

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)

z 26. septembra 2013 (*)

„Nesplnenie povinnosti členským štátom – Dane – DPH – Smernica 2006/112/ES – Články 306 až 310 – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií – Rozdiely medzi jednotlivými jazykovými verziami – Vnútroštátna právna úprava stanovujúca uplatnenie tejto osobitnej úpravy na iné osoby ako cestujúcich – Pojem ‚cestujúci‘ a ‚zákazník‘ – Vylúčenie niektorých predajov verejnosti z uvedenej osobitnej úpravy – Údaj na faktúre o výške odpočítanej DPH, ktorá nesúvisí s daňou splatnou alebo zaplatenou na vstupe – Všeobecné stanovenie základu dane pre dané obdobie – Nezlúčiteľnosť“

Vo veci C-189/11,

ktorej predmetom je žaloba o neplatnosť podľa článku 258 ZFEÚ, podaná 20. apríla 2011,

Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a C. Soulay, splnomocnené zástupkyne, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalobkyňa,

proti

Španielskemu kráľovstvu, v zastúpení: S. Centeno Huerta, splnomocnená zástupkyňa, s adresou na doručovanie v Luxemburgu,

žalovanému,

ktorého v konaní podporujú:

Česká republika, v zastúpení: M. Smolek, T. Müller a J. Ožková, splnomocnení zástupcovia,

Francúzska republika, v zastúpení: G. de Bergues a J.-S. Pilczer, splnomocnení zástupcovia,

Poľská republika, v zastúpení: A. Kraińska, A. Kramarczyk, M. Szpunar a B. Majczyna, splnomocnení zástupcovia,

Portugalská republika, v zastúpení: L. Inez Fernandes a R. Laires, splnomocnení zástupcovia,

Fínska republika, v zastúpení: J. Heliskoski a M. Pere, splnomocnení zástupcovia,

vedľajší účastníci konania,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory M. Ilešič, sudcovia E. Jarašičnas, A. Ó Caoimh, C. Toader a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 6. marca 2013,
po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 6. júna 2013,
vyhlásil tento

Rozsudok

1 Svojou žalobou Európska komisia žiada Súdny dvor, aby určil, že Španielske kráľovstvo si tým, že:

- umožnilo cestovným kanceláriám uplatniť osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie na cestovné služby predané iným osobám ako cestujúcim,
- vylúčilo z tejto osobitnej úpravy predaj cestovných služieb verejnosti zo strany maloobchodných cestovných kancelárií vystupujúcich vo vlastnom mene, pričom išlo o cestovné služby organizované veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami,
- povolilo cestovným kanceláriám za určitých okolností uvádzať na faktúre celkovú sumu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorá nezodpovedá dani skutočne útočenej zákazníkovi, a povolilo zákazníkovi v prípade, ak je platiteľom dane, odpočítať túto celkovú sumu od splatnej DPH, ako aj
- povolilo cestovným kanceláriám v rozsahu, v akom sa na nich vzťahuje uvedená osobitná úprava, aby svoj základ dane určili všeobecne pre každé zdaňovacie obdobie,

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 306 až 310, 226, 168, 169 a 73 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

Právny rámec

Právo Únie

Osobitná úprava pre cestovné kancelárie

2 Článok 26 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) vo svojej španielskej verzii (španielske mimoriadne vydanie 09/001, s. 54) stanovuje:

„1. Štáty aplikuju [DPH] pri operáciach agentov cestovných kancelárií [operáciach cestovných kancelárií – *neoficiálny preklad*] v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie obchoduje so zákazníkom [„viajero“] vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkovi vystupujú vo vlastnom mene a pri poskytovaní cestovných služieb využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*]. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c) [na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa vzťahuje článok 11 A ods. 3 písm. c) – *neoficiálny preklad*]. V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] rozumie aj usporiadateľ zájazdov.

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované agentom cestovnej kancelárie turistovi [sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnou kanceláriou cestujúcemu – *neoficiálny preklad*] [„viajero“]. Tieto budú [Tá sa bude – *neoficiálny preklad*] zdať v štáte, v ktorom má cestovný agent [cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] zriadenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 (3) b), v súvislosti s takouto službou bude predstavovať agentovu maržu [prirážku cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*], t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista [cestujúci – *neoficiálny preklad*] [„viajero“], bez [DPH] a reálnymi nákladmi cestovného agenta [cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*] za dodávky služieb poskytovaných inou zdaniteľnou osobou, kde tieto plnenia slúžia v prospech turistu [cestujúceho – *neoficiálny preklad*] [„viajero“].

...

4. [DPH], ktorú cestovnému agentovi [cestovnej kancelárii – *neoficiálny preklad*] útuju iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, pričom sa tieto plnenia uskutočňujú na priamy prospech cestujúceho [„viajero“], nezakladá v žiadnom štáte nárok na odpodet alebo vrátenie dane.“

3 Články 306 až 310 smernice o DPH v jej španielskej verzii stanovujú v kapitole 3 tejto smernice nazvanej „Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“:

„Článok 306

1. Štáty uplatňujú osobitnú úpravu DPH v súlade s touto kapitolou na transakcie cestovných kancelárií, ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkovi [„viajero“] vystupujú vo vlastnom mene a ak na uskutočnenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami.

Táto osobitná úprava sa nevzťahuje na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa na účely výpočtu základu dane vzťahuje článok 79 ods. 1 písm. c).

2. Na účely tejto kapitoly sa za cestovnú kanceláriu považujú aj cestovné agentúry.

Článok 307

Transakcie, ktoré cestovná kancelária uskutoční v súlade s podmienkami ustanovenými v článku 306 na uskutočnenie cesty, sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnej kancelárie

zákazníkovi [„viajero“].

Táto jedna služba sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku, odkiaľ služby poskytuje.

Článok 308

Základom dane a cenou bez DPH pre jednu službu poskytnutú cestovnou kanceláriou je v zmysle článku 226 bodu 8 príloha cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí zákazník [„viajero“], a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodávajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka [„viajero“].

Článok 309

Ak sú transakcie, ktorými poverí cestovná kancelária iné zdaniteľné osoby, uskutočnené týmito osobami mimo Spoločenstva, služby cestovnej kancelárie sa považujú za sprostredkovateľskú činnosť oslobodenú od dane podľa článku 153.

Ak sa transakcie uvedené v prvom odseku uskutočňujú súčasne v rámci Spoločenstva a mimo neho, je možné oslobodiť od dane len tú časť služby cestovnej kancelárie, ktorá sa týka transakcií uskutočnených mimo územia Spoločenstva.

