



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (třetího senátu)

26. září 2013 *

„Nesplnění povinnosti státem — Daně — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Články 306 až 310 — Zvláštní režim pro cestovní kanceláře — Rozdíly mezi jazykovými verzemi — Vnitrostátní právní předpisy, podle kterých se tento zvláštní režim uplatňuje na jiné osoby než cestující — Pojmy ‚cestující‘ a ‚zákazník‘ — Vyloučení některých prodejů veřejnosti z uvedeného zvláštního režimu — Uvedení výše odpočitatelné DPH, která nesouvisí s daní splatnou nebo odvedenou na vstupu, na faktuře — Celkové určení základu daně pro dané období — Neslučitelnost“

Ve věci C-189/11,

jejímž předmětem je žaloba pro nesplnění povinnosti na základě článku 258 SFEU, podaná dne 20. dubna 2011,

Evropská komise, zastoupená L. Lozano Palacios a C. Soulay, jako zmocněnkyněmi, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalobkyně,

proti

Španělskému království, zastoupenému S. Centeno Huerta, jako zmocněnkyní, s adresou pro účely doručování v Lucemburku,

žalovanému,

podporovanému

Českou republikou, zastoupenou M. Smolkem a T. Müllerem, jakož i J. Očkovou, jako zmocněnci,

Francouzskou republikou, zastoupenou G. de Berguesem a J.-S. Pilczerem, jako zmocněnci,

Polskou republikou, zastoupenou A. Kraińska a A. Kramarczyk, jakož i M. Szpunarem a B. Majczynou, jako zmocněnci,

Portugalskou republikou, zastoupenou L. Inez Fernandesem a R. Lairesem, jako zmocněnci,

Finskou republikou, zastoupenou J. Heliskoskim a M. Pere, jako zmocněnci,

vedlejšími účastnicemi řízení,

* Jednací jazyk: španělština.

SOUDNÍ DVŮR (třetí senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, E. Jarašiūnas, A. Ó Caoimh, C. Toader a C.G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: M. Ferreira, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 6. března 2013,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 6. června 2013,

vydává tento

Rozsudek

- 1 Evropská komise se svou žalobou domáhá, aby Soudní dvůr určil, že Španělské království tím, že:
 - umožnilo, aby cestovní kanceláře uplatňovaly zvláštní režim pro cestovní kanceláře na poskytování cestovních služeb jiným osobám než cestujícím;
 - z tohoto zvláštního režimu vyloučilo cesty, které jsou organizovány velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány veřejnosti maloobchodními cestovními kancelářemi jednajícími vlastním jménem;
 - povolilo, aby cestovní kanceláře za určitých okolností uvedly na faktuře celkovou částku daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“), která nijak nesouvisí s daní skutečně přenesenou na zákazníka, a povolilo, aby zákazník, je-li osobou povinnou k dani, odpočetl tuto celkovou částku dlužné DPH, a
 - povolilo, aby cestovní kanceláře v rozsahu, v němž se na ně vztahuje uvedený zvláštní režim, určily celkově základ daně pro každé zdaňovací období,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 306 až 310, 226, 168, 169 a 73 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

Právní rámec

Unijní právo

Zvláštní režim pro cestovní kanceláře

- 2 Článek 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, dále jen „šestá směrnice“), ve znění ve španělském jazyce (DO L 145, s. 1; EE 09/01, s. 54), uváděl:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty [DPH] na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jedná-li cestovní kanceláře s cestujícími [„viajero“] 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 kanceláři v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláři cestujícímu [„viajero“]. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit cestující [„viajero“], bez [DPH], a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu cestujícího [„viajero“].

[...]

4. [DPH], kterou cestovní kanceláři účtují jiné osoby povinné k dani z plnění uvedených v odstavci 2, přičemž tato plnění jsou uskutečňována k přímému prospěchu cestujícího [„viajero“], nezakládá v žádném členském státě nárok na odpočet nebo vrácení daně.“

- 3 Články 306 až 310 španělské verze směrnice o DPH, jež jsou obsaženy v kapitole 3, nadepsané „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, stanoví:

„Článek 306

1. Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kanceláře s cestujícími [„viajero“] 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 kanceláři za podmínek uvedených v článku 306 v souvislosti s uskutečněním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kanceláři cestujícímu [„viajero“].

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 přírůžka cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující [„viajero“], a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího [„viajero“].

Článek 309

Jsou-li plnění, jež cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, uskutečněna těmito osobami mimo Společenství, považuje se poskytnutí služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle článku 153.

Jsou-li plnění uvedená v prvním pododstavci uskutečněna jak uvnitř Společenství, tak mimo ně, může být od daně osvobozena jen ta část služeb poskytnutých cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečněných mimo Společenství.

Článek 310

[DPH], kterou cestovní kanceláří účtují jiné osoby povinné k dani při plněních uvedených v článku 307, jež slouží k přímému prospěchu cestujícího [„viajero“], není v žádném členském státě nárok odpočitatelná ani navratitelná [není v žádném členském státě odpočitatelná ani navratitelná].“

Další ustanovení směrnice o DPH

4 Článek 73 směrnice o DPH uvádí:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v člancích 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.“

5 Článek 78 této směrnice stanoví:

„Základ daně zahrnuje tyto položky:

a) daně, cla, dávky a poplatky, s výjimkou samotné DPH;

[...]“

6 Články 168 a 169 uvedené směrnice se týkají nároku na odpočet daně. Uvedený článek 168 stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

7 Článek 169 téže směrnice upřesňuje, že kromě odpočtu podle uvedeného článku 168 má osoba povinná k dani nárok na odpočet daně podle článku 168, jsou-li zboží a služby použity za účelem plnění citovaných v tomto článku 169.

8 Článek 226 směrnice o DPH, jenž se týká obsahu faktur, uvádí:

„Aniž jsou dotčena zvláštní ustanovení této směrnice, uvádějí se na fakturách vystavovaných podle článků 220 a 221 pro účely daně z přidané hodnoty povinně pouze tyto údaje:

[...]

