

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

PHILIPPA LÉGERJA,

predstavljeni 12. maja 2005(1)

Zadeva C-291/03

My Travel plc

proti

Commissioners of Customs & Excise

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Združeno kraljestvo))

„DDV – člen 26 Šeste direktive o DDV – Ureditev za potovalne agente in organizatorje potovanj – Lastne storitve in storitve, pridobljene od tretjih oseb – Metoda izražanja davčne osnove – Delitev paketa na pridobljene in lastne storitve – Uporaba merila tržne vrednosti“

1. V členu 26 Šeste direktive 77/388/EGS(2) je predvidena posebna ureditev na področju davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za potovalne agente in organizatorje potovanj. Ta posebna ureditev velja za tiste agente in organizatorje, ki v paketih prodajajo potnikom storitev, ki vključuje več storitev, zlasti nastanitvene in prevozne storitve, ki jih kupijo od tretjih oseb. V skladu s to ureditvijo davčna osnova za DDV ni cena potovanja brez davka, ampak marža agenta, torej razlika med ceno brez davka, ki jo plača kupec, in stroškom storitev, ki jih je agent kupil od tretjih oseb.
2. Sodišče je v sodbi z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Madgett in Baldwin(3) pojasnilo, da kadar storitev, ki jo potovalni agent prodaja v paketu, sestavljajo storitve, ki jih deloma kupi od tretjih oseb in deloma opravi sam, se posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive uporablja samo za storitve, ki jih ponujajo tretje osebe.
3. Sodišče je odločilo tudi o metodi, ki jo je treba uporabiti, da se opredeli del paketa, sestavljenega iz storitev, ki jih opravlja potovalni agent sam. Natančneje, postavilo se je vprašanje, ali je treba v tej metodi upoštevati dejanski strošek teh storitev za gospodarski subjekt, kot je zahtevano v zakonodaji Združenega kraljestva Velike Britanije in Severne Irske, ali njihovo tržno vrednost. Sodišče je razsodilo, da se od gospodarskega subjekta ne more zahtevati, naj izraža del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, ob uporabi merila dejanskih stroškov, če je mogoče ta del paketa opredeliti na podlagi tržne vrednosti podobnih storitev.

4. Po tej sodbi je družba Airtours, zdaj My Travel plc,(4) organizator potovanj, ki je tudi zavezan plačilu DDV v Združenem kraljestvu in je svoj dolg za leta od 1995 do 1999 izražal na podlagi merila dejanskih stroškov, od nacionalne uprave zahteval možnost vnovega obračuna tega dolga za nekatera leta na podlagi merila tržne vrednosti.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Združeno kraljestvo), predlaga Sodišču, naj odloči, ali in pod katerimi pogoji lahko organizator potovanj, kot je družba My Travel, znova obračuna svoj dolg DDV po metodi tržne vrednosti, opisani v navedeni sodbi Madgett in Baldwin.

I – Pravni okvir

A – Člen 26 Šeste direktive

6. Za storitve, ki jih ponujajo potovalni agenti in organizatorji potovanj, je znano, da je v paketu najpogostejše več storitev, zlasti prevoznih in nastanitvenih, ki se izvajajo znotraj ozemlja države članice ali zunaj njega, na katerem ima podjetje sedež ali stalno poslovno enoto.

7. Izvajanje pravil običajnega prava o kraju obdavčitve, davni osnovi in odbitku vstopnega davka zaradi števila in kraja opravljenih storitev pomeni praktične težave za te gospodarske subjekte, ki bi lahko ovirale izvajanje njihove dejavnosti. Da bi ti davni zavezanci lahko izterjali plačani vstopni davek na storitve, pridobljene od drugih podjetij za organizacijo potovanj, bi morali izpolniti potrebne upravne formalnosti v vsaki državi članici, v kateri so kupili te storitve.

