

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

6. října 2005 *

Ve věci C-291/03,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené království) ze dne 30. června 2003, došlým Soudnímu dvoru dne 4. července 2003, v řízení

MyTravel plc

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení A. Rosas, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj), J.-P. Puissochet, S. von Bahr a U. Lohmus, soudci,

* Jednací jazyk: angličtina.

generální advokát: P. Léger,
vedoucí soudní kanceláře: M. M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. listopadu 2004,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za MyTravel plc N. Gibbonem, solicitor a J. Woolfem, barrister,
- za vládu Spojeného království K. Manjim, jako zmocněncem, ve spolupráci s N. Painesem, Q.C.,
- za Komisi Evropských společenství R. Lyalem, jako zmocněncem,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 12. května 2005,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

- 2 Projednávaná žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi MyTravel plc (dále jen „MyTravel“) a Commissioners of Customs & Excise ve věci použitelnosti režimu stanoveného v článku 26 šesté směrnice na tuto společnost po vydání rozsudku ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229).

Právní rámec

- 3 Článek 11 část A odst. 1 písm. a) šesté směrnice stanoví, že základem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) je pro většinu služeb „vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby [...]“.
- 4 Článek 26 uvedené směrnice, který zavádí zvláštní režim pro plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů, stanoví:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jednájí-li cestovní kanceláře se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento článek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz ‚cestovní kancelář‘ též organizátory turistických zájezdů.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytl. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez daně z přidané hodnoty a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.

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

4. Daň, kterou cestovní kanceláři účtují jiné osoby povinné k dani z plnění uvedených v odstavci 2, přičemž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka, nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně.

- 5 Článek 26 šesté směrnice je proveden do vnitrostátního práva článkem 53 zákona z roku 1994 o dani z přidané hodnoty (Value Added Tax Act 1994), jakož i nařízením z roku 1987 o dani z přidané hodnoty použitelným na organizátory turistických zájezdů [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987]. Ustanovení vnitrostátní právní úpravy byla upřesněna oběžníkem 709/5/88, poté oběžníkem Commissioners of Customs & Excise 709/5/96 týkajícím se režimu ziskového rozpětí organizátorů

turistických zájezdů (Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice, dále jen „režim TOMS“). Tento režim vyžaduje, aby celková částka získaná organizátorem zájezdu nebo turistického zájezdu byla rozdělena mezi plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění s odkazem na skutečné náklady každého z nich.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

- 6 MyTravel organizuje v zahraničí pobyty za jednotnou cenu. Tato společnost systematicky nakupuje ubytování od třetích osob. Jelikož však má svou vlastní leteckou společnost, zajišťuje obecně dopravu cestujících na místo pobytu. Prodává rovněž jednotlivě letenky veřejnosti jako místa k sezení („seat only“) odpovídající místům na palubě jejího vlastního letadla nebo místům koupeným od jiných společností, jakož i místa jiným organizátorům turistických zájezdů zvaná „místa prodávaná ve velkém“ („broked seats“). DPH za období roků 1995 až 1999 přiznala při použití režimu TOMS. Po vydání výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin změnila výpočet své povinnosti k DPH za období roků 1995 až 1997, přičemž se opírala o tržní hodnotu prodaných míst v rámci pobytů za jednotnou cenu.
- 7 Za účelem získání této tržní hodnoty použila MyTravel dvě metody. Pro rok 1995, jakož i zdá se pro rok 1996, vzala za výchozí bod cenu letenek prodaných v rámci souborných služeb, ke které připočítala procentní „navýšení“ rovnající se procentu z prodeje letenek jednotlivě, které podle svého tvrzení uskutečnila za stejné období. Během roku 1995 MyTravel rovněž prodala pobyty za jednotnou cenu zahrnující okružní plavby, cesty letadlem, které dala k dispozici, a ubytování v kempu. Změnila však výpočet své daňové povinnosti při použití kritéria tržní hodnoty jen co se týče leteckých cest, jelikož se domnívala, že neměla příslušné srovnávací prvky pro ostatní její plnění.