9) uplatněnou sazbu [uplatněná sazba] daně;

10) výši [výše] daně, jež má být odvedena, není-li uplatněn zvláštní režim, pro který tato směrnice tento údaj nepřipouští;

[...]“

9 Článek 318 této směrnice, jenž je obsažen v hlavě XII kapitole 4, která je nadepsána „Zvláštní režim pro použité zboží, umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti“, stanoví:

„1. Ke zjednodušení postupu výběru daně a po konzultaci s výborem pro DPH mohou členské státy stanovit, že u určitých plnění nebo určitých kategorií obchodníků povinných k dani se základ daně z dodání zboží podléhajících režimu ziskové přírážky stanoví pro každé zdaňovací období, za které musí obchodník povinný k dani podat příznání k dani uvedené v článku 250.

[...]“

Španělské právo

10 Článek 141 odst. 1 a 2 zákona 37/1992 ze dne 28. prosince 1992 o dani z přidané hodnoty (BOE č. 312 ze dne 29. prosince 1992, s. 44247) stanoví:

„1. Zvláštní režim pro cestovní kanceláře se uplatňuje:

1) na plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři, jedná-li s cestujícími vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají zboží dodané či služby poskytnuté jinými podniky nebo podnikateli.

Pro účely tohoto zvláštního režimu se za cestu považují služby ubytování nebo dopravy poskytované jako soubor nebo jednotlivě a případně společně s dalšími vedlejšími nebo doplňkovými službami.

2) na plnění uskutečňovaná organizátory turistických zájezdů, v jejichž případě jsou splněny podmínky uvedené v předchozím pododstavci.

2. Zvláštní režim pro cestovní kanceláře se nevztahuje na tato plnění:

1) cesty, které jsou organizovány velkoobchodními cestovními kanceláři a prodávány veřejnosti maloobchodními cestovními kanceláři.“

11 Článek 142 zákona 37/1992 uvádí:

„Při plněních, na která se uplatňuje tento zvláštní režim, nemusí osoby povinné k dani uvádět na faktuře odděleně částku, která byla přenesena a která musí být případně považována za zahrnutou do ceny plnění.

Při plněních uskutečněných pro jiné podniky nebo podnikatele, která zahrnují pouze dodání zboží nebo poskytnutí služeb spadající v plném rozsahu do územní působnosti daně, může faktura na žádost dotčené osoby uvádět v kolonce ‚výše DPH zahrnutá v ceně‘ částku získanou vynásobením celkové ceny plnění šesti a vydělením výsledku číslem 100. V případě těchto částek se má za to, že jsou přímo nesený podnikem nebo podnikatelem, kteří jsou příjemci plnění.“

12 Článek 146 zákona 37/1992 uvádí:

„1. Osoby povinné k dani se mohou rozhodnout, zda základ daně určí pro každé plnění nebo celkově za každé zdaňovací období.

Tato volba se vztahuje na všechna plnění, na která se uplatňuje zvláštní režim a jež byla uskutečněna osobou povinnou k dani během období alespoň pěti let, a pokud není předloženo prohlášení o opaku, během následujících let.

2. Celkové určení základu daně v souvislosti s plněními, na která se uplatňuje zvláštní režim, se za každé zdaňovací období uskuteční takto:

1) od celkové ceny, která byla zákazníkovi účtována včetně DPH za plnění, pro která vznikla během uvedeného zdaňovacího období zdanitelná událost, se odečtou skutečné celkové náklady, včetně daně, na dodání zboží a poskytnutí služeb jinými podniky nebo podnikateli cestovní kanceláři během téhož období, kteréžto zboží a služby jsou využity při uskutečnění cesty a z nichž má prospěch cestující;

2) celkový základ daně se určí vynásobením výsledku číslem 100 a vydělením tohoto součinu číslem 100, ke kterému se připočte obecná sazba daně uvedená v článku 90 tohoto zákona.

3. Základ daně nesmí být nikdy záporný.

Pokud je však základ daně určený celkově, částka, o kterou odpočítávaná částka převyšuje částku, od které má být odečtena, může být připočtena k částkám, které mají být odečteny během bezprostředně následujících zdaňovacích období.“

Postup před zahájením soudního řízení a řízení před Soudním dvorem

13 Dne 23. března 2007 zaslala Komise Španělskému království výzvu dopisem, v níž jej upozornila na možnou neslučitelnost španělského práva týkajícího se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře s články 306 až 310 směrnice o DPH z důvodu uplatňování tohoto režimu na poskytování služeb jiným osobám než cestujícím, na kterou tento členský stát odpověděl dopisem ze dne 29. května 2007.

14 Dne 1. února 2008 zaslala Komise Španělskému království doplňující výzvu dopisem, v níž zpochybnila zaprvé ustanovení čl. 141 odst. 2 bodu 1 zákona 37/1992, která stanoví, že ze zvláštního režimu jsou vyloučeny cesty, které jsou organizovány velkoobchodními cestovními kanceláři a prodávány veřejnosti maloobchodními cestovními kanceláři, zadruhé specifické pravidlo, které se týká

vystavování faktur a odpočtů daně a je stanoveno v článku 142 tohoto zákona, a zatřetí zvláštní ustanovení, jež jsou uvedena v článku 146 uvedeného zákona a týkají se celkového výpočtu základu daně pro každé zdaňovací období.

- 15 Španělské království na tuto doplňující výzvu dopisem odpovědělo dopisem ze dne 19. května 2008.
- 16 Vzhledem k tomu, že Komise nebyla spokojena s odpověďmi Španělského království na výzvy dopisem, vydala dne 9. října 2009 odůvodněné stanovisko, na které tento členský stát neodpověděl.
- 17 Za těchto podmínek se Komise rozhodla podat projednávanou žalobu.
- 18 Usnesením předsedy Soudního dvora ze dne 14. září 2011 byl povolen vstup České republiky, Francouzské republiky, Polské republiky, Portugalské republiky a Finské republiky do řízení na podporu návrhových žádání Španělského království.