8. Cilj člena 26 Šeste direktive je torej poenostaviti izvajanje predpisov Skupnosti o DDV za te subjekte(5) in zlasti zagotoviti poenostavljeno odtegnitev plačane vstopnega davka ne glede na državo članico, v kateri je bil davek pobran.(6)

9. S tem členom se tako vzpostavlja posebna ureditev za potovalne agente in organizatorje potovanj, ki poslujejo z naročniki v svojem imenu in pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev.(7)

10. V skladu s to ureditvijo se vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent, obravnavajo za eno storitev, ki je obdavčljiva v kraju, v katerem ima ta agent sedež ali stalno poslovno enoto, iz katere je opravil storitve.(8)

11. V tej posebni ureditvi je opredeljeno tudi odstopanje od splošne ureditve iz člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, na podlagi katerega je davna osnova za DDV vsako plačilo, ki ga izvajalec prejme od kupca.(9) Tako je v členu 26(2), tretja poved, te direktive določeno:

„Davna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.“

12. Kot posledica tega znižanja davne osnove na maržo „[DDV], ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist potnika, ni upravičen do odbitka ali vračila v kateri koli državi članici“(10)

B – Nacionalno pravo

13. Člen 26 Šeste direktive je bil v Združenem kraljestvu prenesen s členom 52 zakona o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994) in z uredbo iz leta 1987 o DDV, ki velja za organizatorje potovanj (Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987).

14. Metoda izražanja marže organizatorjev potovanj, ki potnikom ponujajo storitve, pridobljene od tretjih oseb, je za davčna obdobja, ki so predmet spora o glavni stvari, določena z okrožnico 709/5/88 in nato z okrožnico 709/5/96 Commissioners of Customs and Excise,⁽¹¹⁾ imenovano „Tour Operators' Margin Scheme“ (maržna ureditev za organizatorje potovanj). Predložitveno sodišče trdi, da je mogoče za potrebe tega postopka ureditvi, določeni s tema okrožnicama, obravnavati kot enaki.⁽¹²⁾

15. Z ureditvijo TOMS je določeno, da mora organizator potovanj, čigar paketi vsebujejo storitve, pridobljene od tretjih oseb, in lastne storitve, razčleniti skupni znesek paketa na stroške, ki jih zanj pomenijo storitve iz vsake kategorije. Stroški pridobljenih storitev ustrezajo znesku, ki ga od organizatorja potovanj zahteva tretji dobavitelj. Stroški lastnih storitev se izražajo iz organizatorjevih knjigovodskih knjig. Ko opredeli ločene zneske za stroške pridobljenih storitev in stroške lastnih storitev, mora seštevek teh stroškov odšteti od skupnega zneska paketa, da izražena splošno maržo. Nato mora to splošno maržo razčleniti glede na delež skupnih stroškov lastnih storitev v primerjavi s skupnimi stroški pridobljenih storitev. Za maržo pridobljenih storitev nato velja ureditev iz člena 26 Šeste direktive, del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, pa se obdavči v skladu s splošnimi pravili iz iste direktive.

C – Sodba *Madgett in Baldwin*

16. T. P. Madgett in R. M. Baldwin sta imela hotel v Devonu v Angliji. Med njunimi gosti jih je 90 % kupilo „paket“, torej so plačali neko ceno za nastanitev s polpenzionom, prevoz z različnih zbirnih mest in enodnevni avtobusni izlet. Drugi hotelski gostje so sami poskrbeli za prevoz do hotela in nazaj, niso bili upravičeni do turističnega ogleda in niso plačali enake cene. Madgett in Baldwin sta za zagotavljanje prevoza svojih gostov do hotela in avtobusne izlete uporabljala tretja podjetja.

17. Sodišče je v navedeni sodbi najprej razsodilo, da se po eni strani posebna ureditev iz člena 26 Šeste direktive, čeprav je njen namen preprečiti težave, povezane z nakupom storitev v različnih državah članicah, uporablja tudi, ko se storitve opravijo samo v eni državi.⁽¹³⁾ Po drugi strani je menilo, da ta uporaba ne sme biti omejena samo na gospodarske subjekte, ki so uradno opredeljeni kot potovalni agenti ali organizatorji potovanj, ampak jo je treba razširiti na hotelirje, kot sta Madgett in Baldwin, ki ponujata storitve, ki so povezane s potovanji in jih kupita od tretjih oseb, če te storitve niso samo pomožne v primerjavi z njunimi hotelskimi storitvami.⁽¹⁴⁾

18. Sodišče je nato obravnavalo vprašanje, kako izražunati obdavčljivo maržo, če paket vsebuje lastne in pridobljene storitve.

