii) nevystupovat jako zprostředkovatel. Při bližším posouzení je však třetí podmínka spíše negativním zopakováním první podmínky: výraz „jednat svým vlastním“ jménem se nejeví být příliš odlišný od výrazu „nevystupovat jako zprostředkovatel“ [7].

23. Ve skutečnosti tak zřejmě existují dvě podmínky pro to, aby se uplatnil zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice o DPH. První požaduje, aby podnikatel jednal svým vlastním jménem a nikoliv jako zprostředkovatel. Druhá požaduje, aby podnikatel využíval plnění třetích osob.

24. Pokud jde o *první* podmínku, existuje patrně shoda na tom, že žalobkyně jedná svým vlastním jménem a nikoliv jako zprostředkovatel, jak také jasně potvrzuje předkládací rozhodnutí. Beru to proto jako fakt.

25. Zda je splněna *druhá* podmínka, je však méně jasné vzhledem k nejistotě, zda postačí existence jediné služby třetí osoby, nebo zda musí existovat alespoň dvě plnění. Pokud by byla zvažována druhá uvedená možnost, vzniká vzápětí problém, o jaké druhy plnění by se mělo jednat. Nyní přejdu k právě uvedeným problémům a začnu s druhým uvedeným scénářem: vezmeme-li požadavek mnohočetnosti služeb jako takový, o jakou „mnohočetnost“ má jít?

2. Požadavek na mnohočetnost služeb

26. Nejaktuálnější (po)tvrzení požadavku na mnohočetnost služeb jako podmínky pro uplatnění zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, kterému se krátce věnovala věc Van Ginkel [8], přišlo ve věci Star Coaches [9] (a). Lze konstatovat, že přístup ve věci Star Coaches, který zdůrazňuje požadavek na mnohočetnost služeb, vyplývá ze znění, jakož i z cílů sledovaných uvedeným zvláštním režimem (b). Bude-li přijat uvedený výklad, pak se skutečně stává relevantní rozdíl mezi hlavními a vedlejšími službami, jak uvedl předkládající soud (c). Správné chápání požadavku na mnohost služeb by však mělo být posouzeno oproti jinému aspektu judikatury Soudního dvora, který existenci služby spadající do zvláštního režimu pro cestovní kanceláře akceptuje v kontextu smíšeného plnění kombinujícího pouze jednu službu třetí osoby s jednou vlastní službou (d).

7 – Je však nutno poznamenat, že pojem zprostředkovatel, jak je použit v článku 306 směrnice o DPH a jejích právních předchůdcích, nebyl Soudním dvorem podrobně posuzován. V předchozích věcech, které se tohoto tématu dotýkaly, pověřil Soudní dvůr vnitrostátní soud prověřením, zda podmínka, aby podnikatel nevystupoval jako zprostředkovatel, byla splněna. Nicméně Soudní dvůr zřejmě ve svém rozsudku ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 21), prakticky položil rovnítko mezi výraz „jednat svým *vlastním jménem*“ a „*nebýt zprostředkovatel*“: „Článek 26 odst. 1 šesté směrnice stanoví jako podmínku pro použití uvedeného článku, že cestovní kancelář *jedná se zákazníky svým vlastním jménem a nikoliv jako zprostředkovatel*“ (Kurzivou zvýraznil autor stanoviska). Viz též rozsudek ze dne 13. března 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, body 54 až 55) a stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura ve věci iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, bod 35). Dále uvádím, že články 44, 50, 54, čl. 56 odst. 1 písm. l) a článek 153 směrnice o DPH hovoří o zprostředkovateli, který „*jedná jménem a na účet jiné osoby*“. Je pravda, že toto se v čl. 306 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH neopakuje, ale první pododstavec téhož ustanovení stanoví opak (jednání „svým vlastním jménem“) jako znak cestovních kanceláří.

8 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

9 – Usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

a) Van Ginkel a Star Coaches

27. Ve věci Star Coaches [10], která je patrně nejnovější věcí týkající se požadavku na mnohočetnost služeb, Soudní dvůr neakceptoval použitelnost zvláštního režimu DPH pro cestovní kanceláře na podnikatele, který poskytoval (pokud jde o to, co je relevantní v projednávané věci) pouze přepravní služby poskytované prostřednictvím třetích osob [11]. Bylo tomu tak proto, že je třeba, aby se služby spadající pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře „neomezovaly na jedinou službu“ [12]. Soudní dvůr vysvětlil, že „[n]ení […] vyloučeno, aby se zvláštní režim uvedený v článku 306 směrnice o DPH vztahoval na služby autobusového přepravce, jenž […] využívá přepravních služeb subdodavatelů, kteří jsou plátci DPH“. Ale aby tomu tak bylo, musí takové služby vedle přepravy zahrnovat i další služby, jako je poskytování informací a rad ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem [13].

28. Pro účely uvedeného závěru se Soudní dvůr odvolával na svůj dřívější rozsudek ve věci Van Ginkel [14]. Skutkové okolnosti, jakož i závěry učiněné Soudním dvorem však byly odlišné a specifické pro kontext uvedené věci. Ve věci Van Ginkel Soudní dvůr konstatoval, že skutečnost, že cestovní kancelář poskytuje pouze ubytování v rekreačních objektech, uvedenou službu nevylučuje ze zvláštního režimu pro cestovní kanceláře [15]. Poté, co Soudní dvůr dospěl k uvedenému závěru, doplnil, že „služba [cestovní kanceláře] […] může sama o sobě zahrnovat více než jedno plnění tehdy, pokud je poskytnuto pouze ubytování, protože i tehdy se kromě pronájmu bytu objevují ještě plnění jako je poskytování informací a poradenství, prostřednictvím nichž cestovní kancelář nabízí velký výběr pronájmů rekreačních objektů a bytů“ [16].