Článok 310

DPH, ktorú cestovnej kancelárii účtujú iné zdaniteľné osoby z transakcií, ktoré sú uvedené v článku 307 a ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka [„viajero“], nie je možné v žiadnom členskom štáte odpísať ani vrátiť.“

Ďalšie ustanovenia smernice o DPH

4 Článok 73 smernice o DPH znie:

„V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií.“

5 Článok 78 tejto smernice stanovuje:

„Do základu dane sa zahŕňajú aj tieto zložky:

a) dane, clá, odvody a poplatky s výnimkou samotnej DPH,

...“

6 Články 168 a 169 uvedenej smernice sa týkajú práva na odpísanie dane. Článok 168 stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpísať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...

7 Článok 169 tejto smernice zdôrazňuje, že okrem odpočítania dane uvedeného v danom článku 168 má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 v prípade tovaru a služieb, ktoré sú použité na účely vymenované v článku 169.

8 Článok 226 smernice o DPH týkajúci sa obsahu faktúr stanovuje:

„Bez toho, aby boli dotknuté osobitné ustanovenia uvedené v tejto smernici, faktúry vyhotovené podľa článkov 220 a 221 musia obsahovať iba tieto údaje:

...

(9) uplatnenú sadzbu DPH,

(10) výšku DPH, ktorá sa má zaplatiť, okrem prípadov, keď sa uplatňuje osobitná úprava, pri ktorej sa podľa tejto smernice tento údaj vypúšťa,

...

9 V kapitole 4 hlavy XII tejto smernice nazvanej „Osobitné úpravy pre použitý tovar, umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti“ článok 318 uvedenej smernice stanovuje:

„1. S cieľom zjednodušiť postup výberu dane môžu členské štáty po porade s Výborom pre DPH ustanoviť, že pre určité transakcie alebo pre určité kategórie zdaniteľných obchodníkov sa základ dane pri dodaniach tovaru, ktoré podliehajú úprave zdaťovania prirážky, určí za každé zdaťovacie obdobie, za ktoré zdaniteľný obchodník musí podať daňové priznanie k DPH uvedené v článku 250.

...

Španielske právo

10 Článok 141 ods. 1 a 2 zákona č. 37/1992 o dani z pridanej hodnoty z 28. decembra 1992 (BOE č. 312 z 29. decembra 1992, s. 44247) upravuje:

„1. Osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa bude uplatňovať na:

(1) transakcie vykonávané cestovnými kancelármi, ak vo vzťahu k cestujúcim vystupujú vo vlastnom mene a pri poskytovaní cestovných služieb používajú tovar dodaný alebo služby poskytnuté inými podnikateľskými alebo odbornými subjektmi.

Za cestovné služby sa na účely tejto osobitnej úpravy považujú aj ubytovanie alebo cestovné služby, bez ohľadu na to, či sú poskytované jednotlivo alebo ako súčasť balíka, rovnako ako ďalšie doplnkové alebo vedľajšie služby.

(2) transakcie vykonávané usporiadateľmi zájazdov za okolností opísaných v predchádzajúcom bode.

2. Osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa nebude uplatňovať na tieto transakcie:

(1) cestovné služby zostavené veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami a predávané maloobchodnými cestovnými kancelárkami.“

11 § 142 zákona č. 37/1992 stanovuje:

„Pri transakciách, na ktoré sa uplatňuje táto osobitná úprava, zdaniteľné osoby nebudú povinné uviesť osobitne vo svojich faktúrach sumy, ktoré boli postúpené ďalej a ktoré sa v prípade ich existencie pokladajú za sumy zahrnuté do ceny transakcie.

Pri transakciách uskutočnených pre iné podnikateľské alebo odborné subjekty, ktoré zahŕňajú iba dodávky tovarov alebo služieb spadajúcich v celom rozsahu do územnej pôsobnosti dane, môže faktúra na žiadosť dotknutej osoby a pod označením ‚výška DPH zahrnutá v cene‘ obsahovať sumu získanú vynásobením celkovej ceny transakcie šiestimi a vydelením výsledku číslom 100. Takéto sumy sa budú považovať za sumy, ktoré sú priamo postúpené ďalej a sú znášané podnikateľským alebo odborným subjektom, ktorý je prijímateľom dodávky.“

12 § 146 zákona č. 37/1992 znie:

„1. Zdaniteľné osoby sa môžu rozhodnúť, že ich základ dane sa určí podľa jednotlivých transakcií alebo všeobecne za každé zdaňovacie obdobie.

Toto rozhodnutie sa bude vzťahovať na všetky transakcie, na ktoré sa uplatňuje osobitná úprava a boli uskutočnené zdaniteľnou osobou za obdobie aspoň piatich rokov a za nasledujúce roky, ak nebolo predložené prehlásenie o opaku.

2. Všeobecné určenie základu dane v súvislosti s transakciami, na ktoré sa uplatňuje osobitná úprava, sa za každé zdaňovacie obdobie uskutoční takto:

(1) Skutočné celkové náklady na tovary alebo služby vrátane dane, dodané podnikateľským alebo odborným subjektom cestovnej kancelárii počas relevantného zdaňovacieho obdobia a používané pri poskytovaní cestovných služieb v prospech cestujúceho, sa odpočítajú od celkovej ceny zahŕňajúcej daň z pridanej hodnoty, ktorá bola účtovaná zákazníkom z transakcií zakladajúcich zdaniteľnú udalosť počas rovnakého obdobia.

(2) Celkový základ dane sa určí vynásobením výsledku číslom 100 a vydelením tohto výsledku číslom 100, ku ktorému sa pripočíta bežná sadzba dane uvedená v § 90 tohto zákona.

3. Základ dane nesmie byť nikdy záporný.

Ak je však základ dane určený všeobecne, akákoľvek hodnota, o ktorú odpočítavaná suma prevyšuje hodnotu, od ktorej má byť odpočítaná, môže byť pripočítaná k sumám, ktoré majú byť odpočítané počas bezprostredne nasledujúcich zdaňovacích období.“

Konanie pred podaním žaloby a konanie pred Súdnym dvorom

13 Dňa 23. marca 2007 Komisia adresovala Španielskemu kráľovstvu výzvu, v ktorej poukázala na možný nesúlad španielskeho práva týkajúceho sa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie s článkami 306 až 310 smernice o DPH z dôvodu uplatnenia tejto úpravy na plnenie poskytnuté iným osobám ako cestujúcim, na ktorú tento členský štát odpovedal listom z 29. mája 2007.

14 Dňa 1. februára 2008 Komisia adresovala Španielskemu kráľovstvu dodatočnú výzvu, v ktorej spochybnila po prvé ustanovenia článku 141 ods. 2 bodu 1 zákona č. 37/1992 upravujúce

vylú?enie z osobitnej úpravy predaja cestovných služieb verejnosti zo strany maloobchodných cestovných kancelárií, pri?om išlo o cestovné služby organizované ve?koobchodnými cestovnými kancelárkami, po druhé konkrétne pravidlo týkajúce sa vystavovania faktúr a odpô?ítania dane podľa ?lánku 142 tohto zákona a po tretie osobitné ustanovenia uvedené v ?lánku 146 daného zákona týkajúce sa celkového výpo?tu základu dane za každé zda?ovacie obdobie.