19. Prvič, iz vsebine člena 26 Šeste direktive, njenih ciljev in dejstva, da odstopa od splošne ureditve, je sklepalo, da se posebna ureditev iz navedenega člena lahko uporablja samo za storitve, pridobljene od tretjih oseb.⁽¹⁵⁾

20. Posledica te analize je, da mora potovalni agent razčleniti ceno, ki jo njegove stranke plačajo za paket, tako, da opredeli maržo, ki jo zaračunava za storitve, pridobljene od tretjih oseb. Vendar v členu 26 Šeste direktive, ker ne predvideva primera paketov potovanj, ki zajemajo storitve, pridobljene od tretjih oseb, in lastne storitve, niso opredeljena merila, na podlagi katerih je mogoče izražunati to maržo in od cene paketa odšteti stroške lastnih storitev. Poleg tega, ker ta paket zajema hkrati pridobljene in lastne storitve, se ta pojem „plačila“ v smislu člena 11(A)(1)(a)

te direktive tudi ne more uporabljati kot davčna osnova za lastne storitve.

21. Predložitveno sodišče je torej vprašalo Sodišče o referenčni enoti, ki jo je treba uporabiti za opredelitev dela paketa, ki zadeva lastne storitve. Ponudilo je dve možni metodi, od katerih prva temelji na dejanskih stroških teh storitev za gospodarski subjekt v skladu z ureditvijo TOMS in druga na njihovi tržni vrednosti. Druga metoda kot referenco za opredelitev vrednosti nastanitve, ki jo hotelirji zagotavljajo v paketu, upošteva cene sob in polpenzionov, zaradi česar gostom, ki ne kupijo tega paketa. Po tej metodi zadostuje, da se od navedenega paketa odšteje skupna vrednost nastanitve, ki se izraža na podlagi cen, zaradi česar zunaj paketa, da se izraža vrednost pridobljenih storitev, ker so v tej ceni nastanitve pokriti hkrati marža in stroški nastanitve. Ko se odšteje cena storitev, pridobljenih od tretjih oseb, se dobi marža, obdavčljiva na podlagi člena 26 Šeste direktive.

22. Sodišče, postavljeno pred to izbiro, je trdilo, da nobena od obeh predlaganih metod ne omogoča natančne ugotovitve, kolikšno plačilo je gospodarski subjekt dejansko prejel za storitve, ki jih je zagotovil sam. Tako metoda, ki temelji na dejanskih stroških, ne izraža verodostojno sestave paketa, saj ni mogoče iz ničesar sklepati, da so marže za vsako od obeh kategorij storitev, ki sestavljajo paket, sorazmerne z deležem, ki ga pomenijo njihovi stroški.(16)

23. Tudi metoda, temelječa na tržni vrednosti lastnih storitev, ki je v obravnavani zadevi opredeljena na podlagi cen sob in polpenzionov, ki jih hotel zaradi česar, če gostje ne uporabljajo paketa, je lahko deloma poljubna, ker cena nastanitve, ponujene v paketu, ni nujno enaka ceni nastanitve, če se ponuja kot enotna storitev.(17)

24. Vendar je Sodišče ugotovilo, da je zadnjenavedena metoda preprostejša od metode dejanskih stroškov. Analizo je končalo s temi točkami:

„45 Metoda dejanskih stroškov za lastne storitve zahteva vrsto zapletenih porazdelitev in tako veliko dodatnega dela gospodarskega subjekta. Nasprotno pa je uporaba tržne vrednosti lastnih storitev, kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 76 sklepnih predlogov, preprosta, ker ni treba razlikovati med različnimi elementi vrednosti lastnih storitev.

46 V teh okoliščinah – ob upoštevanju dejstva, da v obravnavanem primeru ni sporno, da je rezultat obračuna DDV na maržo storitev, pridobljenih od tretjih oseb, ob uporabi ene ali druge možnosti praviloma enak – se od gospodarskega subjekta ne more zahtevati, naj izraža del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, v skladu z načelom dejanskih stroškov, če je mogoče ta del paketa opredeliti na podlagi tržne vrednosti storitev, podobnih storitvam, ki so del paketa.