K žalobě

K prvnímu žalobnímu důvodu

Argumentace účastníků řízení

- 19 Komise má za to, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článků 306 až 310 směrnice o DPH lze uplatňovat pouze tehdy, když se cesty prodávají cestujícím (dále jen „přístup založený na cestujícím“). Komise Španělskému království vytýká, že umožnilo uplatňovat tento režim v případě prodeje cest jakémukoli typu zákazníků (dále jen „přístup založený na zákazníkovi“).
- 20 Tento orgán připomíná, že ustanovení těchto článků 306 až 310 v podstatě přebírají ustanovení čl. 26 odst. 1 až 4 šesté směrnice.
- 21 Komise přitom tvrdí, že při přijetí šesté směrnice bylo záměrem unijního zákonodárce omezit zvláštní režim pro cestovní kanceláře na případy, kdy jsou služby poskytovány cestujícím, který je konečným spotřebitelem. Na podporu tohoto tvrzení Komise uvádí, že pět ze šesti původních jazykových verzí této směrnice používalo v článku 26 uvedené směrnice systematicky výraz „cestující“, a to naprosto jasným a jednotným způsobem. Z toho podle Komise vyplývá, že bylo zbytečné pokoušet se o výklad tohoto výrazu přesahující jeho doslovný smysl, takže výklad uvedeného článku 26 byl jednoznačný.
- 22 Výraz „zákazník“ („customer“) byl v anglickém znění šesté směrnice podle Komise použit omylem, ke kterému ostatně došlo pouze jednou, a to v čl. 26 odst. 1. Vzhledem k tomu, že toto anglické znění bylo podkladem pro pozdější překlady šesté směrnice, byl tento výraz často převzat v těchto překladech a v řadě jazykových znění článků 306 až 310 směrnice o DPH.
- 23 Na jednání před Soudním dvorem Komise upřesnila, že francouzské znění šesté směrnice, které používá pouze výraz „cestující“, bylo textem, na jehož tvorbě se podílely všechny zainteresované členské státy a ohledně kterého dosáhly shody.
- 24 Komise zdůrazňuje, že ustanovení týkající se zvláštního režimu pro cestovní kanceláře musí být vykládána jednotně. Koexistence přístupu založeného na cestujícím a přístupu založeného na zákazníkovi vede podle jejího názoru k dvojímu zdaňování a k narušování hospodářské soutěže.
- 25 Komise s odkazem na článek 26 šesté směrnice upřesňuje důvody, proč má za to, že i když se výraz „zákazník“ objevuje v některých jazykových zněních článků 306 až 310 směrnice o DPH, nesmí být nicméně chápán v jiném smyslu než jako „cestující“.

- 26 Komise má nejprve za to, že pokud by měl být použit přístup založený na zákazníkovi, byla by podmínka, že cestovní kancelář jedná „svým vlastním jménem“, uvedená v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice, nadbytečná, neboť subjekt jedná se svým zákazníkem vždy svým vlastním jménem. Z toho podle Komise vyplývá, že tyto výrazy nelze vykládat doslovně a že výraz „zákazník“ musí být chápán v tomtéž smyslu jako výraz použitý v pěti dalších původních jazykových zněních této směrnice, tedy ve smyslu „cestující“. Komise v tomto ohledu tvrdí, že cestovní kancelář může jednat s „cestujícím“ jak svým vlastním jménem, tak jménem a na účet třetí strany.
- 27 Komise je dále toho názoru, že pokud by unijní zákonodárce zamýšlel definovat výraz „zákazník“ ve smyslu libovolný typ „zákazníka“, a nikoliv ve smyslu „cestující“, vyplývaly by z toho nelogické následky, jelikož zvláštní režim pro cestovní kanceláře by se uplatnil i v případech, kdy cestovní kancelář jedná jako zprostředkovatel, zejména pak v případech, kdy hledá pro poskytovatele hotelových služeb zákazníky v souladu se zprostředkovatelskou smlouvou, kterou s ním uzavřela.
- 28 Podle Komise je tato nelogičnost o to zjevnější, že výraz „cestující“ je použit v anglickém znění čl. 26 odst. 2 první věty šesté směrnice, podle kterého se „veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří cestujícímu [„traveller“]“. Tato věta by přitom však podle ní postrádala smysl, pokud by se zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatnil bez ohledu na postavení příjemce služeb. Pokud by měl být režim uplatňován u jakýchkoli příjemců, zákonodárce by býval musel podle názoru tohoto orgánu systematicky používat výraz „zákazník“.
- 29 Komise dodává, že všech šest původních jazykových verzí čl. 26 odst. 2 třetí věty šesté směrnice používá výraz „cestující“. Kdyby tedy mohl být zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňován nezávisle na postavení zákazníka cestovní kanceláře, nebylo by logické hovořit o „celkové částce, kterou má zaplatit cestující“. Prodává-li totiž taková cestovní kancelář cestovní službu jiné cestovní kanceláři, bylo by podle Komise třeba při výpočtu ziskového rozpětí uvedeného v tomto čl. 26 odst. 2 třetí větě zohlednit rozdíl mezi částkou, kterou má zaplatit cestující, a náklady první cestovní kanceláře, což by bylo při neexistenci vztahu mezi touto cestovní kanceláří a cestujícím irelevantní.
- 30 Komise na závěr uvádí dva další argumenty. Zaprvé zdůrazňuje, že ustanovení článku 26 šesté směrnice zůstala v platnosti téměř 30 let až do jejího zrušení a že jazyková znění tohoto článku, která jsou pozdějšího data než šest původních znění, přijímají v naprosté většině znění pěti totožných původních verzí a používají pouze výraz „cestující“. O anglické znění se opíralo pouze pět následných jazykových znění tohoto článku. Zadruhé Komise připomíná, že výjimky z obecného režimu DPH musí být vykládány striktně.
- 31 Ačkoli by byl přístup založený na zákazníkovi nejvhodnější k dosažení cílů zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, neznamená tato okolnost podle názoru Komise za těchto podmínek, že je tento přístup správný. Komise uznává, že tento zvláštní režim lze zdokonalit, avšak zdůrazňuje, že členské státy nemohou z vlastní iniciativy zastávat takový přístup a odchýlit se tak od ustanovení výslovně uvedených v šesté směrnici. Komise v tomto ohledu odkazuje zejména na bod 28 rozsudku ze dne 6. října 2005, Komise v. Španělsko (C-204/03, Sb. rozh. s. I-8389). Komise dodává, že uvedený zvláštní režim byl zaveden, aby řešil stávající situaci v roce 1977, tedy v době, kdy cestovní kanceláře prodávaly cesty hlavně přímo cestujícím. V dotyčném odvětví v současnosti působí více subjektů, avšak nedostatky samotného zvláštního režimu nemají podle názoru Komise odstraňovat členské státy, nýbrž unijní zákonodárce.
- 32 Po vyjádření členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, Komise jednoznačně setrvala na přístupu založeném na cestujícím, avšak mírně upravila své stanovisko a uvedla, že výraz „cestující“ zahrnuje nejen fyzickou osobu, ale též právnickou osobu, která nakupuje soubor služeb pro vlastní potřebu, a která je v důsledku toho konečným příjemcem cestovní služby. Komise má za to, že tento výraz tedy zahrnuje společnost, která nakupuje cestovní služby pro své zaměstnance. Výraz