15 Španielske krá?ovstvo odpovedalo na túto výzvu listom z 19. mája 2008.

16 Ke?že Komisia nebola spokojná s odpove?ami Španielskeho krá?ovstva na jej výzvy, vydala 9. októbra 2009 odôvodnené stanovisko, ku ktorému sa tento ?lenský štát nevyjadril.

17 Za týchto okolností sa Komisia rozhodla predloži? túto žalobu.

18 Uznesením predsedu Súdneho dvora zo 14. septembra 2011 bolo vyhovené návrhom ?eskej republiky, Francúzskej republiky, Po?skej republiky, Portugalskej republiky a Fínskej republiky na ich vstup do konania ako ved?ajších ú?astníkov konania na podporu návrhov Španielskeho krá?ovstva.

O žalobe

O prvej výhrade

Argumentácia ú?astníkov konania

19 Komisia sa domnieva, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie uvedená v ?lánoch 306 až 310 smernice o DPH sa uplat?uje jedine v prípade predaja cestovných služieb cestujúcim (?ale len „prístup založený na cestujúcich“). Komisia vytýka Španielskemu krá?ovstvu, že povolilo uplatnenie tejto úpravy na prípady predaja cestovných služieb všetkým typom zákazníkov (?ale len „prístup založený na zákazníkoch“).

20 Táto inštitúcia pripomína, že ustanovenia ?láňov 306 až 310 v podstate preberajú ustanovenia ?lánku 26 ods. 1 až 4 šiestej smernice.

21 Komisia však tvrdí, že zámerom normotvorcu Únie pri prijatí šiestej smernice bolo obmedzi? osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie na poskytnutie služieb cestujúcemu, kone?nému spotrebite?ovi. Na podporu svojho tvrdenia Komisia uvádza, že pä? zo šiestich pôvodných jazykových verzií tejto smernice používalo úplne jasne a jednozna?ne systematicky v ?lánku 26 uvedenej smernice pojem „cestujúci“. Z toho vyplýva, že výklad tohto pojmu si nevyžaduje presiahnutie jeho doslovného významu, ke?že výklad uvedeného ?lánku 26 bol jednozna?ný.

22 Použitie pojmu zákazník („customer“) v anglickej verzii šiestej smernice predstavuje chybu, ktorá vznikla len raz, a to v jej ?lánku 26 ods. 1. Táto anglická verzia slúžila ako podklad pre ?alšie preklady šiestej smernice, pri?om tento pojem bol následne prebratý v týchto prekladoch, ako aj vo viacerých jazykových verziách ?láňov 306 až 310 smernice o DPH.

23 Po?as pojednávania pred Súdny dvorom Komisia spresnila, že francúzska verzia šiestej smernice, ktorá používa iba pojem „cestujúci“, predstavuje text, na úprave ktorého ?lenské štáty pracovali a na ktorom sa dohodli.

24 Komisia zdôraz?uje, že ustanovenia týkajúce sa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie musia by? predmetom jednotného výkladu. Koexistencia prístupu založeného na cestujúcich a prístupu založeného na zákazníkoch by bola zdrojom dvojitého zdanenia a narušenia hospodárskej sú?áže.

25 Komisia s odvolávaním sa na ?lánok 26 šiestej smernice spres?uje dôvody, pre ktoré pod pojmom „zákazník“, ktorý sa nachádza v niektorých jazykových verziách ?lánkov 306 až 310 smernice o DPH, treba rozumieť „cestujúceho“.

26 V prvom rade sa Komisia domnieva, že ak by sa mal prijať prístup založený na zákazníkoch, je podmienka uvedená v ?lánku 26 ods. 1 šiestej smernice, pod? a ktorej vystupuje cestovná kancelária „vo vlastnom mene“, nadbyto?ná, keďže prevádzkovateľ vystupuje vo?i svojmu zákazníkovi vždy vo vlastnom mene. Z toho pod?a Komisie vyplýva, že tieto pojmy sa nesmú vykladať doslovne a že pojem „zákazník“ sa má vykladať v rovnakom zmysle ako pojem uvedený v piatich zvyšných pôvodných jazykových verziách tejto smernice, t. j. v zmysle „cestujúceho“. Komisia v tejto súvislosti tvrdí, že cestovná kancelária môže vystupovať vo?i „cestujúcemu“ tak vo svojom vlastnom mene, ako aj v mene a na ú?et tretích osôb.

27 ?alej, ak by normotvorca Únie zamýšľal pridať? pojmu „zákazník“ nie význam v zmysle „cestujúceho“, ale význam v zmysle každého typu „zákazníka“, dôsledky takéhoto pridelenia by neboli logické, keďže osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa uplat?uje aj v prípade, ak cestovná kancelária vystupuje ako sprostredkovateľ, predovšetkým vtedy, keď h?adá zákazníkov na ú?et hoteliera v súlade so sprostredkovateľskou zmluvou uzatvorenou medzi nimi.

28 Komisia sa domnieva, že nelogická povaha sa zdá o to zjavnejšia, že prvá veta ?lánku 26 ods. 2 anglickej verzie šiestej smernice, pod?a ktorej sa „plnenia vykonávané cestovnou kanceláriou súvisiace so zájazdom považujú za poskytnutie jednej služby cestovnou kanceláriou cestujúcemu [„traveller“], používa pojem „cestujúci“. Pod?a Komisie by však táto veta nemala zmysel, ak by sa osobitná úprava pre cestovné kancelárie uplat?ovala bez zoh?adnenia postavenia adresáta služieb. V takom prípade mal normotvorca pod?a tejto inštitúcie systematicky používať pojem „zákazník“.

29 Komisia dodáva, že šes? pôvodných jazykových verzií ?lánku 26 ods. 2 tretej vety šiestej smernice používa pojem „cestujúci“. Bolo by preto nekoherentné hovoriť o „celkovej sume, ktorú zaplatí cestujúci“, ak by sa osobitná úprava pre cestovné kancelárie mohla uplat?ovať bez oh?adu na postavenie zákazníka cestovnej kancelárie. Ak totiž cestovná kancelária uskuto?ní predaj inej cestovnej kancelárii, je pod?a Komisie potrebné vypo?ítať prirážku uvedenú v ?lánku 26 ods. 2 tretej vete tak, že sa zoh?adní rozdiel medzi sumou, ktorú platí cestujúci, a nákladmi, ktoré znáša prvá cestovná kancelária, ?o by v prípade neexistencie vz?ahu medzi cestovnou kanceláriou a cestujúcim bolo irelevantné.