47 Ob upoštevanju zgornjega je treba na vprašanji za predhodno odločanje, ki ju je postavilo VAT and Duties Tribunal, odgovoriti, da je treba člen 26 Šeste direktive razlagati tako, da se, če gospodarski subjekt, za katerega veljajo določbe tega člena, proti plačilu paketa izvaja transakcije, sestavljene iz storitev, ki jih deloma opravi sam, deloma pa drugi davčni zavezanci, ureditev DDV iz tega člena uporablja samo za storitve, ki jih opravijo tretje osebe. Od gospodarskega subjekta se ne more zahtevati, naj izraža del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, v skladu z načelom dejanskih stroškov, če je mogoče ta del paketa opredeliti na podlagi tržne vrednosti storitev, podobnih storitvam, ki so del paketa.“

II – Dejstva v sporu o glavni stvari

25. Družba My Travel organizira poletniške pakete v tujih državah. Ta družba sistematično kupuje nastanitve od tretjih oseb. Vendar ker ima svojo letalsko družbo, običajno sama zagotavlja prevoz potnikov do njihovega poletniškega kraja.

26. Javnosti prodaja tudi posamezne letalske vozovnice, imenovane „seat only“ (samo let), za sedeže na svojem letalu ali sedeže, pridobljene od drugih družb, ter sedeže za druge organizatorje potovanj, imenovane „broked seats“ (sedeži, prodani prek posrednika).
27. Svoj dolg DDV za leta od 1995 do 1999 je obračunala tako, da je uporabila ureditev TOMS. Po izreku zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin je znova obračunala svoj dolg DDV za tri leta, in sicer 1995, 1996 in 1997, tako da je odštela „tržno vrednost“ sedežev, prodanih v poletniških paketih.
28. Družba My Travel je uporabila dve metodi, da bi dobila to tržno vrednost. Za leto 1995, in kot se zdi, za leto 1996 je kot izhodišče uporabila ceno letalskih vozovnic, prodanih v paketih, in ji prištela „odstotni pribitek“, enak pribitku, za katerega zatrjuje, da ga je dosegla v istem obdobju pri prodaji posameznih vozovnic.
29. Družba My Travel je leta 1995 prodajala tudi poletniške pakete, ki so vključevali križarjenja, letalska potovanja z vozilom na voljo in nastanitve v kampu. Vendar je svoj dolg znova obračunala na podlagi merila tržne vrednosti samo za letalska potovanja, ker je menila, da nima ustreznih primerjalnih elementov za druge lastne storitve.
30. Družba My Travel je za leto 1997 na podlagi internega dokumenta z naslovom Route Profitability Report (Poročilo o donosnosti zračnih poti) „linearni povprečni prihodek“, ki ga je ustvarila pri javni prodaji letalskih vozovnic zunaj paketa, ocenila na 153 GBP.
31. Potem ko je družba My Travel na tej podlagi znova izračunala stroške letalskih vozovnic, prodanih v poletniških paketih, je od Commissioners zahtevala povračilo v višini 212.000 GBP za leto 1995, 2.004.857 GBP za leto 1996 in 711.051 GBP za leto 1997.
32. Višina teh zneskov je predvsem posledica dejstva, da se z metodo, ki jo je uporabila družba My Travel, povečuje del paketa, ki se pripiše prevozu, in da je ta del na podlagi veljavnega nacionalnega prava obdavčen po stopnji 0 %.
33. Commissioners so te zahteve zavrnil. Kot so trdili pred predložitvenim sodiščem, po njihovem mnenju iz zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin izhaja, da se metoda, ki temelji na tržni vrednosti, ne more uporabiti, kadar – kot v primeru družbe My Travel – ni preprosta, je njen rezultat umetni znesek marže na pridobljene storitve in znatno spreminja dolg DDV. Poleg tega so trdili, da se s to sodbo ne omogoča selektivna uporaba take metode in da znesek 153 GBP ne pomeni tržne vrednosti letalskih sedežev, prodanih v paketih.
34. Družba My Travel pa je nasprotno pojasnila, da je Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin zavrnilo trditve, da naj bi bilo merilo dejanskih stroškov zanesljivejši kazalnik vrednosti različnih delov paketa. Trdila je tudi, da ni mogoče zahtevati, da je rezultat obeh metod enak dolg DDV, ker bi to zavezovalo gospodarske subjekte, naj obračune izvedejo po obeh metodah. Razlog iz te sodbe, da je metoda, ki temelji na tržni vrednosti, preprostejša, naj bi bil samo dejavnik, ki se upošteva, da se doseže sprejeta rešitev, in ne pogoj, ki naj bi veljal za uporabo navedene metode.
35. Družba My Travel meni, da ima pravico uporabiti metodo, ki temelji na tržni vrednosti, če ima na voljo zadovoljivo primerjavo, kot naj bi veljalo za letalska potovanja, in da se s členom 26 Šeste direktive ne nasprotuje sočasni uporabi te metode in metode, ki temelji na dejanskih stroških. Znesek 153 GBP naj bi izražal povprečno vrednost letalskih vozovnic in bi se lahko uporabil kot podlaga za ovrednotenje potovanj, opravljenih v paketih, ker Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin ni zahtevalo, naj gospodarski subjekt opredeli tržno vrednost lastnih storitev v primerjavi z enakimi storitvami, ampak v primerjavi s podobnimi

storitvami.