„cestující“ se naproti tomu nevztahuje na fyzickou nebo právnickou osobu, která uvedenou službu dále prodává jiné osobě. Komise zdůrazňuje, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře se neuplatní na fázi, která předchází prodeji takové služby konečnému příjemci.

- 33 Španělské království zpochybňuje výklad, který Komise podala v případě zvláštního režimu pro cestovní kanceláře uvedeného v člancích 306 až 310 směrnice o DPH.
- 34 Tento členský stát uplatňuje, ať již z vlastní iniciativy nebo tím, že souhlasí s vyjádřeními členských států, které vstoupily do řízení jako vedlejší účastníci, následující argumenty.
- 35 Doslovný výklad, který provedla Komise, nemůže být podle Španělského království rozhodující, jelikož kromě anglického znění článku 306 směrnice o DPH i řada dalších znění tohoto ustanovení, a sice znění bulharské, polské, portugalské, rumunské, slovenské, finské a švédské, nepoužívá výraz „cestující“, nýbrž výraz „zákazník“.
- 36 Ani analýza výrazů použitých v ustanoveních, která obklopují čl. 26 odst. 1 šesté směrnice nebo tento článek 306, nemůže podle Španělského království sloužit jako vodítko k určení přesného rozsahu působnosti obou posledně uvedených ustanovení. Z prostudování různých jazykových verzí těchto ustanovení totiž vyplývá, že výraz „cestující“ není systematicky používán ani v čl. 26 odst. 1 až 4 šesté směrnice, ani v člancích 306 až 310 směrnice o DPH. Některé jazykové verze používají systematicky výraz „zákazník“, zatímco jiné používají jednou výraz „cestující“ a podruhé výraz „zákazník“. Tyto rozdíly vyvolávají nejasnosti, jak potvrzuje skutečnost, že jmenovitě Španělské království, Česká republika, Řecká republika, Francouzská republika a Italská republika uplatňují přístup založený na zákazníkovi, i když jazyková znění směrnice o DPH zveřejněná v jejich národních jazycích používají výraz „cestující“.
- 37 Španělské království z toho vyvozuje, že je třeba dotyčná ustanovení vykládat teleologicky a zkoumat při tom cíle zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Tyto cíle nejsou ostatně Komisí zpochybňovány a zahrnují zjednodušení pravidel pro DPH použitelných na cestovní kanceláře a rozdělení příjmů z DPH mezi členské státy. Podle Španělského království je přitom rovněž nesporné, že přístup založený na zákazníkovi je nejvhodnější k dosažení těchto cílů. Tento přístup je proto jediným správným výkladem.
- 38 Španělské království zdůrazňuje, že postavení příjemce služby, ať již se jedná o cestujícího, který je konečným spotřebitelem, či zprostředkující kancelář, je irelevantní. Tento členský stát se analogicky opírá mimo jiné o rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229), a tvrdí, že Soudní dvůr i přesto, že dotčený zvláštní režim má povahu výjimky, vyložil v daném rozsudku článek 26 šesté směrnice široce, když upřednostnil účel tohoto režimu před zněním tohoto článku.
- 39 Španělské království je toho názoru, že přístup založený na zákazníkovi umožňuje na rozdíl od přístupu založeného na cestujícím dodržovat zásadu neutrality DPH, neboť se subjekty, které prodávají soubory služeb přímo cestujícím, a se subjekty, které je prodávají dalším subjektům, zachází stejně.
- 40 Pokud jde o riziko dvojího zdanění uváděné Komisí, Španělské království tvrdí, že toto riziko vzniká v důsledku koexistence dvou dotčených přístupů a že pokud by byl zastáván pouze jediný přístup, bylo by toto riziko odstraněno.
- 41 Pokud jde o údajnou nesoudržnost, na kterou Komise poukazuje zaprvé v případě výrazu „se zákazníkem svým vlastním jménem“, Španělské království její existenci zpochybňuje. Komise podle jeho názoru zaměňuje výraz „se‘ zákazníkem“, použitý v anglickém znění článku 26 šesté směrnice, a výraz „se svým‘ zákazníkem“. Podle Španělského království je nadbytečný pouze tento druhý výraz.

- 42 Sama Komise kromě toho údajně použila výraz „který jedná se zákazníky vlastním jménem“ v mnoha jazykových zněních svého návrhu směrnice Rady ze dne 8. února 2002, kterou se mění směrnice 77/388, pokud jde o zvláštní režim pro cestovní kanceláře [COM(2002) 64 final].
- 43 Obava Komise, že kvůli uvedenému výrazu bude zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňován na zprostředkovatele, není podle názoru Španělského království důvodná, neboť v čl. 306 odst. 1 druhém pododstavci směrnice o DPH je tato možnost výslovně vyloučena.
- 44 Zadruhé, pokud jde o výraz „kterou má zaplatit cestující“, Soudní dvůr podle Španělského království již uznal, že jej nelze vykládat doslovně a že zahrnuje rovněž protiplnění, které má zaplatit třetí osoba.
- 45 Přístup Komise kromě toho podle Španělského království vyvolává praktický problém v tom smyslu, že pokud by se zvláštní režim pro cestovní kanceláře uplatňoval jen na prodej cestujícím, který je konečným spotřebitelem, mohlo by být nutné v každém jednotlivém případě ověřovat, zda je osoba, která cestu kupuje, opravdu osobou, která bude příjemcem této cestovní služby, a zda ji dále neprodá jiné osobě.
- 46 Odkaz Komise na výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko není podle Španělského království relevantní, jelikož ustanovení dotčená ve věci, v níž byl daný rozsudek vydán, jsou na rozdíl od ustanovení dotčených v projednávané žalobě jednoznačná.