- 8 Pro rok 1997 MyTravel na základě interního dokumentu nazvaného „Zpráva o výnosnosti cest“ („Route Profitability Report“) vypočítala na 153 GBP svůj průměrný lineární příjem získaný za letenky prodané veřejnosti mimo rámec souborných služeb. Podle MyTravel se tato částka použije na všechny prodané letenky.
- 9 Poté, co MyTravel na těchto základech změnila výpočet ceny letenek prodaných v rámci pobytů za jednotnou cenu, požádala Commissioners of Customs & Excise o vrácení částek 212 000 GBP, 2 004 857 GBP a 711 051 GBP za roky 1995 až 1997 v uvedeném pořadí. Výše těchto částek je dána zejména skutečností, že metoda použitá MyTravel má za následek zvýšení té části jednotné ceny, která je přidělena dopravě, a že tato cena je podle použitelného vnitrostátního práva předmětem 0 % zdanění.
- 10 Commissioners of Customs & Excise žádosti MyTravel zamítli. Jak to uplatnili u předkládajícího soudu, z výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin podle nich plyne, že za účelem oddělení části souborné služby týkající se vlastních plnění nemůže být metoda založená na tržní hodnotě použita, pokud, jako v případě uvedené společnosti, není její výhodou jednoduchost, vytváří vykonstruovanou částku, co se týče ziskového rozpětí týkajícího se plnění kupených od třetích osob, a významně mění povinnost k DPH. Mimoto tvrdili, že tento rozsudek nedovoluje použít tuto metodu selektivním způsobem a že částka 153 GBP nepředstavuje tržní hodnotu míst v letadle prodávaných v rámci souborných služeb.
- 11 MyTravel naproti tomu uvedla, že v uvedeném rozsudku Soudní dvůr odmítl argument, že kritérium skutečných nákladů tvoří věrohodnější ukazatel než hodnota jednotlivých prvků souborné služby. Rovněž uplatnila, že nemůže být požadováno, aby obě metody vedly ke stejným povinnostem k DPH, jelikož by to provozovatele nutilo k tomu, aby prováděli výpočty odpovídající každé z nich. Co se týče odůvodnění přijatého v témže rozsudku týkajícího se skutečnosti, že metoda založená na tržní hodnotě je jednodušší, jednalo se pouze o faktor, jenž byl vzat v úvahu za účelem dosažení přijatého řešení, a nikoliv podmínku, které by bylo použití uvedené metody podřízeno.

- 12 MyTravel má za to, že byla oprávněna použít metodu založenou na tržní hodnotě, jelikož disponuje uspokojivým srovnávacím prvkem, jak je tomu v případě leteckých cest, a jelikož článek 26 šesté směrnice podle ní nebrání tomu, aby použila zároveň uvedenou metodu a metodu založenou na skutečných nákladech. Co se týče částky 153 GBP, odráží průměrnou hodnotu letenek prodaných samostatně a může sloužit jako základ pro výpočet ceny cest prodaných v rámci souborných služeb, jelikož ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin Soudní dvůr nepožadoval, aby provozovatel stanovil tržní hodnotu vlastních plnění vzhledem ke stejným plněním, avšak s ohledem na obdobná plnění.
- 13 Za těchto okolností se VAT and Duties Tribunal, Manchester rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Za jakých podmínek, je-li to vůbec možné, má organizátor turistických zájezdů, který podal své přiznání k [DPH] za finanční rok při použití metody skutečných nákladů, která byla jedinou metodou stanovenou vnitrostátními právními předpisy provádějícími směrnici, právo dodatečně změnit výpočet své povinnosti [k] DPH částečně v souladu s metodou tržní hodnoty popsanou v bodě 46 [rozsudku Madgett a Baldwin]?

a) Konkrétněji, může tento organizátor turistických zájezdů použít metodu tržní hodnoty selektivně ve vztahu k jednotlivým finančním rokům a pokud ano, za jakých podmínek?

b) Pokud organizátor turistických zájezdů prodává veřejnosti mimo rámec souborných služeb jednu část, která je součástí souborných služeb

(v projednávaném případě letecké cesty), avšak neprodává veřejnosti mimo rámec souborných služeb ostatní části, které jsou součástí souborných služeb (v projednávaném případě okružní plavby a kempinkové ubytování), může tento organizátor turistických zájezdů:

— použít metodu tržní hodnoty pro tyto souborné služby (které jsou zdaleka nejpočetnější), pokud může určit hodnotu všech svých dodání nebo vlastních plnění (v projednávaném případě leteckých cest) s odkazem na prodeje veřejnosti mimo rámec souborných služeb;