III – Vprašanja za predhodno odločanje

36. Ob upoštevanju teh dejstev je VAT and Duties Tribunal, Manchester, odločilo, da prekine odločanje in Sodišču postavi ti vprašanja za predhodno odločanje o razlagi člena 26 Šeste direktive in zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin:

„1) V katerih okoliščinah, če je to sploh mogoče, ima organizator potovanj, ki je izpolnil obračun [DDV] za poslovno leto na podlagi metode dejanskih stroškov, ki je edina metoda, predvidena v nacionalni zakonodaji, s katero je bila prenesena Direktiva, pravico, da znova obračuna svoj dolg DDV delno po metodi tržne vrednosti, opisani v točki 46 te sodbe?

(a) Ali ta organizator potovanj lahko uporabi predvsem metodo tržne vrednosti selektivno glede na različna poslovna leta, in če sme, pod katerimi pogoji?

(b) Ali organizator potovanj, kadar prodaja javnosti dele lastnih storitev svojih paketov zunaj paketov (v tem primeru letalska potovanja), vendar javnosti zunaj paketov ne prodaja drugih lastnih storitev svojih paketov (v tem primeru križarjenja in nastanitve v kampu), lahko:

– uporabi metodo tržne vrednosti za te pakete (ki so v večini), kadar lahko opredeli vrednost vseh lastnih dobav ali storitev (v tem primeru letalska potovanja) glede na prodajo javnosti zunaj paketov;

– v primerih, kadar paket zajema njegove lastne storitve, ki jih organizator potovanj ne prodaja javnosti zunaj paketov (v tem primeru križarjenja in nastanitve v kampu), uporabi metodo tržne vrednosti za opredelitev vrednosti lastnih dobav ali storitev, ki jih prodaja javnosti (v tem primeru letalska potovanja), kadar ni bilo mogoče opredeliti tržne vrednosti drugih delov paketa?

(c) Ali mora biti uporaba kombinacije metod a) preprostejša, b) znatno preprostejša ali c) ne znatno bolj zapletena?

(d) Ali mora biti rezultat metode tržne vrednosti enak dolg DDV ali dolg, podoben dolgu, ki se dobi ob uporabi metode, temelječe na stroških?

2) Ali je v okoliščinah tega primera mogoče opredeliti del lastnih storitev, ki se nanašajo na letalska potovanja, prodana kot del poiznitkega paketa, z upoštevanjem bodisi a) povprečne cene sedeža na letalu, povečane za povprečno maržo organizatorja potovanj pri prodaji samo sedežev v zadevnem poslovnem letu, bodisi b) povprečnega prihodka organizatorja potovanj pri prodaji samo sedežev v istem poslovnem letu?“

IV – Analiza

A – Prvo vprašanje

37. Prvo vprašanje obsega več točk. Najprej, kot je razvidno predvsem iz izraza „če je to sploh mogoče“ v prvi povedi tega vprašanja, predložitveno sodišče želi vedeti, ali ima organizator potovanj, ki je izpolnil obračun DDV za davčno leto ob uporabi metode, predpisane z nacionalno zakonodajo, s katero je prenesena Direktiva, pravico znova obračunati svoj dolg DDV na podlagi sodbe Sodišča po metodi, ki je bila v tej sodbi razglašena za skladno z navedeno direktivo.