Závěry Soudního dvora

- 47 K posouzení tohoto prvního žalobního důvodu je třeba určit, zda Španělské království tím, že umožnilo, aby cestovní kanceláře uplatňovaly dotčený zvláštní režim na plnění, která uskutečňují nejen s „cestujícími“, ale i s jakýmkoli typem „zákazníků“, správně provedlo články 306 až 310 směrnice o DPH.
- 48 Španělské znění uvedených článků 306 až 310 a čl. 26 odst. 1 až 4 šesté směrnice systematicky používá výraz „cestující“. Ostatní jazykové verze obou těchto směrnic naproti tomu používají výraz „cestující“ nebo „zákazník“, přičemž někdy se jejich použití liší ustanovení od ustanovení.
- 49 Navzdory těmto obzvláště významným rozdílům Komise tvrdí, že je možný doslovný výklad založený na pěti ze šesti původních jazykových verzí šesté směrnice, které systematicky používají výraz „cestující“, a že výraz „zákazník“ v anglickém znění této směrnice byl použit omylem.
- 50 Z okolnosti, že výraz „zákazník“ byl použit pouze v tomto anglickém znění, kde se navíc vyskytuje pouze jednou, by bylo možné předjímat, že se jednalo o chybu. Vysvětlení poskytnuté Komisí na jednání v tom směru, že pracovní dokument, na jehož základě vznikla šestá směrnice, byl vypracován ve francouzském jazyce, by rovněž mohlo podpořit názor, že při překladu této směrnice do anglického jazyka došlo k chybě.
- 51 Tuto analýzu Komise však zpochybňuje několik zjištění.
- 52 Nejprve je nutno konstatovat, že pokud se jednalo o chybu, pak tato nebyla opravena v anglickém znění šesté směrnice.
- 53 Dále je třeba uvést, že výraz „zákazník“ se neobjevuje jen jednou a není omezen na jedno konkrétní jazykové znění, nýbrž byl použit v mnoha dalších jazykových zněních šesté směrnice, nikoli pouze v jejím čl. 26 odst. 1.

- 54 Kromě toho je třeba poznamenat, že i když mohla být tato údajná chyba opravena alespoň při přijetí směrnice o DPH, nebylo tak učiněno, neboť výraz „zákazník“ je uveden rovněž v řadě jazykových znění článků 306 až 310 této směrnice, a to někdy nesystematicky.
- 55 Konečně je třeba poznamenat, že návrh směrnice zmíněný v bodě 42 tohoto rozsudku, jehož cílem bylo nahradit stávající právní předpisy textem, který by v podstatě zastával přístup založený na zákazníkovi, používal ve francouzském znění čl. 26 odst. 1 této směrnice výraz „cestující“, kdežto v anglickém znění téhož ustanovení používal výraz „zákazník“.
- 56 Ačkoli Komise tvrdí opak, plyne z toho, že nelze přisvědčit doslovnému výkladu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, který je založen na znění jedné či několika jazykových verzí za současného vyloučení ostatních verzí. V souladu s ustálenou judikaturou je třeba mít za to, že ustanovení unijního práva musejí být vykládána a používána jednotně na základě znění vypracovaných ve všech jazycích Unie. V případě rozdílů mezi různými jazykovými verzemi unijního textu musí být dotčené ustanovení vykládáno podle celkové systematiky a účelu právní úpravy, jejíž je součástí (rozsudek ze dne 8. prosince 2005, Jyske Finans, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 31).
- 57 Ostatní ustanovení, která obklopují ustanovení používající výraz „zákazník“, jenž je použit v anglickém znění šesté směrnice, se v projednávané věci liší v závislosti na jazykových verzích obou dotčených směrnic, takže ohledně výkladu zvláštního režimu pro cestovní kanceláře nelze ze systematiky těchto ustanovení dovodit žádný závěr.
- 58 Co se týče účelu tohoto zvláštního režimu, Soudní dvůr několikrát připomněl, že služby poskytované cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika služeb, zejména v oblasti dopravy a ubytování, jež jsou uskutečňovány jak na území členského státu, v němž má podnik sídlo či stálou provozovnu, tak mimo něj. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu by z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb působilo zmíněným podnikům praktické potíže, jež by jim mohly bránit v provádění jejich činnosti. Unijní zákonodárce proto z důvodu přizpůsobení použitelných pravidel specifické povaze této činnosti zavedl do čl. 26 odst. 2 až 4 šesté směrnice zvláštní režim DPH (viz rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel, C-163/91, Recueil, s. I-5723, body 13 až 15; výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 18; rozsudek ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, body 23 až 25; rozsudek ze dne 13. října 2005, ISt, C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, bod 21, a rozsudek ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Sb. rozh. s. I-12889, body 17 a 18).
- 59 Cílem uvedeného zvláštního režimu je proto zjednodušit pravidla pro DPH použitelná na cestovní kanceláře. Jeho cílem je rovněž rovnoměrně rozdělit příjmy z výběru této daně mezi členské státy tím, že zajišťuje, aby příjmy z DPH za každou jednotlivou službu připadly členskému státu, v němž dojde ke konečné spotřebě služby, a příjmy z DPH plynoucí z přírážky cestovní kanceláře připadly členskému státu, kde je daná cestovní kancelář usazena.
- 60 Je přitom třeba zdůraznit, což není ostatně zpochybnováno, že přístup založený na zákazníkovi je nejvhodnější k dosažení obou těchto cílů, neboť cestovním kancelářím umožňuje použít zjednodušená pravidla bez ohledu na typ zákazníka, kterému poskytují služby, a zároveň tím podporuje rovnoměrné rozložení příjmů mezi členské státy.
- 61 Okolnost, že při přijetí zvláštního režimu pro cestovní kanceláře v roce 1977 prodávala většina cestovních kanceláří služby přímo konečnému spotřebiteli, neznamená, že zákonodárce zamýšlel omezit zvláštní režim na tento typ prodeje a vyloučit z tohoto režimu prodej jiným subjektům.
- 62 Pokud totiž určitý subjekt organizuje soubor služeb a prodává jej cestovní kanceláři, která jej dále prodává konečnému spotřebiteli, plní úkol spočívající ve spojení několika služeb zakoupených u různých třetích osob povinných k DPH tento první subjekt. S ohledem na účel zvláštního režimu

pro cestovní kanceláře je třeba, aby tento subjekt mohl použít zjednodušená pravidla pro DPH a aby tato pravidla nebyla vyhrazena cestovní kanceláři, která v takovém případě pouze přeprodává konečnému spotřebiteli soubor služeb, které nakoupila od uvedeného subjektu.