30 Nakoniec Komisia uvádza dve ?alšie tvrdenia. Po prvé zdôraz?uje, že ustanovenia ?lánku 26 šiestej smernice boli v platnosti približne 30 rokov až do jej zrušenia a že jazykové verzie tohto ?lánku, ktoré vznikli následne po šiestich pôvodných verziách, prijali vo väčšine znenie piatich identických pôvodných verzií a použili výlu?ne pojem „cestujúci“. Iba päť neskorších jazykových verzií pracovalo s anglickou verziou. Po druhé Komisia pripomína, že výnimky zo všeobecnej úpravy DPH sa musia vykladať reštriktívne.

31 Za týchto podmienok, hoci by prístup založený na zákazníkoch lepšie dosiahol ciele, na ktoré sa zameriava osobitná úprava pre cestovné kancelárie, neznamena to, že je správny. Komisia uznáva, že osobitnú úpravu je nutné zdokonaľovať, zdôraz?uje však, že ?lenské štáty nemôžu na základe vlastnej iniciatívy prijať takýto postup a zároveň sa odchýliť od ustanovení, ktoré sa vyslovene nachádzajú v šiestej smernici. V tejto súvislosti sa Komisia odvoláva predovšetkým na bod 28 rozsudku zo 6. októbra 2005, Komisia/Španielsko (C?204/03, Zb. s. I?8389). Dodáva, že uvedená osobitná úprava bola prijatá na riešenie situácie v roku 1977, v ?ase, keď cestovné kancelárie predávali cestovné služby najmä priamo cestujúcim. Dotknutý sektor má dnes väčšie množstvo prevádzkovateľov, neprináleží však ?lenským štátom, ale

normotvorcovi Únie odstráni? nedostatky uvedenej osobitnej úpravy.

32 Po pripomienkach členských štátov, ktoré v konaní vystupujú ako vedľajší účastníci konania, a zastávajúc naďalej prístup založený na cestujúcich, Komisia mierne pozmenila svoje stanovisko a uviedla, že pojem „cestujúci“ označuje nielen fyzickú osobu, ale aj právnickú osobu, ktorá si zakúpila balík služieb pre svoje vlastné potreby a ktorá je preto konečným odberateľom cestovných služieb. Pod tento pojem tak podľa Komisie môžeme zaradiť aj spoločnosť, ktorá kúpila cestovné služby pre svojich zamestnancov. Naopak sa pojem „cestujúci“ nemôže uplatniť na fyzickú alebo právnickú osobu, ktorá následne predá uvedenú službu inej osobe. Táto inštitúcia zdôrazňuje, že uvedená osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa neuplatňuje na štádium pred uskutočnením predaja takejto služby konečnému odberateľovi.

33 Španielske kráľovstvo spochybňuje výklad Komisie v prípade osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, ktorá sa nachádza v článkoch 306 až 310 smernice o DPH.

34 Tento členský štát uvádza buď na základe vlastnej iniciatívy, alebo podporujúc stanoviská členských štátov, ktoré vystupujú ako vedľajší účastníci konania, nasledujúce tvrdenia.

35 Doslovný výklad uplatňovaný Komisiou nemožno prijať, keďže okrem anglickej verzie článku 306 smernice o DPH, mnohé ďalšie jazykové verzie tohto ustanovenia, t. j. bulharská, poľská, portugalská, rumunská, slovenská, fínska a švédka verzia, nepoužívajú pojem „cestujúci“, ale pojem „zákazník“.

36 Analýzu pojmov použitých v ustanoveniach súvisiacich s článkom 26 ods. 1 šiestej smernice alebo s článkom 306 tak nemožno ďalej použiť ako základ pre stanovenie presného rozsahu týchto dvoch ustanovení. Preskúmanie ich jednotlivých jazykových verzií totiž ukázalo, že ani článok 26 ods. 1 až 4 šiestej smernice ani články 306 až 310 smernice o DPH nepoužívajú pojem „cestujúci“ systematicky. Niektoré jazykové verzie používajú systematicky pojem „zákazník“, zatiaľ čo iné používajú raz pojem „cestujúci“, a inokedy pojem „zákazník“. Tieto rozdiely sú zdrojom nejasností, čo preukazuje aj skutočnosť, že najmä Španielske kráľovstvo, Česká republika, Helénska republika, Francúzska republika a Talianska republika uplatňujú prístup založený na zákazníkoch, hoci ich jednotlivé jazykové verzie smernice o DPH, ako boli zverejnené v ich národných jazykoch, používajú pojem „cestujúci“.

37 Španielske kráľovstvo z toho vyvodilo, že pri dosahovaní cieľov sledovaných osobitnou úpravou pre cestovné kancelárie je potrebné použiť teleologický výklad dotknutých ustanovení. Navyše Komisia voči týmto cieľom nenamietala a tieto obsahovali na jednej strane zjednodušenie pravidiel DPH uplatniteľných na cestovné kancelárie a na druhej strane prerozdelenie príjmov z DPH medzi jednotlivé členské štáty. Je však tiež zrejmé, že uvedené ciele je možné dosiahnuť lepšie za pomoci prístupu založeného na zákazníkoch. Podľa Španielskeho kráľovstva z toho vyplýva, že tento prístup predstavuje jediný správny výklad.

38 Španielske kráľovstvo zdôrazňuje, že postavenie prijímateľa služby, či ide o cestujúceho, konečného spotrebiteľa, alebo sprostredkovateľa, nie je relevantné. Tento členský štát sa odvoláva analogicky najmä na rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229), a uvádza, že Súdny dvor v tomto rozsudku použil široký výklad článku 26 šiestej smernice, napriek skutočnosti, že predmetná osobitná úprava predstavuje výnimku, pričom uprednostnil ciele sledované touto úpravou na úkor znenia daného článku.

39 Prístup založený na zákazníkoch na rozdiel od prístupu založeného na cestujúcich umožňuje dodržiavať zásadu neutrality DPH tým, že zaobchádza rovnako s prevádzkovateľmi, ktorí priamo predávajú organizované zájazdy cestujúcim, ako aj s prevádzkovateľmi, ktorí tieto cestovné služby predávajú iným prevádzkovateľom.

40 Pokiaľ ide o nebezpečenstvo dvojitého zdanenia uvádzané Komisiou, Španielske kráľovstvo tvrdí, že vyplýva z koexistencie dvoch predmetných prístupov a že pri prijatí jediného prístupu by zaniklo.

41 S ohľadom na údajné nezrovnalosti uvádzané Komisiou, pokiaľ ide po prvé o výraz „vo vlastnom mene vo vzťahu k zákazníkovi“, Španielske kráľovstvo spochybňuje ich existenciu. Komisia si podľa neho zamieňa výraz „vo vzťahu k zákazníkovi“ použitý v článku 26 anglickej verzie šiestej smernice a výraz „vo vzťahu k jej zákazníkovi“. Jediné druhé z uvedených výrazov môže mať nadbytočný charakter.