38. Menim, da je treba na to podvprašanje odgovoriti pritrdilno. Iz ustaljene sodne prakse izhaja, da Sodišče, kadar v okviru pristojnosti na podlagi člena 243 ES razlaga določbo prava Skupnosti, natančneje določa smisel in obseg te določbe, tako da bi jo bilo treba razumeti in

uporabljati od začetka njene veljavnosti.(18) To ne velja takrat, kadar Sodišče v sodbi izjemoma omeji časovni učinek te razlage.(19) Sodba, izrečena na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe, lahko torej učinkuje na pravna razmerja, ki so nastala pred njenim izrekom, in to čeprav ta razmerja niso predmet spora pred sodiščem. Iz tega zlasti izhaja, da mora upravni odbor v okviru svojih pristojnosti pravilo prava Skupnosti, ki je bilo predmet take razlage, uporabljati tudi za pravna razmerja, nastala in oblikovana, preden je Sodišče izreklo sodbo, v kateri je odločilo o predlogu za razlago.(20)

39. Iz ustaljene sodne prakse tudi izhaja, da kadar država članica od posameznika pobere zneske v nasprotju s pravili prava Skupnosti, kot jih je razložilo Sodišče, je ta posameznik upravičen do njihovega povračila. Z običajno uporabljenimi besedami, ta pravica do povračila je posledica in dopolnilo pravic, ki so navedenemu posamezniku podeljene z določbami prava Skupnosti, kot jih je razložilo Sodišče.(21)

40. Sporno tudi ni, da je treba, ker področno zahtev za povračilo dajatev ni urejeno s predpisi Skupnosti, v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se ta pravica uveljavlja, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti.(22) V skladu s to sodno prakso davčni zavezanec, ki je neupravičeno plačal zneske za DDV, lahko zahteva povračilo tistih zneskov, ki jih je neupravičeno plačal od začetka veljavnosti nacionalne zakonodaje, ki je v nasprotju s Šesto direktivo, v skladu s podrobnimi postopkovnimi pravili, določenimi v notranjem pravnem redu, ob pogoju, da ta izpolnjujejo zahteve po enakovrednosti in učinkovitosti.(23)

41. Iz celotne sodne prakse je po mojem mnenju mogoče logično sklepati tudi, da mora imeti davčni zavezanec, ki se mu tako prizna pravica, da od svoje uprave ali nacionalnega sodišča pod pogoji, določenimi v notranjem pravu, ob upoštevanju načel enakovrednosti in učinkovitosti dobi povračilo neupravičeno plačane DDV, tudi možnost, da pod enakimi pogoji znova obračuna znesek davka, ki ga mora plačati, po metodi, ki jo je Sodišče razglasilo za skladno s pravom Skupnosti, in posledično popravi svoje obračune DDV.

42. Torej predlagam, naj se na to uvodno točko tega vprašanja odgovori, da ima potovalni agent ali organizator potovanj, ki je izpolnil obračun DDV za davčno leto ob uporabi metode, opredeljene v nacionalni zakonodaji, s katero je prenesena Šesta direktiva, pravico znova obračunati svoj dolg DDV po metodi, ki jo je Sodišče razglasilo za skladno s pravom Skupnosti, pod pogoji, določenimi v nacionalnem pravu, v katerih morata biti upoštevani načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

43. Predložitveno sodišče v prvem vprašanju tudi sprašuje Sodišče o pogojih, pod katerimi lahko organizator potovanj, ki proti plačilu paketa ponuja storitve, ki jih opravlja sam, in storitve, ki jih opravljajo tretje osebe, uporabi metodo, temelječo na tržni vrednosti, da opredeli del tega paketa, ki ustreza njegovim storitvam.

44. Natančneje, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 26 Šeste direktive razlagati tako, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki proti plačilu paketa potniku ponuja pridobljene in lastne storitve, praviloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, na podlagi njihove tržne vrednosti, če se ta vrednost lahko opredeli, in ali ta davčni zavezanec lahko svobodno izbere to merilo ali merilo dejanskih stroškov. V tem okviru predložitveno sodišče tudi sprašuje Sodišče, koliko mora biti uporaba metode, ki temelji na tržni vrednosti, preprostejša za zadevnega davčnega zavezanca in ali je odvisna od pogoja, da je njen rezultat dolg DDV, ki je enak ali podoben dolgu, ki bi se izračunal po metodi, temelječi na dejanskih stroških storitev.

45. Sprašuje tudi, ali se merilo tržne vrednosti uporablja za lastne storitve, katerih tržna vrednost se lahko opredeli, kadar se tržna vrednost nekaterih lastnih delov paketa v istem poslovnem letu ne more opredeliti, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa.