- 63 Kromě toho je třeba připomenout, že Soudní dvůr již byl požádán o výklad výrazu „cestující“ a vyložil jej v širším smyslu než jako „konečný spotřebitel“. Soudní dvůr tak v bodě 28 výše uvedeného rozsudku First Choice Holidays rozhodl, že výraz „kterou má zaplatit cestující“, jenž je použit v čl. 26 odst. 2 šesté směrnice, nelze vykládat doslovně v tom smyslu, že ze základu DPH vylučuje část „protiplnění“ získanou od třetí osoby ve smyslu čl. 11 části A odst. 1 písm. a) této směrnice.
- 64 Ostatní námitky uplatněné Komisí za účelem vyloučení přístupu založeného na zákazníkovi nemohou tuto analýzu zpochybnit.
- 65 Skutečnost, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře je výjimkou z obecných právních pravidel, takže tato výjimka jako taková nesmí být rozšířena nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů, které sleduje (viz výše uvedený rozsudek First Choice Holidays, bod 22), však neimplikuje, že je třeba zastávat přístup založený na cestujícím, ohrožuje-li užitečný účinek tohoto zvláštního režimu.
- 66 Komise sice uznává, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře lze zdokonalit, avšak zdůrazňuje, opírajíc se o bod 28 výše uvedeného rozsudku Komise v. Španělsko, že členským státům nepřísluší, aby z vlastní iniciativy zastávaly přístup, který podle nich zlepšuje uvedený režim, neboť tím nahrazují unijního zákonodávce. V projednávané věci se však daného rozsudku nelze účelně dovolávat, neboť v něm dotčené právní předpisy byly na rozdíl od zvláštního režimu pro cestovní kanceláře jednoznačné.
- 67 Argument vycházející z tvrzené nesoudržnosti, která má vyplývat z výkladu výrazu „zákazník“ nikoliv ve smyslu „cestující“, ale ve smyslu jakéhokoli typu „zákazníků“, je platný pouze v případě původního anglického znění šesté směrnice a pozdějších jazykových znění vypracovaných podle tohoto anglického znění, která tento výraz používají pouze v jediném případě. V případě jazykových znění směrnice o DPH, která používají tento výraz v člancích 306 až 310 této směrnice systematicky, je tento argument irelevantní.
- 68 Co se týče existence rizika, že cestovní kanceláře budou uvedený zvláštní režim uplatňovat i v případě, kdy jednají jako zprostředkovatelé, postačuje uvést, že s ohledem na explicitní znění čl. 306 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, které v každém případě takovou možnost vylučuje, není toto riziko opodstatněné.
- 69 Vzhledem k výše uvedenému je třeba ustanovení článků 306 až 310 směrnice o DPH vykládat v souladu s přístupem založeným na zákazníkovi.
- 70 Z toho plyne, že první žalobní důvod Komise je třeba zamítnout jako neopodstatněný.

Ke druhému žalobnímu důvodu

Argumentace účastníků řízení

- 71 Komise tvrdí, že čl. 141 odst. 2 bod 1 zákona 37/1992 je v rozporu s článkem 306 směrnice o DPH, jelikož ze zvláštního režimu pro cestovní kanceláře vylučuje cesty, které jsou organizovány velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány maloobchodními cestovními kancelářemi.
- 72 Komise má pochybnosti o opodstatněnosti vysvětlení Španělského království, že toto vyloučení se uplatní pouze v případě, kdy maloobchodní cestovní kancelář jedná jménem třetí osoby, tedy zpravidla jménem velkoobchodní cestovní kanceláře.

- 73 Podle Komise tento výklad nejen zbavuje tento čl. 141 odst. 2 bod 1 podstaty, ale je z velké části *contra legem* a liší se od oficiálního výkladu, který poskytly samy španělské orgány a doktrína. Pokud se kromě toho uvedené vyloučení uplatňuje jen v případě, kdy kancelář jedná jménem třetí osoby, je podle Komise obtížně představitelné, že je omezeno na případy, kdy cestu organizuje velkoobchodní cestovní kancelář.
- 74 Komise tvrdí, že znění uvedeného čl. 141 odst. 2 bodu 1 každopádně není správným provedením článku 306 směrnice o DPH a vyvolává nejasnosti.
- 75 Španělské království uvádí, že údajný oficiální výklad, na který poukazuje Komise, je pouhým nezávazným stanoviskem. Tvrdí, že čl. 141 odst. 2 bod 1 zákona 37/1992 pouze upřesňuje, že maloobchodní cestovní kanceláře, které jednají jménem a na účet velkoobchodních kanceláří, nemohou uplatnit zvláštní režim pro cestovní kanceláře na prodeje, které uskutečňují. Toto upřesnění je podle Španělského království zcela v souladu se směrnicí o DPH a dotčené ustanovení je jednoznačné.
- 76 Španělské království v duplice zdůrazňuje, že mu nepřísluší předkládat důkazy, jelikož Komise založila projednávaný žalobní důvod pouze na publikacích, které ve španělském právním řádu nemají povahu závazných norem nebo ustanovení.