42 Navyše samotná Komisia použila výraz „vystupuje vo vlastnom mene vo vzťahu k zákazníkovi“ vo veľkom množstve jazykových verzií svojho návrhu smernice Rady z 8. februára 2002, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388, pokiaľ ide o osobitnú právnu úpravu pre cestovné kancelárie [KOM(2002) 64 v konečnom znení].

43 Obava vyslovená Komisiou spočívajúca v skutočnosti, že uvedený výraz povedie k uplatneniu osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie na sprostredkovateľov, je neodôvodnená, keďže článok 306 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH túto možnosť vyslovene vylučuje.

44 Pokiaľ ide po druhé o výraz „zaplatí cestujúci“, Súdny dvor už uznal, že nemôže byť vykladaný doslovne a že pokrýva aj úhradu, ktorú má zaplatiť tretia osoba.

45 Prístup Komisie vytvára okrem iného praktický problém, ktorý spočíva v skutočnosti, že ak by sa osobitná úprava pre cestovné kancelárie uplatňovala len na predaj cestujúcim, konečným spotrebiteľom, muselo by byť nevyhnutné v každom jednotlivom prípade preveriť, či kupujúci cestovnej služby je skutočne aj jej užívateľom a či ju ďalej nepredá inej osobe.

46 Okrem toho odvolanie sa Komisie na už citovaný rozsudok Komisia/Španielsko je irelevantné, keďže predmetné ustanovenia vo veci, ktorá viedla k prijatiu tohto rozsudku, boli na rozdiel od ustanovení v tejto veci jednoznačné.

Posúdenie Súdnym dvorom

47 Na posúdenie prvej výhrady je potrebné určiť, či Španielske kráľovstvo správne prebralo články 306 až 310 smernice o DPH, keď povolilo cestovným kanceláriám uplatniť predmetnú osobitnú úpravu na plnenia, ktoré tieto kancelárie uskutočňujú, nielen pre „cestujúcich“, ale pre každý typ „zákazníkov“.

48 Španielska verzia uvedených článkov 306 až 310, ako aj článku 26 ods. 1 až 4 šiestej smernice používa systematicky pojem cestujúci. Naopak ostatné jazykové verzie oboch smerníc používajú pojmy „cestujúci“ a/alebo „zákazník“, pričom niekedy používajú tieto pojmy v závislosti od ustanovenia.

49 Napriek týmto mimoriadne dôležitým rozdielom Komisia tvrdí, že je možný doslovný výklad založený na piatich zo šiestich pôvodných jazykových verzií šiestej smernice, ktoré systematicky používajú pojem „cestujúci“, keďže použitie pojmu „zákazník“ v anglickej verzii predstavuje chybu.

50 Skutočnosť, že iba anglická verzia používa ako jediná v danom prípade pojem „zákazník“,

môže viesť k predpokladu, že išlo o chybu. Vysvetlenia poskytnuté Komisiou počas pojednávania, podľa ktorých bol pracovný dokument, ktorý stál pri vzniku šiestej smernice, vypracovaný vo francúzštine, tiež môžu viesť k názoru, že chyba vznikla pri preklade tejto smernice do angličtiny.

51 Viaceré zistenia však vedú k spochybneniu danej analýzy Komisie.

52 Najprv je nutné konštatovať, že pokiaľ išlo o chybu, táto nebola v anglickej verzii šiestej smernice opravená.

53 Ďalej sa pojem „zákazník“ nevyskytol len raz a len v jednej jazykovej verzii, ale bol použitý v mnohých jazykových verziách šiestej smernice a to nielen v jej článku 26 ods. 1.

54 Okrem toho, hoci mohla byť údajná chyba opravená minimálne pri prijatí smernice o DPH, nestalo sa tak, keďže pojem zákazník sa nachádza aj v mnohých jazykových verziách článkov 306 až 310 tejto smernice a to niekedy dosť nesystematicky.

55 Nakoniec návrh uvedený v bode 42 tohto rozsudku, ktorého cieľom je nahradiť existujúcu právnu úpravu textom, ktorý v podstate prijíma prístup založený na zákazníkoch, používa v článku 26 ods. 1 francúzskej verzie tejto smernice pojem „cestujúci“, zatiaľ čo v anglickej verzii rovnakého ustanovenia sa používa pojem „zákazník“.

56 Z toho vyplýva, že v rozpore s tým, čo tvrdí Komisia, nie je možné prijať isto doslovný výklad osobitnej právnej úpravy pre cestovné kancelárie založený na znení jednej alebo viacerých jazykových verzií s vylúčením ostatných verzií. V súlade s ustálenou judikatúrou je potrebné sa domnievať, že ustanovenia práva Únie sa majú vykladať a uplatňovať jednotne na základe znení vypracovaných vo všetkých jazykoch Únie. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými zneniami textu Únie sa má predmetné ustanovenie vykladať v závislosti od všeobecnej systematiky a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou (rozsudok z 8. decembra 2005, Jyske Finans, C-280/04, Zb. s. I-10683, bod 31).

57 V danom prípade sa ustanovenia spojené s ustanoveniami používajúcimi pojem „zákazník“, ako bol uvedený v anglickej verzii šiestej smernice, líšia v závislosti od jazykových verzií oboch predmetných smerníc, v dôsledku čoho nie je možné zo štruktúry týchto ustanovení prijať záver v súvislosti s výkladom osobitnej právnej úpravy pre cestovné kancelárie.

58 Pokiaľ ide o účel tejto osobitnej úpravy, Súdny dvor už viackrát rozhodol, že služby poskytnuté cestovnými kancelárkami a organizátormi turistických zájazdov sa vo všeobecnosti vyznačujú tým, že najčastejšie pozostávajú z množstva plnení, najmä v oblasti dopravy a ubytovania, ktoré sa uskutočňujú tak na území, ako aj mimo územia členského štátu, v ktorom má podnik svoje sídlo alebo stálu prevádzku. Uplatnenie spoločných právnych pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, základu dane a odpisu dane zaplatenej na vstupe by z dôvodu veľkého množstva a miesta poskytnutých plnení spôsobovalo týmto podnikom praktické problémy spôsobilé brániť výkonu ich činnosti. Práve na účely prispôsobenia pravidiel uplatňujúcich sa na osobitný charakter tejto činnosti vytvoril normotvorca Únie v článku 26 ods. 2 až 4 šiestej smernice osobitnú úpravu DPH (pozri rozsudky z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723, body 13 až 15; Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 18; z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, body 23 až 25; z 13. októbra 2005, ISt, C-200/04, Zb. s. I-8691, bod 21, ako aj z 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Zb. s. I-12889, body 17 a 18).