— v případech, kde souborná služba obsahuje vlastní prvky, které organizátor turistických zájezdů neprodává veřejnosti mimo rámec souborné služby (v projednávaném případě okružní plavby a kempinkové ubytování), použít metodu tržní hodnoty pro určení hodnoty vlastních dodání nebo plnění, které prodává veřejnosti (v projednávaném případě letecké cesty), pokud nebylo možné určit tržní hodnotu pro ostatní prvky souborné služby?

c) Musí být použití kombinace metod a) jednodušší, b) podstatně jednodušší nebo c) nesmí být podstatně složitější?

d) Musí vést metoda tržní hodnoty ke stejné povinnosti [k] DPH nebo k povinnosti obdobné té, která plyne z metody založené na nákladech?

2) Je za okolností projednávaného případu možné určit tu část vlastních plnění, která se týká leteckých cest prodaných jako část souborné služby pro pobyty

s odkazem buď na a) průměrné náklady na místo v letadle zvýšené o průměrné ziskové rozpětí dosažené organizátorem turistických zájezdů výlučně z prodeje míst v dotčeném finančním roce, nebo na b) průměrný příjem dosažený organizátorem turistických zájezdů výlučně z prodeje míst v témže finančním roce?“

K předběžným otázkám

K první otázce

- 14 Podstatou první otázky VAT and Duties Tribunal, Manchester, která je rozdělena do několika částí, je, zda a za jakých podmínek může organizátor turistického zájezdu, jako je MyTravel, změnit výpočet zdanitelného ziskového rozpětí ve smyslu článku 26 šesté směrnice v souladu s metodou tržní hodnoty popsanou ve výše uvedeném rozsudku Madgett a Baldwin.

K první části první otázky

- 15 Je namístě přezkoumat, zda organizátor turistických zájezdů, který podal své přiznání k DPH pro daňové období, přičemž použil metodu stanovenou vnitrostátními právními předpisy provádějícími šestou směrnici, má právo změnit výpočet své povinnosti k DPH na základě rozsudku Soudního dvora podle metody v tomto rozsudku pokládané za vyhovující uvedené směrnici.

- 16 V tomto ohledu je třeba připomenout, že pokud Soudní dvůr v rámci pravomoci, kterou mu přiznává článek 234 ES, vykládá ustanovení práva Společenství, upřesňuje smysl a dosah tohoto ustanovení, jak mělo být chápáno a používáno od okamžiku, kdy vstoupilo v platnost (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 27. března 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Recueil, s. 1205, bod 16; ze dne 6. července 1995, *BP Supergaz*, C-62/93, Recueil, s. I-1883, bod 39, a ze dne 13. ledna 2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, Recueil, s. I-837, bod 21). Je tomu jinak pouze, pokud ve svém rozsudku Soudní dvůr výjimečně časově omezí dosah tohoto výkladu (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek *Denkavit Italiana*, bod 17; rozsudek ze dne 29. listopadu 2001, *Griesmar*, C-366/99, Recueil, s. I-9383, bod 74, a co se týče nedávného použití těchto zásad v oblasti DPH, rozsudek ze dne 17. února 2005, *Linneweber a Akritidis*, C-453/02 a C-462/02, Recueil, s. I-1131, body 41 až 45).
- 17 Rozsudek vydaný na základě žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vytváří účinky ve vztahu k právním vztahům vzniklým předtím, než byl vydán. Z toho zejména plyne, že takto vyložené pravidlo práva Společenství musí být použito správním orgánem v rámci jeho pravomocí i na právní vztahy vzniklé a vytvořené před vyhlášením rozsudku Soudního dvora rozhodujícího o předběžné otázce (viz v tomto smyslu výše uvedený rozsudek ze dne 13. ledna 2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, Recueil, s. I-837, bod 22). Při neexistenci právní úpravy Společenství ve věci žádostí o vrácení daní přísluší vnitrostátnímu právnímu řádu každého členského státu stanovit podmínky, za kterých mohou být tyto žádosti podávány, přičemž tyto podmínky musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, a sice, že tyto podmínky nesmějí být méně příznivé než ty, které se týkají obdobných žádostí na základě vnitrostátního práva a že v praxi neznemožňují výkon práv přiznaných právním řádem Společenství (viz v tomto smyslu rozsudky ze dne 9. listopadu 1983, *San Giorgio*, 199/82, Recueil, s. 3595, bod 12, a ze dne 2. října 2003 *Weber's Wine World* a další, C-147/01, Recueil, s. I-11365, bod 103).
- 18 Za těchto podmínek je třeba na první část první otázky odpovědět tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří podali za daňové období přiznání k DPH, přičemž použili metodu stanovenou vnitrostátní právní úpravou, která do vnitrostátního práva provádí šestou směrnici, mohou, za podmínek