29. Ve věci Van Ginkel tedy Soudní dvůr prakticky konstatoval, že ubytování – jedna služba – stačí. „Volitelné plnění navíc“ ve formě „poskytování informací a poradenství“ bylo uvedeno v hypotetické rovině. Nezakládalo se na skutkových okolnostech konkrétní věci. Bylo formulováno jako možnost („může“) a nebylo součástí výroku rozsudku.

30. Mohlo by se však jevit, že usnesení ve věci Star Coaches tuto okrajovou poznámku změnilo na součást pravidla, když stanovilo, že k tomu, aby se uplatnil zvláštní režim pro cestovní kanceláře, musí být v rámci celkového plnění poskytnuta více než jedna služba třetí osoby spočívající v ubytování nebo přepravě. Usnesení ve věci Star Coaches podle všeho ve skutečnosti vyžaduje, aby bylo poskytováno buď ubytování, nebo přeprava, a „něco dalšího“. Přeprava a ubytování nemusejí být poskytovány společně, ale jedna z uvedených služeb musí být ubytování, nebo přeprava, neboť plnění jako celek musí mít spojitost s cestou [17].

10 – Usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 – Abych byl přesný, podnikatel podle všeho poskytoval přepravu jak prostřednictvím třetích osob, tak vlastní přepravu. Pro diskuzi týkající se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře však byla relevantní pouze přeprava poskytovaná prostřednictvím třetích osob. Skutečnost, že služby byly poskytovány cestovním kancelářím a nikoliv přímo cestujícím, nebyla Soudním dvorem projednávána, jelikož se to nejevilo jako nutné.

12 – Usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, body 22 až 23).

13 – Usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, body 22 až 23).

14 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 18).

15 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, body 22 až 26).

16 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 24), odkazující na rozsudek ze dne 26. února 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), který se týkal výlučné příslušnosti ve věcech věcných práv podle článku 16 Úmluvy o příslušnosti a uznávání a výkonu soudních rozhodnutí v občanských a obchodních věcech ze dne 27. září 1968 (Bruselská úmluva) (Úř. věst. 1978, L 304, s. 36).

17 – To bylo dříve stanoveno v rozsudku ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762). V uvedeném rozsudku Soudní dvůr odmítl použít zvláštní režim pro cestovní kanceláře na podnikatele, jehož služba se omezovala na prodej vstupenek na operní představení.

b) Znění a cíle zvláštního režimu pro cestovní kanceláře

31. Přístup ve věci Star Coaches, přestože je (pravděpodobně) přísnější, proto patrně lépe odráží znění článku 306 směrnice o DPH. Uvedené ustanovení hovoří o „dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani“ využívané cestovní kanceláří. Myšlenka mnohosti plnění poskytovaných třetími osobami je obsažena rovněž v článku 307 směrnice o DPH, který zakládá právní fikci, podle níž se plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s uskutečněním cesty považují za poskytnutí jediné služby.

32. Uvedený požadavek na mnohočetnost se opakuje rovněž v několika legislativních dokumentech. Přípravné práce, které vedly k přijetí šesté směrnice (která poprvé zavedla zvláštní režim pro cestovní kanceláře) samy o sobě neposkytují úplné informace, proč byl zvláštní režim zaveden [18]. Nicméně v návrhu z roku 2002, kterým Komise představovala novelu, která nakonec nebyla přijata, Komise konstatovala, že zvláštní režim „byl vytvořen kvůli zvláštní povaze profese“ a že „služby poskytované cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů nejčastěji sestávají ze souboru služeb, zejména přepravy a ubytování […]. Použití běžných předpisů o místě zdanitelného plnění, základu daně a odpočtu daně odvedené na vstupu by z důvodu komplexnosti služeb a míst, v nichž jsou poskytovány, mělo pro uvedené podniky za následek praktické obtíže takové povahy, které by bránily jejich činnosti“ [19].

33. Cíle sledované zvláštním režimem tedy naznačují, že zamýšlené zjednodušení bylo primárně navrženo za účelem zajištění *věcné*, jakož i *geografické* mnohočetnosti služeb poskytovaných v rámci jediného plnění v různých členských státech [20].

34. Soudní dvůr v zásadě připomíná myšlenku geografické a věcné mnohočetnosti v každé věci, která se týká zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Soudní dvůr má skutečně za to, že služby poskytované cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů nejčastěji sestávají z více služeb, zejména pokud jde o přepravu a ubytování. Soudní dvůr konstatuje, že použití běžných předpisů o místě zdanitelného plnění, základu daně a odpočtu daně odvedené na vstupu vede k praktickým obtížím z důvodu mnohočetnosti služeb a míst, v nichž jsou poskytovány [21].

18 – Zpráva vypracovaná pro Komisi s názvem *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, konečná zpráva TAXUD/2016/AO-05, prosinec 2017 (dostupná na webové stránce Evropské komise), s. 26, bod 3.2.

19 – 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). Uvedený návrh byl později stažen, viz Stažení bezpředmětných návrhů Komise (Úř. věst. 2014, C 153, s. 3). Viz rovněž interinstitucionální spis Komise 2002/0041 (CNS), „DPH – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“ (17567/09).