59 Uvedená osobitná úprava preto sleduje cieľ, ktorým je zjednodušenie pravidiel DPH uplatniteľných na cestovné kancelárie. Zameriava sa tiež na vyrovnané prerozdelenie príjmov pochádzajúcich z výberu tejto dane medzi členskými štátmi, pričom zabezpečuje na jednej strane priradenie príjmu z DPH z každej individuálnej služby členskému štátu konečnej spotreby služby a

na strane druhej priradenie príjmov súvisiacich s prirážkou cestovnej kancelárie ?lenskému štátu, v ktorom má daná cestovná kancelária svoje sídlo.

60 Je však potrebné zdôrazniť, čo sa napokon ani nespochybňuje, že prístup založený na zákazníkoch slúži na dosiahnutie týchto dvoch cieľov lepšie, keďže umožňuje cestovným kanceláriám používať zjednodušené pravidlá bez ohľadu na typ zákazníkov, ktorým poskytujú služby, a uprednostňuje tiež vyrovnané prerozdelenie príjmov medzi ?lenskými štátmi.

61 Skutočnosť, že v ?ase prijatia osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie v roku 1977 predávali kancelárie väšinu svojich služieb priamo konečnému spotrebiteľovi, neznamená, že normotvorca chcel obmedziť túto osobitnú úpravu na tento druh predaja a vylúčiť z nej predaj iným prevádzkovateľom.

62 Ak totiž prevádzkovateľ organizuje zájazd a tento následne predá inej cestovnej kancelárii, ktorá ho predá konečnému spotrebiteľovi, pripadá úloha pozostávajúca z kombinácie viacerých služieb nadobudnutých od niektorých rozdielnych platiteľov DPH prvému prevádzkovateľovi. Vzhľadom na úcel osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie je dôležité, aby tento prevádzkovateľ mohol používať zjednodušené pravidlá DPH a aby tieto pravidlá neboli obmedzené na cestovné kancelárie, ktoré by v takom prípade iba predávali konečnému spotrebiteľovi súbor služieb nadobudnutých od uvedeného prevádzkovateľa.

63 Okrem toho je potrebné pripomenúť, že Súdny dvor už poskytol výklad pojmu cestujúci, pričom mu určil širší význam v porovnaní s konečným spotrebiteľom. Súdny dvor v bode 28 už citovaného rozsudku First Choice Holidays rozhodol, že pojem „zaplatí cestujúci“ použitý v bode 26 ods. 2 šiestej smernice sa nemôže vykladať doslovne v zmysle, že vylučuje zo základu DPH úhradu získanú od tretích osôb v zmysle ?lánku 11 A ods. 1 písm. a) tejto smernice.

64 Ďalšie námietky uvedené Komisiou s cieľom vylúčiť prístup založený na zákazníkoch nemôžu túto analýzu spochybniť.

65 Skutočnosť, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie predstavuje výnimku zo spoločných právnych pravidiel, a preto ako taká nesmie byť rozšírená viac ako je nevyhnutné na dosiahnutie cieľov, ktoré sleduje (pozri rozsudok First Choice Holidays, už citovaný, bod 22), však neznamená, že je nutné prijať prístup založený na cestujúcich aj v prípade, ak tento poškodzuje potrebný účinok tejto osobitnej úpravy.

66 Uznávajúc, že osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie je možné zdokonaľiť, Komisia zdôrazňuje s odvolaním sa na bod 28 už citovaného rozsudku Komisia/Španielsko, že ?lenským štátom neprináleží vyvíjať ich vlastnú iniciatívu v súvislosti s prístupom, ktorý podľa nich vylepší uvedenú úpravu, pretože by sa tak stavali do postavenia normotvorcu Únie. Na tento rozsudok sa však v danom prípade nemožno úinne odvolávať, keďže v rozpore s osobitnou úpravou pre cestovné kancelárie bola predmetná právna úprava v tomto rozsudku jednoznačná.

67 Tvrdenie založené na údajných nezrovnalostiach, ktoré vyplývajú z výkladu pojmu „zákazník“ nie v zmysle „cestujúceho“, ale v zmysle každého typu „zákazníka“, platí len pre pôvodnú verziu šiestej smernice v anglickom jazyku a neskoršie jazykové verzie, ktorým ako podklad slúžila anglická verzia, ktorá použila tento pojem iba v jednom prípade. Pokiaľ ide o jazykové verzie smernice o DPH, ktoré systematicky používajú tento pojem vo svojich ?lánoch 306 až 310, je toto tvrdenie neúčinné.

68 Pokiaľ ide o nebezpečenstvo, že cestovné kancelárie uplatnia uvedenú osobitnú úpravu aj v prípadoch, keď ony samy vystupovali ako sprostredkovatelia, stačí uviesť, že vzhľadom na ?lánok 306 ods. 1 druhý pododsek smernice o DPH, ktorý v každom prípade vyslovene vylučuje

túto možnosť, nie je toto nebezpečenstvo dôvodné.

69 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné ustanovenia článkov 306 až 310 smernice o DPH vykladať v súlade s prístupom založeným na zákazníkoch.

70 Z toho vyplýva, že prvú výhradu Komisie je potrebné zamietnuť ako nedôvodnú.

O druhej výhrade

Argumentácia účastníkov konania

71 Komisia uvádza, že článok 141 ods. 2 bod 1 zákona č. 37/1992 je v rozpore s článkom 306 smernice o DPH, keďže z osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie vylučuje predaj cestovných služieb zo strany maloobchodných cestovných kancelárií, pokiaľ ide o cestovné služby organizované veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami.

72 Komisia má pochybnosti, pokiaľ ide o dôvodnosť vysvetlení poskytnutých Španielskym kráľovstvom, podľa ktorých sa toto vylúčenie uplatňuje jedine v prípade, ak maloobchodná cestovná kancelária vystupuje v mene tretích osôb, alebo vo všeobecnosti v mene veľkoobchodnej cestovnej kancelárie.

73 Podľa Komisie tento výklad nielenže zbavuje článok 141 ods. 2 bod 1 jeho podstaty, ale je z veľkej časti *contra legem* a odlišuje sa od oficiálneho výkladu samotných španielskych orgánov, ako aj od výkladu právnej vedy. Okrem toho, ak sa uvedené vylúčenie uplatňuje jedine, ak cestovná kancelária vystupuje v mene tretej osoby, je ťažko predstaviť, že sa obmedzuje len na prípady, keď je cestovná služba organizovaná veľkoobchodnou cestovnou kanceláriou.

74 Komisia uvádza, že ustanovenia uvedeného článku 141 ods. 2 bodu 1 v každom prípade nepredstavujú správne prebratie článku 306 smernice o DPH a sú zdrojom nejasností.

75 Španielske kráľovstvo uvádza, že údajný oficiálny výklad uvádzaný Komisiou predstavuje len nezáväznú konzultáciu. Tvrdí, že článok 141 ods. 2 bod 1 zákona č. 37/1992 sa obmedzuje len na spresnenie, že maloobchodné cestovné kancelárie vystupujúce v mene a na účet veľkoobchodných cestovných kancelárií nemôžu uplatňovať osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie na predaj služieb, ktorý uskutočňujú. Toto spresnenie je v úplnom súlade so smernicou o DPH a predmetné ustanovenie nepredstavuje zdroj nejasností.