stanovených jejich vnitrostátním právem, které musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, změnit výpočet své povinnosti k DPH podle metody, o které Soudní dvůr rozhodl, že je v souladu s právem Společenství.

K ostatním částem první otázky

- 19 Je třeba nejprve přezkoumat, zda rozdělení jednotné ceny osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje článek 26 šesté směrnice, při použití kritéria tržní hodnoty pro vlastní plnění je vázáno na podmínku, že toto použití musí být skutečně jednodušší ve zvláštní situaci této osoby povinné k dani a že vede k povinnosti k DPH, která je podobná té, která by byla získána při použití kritéria skutečných nákladů.
- 20 Co se zaprvé týče kritéria jednoduchosti, MyTravel uvádí, že vázat použití uvedené metody pro určení DPH, kterou má odvést cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, na podmínku, aby ve zvláštní situaci každé osoby povinné k dani byla tato metoda skutečně jednodušší než metoda založená na skutečných nákladech, by znamenalo, že určení zdanitelného základu, který představuje základní prvek systému DPH, by záviselo na posouzení vyznačujícím se nejistotou a určitou známkou subjektivnosti.
- 21 Naproti tomu vláda Spojeného království tvrdí, že osoba povinná k dani jako MyTravel nemůže změnit svá přiznání k DPH, používajíc kritérium tržní hodnoty z důvodu, že je mohla vyhotovit bez zvláštních obtíží při použití kritéria skutečných nákladů a že tato změna má za následek snížení její daňové povinnosti podstatným způsobem.

- 22 Jak na to však poukázal generální advokát v bodě 51 svého stanoviska, z přezkoumání bodu 45 výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin vyplývá, že důvody, na základě kterých se Soudní dvůr domníval, že metoda založená na tržní hodnotě představuje výhodu jednoduchosti, se netýkají zvláštních okolností uvedené věci.
- 23 Za těchto podmínek není použití kritéria tržní hodnoty vázáno na podmínku, aby bylo toto použití jednodušší než použití metody založené na skutečných nákladech.
- 24 Co se dále týče výše částky DPH, je třeba přezkoumat, zda je použití metody založené na tržní hodnotě vázáno na podmínku, aby tato metoda vedla ke stejné povinnosti k DPH nebo k povinnosti obdobné té, která by byla získána při použití metody založené na skutečných nákladech na plnění.
- 25 Vláda Spojeného království tvrdí, že v bodech 45 a 46 výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin byl Soudní dvůr, když povolil použití metody založené na tržní hodnotě, ovlivněn skutečností, že očekával, že tato metoda povede ke srovnatelné povinnosti k DPH s povinností vypočítanou na základě metody založené na skutečných nákladech.
- 26 Je třeba konstatovat, že okolnost, podle které použití těchto dvou metod vede k výpočtu obdobné daňové povinnosti, se jeví, jak je uvedena mezi odrážkami v bodě 46 výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin, jako nadbytečný prvek.