20 – Kromě toho viz mé stanovisko ve věci Skarpa Travel (C-422/17, EU:2018:XXX, body 30 až 33).

21 – Rozsudky ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, body 13 až 14), ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 18), ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, body 23 a 24 a citovaná judikatura) a ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, body 17 a 18 a citovaná judikatura), usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120, bod 19), rozsudky ze dne 25. října 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19), ze dne 26. září 2013, Komise v. Španělsko (C-189/11, EU:C:2013:587, bod 58) a ze dne 16. ledna 2014, Ibero Tours (C-300/12, EU:C:2014:8, bod 25). Obdobně viz rozsudek ze dne 8. února 2018, Komise v. Německo (C-380/16, nezveřejněný, EU:C:2018:76, body 41 až 42 a 48).

35. Nicméně nad rámec těchto obecných tvrzení je spravedlivé přiznat, že přesný obsah testu není lehké určit, zejména s ohledem na dynamiku mezi věcmi Van Ginkel a Star Coaches. Stačí jedna služba? Která? Pokud je vyžadována (věcná) mnohočetnost služeb, jaká kombinace je způsobilá? Pouze ubytování a přeprava? Nebo ubytování a něco jiného? Nebo přeprava a něco jiného? Jak správně poznamenala německá vláda při jednání, potenciální analogie se směrnicí (EU) 2015/2302 o souborných cestovních službách [22], která by mohla poskytnout alespoň nějaké vodítko k definicím [23], byla již Soudním dvorem podle všeho vyloučena [24].

c) Hlavní a vedlejší služby

36. Pokud by požadavek na mnohočetnost služeb měl být považován za nezbytnou podmínku pro uplatnění zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, pak se skutečně stává relevantní rozdíl mezi hlavními a vedlejšími službami, na který poukázal předkládající soud.

37. V kontextu první položené předběžné otázky předkládající soud připomíná rozdíl mezi hlavními a vedlejšími službami vymezený ve věci Ludwig [25]. Uvedená věc se týkala otázky, zda by služba poskytovaná majetkovým poradcem spočívající ve sjednání úvěrových smluv a poradenství měla být považována za jediné plnění sjednání úvěru a jako taková být osvobozena od DPH podle čl. 13 části B písm. d) bodu 1) šesté směrnice.

38. Soudní dvůr konstatoval, že „každé poskytování služby je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné a že plnění spočívající z hospodářského hlediska v poskytování jediné služby nemůže být uměle rozděleno, aby nebylo narušeno fungování systému DPH, takže je třeba vyhledat charakteristické prvky dotčené operace, aby bylo možno určit, zda osoba povinná k dani poskytuje svému zákazníkovi, považovanému za průměrného spotřebitele, několik odlišných hlavních plnění, nebo jediné plnění“ [26]. Soudní dvůr dále vysvětlil, že „se jedná o jediné plnění zejména v případech, kde je třeba jeden nebo více prvků považovat za *hlavní* plnění, zatímco, naopak, jeden nebo více prvků je třeba považovat za jedno nebo více *vedlejších* plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek“ [27].

39. Přestože se věc Ludwig týkala finančních služeb, lze připomenout, že Soudní dvůr již posuzoval rozdíl mezi hlavními a vedlejšími službami v konkrétním kontextu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Ve věci Madgett a Baldwin [28] dva vlastníci hotelu nabízeli zákazníkům svého hotelu v Anglii balíčky cestovních služeb. Uvedené balíčky zahrnovaly ubytování, přepravu autobusem z různých nástupních míst a jednodenní výlet autobusem v době pobytu v hotelu. Přepravní služby poskytovaly

22 – Směrnice Evropského parlamentu a Rady ze dne 25. listopadu 2015 o souborných cestovních službách a spojených cestovních službách, o změně nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 2006/2004 a směrnice Evropského parlamentu a Rady 2011/83/EU a o zrušení směrnice Rady 90/314/EEC (Úř. věst. 2015, L 326, s. 1).

23 – Směrnice 2015/2302 definuje „souborné služby“ ve svém čl. 3 odst. 2 v podstatě jako kombinaci alespoň dvou rozdílných typů cestovních služeb pro účely téže cesty nebo pobytu. „Cestovní služba“ je definována v čl. 3 odst. 1 jako „a) přeprava osob; b) ubytování, které z podstaty není součástí přepravy cestujících a není k účelům bydlení; c) pronájem automobilů […]; d) jakákoli jiná služba cestovního ruchu, která není z podstaty součástí jiné cestovní služby ve smyslu písmen a), b) nebo c)“.

24 – Viz rozsudky ze dne 11. února 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69) a ze dne 13. října 2005, iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, body 30 až 33). Viz rovněž stanovisko generálního advokáta Poiarese Madura ve věci iSt (C-200/04, EU:C:2005:394, bod 33).

25 – Rozsudek ze dne 21. června 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 – Rozsudek ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 17). Soudní dvůr odkázal na čl. 2 odst. 1 šesté směrnice, podle něhož má být dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, předmětem DPH. Uvedené ustanovení je nyní zohledněno (pokud jde o poskytování služeb) v čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

27 – Rozsudek ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, body 18 až 19 a citovaná judikatura).