76 Španielske kráľovstvo vo svojej duplike zdôrazňuje, že mu neprináleží predkladať dôkazy, keďže Komisia založila túto výhradu len na oznámeniach, ktoré v španielskom právnom poriadku nepredstavujú záväzné normy alebo ustanovenia.

Posúdenie Súdnym dvorom

77 Zo samotného znenia článku 141 ods. 2 bodu 1 zákona č. 37/1992 vyplýva, že maloobchodné cestovné kancelárie, ktoré predávajú verejnosti cestovné služby organizované veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami, nemôžu uplatňovať osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie.

78 Je potrebné konštatovať, že článok 306 smernice o DPH v žiadnom prípade nestanovuje takéto vylúčenie z pôsobnosti danej osobitnej úpravy.

79 Španielske kráľovstvo nenamietá, že takéto vylúčenie je v rozpore s daným článkom 306, ale tvrdí, že uvedený článok 141 ods. 2 bod 1 sa nemá vykladať doslovne, a že vylúčenie, ktoré upravuje, sa uplatňuje len v prípade, ak maloobchodná cestovná kancelária vystupuje v mene

veľkoobchodnej cestovnej kancelárie.

80 Toto odôvodnenie však nemožno prijať vzhľadom na explicitné pojmy predmetného ustanovenia, stanoviská správy a jeho výklad právnou vedou.

81 Hoci v zmysle článku 258 ZFEÚ prináleží Komisii preukázať existenciu údajného porušenia, členské štáty sú napriek tomu povinné jej podľa článku 4 ods. 3 ZEÚ uľahčiť plnenie úlohy pozostávajúcej z dohľadu nad uplatňovaním zmlúv a sekundárnych právnych aktov. Z toho vyplýva, že keď Komisia poskytla dostatok dôkazov preukazujúcich určité skutočnosti vzťahujúce sa na územie žalovaného členského štátu, je na tomto členskom štáte, aby podstatným spôsobom a detailne namietal takto predložené údaje (pozri v tomto zmysle rozsudok z 9. novembra 1999, Komisia/Taliani, nazývaný „San Rocco“, C-365/97, Zb. s. I-7773, body 84 až 86).

82 V danom prípade však Španielske kráľovstvo nepredložilo žiadne nedávne správne rozhodnutie, ani žiadnu judikatúru, ktorá by preukazovala, že článok 141 ods. 2 bod 1 zákona 37/1992 bol uplatnený inak ako v súlade so svojím doslovným znením.

83 Preto je potrebné sa domnievať, že článok 141 ods. 2 bod 1 je v rozpore s článkom 306 smernice o DPH.

84 Z toho vyplýva, že druhá výhrada Komisie je dôvodná.

O tretej výhrade

Argumentácia účastníkov konania

85 Komisia tvrdí, že z článku 142 druhého odseku zákona 37/1992 vyplýva, že v prípade poskytnutia cestovnej služby inej zdaniteľnej osobe, čo platí len na dodania uskutočnené na španielskom území, môže cestovná kancelária po dohode so zákazníkom uviesť na faktúre v jej časti s názvom „výška DPH zahrnutá v cene“ určité percento z ceny vrátane DPH, ktoré znáša zákazník a ktoré má nárok si odpočítať. Španielska daňová správa jasne priznala, že táto suma je odpočítateľná, ak je zákazníkom zdaniteľná osoba s nárokom na odpočítanie dane.

86 Komisia sa domnieva, že toto ustanovenie porušilo článok 226 smernice o DPH týkajúci sa údajov na faktúre, ako aj články 168 a 169 tejto smernice, keďže povolilo odpočítanie sumy bez vzťahu k DPH, ktorú znáša adresát služieb poskytnutých cestovnou kanceláriou. Okrem toho je uvedené ustanovenie diskriminačné, keďže sa uplatňuje len na zájazdy obsahujúce výlučne cestovné služby poskytnuté na španielskom území.

87 Španielske kráľovstvo uvádza, že sporné ustanovenie sa týka jedine prípadu, ak podnik zakúpi balík cestovných služieb od cestovnej kancelárie v prospech svojich zamestnancov. Toto ustanovenie je nevyhnutné, keďže Komisia opomenula prijať riešenie problému týkajúceho sa takejto situácie. Tento členský štát zdôrazňuje, že žiadne odpočítanie dane nie je možné v prípade, ak si zakúpi cestovnú službu cestujúci, chápaný v zmysle „fyzickej osoby“, alebo ak si takéto služby poskytujú navzájom cestovné kancelárie.

88 Španielske kráľovstvo namietá voči údajnej diskriminačnej povahe predmetného ustanovenia a tvrdí, že je v súlade s článkom 309 smernice o DPH, ktorý upravuje oslobodenie od dane jedine pre tú časť služieb poskytnutých cestovnou kanceláriou, ktoré zodpovedajú dodaniu tovaru alebo služieb uskutočnených mimo územia Európskej únie. Uvedené ustanovenie tak bráni odpočítaniu dane pre zakúpené cestovné služby, ktoré je možné odpočítať.

Posúdenie Súdnym dvorom

89 Je potrebné uviesť, že článok 142 zákona č. 37/1992 umožňuje zdanenie osoby za určitých podmienok odpísať sumu DPH vo výške 6 % z celkovej sumy vrátane DPH, ktorá jej bola fakturovaná.

90 Po prvé je dôležité konštatovať, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie dané odpísanie neupravuje.

91 Po druhé je potrebné pripomenúť, že článok 168 smernice o DPH stanovuje zásadu práva na odpis DPH. Tento odpis sa týka dane, ktorou boli na vstupe zaťažené tovary a služby použité zdaniteľnou osobou pre potreby jej zdaniteľných plnení (pozri rozsudok Komisia/Španielsko, už citovaný, bod 21). Ako v bode 26 svojich návrhov uviedla generálna advokátka, aby bola zabezpečená neutralita DPH, musí výška odpísanej dane presne zodpovedať výške dane splatnej alebo zaplatenej na vstupe.

92 Článok 142 zákona č. 37/1992 však nehovorí o presnej výške DPH, ktorá zaťažuje služby poskytnuté zdaniteľnej osobe, ale o výške výpočítanej na základe celkovej sumy, ktorú daná zdaniteľná osoba zaplatila. Tento výpočet v žiadnom prípade nezodpovedá výpočtu upravenému v spoločnom systéme DPH, ktorý v súlade s článkom 78 písm. a) smernice o DPH stanovuje najmä, že zo základu dane je vylúčená samotná DPH.

93 Z toho vyplýva, že toto ustanovenie nie je v súlade ani so spôsobom výpočtu DPH, ani s pravidlami týkajúcimi sa práva na odpísanie dane upravenými v smernici o DPH.