- 27 Navíc opačný výklad prosazovaný vládou Spojeného království by měl za následek, že by bylo od osob povinných k dani požadováno, aby poté, co vyhotoví své daňové přiznání v souladu s metodou založenou na tržní hodnotě, prováděli v každém případě operace nezbytné pro výpočet povinnosti k DPH podle metody založené na skutečných nákladech, čímž by tak omezovali užitečnost metody založené na tržní hodnotě.
- 28 Za těchto okolností není tudíž použití osobou povinnou k dani, na kterou se vztahuje článek 26 šesté směrnice, která poskytuje cestujícím za jednotnou cenu plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, kritéria tržní hodnoty pro rozdělení této jednotné ceny, vázáno na podmínku, aby vedlo k povinnosti k DPH srovnatelné s tou, která by byla získána použitím kritéria skutečných nákladů.
- 29 Je třeba přezkoumat, zda musí být použito kritéria tržní hodnoty, pokud je možno ji určit, ponecháno na volném uvážení osoby povinné k dani.
- 30 Je namístě připomenout, že základní zásada, na které je založena DPH, spočívá ve skutečnosti, že systém této daně ze spotřeby směřuje k zatížení pouze konečného spotřebitele. DPH je přesně úměrná ceně zboží, jakož i službám a je vybírána osobami povinnými k dani v každé fázi postupu výroby nebo distribuce ve prospěch daňové správy, které jsou povinny ji zaplatit. Podle základní zásady tohoto systému a jeho způsobů fungování se musí DPH, kterou daňové orgány vyberou, rovnat dani skutečně vybrané od konečného spotřebitele (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 24. října 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, s. I-5339, body 18 až 24). Podmínky použití zvláštního režimu zavedeného článkem 26 šesté směrnice ve prospěch cestovních kancelářů a organizátorů turistických zájezdů, když osoba povinná k dani poskytuje cestujícím za jednotnou cenu zároveň plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, nesmějí zpochybňovat tuto základní zásadu systému DPH.

- 31 Z výše uvedeného rozsudku Madgett a Baldwin přitom plyne, že metoda založená na tržní hodnotě může být přijata, pokud je možné oddělit část souborných služeb odpovídající vlastnímu plnění na základě tržní hodnoty plnění obdobných těm, které jsou součástí souborných služeb. To však nesmí vést k tomu, aby byla osobě povinné k dani přiznána možnost používat tuto metodu na základě volného uvážení podle toho, zda následkem jejího použití je či není snížení daňové povinnosti této osoby povinné k dani vzhledem k daňové povinnosti, která by vyplývala z použití metody založené na skutečných nákladech.
- 32 Přiznání této možnosti osobám povinným k dani by mohlo mít za následek povolit jim vykonstruovaně zvýšit daňový základ podléhající nejnížší daňové sazbě, a vytvořit tak nerovnost v hospodářské soutěži mezi hospodářskými subjekty ve prospěch těch, které zřídily sídlo své činnosti nebo stálou provozovnu v členském státě, který zdaňuje určitá plnění značně sníženou sazbou nebo dokonce 0 % jako ve Spojeném království, pokud jde o dopravu osob. Takový výklad by v důsledku toho mohl být v rozporu se zásadou neutrality DPH.
- 33 Je přitom třeba v tomto ohledu připomenout, že zákonodárce Společenství, jak to vyplývá z devátého bodu odůvodnění šesté směrnice, si přál, aby byl daňový základ harmonizován, „aby uplatnění sazby Společenství na zdanitelná plnění vedlo ke srovnatelným výsledkům ve všech členských státech“. Cílem této harmonizace je tudíž zajistit, aby s podobnými situacemi z hospodářského nebo obchodního hlediska bylo zacházeno stejně, pokud jde o použití systému DPH. Tato harmonizace tak přispívá k zajištění neutrality tohoto systému.
- 34 Jak na to poukázal generální advokát v bodě 68 svého stanoviska, postoj Komise Evropských společenství, podle kterého musí být rozdělení jednotné ceny mezi plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění prováděno na základě tržní hodnoty posledně uvedených plnění pokaždé, když tato hodnota může být určena, je odůvodněný. Naproti tomu, jak na to rovněž poukázal generální advokát v bodě 69

téhož stanoviska, je těžké zcela vyloučit možnost odchýlit se od tohoto řešení. Je tudíž možné připustit, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří jsou schopni prokázat, že metoda založená na skutečných nákladech věrně vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby, mohou rozdělit svou jednotnou cenu a použít tuto metodu namísto metody založené na tržní hodnotě.