28 – Rozsudek ze dne 22. října 1998 (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496).

třetí osoby. Ostatní služby byly zajišťovány interně. Vyvstala otázka, zda uvedené balíčky spadají pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Soudní dvůr konstatoval, že spadají. Bylo tomu tak proto, že služba třetích osob nemohla být považována pouze za *vedlejší* službu k hlavní službě. Pokud by tomu tak bylo, mělo by se za to, že služba jako celek spadá mimo zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

40. Po věci Ludwig Soudní dvůr dále použil pojem *vedlejších* služeb v kontextu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v rozsudku ve věci iSt [29]. Uvedená věc se týkala hospodářského subjektu, který nabízel programy nazvané „High School" a „College", které zahrnovaly jazykové kurzy vyučované v zahraničí. Soudní dvůr zkoumal, zda „turistické" služby, které iSt kupovala od třetích osob, jsou čistě vedlejšími vzhledem k vlastním službám [30]. Soudní dvůr dospěl k závěru, že nikoliv. Služby třetích osob „by nemohly být realizovány bez citelného dopadu na cenu souboru služeb jako doprava do cílového státu a/nebo pobytu v něm". Služby třetích osob tedy „vzhledem k hodnotě odpovídající službě spojené s odbornou přípravou a s jazykovým vzděláváním […] nepředstavují pouhou okrajovou část" [31].

41. Rozlišování mezi hlavními a vedlejšími službami tak konkrétně u zvláštního režimu pro cestovní kanceláře není ničím novým. Slouží ke zjištění, zda služba třetí osoby (kombinovaná s vlastní službou) spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, či nikoliv. Z rozsudků ve věcech Madgett a Baldwin a iSt vyplývá, že pokud je služba třetí osoby menší částí balíčku a nepředstavuje sama o sobě pro zákazníka cíl, sdílí stejný daňový režim jako hlavní vlastní služba.

42. I přesto však zůstává otázkou, zda by rozlišování hlavních a vedlejších služeb měl být relevantní pouze pro účely „vnější kvalifikace" toho, co je služba cestovní kanceláře v případě, kdy jsou poskytovány vlastní služby i služby třetích osob? Nebo může být rovněž „vnitřním měřítkem" skladby plnění, pokud se takové plnění skládá ze dvou údajných služeb třetích osob?

43. Pokud je mi známo, Soudní dvůr se takovým scénářem nikdy nezabýval. Pokud by byla skutečně vyžadována (věcná) mnohočetnost služeb, lze těžko chápat, proč by měl být vyloučen takový „vnitřní test", pokud by bylo prokázáno, že jedna ze služeb třetích osob je ve skutečnosti vedlejší služba, která nemá viditelný vliv na cenu celkového plnění a představuje pro zákazníka pouze prostředek, jak lépe využít hlavní službu. Nevidím důvod k tomu kategoricky vyžadovat, aby k umělému rozdělení jednoho plnění ve skutečnosti nemohlo dojít v rámci zvláštního režimu pro cestovní kanceláře [32].

44. Pokud by uvedená logika měla být použita na projednávanou věc, pak je spravedlivé uvést, že úklid (ubytovacího objektu) je vedlejší služba typicky poskytovaná ke (krátkodobě pronajatému) ubytování. „Donáška pečiva" a praní prádla nemusí být vždy poskytovány automaticky. Uvedené služby by však těžko představovaly samotný cíl cesty; v tomto smyslu nejsou pro cestujícího nezbytné k tomu, aby si užil ubytování. Samozřejmě mohou existovat výjimečné případy, v nichž by se takové běžné nebo obvyklé chápání neuplatnilo a takové běžné vedlejší služby by měly jiný status a váhu. Příklady, které vytanou na mysli, mohou zahrnovat výjimečnou snídani ve venkovském prostředí rakouského Tyrolska stvořenou pro romantické duše nebo různé druhy gastronomických podniků. Nebo ubytování ve středověkém hradě se zvláštní nabídkou „vyperte si své prádlo" v historických prádelnách za použití tradičních postupů slibující „skutečný zážitek ze života pradleny z 15. století". V jakémkoli z uvedených scénářů je pravděpodobné, že uvedená služba by nebyla pouze vedlejší službou k hlavní ubytovací službě.

29 – Rozsudek ze dne 13. října 2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 – Balíčky zahrnovaly zpáteční letenku z Německa do Spojených států, ubytování v hostitelské rodině, stravu, pojištění, studium na americké „high school" nebo podobné instituci a vzdělávací materiály.

31 – Rozsudek ze dne 13. října 2005, iSt (C-200/04, EU:C:2005:608, body 26 až 29).

32 – Viz rovněž rozsudek ze dne 20. června 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, body 41 až 45), který se týkal mimo jiné pojmu „poskytování služeb" a potřeby jít za určitých okolností nad rámec smluvních ujednání a vzít v úvahu hospodářskou a obchodní realitu plnění za účelem ověření, jak by mělo být plnění klasifikováno a zda představuje čistě umělou konstrukci a zneužívající praktiky.

45. Nicméně v projednávané věci se jeví, že klientům žalobkyně byla lokálně poskytována jedna hlavní služba, a to ubytování. Úklid, „donáška pečiva“ a praní byly skutečně pouze vedlejšími službami, které nebyly z pohledu zákazníka samy o sobě cílem.