46. Predložitveno sodišče trdi, da postavlja ta vprašanja, ker v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin ni našlo nobenega dokaza, da naj bi Sodišče hotelo tako ali drugače omejiti uporabo metode, ki temelji na tržni vrednosti, če davčni zavezanec lahko „ta del paketa opredeli na podlagi tržne vrednosti storitev, podobnih storitvam, ki so del paketa“. Prav tako ni moglo zanesljivo ugotoviti, ali točke od 43 do 47 te sodbe vsebujejo pogoje, ki morajo biti obvezno izpolnjeni, da se davčnemu zavezancu dovoli uporaba te metode razlenitve, ali pa so v teh tokah navedeni samo dejavniki, ki jih je Sodišče upoštevalo pri odločitvi.

47. Zaradi teh vprašanj moram preužiti, prvi, ali je treba zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin razumeti tako, da za možnost davčnega zavezanca, da razdeli paket ob uporabi merila tržne vrednosti, veljajo pogoji, da je uporaba navedene metode dejansko preprostejša v posebnem položaju tega davčnega zavezanca in da je njen rezultat dolg DDV, ki je enakovreden dolgu, ki bi se izražunal na podlagi merila dejanskih stroškov.

48. Nato bom po potrebi preužil, drugi, ali lahko davčni zavezanec svobodno uporablja metodo, ki temelji na tržni vrednosti, od enega do drugega davčnega leta. Nazadnje bom preužil, ali davčni zavezanec lahko uporablja to metodo za nekatere lastne storitve samo, kadar v istem davčnem letu ne more opredeliti tržne vrednosti drugih elementov svojega paketa.

49. Torej je treba najprej preužiti, ali za razlenitev paketa, ki jo davčni zavezanec, za katerega velja člen 26 Šeste direktive, opravi na podlagi merila tržne vrednosti, velja pogoj, da je uporaba tega merila dejansko preprostejša v njegovem posebnem položaju in da je njen rezultat dolg DDV, podoben dolgu, ki bi se izražunal na podlagi merila dejanskih stroškov. Treba je ugotoviti, ali, kot trdi vlada Združenega kraljestva, davčni zavezanec, kot je družba My Travel, nima pravice spremeniti svojih obračunov DDV, tako da uporabi merilo tržne vrednosti, ker naj jih ne bi mogel sestaviti brez posebnih težav ob uporabi merila dejanskih stroškov in ker naj bi ta sprememba povzročila bistveno zmanjšanje njegovega davčnega dolga.

50. Ne strinjam se z razlago v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin, ki jo je zagovarjala vlada Združenega kraljestva.

51. Menim, da iz preužitve v točki 45 te sodbe izhaja, da razlogi, zakaj je Sodišče sklepalo, da je metoda, ki temelji na tržni vrednosti, preprostejša, niso povezani s posebnimi okoliščinami te zadeve. Sodišče ni ugotovilo te večje preprostosti v posebnem položaju Madgetta in Baldwina, ampak v primerjavi s splošnimi pogoji uporabe obeh konkurenčnih metod tako, da se je izrecno sklicevalo na točko 76 mojih sklepnih predlogov v tej zadevi.(24) Ker je metoda, ki temelji na tržni vrednosti, immanentno preprostejša od metode, ki temelji na dejanskih stroških, jo je treba v skladu z navedeno sodbo uporabiti.(25)

52. Poleg tega, kot poudarjata predložitveno sodišče in tožeča stranka v postopku v glavni stvari, bi za uporabo te metode za opredelitev DDV, ki ga mora plačati potovalni agent ali organizator potovanj, postavitve pogoja, da je ta metoda v posebnem položaju vsakega davčnega zavezanca dejansko preprostejša od metode, ki temelji na dejanskih stroških, pomenila, da je opredelitev davčne osnove, ki je bistveni element sistema DDV, odvisna od negotove in nekoliko subjektivne presoje. Tak pogoj bi bil torej v nasprotju z načelom pravne varnosti, s katerim se zlasti na področjih s finančnimi posledicami, kot je področje DDV, zahteva, da so predpisi skupnosti zanesljivi in predvidljivi. (26)

53. Dejstvo, da je davčni zavezanec, kot je družba My Travel, lahko sestavil obračune DDV po ureditvi TOMS, tako da je uporabil metodo dejanskih stroškov, ne da bi se, kot se zdi, srečal s posebnimi težavami, torej po mojem mnenju ne bi smelo nasprotovati temu, da obračune DDV znova sestavi po metodi, ki temelji na tržni vrednosti.