Závěry Soudního dvora

- 77 Ze samotného znění čl. 141 odst. 2 bodu 1 zákona 37/1992 vyplývá, že maloobchodní cestovní kanceláře, které veřejnosti prodávají cesty organizované velkoobchodními kancelářemi, nemohou uplatňovat zvláštní režim pro cestovní kanceláře.
- 78 Je třeba konstatovat, že takové vyloučení z působnosti tohoto zvláštního režimu není v článku 306 směrnice o DPH nijak upraveno.
- 79 Španělské království nezpochybňuje, že takové vyloučení je v rozporu s tímto článkem 306, avšak tvrdí, že uvedený čl. 141 odst. 2 bod 1 nesmí být chápán doslovně a že vyloučení, které stanoví, se vztahuje pouze na případ, kdy maloobchodní cestovní kancelář jedná jako zprostředkovatel velkoobchodní kanceláře.
- 80 S ohledem na znění, které je ostatně explicitní, dotčeného ustanovení, stanovisek správního orgánu a výkladů, které doktrína učinila v případě tohoto ustanovení, však nemůže tato argumentace obstát.
- 81 I když Komisi podle článku 258 SFEU přísluší prokázat existenci údajného nesplnění povinnosti, členské státy musí nicméně na základě čl. 4 odst. 3 SEU Komisi usnadnit plnění úkolu spočívajícího v zajišťování uplatňování Smluv a sekundárního práva. Z toho plyne, že pokud Komise předložila dostatečné poznatky, z nichž jsou zjevné některé skutečnosti, ke kterým došlo na území žalovaného členského státu, tomuto členskému státu přísluší, aby věcně a podrobně popřel předložené údaje (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 9. listopadu 1999, Komise v. Itálie, zvaný „San Rocco“, C-365/97, Recueil, s. I-7773, body 84 až 86).
- 82 Španělské království přitom v projednávané věci nepředložilo žádné nedávné rozhodnutí správního orgánu ani žádnou judikaturu prokazující, že čl. 141 odst. 2 bod 1 zákona 37/1992 byl uplatňován jinak než v souladu se svým doslovným významem.
- 83 V důsledku toho je třeba mít za to, že tento čl. 141 odst. 2 bod 1 je v rozporu s článkem 306 směrnice o DPH.
- 84 Z toho plyne, že druhý žalobní důvod Komise je opodstatněný.

Ke třetímu žalobnímu důvodu

Argumentace účastníků řízení

- 85 Komise tvrdí, že z čl. 142 druhého pododstavce zákona 37/1992 vyplývá, že v případě cestovní služby, která je poskytnuta jiné osobě povinné k dani a zahrnuje pouze dodání uskutečněná na španělském území, může cestovní kancelář po konzultaci se zákazníkem uvést na faktuře v kolonce „výše DPH zahrnutá v ceně“ určený procentní podíl z ceny včetně DPH, v jehož případě se má za to, že jej nese zákazník, a na jehož odpočet má zákazník nárok. Španělský správce daně v odpovědi na řadu otázek jasně uznal, že tato částka je odpočitatelná, pokud je zákazník osobou povinnou k dani, která má nárok na odpočet.
- 86 Komise je toho názoru, že toto ustanovení je v rozporu s článkem 226 směrnice o DPH, který se týká údajů, jež mají být uvedeny na faktuře, jakož i s články 168 a 169 této směrnice, jelikož umožňuje odpočíst částku, která nijak nesouvisí s DPH, již musí hradit příjemce služeb poskytnutých cestovní kanceláří. Uvedené ustanovení je kromě toho diskriminační, jelikož se vztahuje pouze na cesty zahrnující výhradně služby poskytované na španělském území.
- 87 Španělské království tvrdí, že sporné ustanovení se vztahuje pouze na situaci, kdy podnik nakupuje od cestovní kanceláře soubor turistických služeb pro své zaměstnance. Toto ustanovení je podle něj nezbytné, jelikož Komise neposkytla řešení problému vyplývajícího z takové situace. Tento členský stát zdůrazňuje, že žádný odpočet daně není možný v případě, kdy cestu nakupuje cestující, který je „fyzickou osobou“, nebo v případě, kdy si cestovní kanceláře poskytují služby navzájem.
- 88 Španělské království zpochybňuje údajně diskriminační povahu dotčeného ustanovení a tvrdí, že toto ustanovení je v souladu s článkem 309 směrnice o DPH, který stanoví osvobození jediné služby poskytnuté cestovní kanceláří v případě části odpovídající dodání zboží a poskytování služeb mimo území Evropské unie. Uvedené ustanovení tak podle Španělského království brání odpočitatelnosti daně v případě nakoupených cest, na které se vztahuje toto osvobození.

Závěry Soudního dvora

- 89 Je třeba uvést, že článek 142 zákona 37/1992 umožňuje, aby osoba povinná k dani za určitých podmínek odpočetla částku DPH ve výši 6 % z celkové ceny včetně DPH, která jí byla vyfakturována.
- 90 Zaprvé je nutno konstatovat, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře tento odpočet nijak neupravuje.
- 91 Zadruhé je třeba připomenout, že článek 168 směrnice o DPH stanoví zásadu nároku na odpočet DPH. Tento nárok se týká daně, která zatěžovala na vstupu zboží nebo služby použité osobou povinnou k dani pro účely jejich zdanitelných plnění (viz výše uvedený rozsudek Komise v. Španělsko, bod 21). Jak uvedla generální advokátka v bodě 26 svého stanoviska, k zajištění neutrality DPH musí částka odpočítané daně přesně odpovídat částce daně splatné nebo odvedené na vstupu.
- 92 Článek 142 zákona 37/1992 se však netýká přesné částky DPH, která zatěžovala služby poskytnuté osobě povinné k dani, ale částky vypočítané na základě celkové částky zaplacené posledně uvedenou. Tento výpočet nijak neodpovídá výpočtu DPH stanovenému společným systémem DPH, který v souladu s čl. 78 písm. a) směrnice o DPH konkrétně stanoví, že samotná DPH je ze základu daně vyloučena.
- 93 Z toho plyne, že toto ustanovení není slučitelné se způsobem výpočtu DPH ani s pravidly pro nárok na odpočet daně stanovenými ve směrnici o DPH.