46. Dále bylo tvrzeno, že žalobkyně klientům poskytovala „informace a poradenství“ (tím, že zveřejňovala informace na webové stránce žalobkyně). Na jednání se však jednotlivé strany neshodly, jaké důsledky z uvedeného tvrzení plynou, totiž zda poskytování „informací a poradenství“ bylo nezbytné k tomu, aby plnění jako celek spadalo pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

47. I pokud by bylo poskytování informací a poradenství považováno za relevantní pro účely tohoto určení (což, jak se domnívám, není ten případ [33]), budou to pravděpodobně vlastní služby. To mě přivádí k poslednímu důležitému bodu, který vyvstává, pokud by byla vyžadována mnohočetnost služeb: v několika případech, v nichž Soudní dvůr posuzoval použitelnost zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v kontextu smíšeného plnění, byl pouze *jeden z* uvedených prvků služba třetí osoby, zatímco druhý byl poskytován interně [34]. Nyní se budu věnovat oněm „smíšeným situacím“.

d) Smíšená plnění

48. V kontextu „smíšených“ plnění Soudní dvůr opakovaně trval na tom, že podnikatel musí rozlišovat mezi službami třetích osob a vlastními službami [35], a stanovil, že pouze část služeb poskytovaná třetími osobami může podléhat režimu ziskové přirážky podle článku 306 směrnice o DPH.

49. Soudní dvůr stanovil uvedený požadavek poprvé ve věci Madgett a Baldwin diskutované výše [36] a později jej připomněl ve věcech Kozak a MyTravel. Věc Kozak se týkala cestovní kanceláře, která prodávala paušální turistické pobyty, které zahrnovaly ubytování a stravu, k jejichž zajištění Maria Kozak využila služeb jiných poskytovatelů a svou vlastní přepravu. Soudní dvůr odmítl tvrzení vnitrostátního daňového orgánu, že je vlastní přeprava pro celkovou službu v oblasti cestovního ruchu nezbytná a tvoří spolu se službou třetí osoby „jediné poskytnutí služby“ ve smyslu článků 307 a 308 směrnice o DPH (a měla by proto mít stejný daňový režim). Soudní dvůr připomněl, že pouze služba třetí osoby může podléhat článku 306 směrnice o DPH a konstatoval, že část služby poskytovaná interně nemůže [37]. Obdobně věc MyTravel se týkala podnikatele, který prodával pobyty za jednotnou cenu, které kombinovaly ubytování zajišťované prostřednictvím třetích osob s vlastní přepravou. Soudní dvůr stanovil způsob rozdělení jednotné ceny mezi vlastní služby a služby třetích osob pro daňové účely [38].

33 – Tento konkrétní bod vysvětlím později. Viz níže body 55 až 56 tohoto stanoviska.

34 – Tak tomu bylo v rozsudcích ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496) (vlastní ubytování s přepravou poskytovanou třetí osobou), ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (ubytování zajišťované třetí osobou a vlastní přeprava) a ze dne 25. října 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (ubytování zajišťované třetí osobou a vlastní přeprava). Použitelnost zvláštního režimu byla odmítnuta ve věci Minerva, v níž bylo poskytováno jediné plnění, které bylo považováno za plnění nespojené s cestováním, totiž prodej vstupenek na operní představení [rozsudek ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762)]. Obdobně Soudní dvůr odmítl použitelnost zvláštního režimu v usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012 Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (v této věci byla poskytována pouze přeprava).

35 – Kromě případů, kdy by byla služba třetí osoby ve vztahu k vlastní službě pouze vedlejší, jak bylo stanoveno v rozsudcích ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496) a ze dne 13. října 2005, iSt (C-200/04, EU:C:2005:608).

36 – Bod 39 výše. V témže rozsudku Soudní dvůr rovněž poskytl vodítko ohledně způsobu výpočtu, který má být použit v tomto kontextu.

37 – Rozsudek ze dne 25. října 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, body 23, 25 až 26).

38 – Rozsudek ze dne 6. října 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, bod 41).

50. Z uvedených věcí vyplývá, že Soudní dvůr ve skutečnosti nevyžaduje *mnohočetnost služeb třetích osob* jako podmínku pro to, aby se uplatnil zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Zároveň lze také z uvedených věcí obtížně vyvodit, že uvedený požadavek byl splněn tím, že byla poskytnuta jedna služba třetí osoby s jednou vlastní službou. Druhý uvedený výklad se jeví jako problematický, jelikož Soudní dvůr jasně vylučuje vlastní službu ze zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Uvedený výklad by byl rovněž v rozporu s pravidlem uvedeným v článku 307 směrnice o DPH, podle něhož plnění poskytované cestovní kanceláří představuje jediné poskytnutí služby.

51. Uznat, že mix služeb vlastních a služeb třetích osob *jako celek* splňuje požadavek mnohočetnosti služeb, zatímco vlastní prvek *musí být oddělen* pro účely výpočtu DPH, by jinými slovy ve skutečnosti znamenalo, že by se pro účely stanovení podmínek použitelnosti zvláštního režimu pro cestovní kanceláře použil prvek definice (vlastní služba), který by však *in fine* nikdy nemohl podléhat uvedenému zvláštnímu režimu.

52. V této fázi nelze zastírat, že pokud by nejnovější výrok Soudního dvora ve věci Star Coaches, který vyžaduje prokázání mnohočetnosti služeb, byl vzat do důsledků, bylo by minimálně značně složité určit, co je služba poskytovaná cestovní kanceláří spadající pod zvláštní režim (s výjimkou celkem jasné situace cestovní kanceláře, která kombinuje ubytování poskytované třetí osobou s vlastní přepravou). Kromě toho by musely být objasněny prvky definice požadovaného složení dotčené služby (dotčených služeb) (ubytování a přeprava; ubytování nebo přeprava a něco dalšího), jakož i jejich přesný vztah (hlavní a vedlejší služby) a jejich přesná „směs“, pokud jde o subdodavatelský či vlastní „původ“ služeb, které jsou zatím načrtnuty pouze jako možnosti.