- 35 Za těchto okolností musí cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu poskytují cestujícím plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, v zásadě oddělit část souborných služeb odpovídající jejich vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena, ledaže jsou schopni prokázat, že pro předmětné daňové období metoda založená na kritériu skutečných nákladů věrně vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby.
- 36 Mimoto vnitrostátní daňové správě a případně vnitrostátnímu soudu přísluší, aby posoudili, zda je možné oddělit část souborné služby odpovídající vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty a v tomto kontextu určit nejvhodnější trh.
- 37 Podstatou poslední části první otázky předkládajícího soudu je, jak rozdělit jednotnou cenu, pokud osoba povinná k dani nemůže určit tržní hodnotu určitých vlastních plnění z důvodu, že neprodává obdobná plnění mimo rámec souborné služby. Tentýž soud se tudíž táže, zda se za těchto okolností nicméně použije toto kritérium na vlastní plnění, jejichž tržní hodnota může být známa.
- 38 V tomto ohledu, jak na to poukázal generální advokát v bodě 77 svého stanoviska, nemůže okolnost, že tržní hodnota nemůže být stanovena pro všechna vlastní plnění

poskytnutá osobou povinnou k dani, odůvodnit upuštění od použití tohoto kritéria pro stanovení plnění, jejichž tržní hodnota může být známa. V tomto případě je pravdou, že osoba povinná k dani je při použití obou metod výpočtu pro vlastní plnění nucena k rozdělení jednotné ceny. Takto kombinované použití obou metod však nesmí narážet na nepřekonatelné praktické potíže.

39 Mimoto, jak na to poukázal generální advokát v bodě 79 téhož stanoviska, 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. Tento článek tak ve svém odstavci 3 stanoví, že pokud jsou plnění, která hospodářské subjekty svěřily jiným osobám povinným k dani, uskutečňována jak v Evropském společenství, tak mimo něj, může být osvobozena od daně jen ta část služby, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství. Použití tohoto ustanovení může rovněž cestovní kanceláře nutit k tomu, aby prováděly relativně technické rozdělování svých souborných služeb.

40 Za těchto podmínek neexistuje v takovém případě, jako je případ věci v původním řízení, dostatečné odůvodnění za účelem vyloučení použití kritéria tržní hodnoty. Osoba povinná k dani může tudíž v rámci téhož daňového období použít kritérium tržní hodnoty jen na určitá plnění, pokud není schopna určit tržní hodnotu ostatních plnění.

41 Je tudíž třeba na ostatní části první otázky odpovědět tak, že článek 26 šesté směrnice musí být vykládán tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu poskytují cestujícímu plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, musí v zásadě oddělit část souborné služby odpovídající jejich

vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena. V tomto případě může osoba povinná k dani použít kritérium skutečných nákladů, jen jestliže prokáže, že toto kritérium věrně vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby. Použití kritéria tržní hodnoty není vázáno na podmínku, aby toto použití bylo jednodušší než použití metody založené na skutečných nákladech, ani na podmínku, aby vedlo ke stejné povinnosti k DPH nebo k povinnosti podobné té, která by byla získána při použití metody založené na skutečných nákladech. Tudíž:

- cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů nemohou používat metodu založenou na tržní hodnotě podle volného uvážení a
- metoda tržní hodnoty se použije na vlastní plnění, jejichž tržní hodnota může být určena, přestože v rámci téhož daňového období hodnota určitých vlastních plnění v rámci souborných služeb nemůže být určena, jelikož osoba povinná k dani neprodává obdobná plnění mimo rámec souborné služby.

K druhé otázce

- 42 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda je za okolností věci v původním řízení možné určit tu část vlastních plnění, která se týká leteckých cest prodaných v rámci pobytů za jednotnou cenu, s odkazem buď na průměrný náklad na místo v letadle zvýšený o průměrné ziskové rozpětí dosažené organizátorem turistických zájezdů z prodejů míst jednotlivě v dotčeném finančním roce, nebo na průměrný příjem dosažený organizátorem turistických zájezdů z prodejů míst jednotlivě v témže finančním roce.