- 94 Z toho rovněž vyplývá, že uvedení částky odpovídající 6 % z celkové účtované částky na faktuře neodpovídá pravidlům týkajícím se obsahu faktur, jež jsou uvedena v článku 226 směrnice o DPH.
- 95 Komise kromě toho správně uvedla, že článek 142 zákona 37/1992 tím, že dotčený případný odpočet umožňuje pouze v případech, kdy jsou služby poskytovány ve Španělsku, zavádí diskriminaci na základě státní příslušnosti, která je rovněž neslučitelná se společným systémem DPH. Ustanovení článku 309 směrnice o DPH uvedená Španělským královstvím nemohou být v žádném případě základem pro tento článek 142, neboť nijak nerozlišují mezi členskými státy, ale stanoví osvobození plnění uskutečněných mimo Unii.
- 96 Proto je třeba třetímu žalobnímu důvodu Komise vyhovět.

Ke čtvrtému žalobnímu důvodu

Argumentace účastníků řízení

- 97 Komise tvrdí, že článek 146 zákona 37/1992, který cestovním kancelářím umožňuje určit základ daně pro dané zdaňovací období celkově, a tím vypočítat pro toto období jedinou ziskovou přírážku pro všechny poskytnuté cestovní služby, které spadají do zvláštního režimu pro cestovní kanceláře, nemá právní základ ve směrnici o DPH.
- 98 Článek 73 směrnice o DPH ani její článek 318 nemohou být základem pro takový výpočet. Způsob, jakým španělské orgány uplatňují zvláštní režim pro cestovní kanceláře, může podle Komise vést ke snížení vlastních zdrojů Unie a posledně uvedená by měla nárok na vrácení odpovídající částky navýšené o úroky.
- 99 Španělské království má za to, že článek 308 směrnice o DPH má dostatečně široký rozsah působnosti, aby umožnil zavedení takového systému celkového určení základu daně pro každé zdaňovací období, jaký je stanoven španělskými právními předpisy.
- 100 Tento členský stát uvádí, že článek 146 zákona 37/1992 má zjednodušit plnění daňových povinností subjektů a nestanoví žádné povinnosti. Stanovená metoda výpočtu dodržuje podle tohoto členského státu zásadu neutrality, a nemá proto za následek žádné snížení vlastních zdrojů Unie.

Závěry Soudního dvora

- 101 Je třeba konstatovat, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře, zejména pak článek 308 směrnice o DPH, který uvádí Španělské království, v žádném případě neumožňuje určit základ daně u ziskové přírážky cestovních kanceláří celkově.
- 102 Článek 318 směrnice o DPH umožňuje v rámci zvláštních režimů výslovně uvedených v kapitole 4 hlavy XII této směrnice, a sice zvláštních režimů pro použité zboží nebo umělecká díla, sběratelské předměty a starožitnosti, určit základ daně celkově, avšak právě toto ustanovení zahrnuje pouze některé oblasti, mezi něž oblast cestovních kanceláří nepatří.
- 103 Základ daně musí být proto v souladu s článkem 308 směrnice o DPH v posledně uvedené oblasti určen na základě každého jednotlivého poskytnutí služby cestovní kanceláří, a nikoliv celkově.
- 104 Z toho plyne, že článek 146 zákona 37/1992 není slučitelný se zvláštním režimem DPH podle článků 306 až 310 směrnice o DPH.
- 105 Proto je třeba čtvrtému žalobnímu důvodu Komise vyhovět.

106 S ohledem na výše uvedené je třeba určit, že Španělské království tím, že:

- ze zvláštního režimu pro cestovní kanceláře vyloučilo cesty, které jsou organizovány velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány veřejnosti maloobchodními cestovními kancelářemi jednajícími vlastním jménem;
- povolilo, aby cestovní kanceláře za určitých okolností uvedly na faktuře celkovou částku DPH, která nijak nesouvisí s daní skutečně přenesenou na zákazníka, a povolilo, aby zákazník, je-li osobou povinnou k dani, odpočetl tuto celkovou částku dlužné DPH, a
- povolilo, aby cestovní kanceláře v rozsahu, v němž se na ně vztahuje uvedený zvláštní režim, určily základ daně celkově pro každé zdaňovací období,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 168, 226 a 306 až 310 směrnice o DPH.

K nákladům řízení

107 Článek 138 odst. 3 jednacího řádu Soudního dvora stanoví, že pokud měli účastníci řízení ve věci částečně úspěch i neúspěch, ponese každý z nich vlastní náklady řízení. Jeví-li se to však vzhledem k okolnostem v projednávané věci jako odůvodněné, může Soudní dvůr rozhodnout, že účastník řízení ponese vlastní náklady řízení a nahradí část nákladů řízení vynaložených druhým účastníkem řízení. Vzhledem k tomu, že Komise měla ve věci neúspěch, pokud jde o jeden z jejích čtyř žalobních důvodů, je důvodné jí uložit, že ponese jednu čtvrtinu vlastních nákladů řízení, a Španělskému království uložit, že ponese vlastní náklady řízení a nahradí tři čtvrtiny nákladů řízení vynaložených Komisí.

108 Podle článku 140 jednacího řádu ponese Česká republika, Francouzská republika, Polská republika, Portugalská republika a Finská republika vlastní náklady řízení.

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

1) Španělské království tím, že:

- ze zvláštního režimu pro cestovní kanceláře vyloučilo cesty, které jsou organizovány velkoobchodními cestovními kancelářemi a prodávány veřejnosti maloobchodními cestovními kancelářemi jednajícími vlastním jménem;
- povolilo, aby cestovní kanceláře za určitých okolností uvedly na faktuře celkovou částku daně z přidané hodnoty, která nijak nesouvisí s daní skutečně přenesenou na zákazníka, a povolilo, aby zákazník, je-li osobou povinnou k dani, odpočetl tuto celkovou částku dlužné daně z přidané hodnoty, a
- povolilo, aby cestovní kanceláře v rozsahu, v němž se na ně vztahuje uvedený zvláštní režim, určily základ daně celkově pro každé zdanitelné období,

nesplnilo povinnosti, které pro něj vyplývají z článků 168, 226 a 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

2) Ve zbývajících částech se žaloba zamítá.

3) Evropská komise ponese čtvrtinu vlastních nákladů řízení.

- 4) **Španělské království ponese vlastní náklady řízení a nahradí tři čtvrtiny nákladů řízení vynaložených Evropskou komisí.**
- 5) **Česká republika, Francouzská republika, Polská republika, Portugalská republika a Finská republika ponесou vlastní náklady řízení.**

Podpisy.