3. Stačí (stále) jedna služba třetí osoby?

53. Existuje však alternativní přístup. Ten by v podstatě zahrnoval dvojí soudní výrok: objasnění a aktualizaci. Vyžadoval by zaprvé (opětovné) potvrzení, že hlavní závěr ve věci Van Ginkel [39] nebyl a neměl být zpochybněn rozsudkem ve věci Star Coaches [40]. Proto se uplatní pravidlo stanovené ve věci Van Ginkel: poskytnutí jedné služby třetí osobou stačí k tomu, aby podnikatel spadal pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře. Zadruhé pokud skutečně stačí jedna služba třetí osoby zahrnující buď ubytování, nebo přepravu, pak by mělo být možná rovněž objasněno, že hypotetická poznámka, kterou Soudní dvůr uvedl na okraj ve věci Van Ginkel a která se týkala informací a poradenství poskytovaných cestovními kancelářemi, není ve skutečnosti podmínka, jistě ne při zohlednění reality trhu cestovních služeb v roce v roce 2018 [41].

54. Zaprvé, pokud jde o objasnění, takový přístup je, pokud jde o jeho věcný důsledek, v souladu s předchozí judikaturou: rozsudky Madgett a Baldwin, Kozak a MyTravel podle všeho potvrzují tvrzení, že „jedna služba třetí osoby“ stačí, pokud má spojitost s cestou, jak bylo stanoveno ve věci Minerva [42]. V důsledku toho se zvláštní režim pro cestovní kanceláře použije na poskytnutí služby, která sestává z poskytnutí jedné služby třetí osoby za podmínky, že *služba třetí osoby je ubytování, nebo přeprava*. Za této situace je irelevantní, zda jsou navíc poskytovány nějaké další služby (třetích osob nebo vlastní). Pokud tomu tak skutečně je, rozdíl mezi hlavními a vedlejšími službami je pak rovněž irelevantní.

39 – Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 – Usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 – „Služba [cestovní kanceláře] […] nemusí být omezena na případ jediného poskytnutí služby vzhledem k tomu, že může zahrnovat […] služby jako poskytování informací a poradenství, prostřednictvím nichž cestovní kancelář nabízí velký výběr pronájmů rekreačních objektů a bytů.“ Rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 24) odkazující na rozsudek ze dne 26. února 1992, Hacker (C-280/90, EU:C:1992:92), který se nicméně týkal výkladu výlučné příslušnosti ve věcech věcných práv podle článku 16 Bruselské úmluvy.

42 – Jediným rozhodnutím, které odporuje této linii judikatury, se jeví opět být Star Coaches, kde Soudní dvůr trval na tom, že musí být poskytnuty alespoň dva prvky.

55. Zadruhé, pokud jde konkrétně o „poskytování informací a poradenství“ jakožto možnou samostatnou službu, již jsem uvedl, že taková „služba“ bude pravděpodobně vlastní služba. Pokud bude použitelnost pravidla „pouze jedné služby třetí osoby“ podmíněna poskytnutím takové „služby“, bude pro účely použití základní sazby daně rovněž nutné oddělit tuto vlastní část balíčku [43]. Není mi zcela jasné, jak by mělo být oceněno „poskytování informací a poradenství“ (zda na základě skutečných nákladů či tržní hodnoty) [44].

56. Především mám problém pochopit, jak by existence (nebo neexistence) jakéhokoliv takového hypotetického poradenství jakéhokoli původu mohla být dnes relevantní. Situace v roce 1992, kdy bylo rozhodnuto ve věci Van Ginkel, byla poněkud jiná. Nikoliv bez dávky nostalgie je pravda, že k výběru a rezervaci dovolené u cestovní kanceláře tehdy bylo nutné, aby cestující skutečně navštívil cestovní kancelář, nějakou dobu čekal, určitě v době před dovolenými, dostal výtisk katalogu, prohlédl si ho, projednal cestovní možnosti se zástupcem cestovní kanceláře a zeptal se na další podrobnosti a později možná cestovní kancelář ještě několikrát navštívil (aby zaplatil zálohu, vyplnil příslušné formuláře, vyzvedl si letenky nebo poukazy a tak dále) předtím, než konečně vyrazil na cestu. Ve všech těchto fázích bylo zapojení či poradenství cestovní kanceláře klíčové. V současnosti může být vše výše uvedené nahrazeno několika kliknutími na chytrém telefonu.

57. V souhrnu lze konstatovat, že pokud by Soudní dvůr byl toho názoru, že se má uplatnit pravidlo, že jedna „služba třetí osoby stačí“, tvrdím, že použitelnost zvláštního režimu pro cestovní kanceláře závisí pouze na tom, zda je poskytováno ubytování poskytované třetí osobou *nebo* přeprava zajišťovaná třetí osobou, bez dalších podmínek vztahujících se k tomu, jaké poradenství může podnikatel nad rámec uvedeného hypoteticky nabízet. Pokud byla v roce 1992 služba „poskytování informací a poradenství“ (nikdy nezjištěná či prokázaná) hypotézou, v roce 2018 je jednoduše nerealistická.