94 Z toho tiež vyplýva, že údaj na faktúre o sume vo výške 6 % z celkovej fakturovanej sumy nezodpovedá pravidlám o obsahu faktúr uvedeným v článku 226 smernice o DPH.

95 Navyše Komisia správne uviedla, že článok 142 zákona č. 37/1992 zavádza diskrimináciu na základe štátnej príslušnosti, ktorá rovnako nie je v súlade so spoločným systémom DPH, keď umožňuje prípadné predmetné odpísanie dane len v prípade, že služby boli poskytnuté na území Španielska. Ustanovenia článku 309 smernice o DPH, na ktoré sa odvoláva Španielske kráľovstvo, v žiadnom prípade nemôžu slúžiť ako základ článku 142, keďže neupravujú rozdiely medzi členskými štátmi, ale stanovujú oslobodenie od dane pre plnenia uskutočnené mimo Únie.

96 Preto je potrebné tretiu výhradu Komisie prijať.

O štvrtej výhrade

Argumentácia účastníkov konania

97 Komisia uvádza, že článok 146 zákona č. 37/1992, ktorý umožňuje cestovným kanceláriám stanoviť všeobecne základ dane pre dané zdaňovacie obdobie a tiež vypočítať pre toto obdobie len jednu prirážku pre všetky poskytnuté cestovné služby spadajúcu do osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, nenachádza svoj právny základ v smernici o DPH.

98 Ani článok 73 smernice o DPH, ani jej článok 318 nemôžu predstavovať základ takéhoto výpočtu. Spôsob, akým španielske orgány uplatňujú osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, môže podľa Komisie viesť k zníženiu vlastných zdrojov Únie a táto by mala právo na náhradu príslušnej sumy vrátane úrokov.

99 Španielske kráľovstvo sa domnieva, že rozsah článku 308 smernice o DPH je dostatočne široký, aby pre každé zdaňovacie obdobie umožnil zavedenie systému všeobecného stanovenia základu dane, ako je systém stanovený v španielskom právnom poriadku.

100 Tento český stát uvádí, že cieľom článku 146 zákona č. 37/1992 je zjednotiť dodržiavanie daňových povinností, ktoré sú prevádzkovatelia povinní plniť, a neukladá povinnosti. Upravená metóda výpočtu dodržiava zásadu neutrality, a preto nevedie k poklesu vlastných zdrojov Únie.

Posúdenie Súdnym dvorom

101 Je potrebné konštatovať, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie a najmä článok 308 smernice o DPH, na ktorý sa odvoláva Španielske kráľovstvo, neupravujú možnosť stanovenia daňového základu prirážky pre cestovnú kanceláriu všeobecne.

102 Článok 318 smernice o DPH umožňuje v rámci osobitných úprav vyslovene vymenovaných v kapitole 4 hlavy XII tejto smernice, t. j. v článkoch uplatniteľných na použitý tovar, alebo umelecké diela, zberateľské predmety a starožitnosti, stanoviť základ dane všeobecne, pričom však toto ustanovenie pokrýva len niektoré oblasti a cestovné kancelárie medzi ne nepatria.

103 Preto sa v prípade cestovných kancelárií musí základ dane stanoviť v súlade s článkom 308 smernice o DPH s odkazom na každé poskytnutie služieb dodané iba cestovnou kanceláriou a nie všeobecne.

104 Z toho vyplýva, že článok 146 zákona č. 37/1992 nie je v súlade s osobitnou úpravou DPH upravenou v článkoch 306 až 310 smernice o DPH.

105 Preto je potrebné prijať štvrtú výhradu Komisie.

106 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba konštatovať, že Španielske kráľovstvo si tým, že:

- vylúčilo z osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie predaj cestovných služieb verejnosti zo strany maloobchodných cestovných kancelárií vystupujúcich vo vlastnom mene, pričom išlo o cestovné služby organizované veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami,
- povolilo cestovným kanceláriám za určitých okolností uvádzať na faktúre celkovú sumu DPH, ktorá nezodpovedá dani skutočne útočenej zákazníkovi, a povolilo zákazníkovi v prípade, ak je platiteľom dane, odpísať túto celkovú sumu od splatnej DPH, a
- povolilo cestovným kanceláriám v rozsahu, v akom sa na nich vzťahuje uvedená osobitná úprava, aby svoj základ dane určili všeobecne pre každé zdaňovacie obdobie,

nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 168, 226 a 306 až 310 smernice o DPH.

O trovách

107 Podľa článku 138 ods. 3 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ak mali účastníci konania úspech len v časti predmetu konania, každý z nich znáša svoje vlastné trovy konania. Ak sa to však zdá oprávnené vzhľadom na okolnosti prípadu, Súdny dvor môže rozhodnúť, že účastník konania znáša svoje vlastné trovy konania a je povinný nahradiť časť trov konania druhého účastníka. Keďže Komisia nemala v jednom zo svojich štyroch žalobných dôvodoch úspech, je opodstatnené ju zaviazať znášať štvrtinu vlastných trov konania a zaviazať Španielske kráľovstvo na náhradu vlastných trov konania, ako aj troch štvrtín trov konania, ktoré vznikli Komisii.

108 Podľa článku 140 rokovacieho poriadku znášajú Česká republika, Francúzska republika,

Poľská republika, Portugalská republika a Fínska republika svoje vlastné trovy konania.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (tretia komora) rozhodol a vyhlásil:

1. Španielske kráľovstvo si tým, že:

- vylúčilo z osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie predaj cestovných služieb verejnosti zo strany maloobchodných cestovných kancelárií vystupujúcich vo vlastnom mene, pričom išlo o cestovné služby organizované veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami,
 - povolilo cestovným kanceláriám za určitých okolností uvádzať na faktúre celkovú sumu dane z pridanej hodnoty, ktorá nezodpovedá dani skutočne útočenej zákazníčkovi, a povolilo zákazníčkovi v prípade, ak je platiteľom dane, odpočítať túto celkovú sumu od splatnej dane z pridanej hodnoty, a
 - povolilo cestovným kanceláriám v rozsahu, v akom sa na nich vzťahuje uvedená osobitná úprava, aby svoj základ dane určili všeobecne pre každé zdaňovacie obdobie,
- nesplnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z článkov 168, 226 a 306 až 310 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

2. V zostávajúcej časti sa žaloba zamietla.

3. Európska komisia znáša štvrtinu vlastných trov konania.

4. Španielske kráľovstvo znáša svoje vlastné trovy konania a je povinné nahradiť tri štvrtiny trov konania, ktoré vznikli Európskej komisii.

5. Česká republika, Francúzska republika, Poľská republika, Portugalská republika a Fínska republika znášajú svoje vlastné trovy konania.

Podpisy

* Jazyk konania: španielčina.