- 43 Je třeba připomenout, že v rámci článku 234 ES není Soudní dvůr oprávněn použít pravidla Společenství na určitý případ, avšak pouze se vyjádřit k výkladu Smlouvy o ES a aktů přijatých orgány Společenství (viz zejména rozsudky ze dne 15. července 1964, *Van der Veen*, 100/63, Recueil, s. 1105, 1121; ze dne 2. prosince 1964, *Dingemans*, 24/64, Recueil, s. 1259, 1273; ze dne 22. října 1998, *Jokela a Pitkäranta*, C-9/97 a C-118/97, Recueil, s. I-6267, bod 30; ze dne 25. února 1999, *Trans-Ex-Import*, C-86/97, Recueil, s. I-1041, bod 15; ze dne 7. září 1999, *De Haan*, C-61/98, Recueil, s. I-5003, bod 29, a ze dne 10. května 2001, *Veefald*, C-203/99, Recueil, s. I-3569, bod 31). V rámci výkladu článku 26 šesté směrnice a s ohledem na již uvedené informace o způsobu rozdělení jednotné ceny, když osoba povinná k dani poskytuje plnění koupenná od třetí osoby a vlastní plnění, je namístě odpovědět na druhou otázku v části, ve které se táže, zda je možné se pro stanovení tržní hodnoty opírat o průměrné hodnoty.
- 44 V tomto ohledu, jak na to poukázal generální advokát v bodě 86 svého stanoviska, nic nebrání této praxi. Průměrná hodnota se může ukázat reprezentativnější, pokud, jako ve věci v původním řízení, ceny obdobných plnění prodaných mimo rámec souborné služby ukazují významné kolísání. Předkládající soud, kterému přísluší v každém jednotlivém případě určit hodnotu, která nejlépe odpovídá duchu šesté směrnice, může tudíž oprávněně určit tržní hodnotu leteckých cest prodaných *MyTravel* v rámci pobytů za jednotnou cenu na základě průměrné prodejní ceny letenek prodaných touto osobou povinnou k dani pro stejné nebo srovnatelné místo určení. Tomuto soudu bude příslušet, aby u těchto průměrů provedl nezbytné opravy za účelem zohlednění například skutečnosti, že v rámci souborných služeb jsou místa v letadle nabízena dětem cestujících zdarma nebo za sníženou cenu.
- 45 S ohledem na výše uvedené je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že přísluší předkládajícímu soudu určit s ohledem na okolnosti sporu v původním řízení tržní hodnotu leteckých cest poskytnutých ve věci v původním řízení v rámci pobytů za jednotnou cenu. Tento soud může určit uvedenou tržní hodnotu z průměrných

hodnot. V tomto kontextu může trh založený na místech prodaných jiným organizátorům turistických zájezdů představovat nejvhodnější trh.

K nákladům řízení

- 46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení vzhledem ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (třetí senát) rozhodl takto:

- 1) Cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří podali pro daňové období přiznání k dani z přidané hodnoty, přičemž použili metodu stanovenou vnitrostátní právní úpravou, která do vnitrostátního práva provádí šestou směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, mají právo, za podmínek stanovených svým vnitrostátním právem, které musejí respektovat zásady rovnocennosti a efektivity, změnit výpočet své povinnosti k dani z přidané hodnoty podle metody, o které Soudní dvůr rozhodl, že je v souladu s právem Společenství.
- 2) Článek 26 šesté směrnice 77/388 musí být vykládán tak, že cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů, kteří za jednotnou cenu

poskytují cestujícímu plnění koupená od třetích osob a vlastní plnění, musí v zásadě oddělit část souborné služby odpovídající jejich vlastním plněním na základě jejich tržní hodnoty, jestliže tato hodnota může být určena. V tomto případě může osoba povinná k dani použít kritérium skutečných nákladů, jen jestliže prokáže, že toto kritérium věrně vyjadřuje skutečnou strukturu souborné služby. Použití kritéria tržní hodnoty není vázáno na podmínku, aby toto použití bylo jednodušší než použití metody založené na skutečných nákladech, ani na podmínku, aby vedlo ke stejné povinnosti k DPH nebo k povinnosti podobné té, která by byla získána při použití metody založené na skutečných nákladech. Tudíž:

- cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů nemohou používat metodu založenou na tržní hodnotě podle volného uvážení a
 - metoda tržní hodnoty se použije na vlastní plnění, jejichž tržní hodnota může být určena, přestože v rámci téhož daňového období hodnota určitých vlastních plnění v rámci souborných služeb nemůže být určena, jelikož osoba povinná k dani neprodává obdobná plnění mimo rámec souborné služby.
- 3) Přísluší předkládajícímu soudu určit s ohledem na okolnosti sporu v původním řízení tržní hodnotu leteckých cest poskytnutých ve věci v původním řízení v rámci pobytů za jednotnou cenu. Tento soud může určit uvedenou tržní hodnotu z průměrných hodnot. V tomto kontextu může trh založený na místech prodaných jiným organizátorům turistických zájezdů představovat nejvhodnější trh.

Podpisy.