4. Navrhované opětovné potvrzení pravidla „pouze jedné služby třetí osoby“

58. Existují dobré jazykové a systematické argumenty pro tvrzení, že by měl existovat požadavek na mnohočetnost služeb pro účely uplatnění zvláštního režimu podle článku 306 směrnice o DPH. Cestovní kanceláře by tedy měly poskytovat alespoň dvě služby třetích osob.

59. V jazykové rovině uvedený výklad nejlépe odráží znění zvláštního režimu pro cestovní kanceláře [45]. Rovněž odráží zvláštní cíle uvedeného zvláštního režimu [46]. Kromě toho uvedený režim představuje výjimku z obecného pravidla a Soudní dvůr opakovaně stanovil, že by se měl „použít pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle“ [47].

60. Je proto spíše pravda, že v situaci, kdy podnikatel poskytuje pouze jednu službu třetí osoby, není cíl spočívající ve zjednodušení, který je sledován dotčeným zvláštním režimem, nutně zcela naplněn.

61. Existují však rovněž pádné argumenty, proč by jedna služba třetí osoby za předpokladu, že se vztahuje buď k ubytování, nebo přepravě, a samozřejmě za předpokladu, že cestovní kancelář jedná svým vlastním jménem a nikoliv jako zprostředkovatel [48], měla stačit k tomu, aby plnění spadalo pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

43 – Jak vyžaduje judikatura Soudního dvora diskutovaná výše, viz body 48 až 51 tohoto stanoviska.

44 – Viz rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, body 39 až 47) a ze dne 6. října 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, body 22 až 41).

45 – Body 6 až 8 tohoto stanoviska výše. Článek 306 jasně hovoří o „dodání zboží a poskytnutí služeb“ a používá množné číslo.

46 – Viz body 31 až 35 tohoto stanoviska výše.

47 – Viz 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), 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).

48 – Body 21 až 23 výše.

62. Zaprvé, podíváme-li se na soudní praxi s výjimkou věci Star Coaches [49], Soudní dvůr ve skutečnosti nikdy nevyložil nebo neaplikoval zvláštní režim tak, že se omezuje na plnění složená z nejméně dvou služeb třetích osob. Přístup Soudního dvora je naopak poměrně velkorysý, když uvedený režim vykládá široce. Je tomu tak, nejen pokud jde o *věcnou* mnohočetnost (služeb), ale rovněž pokud jde o *geografickou* mnohočetnost. V tomto ohledu Soudní dvůr konstatoval, že geografická mnohočetnost (konkrétně že cestovní kancelář kupuje služby v různých členských státech) není nezbytným požadavkem pro to, aby se uplatnil zvláštní režim, a že uvedený režim se uplatní rovněž na služby poskytnuté v rámci jediného členského státu [50]. Posledně uvedené tvrzení Soudní dvůr učinil i přesto, že v podstatě uznal, že geografická mnohočetnost je hlavní *raison d'être* režimu.

63. Zadruhé, vzhledem k rozmanitosti služeb v cestovním ruchu by požadavek na poskytnutí alespoň dvou služeb třetích osob jako podmínka pro uplatnění zvláštního režimu pravděpodobně z oblasti působnosti uvedeného režimu vyloučil ty podnikatele, kteří založili své podnikání v cestovním ruchu na „smíšených" plněních (plněních třetích osob a vlastních). U definice toho, co by spadalo pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, by dále hrozilo, že bude příliš úzká, zejména při aplikaci optiky vedlejší/hlavní na toto posouzení, což by nemohlo být docela vyloučeno v případech, kdy je vyžadována mnohočetnost.

64. Protiargument k tomuto druhému bodu je riziko příliš otevřené definice. U úzké definice hrozí, že řada služeb poskytovaných subjekty, které jsou podle obvyklého chápání pojmu „cestovní kanceláře", bude vyloučena. Naopak u širší definice hrozí, že dojde k přílišné regulaci. Podnikatelé, kteří poskytují pouze jednu cestovní službu (jako například žalobkyně), budou spadat pod uvedený režim, přestože podle rozsudku ve věci Star Coaches by pod něj nespadali.

65. Mohlo by tomu tak být. Nicméně v tak složitém právním prostředí se jeví jako vhodné potvrdit a objasnit řešení, které existuje již po několik desetiletí, a zároveň přirozeně umožnit normotvůrci rozhodnout se pro jiný režim, pokud by se to ukázalo nezbytné. Celkem vzato je asi spravedlivé uznat, že navzdory deklarovanému cíli spočívajícímu ve zjednodušení zůstává provedení uvedené myšlenky v konkrétním kontextu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře od nastaveného ideálu poněkud daleko. Uvedený zvláštní režim se stal jednou z nejsložitějších oblastí DPH [51].

66. Ve světle výše uvedeného je můj závěr ohledně první otázky položené v projednávané věci takový, že článek 306 směrnice o DPH má být vykládán tak, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře se použije na plnění, které spočívá v poskytnutí jedné služby třetí osoby za podmínky, že onou službou třetí osoby je ubytování, nebo přeprava.

B. Druhá otázka: paralelní použití režimu ziskové přirážky a snížené sazby?

67. Ve druhé otázce si předkládající soud přeje zjistit, zda služba poskytovaná žalobkyní, je-li klasifikována tak, že spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, může podléhat snížené sazbě daně podle článku 98 ve spojení s přílohou III směrnice o DPH. Uvedená otázka byla položena konkrétně s ohledem na tu část služby poskytované žalobkyní, která se týká ubytování.

49 – Usnesení Soudního dvora ze dne 1. března 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

50 – Rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 19).

51 – Viz zpráva vypracovaná pro Komisi s názvem *Study on the review of the VAT Special Scheme for travel agents and options for reform*, konečná zpráva TAXUD/2016/AO-05, prosinec 2017 (dostupná na webové stránce Evropské komise), s. 11.

68. Žalobkyně tvrdí, že by uvedená otázka měla být zodpovězena kladně. Německá a nizozemská vláda, jakož i Komise argumentují ve prospěch opačného závěru. Tvrdí, že uplatnění snížené sazby na dotčenou službu brání skutečnost, že cestovní služba není zahrnuta v seznamu uvedeném v příloze III směrnice o DPH a že by uplatnění snížené sazby odporovalo tomu, že má dotčený zvláštní režim vést ke zjednodušení. Německá vláda rovněž s odkazem na ustálenou judikaturu [52] připomíná, že oblast působnosti snížených sazeb musí být vykládána striktně.

69. Sdílím uvedený názor německé vlády. Snížená sazba daně se nemůže použít, je-li zjištěno, že dotčená služba představuje cestovní službu.

70. Jak jsem připomněl v předchozí části, podle článku 307 směrnice o DPH představuje služba poskytnutá cestovní kanceláří jediné poskytnutí služby [53]. Logickým důsledkem uvedené právní fikce je to, že taková služba se liší od jejích jednotlivých součástí.

71. Shodneme-li se na tom, že se zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatní na jednu službu třetí osoby, která souvisí s cestou (ubytování nebo přeprava), poskytnutí uvedené služby povede k tomu, že takové plnění bude spadat pod článek 306 směrnice o DPH, a bude tedy kvalifikováno jako „cestovní služba“. Jinými slovy jakmile je uvedené pravidlo použito pro účely určení, že daná služba je cestovní službou, nelze pak ihned začít tuto nálepku strhávat pro účely uplatnění sazby daně a zároveň ji ponechat pro účely určení základu daně.

72. Na systematické úrovni nejsou cestovní služby zahrnuty v příloze III směrnice o DPH (na niž se odkazuje v článku 98 směrnice o DPH), která vyjmenovává služby podléhající snížené sazbě, mezi nimiž je v bodě 12 „poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými zařízeními, včetně poskytnutí ubytování v prázdninových táborech [rekreačních objektech] a na místech upravených k využívání jako tábořiště a parkovišť pro obytné přívěsy“.

73. Jak poznamenává předkládající soud, uplatnění snížené sazby daně na cestovní kanceláře, pokud jde o poskytování ubytování, by proto mohlo být v rozporu s přílohou III směrnice o DPH a zjednodušením sledovaným zvláštním režimem pro cestovní kanceláře.

74. Předkládající soud však dále poznamenává, že odmítnutí uplatnit sníženou sazbu daně na dotčenou část plnění spočívající v ubytování může vést k nerovnému zacházení.

75. Připouštím, že plnění sestávající z poskytnutí ubytování může mít na základě aplikace „pravidla pouze jedné služby třetí osoby“ odlišný daňový režim v závislosti na způsobu, jakým je služba poskytována (zda je poskytována cestovní kanceláří, která spadá pod zvláštní režim, nebo nikoliv).

76. Tento argument však má jasné meze, zejména v kontextu DPH a zvláštních režimů. Pokud bychom usilovali o dosažení dokonalé rovnosti a neutrality ve všech aspektech, v první řadě by těžko existovaly zvláštní režimy. Aniž bych si přál znít příliš formalisticky, v takových situacích skutečně záleží na formálním postavení poskytovatele služeb, i když je hospodářská povaha služby stejná. Právní úprava DPH tak zachází různě se stejnými službami poskytovanými na jedné straně vlastníkem (za pomoci či bez pomoci zprostředkovatele) a na druhé straně cestovní kanceláří jednající svým vlastním jménem [54].

52 – Rozsudek ze dne 9. března 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25 a citovaná judikatura).

53 – Viz bod 50 výše. Viz rovněž rozsudek ze dne 27. října 1992, Komise v. Německo (C-74/91, EU:C:1992:409, bod 16).

54 – Lze analogicky připomenout, že Soudní dvůr konstatoval, že případná narušení hospodářské soutěže vzniklá uplatněním přechodných pravidel týkajících se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře neopravňují členské státy k nesprávnému provedení zvláštního režimu. Viz rozsudek ze dne 27. října 1992, Komise v. Německo (C-74/91, EU:C:1992:409, body 16 a 26).

77. Ve světle výše uvedeného je můj závěr ohledně druhé předložené otázky takový, že článek 98 směrnice o DPH ve spojení s bodem 12 přílohy III uvedené směrnice má být vykládán tak, že plnění, které podléhá zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 a násl. uvedené směrnice, nemůže podléhat snížené sazbě daně pro poskytování ubytování v rekreačních objektech.

V. Závěry

78. Ve světle výše uvedeného navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na otázky předložené Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) následovně:

„1. Článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty má být vykládán tak, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře se použije na plnění, které spočívá v poskytnutí jedné služby třetí osoby za podmínky, že onou službou třetí osoby je ubytování nebo přeprava.

2. Článek 98 směrnice 2006/112 ve spojení s bodem 12 přílohy III uvedené směrnice má být vykládán tak, že plnění, které podléhá zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 a násl. uvedené směrnice, nemůže podléhat snížené sazbě daně pro poskytování ubytování v prázdninových táborech [rekreačních objektech].“