54. Ne verjamem tudi, da je treba navedbo v točki 46 zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin, da „ob upoštevanju dejstva, da v obravnavanem primeru ni sporno, da je rezultat obračuna DDV na maržo storitev, pridobljenih od tretjih oseb, ob uporabi ene ali druge metode, praviloma enak DDV“, razumeti kot izraz pogoja, ki naj bi veljal za uporabo merila tržne vrednosti. Taka razlaga po mojem mnenju ne ustreza besedilu preučenih razlogov. Ta trditev je namreč navedena v narekovajih za besedami „v teh okoliščinah“, ki kažejo, da ugotovitev Sodišča v navedeni točki 46 in naslednji točki izhaja iz elementov, izraženih v prejšnjih tokah. Dejstvo, da je rezultat obeh konkurenčnih metod v obravnavanem primeru enak davčni dolg, je torej nepomembno.

55. Še več, razlaga Združenega kraljestva naj bi davčne zavezance obvezovala, da po sestavi davčnega obračuna po metodi, ki temelji na tržni vrednosti, izvedejo vse potrebne transakcije za uporabo metode, ki temelji na dejanskih stroških. Ta rešitev bi torej uporabi merila tržne vrednosti odvzela prednost, zaradi katere je Sodišče menilo, da mora biti to upošteveno merilo, predvsem da je to merilo na splošno lažje uporabljati kot merilo dejanskih stroškov. Zaradi te rešitve bi bila uporaba merila tržne vrednosti neučinkovita, kadar bi se za lastne in pridobljene storitve uporabljali drugačni stopnji DDV, kot velja v obravnavanem primeru.

56. Ali davčni zavezanec, za katerega velja člen 26 Šeste direktive in ki potnikom proti plačilu paketa ponuja pridobljene in lastne storitve, uporabi merilo tržne vrednosti za razčlenitev tega paketa, torej po mojem mnenju ni podrejeno pogoju, da je rezultat dolg DDV, enakovreden dolgu, ki bi ga dobil ob uporabi merila dejanskih stroškov. Dejstvo v sporu o glavni stvari, da naj bi uporaba tega merila povzročila bistveno zmanjšanje davčnega dolga družbe My Travel, torej kot taka ne bi smela biti ovira za to uporabo.

57. Nato je treba preučiti, drugi, ali se mora za uporabo merila tržne vrednosti, kadar se ta lahko opredeli, odločiti davčni zavezanec.

58. Cilj tega vprašanja jasno izhaja iz predložitvene odločbe. Vprašanje je, ali ima davčni zavezanec, kot je družba My Travel, ki je sestavila obračune DDV za leta od 1995 do 1999 na podlagi merila dejanskih stroškov, pravico znova obračunati svoj davčni dolg na podlagi merila tržne vrednosti samo za tri leta, za katera uporaba tega merila povzroči bistveno zmanjšanje njenega davčnega dolga.

59. Kot navaja predložitveno sodišče, je besedilo odgovora na vprašanja, postavljena Sodišču v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin, da „ni mogoče zahtevati od gospodarskega subjekta, naj del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, izračuna po načelu dejanskih stroškov, če je mogoče opredeliti ta del paketa na podlagi tržne vrednosti storitev, podobnih storitvam, ki so del

paketa“, (27) v tej točki res lahko nekoliko dvoumno. Vendar ne verjamem, da je Sodišče s tem odgovorom želelo reči, da naj bi davčni zavezanec, ki lahko opredeli tržno vrednost svojih storitev, imel pravico svobodno uporabljati to merilo ali merilo dejanskih stroškov, samo da bi zmanjšal svoj davčni dolg.

60. Tak pristop po mojem mnenju ni v skladu s temeljnim načelom, na katerem temelji DDV. Treba je namreč spomniti, da to načelo temelji na dejstvu, da je navedena dajatev davek na porabo. Dajatev je povsem sorazmerna s ceno blaga in storitev in jo davčni zavezanci pobirajo v vsaki fazi procesa proizvodnje ali distribucije za račun davčne uprave, ki ji morajo plačati, ter nazadnje bremenijo samo končnega porabnika. (28) Izvajanje tega sistema zato zahteva, naj davčni organ države davčnih zavezancev te opredeli ter da ti zavezanci vodijo natančno knjigovodstvo in temu organu oddajajo redne obračune. V skladu s temeljnim načelom tega sistema in podrobnimi pravili za njegovo delovanje mora biti DDV, ki ga pobirajo davčni organi, torej enak davku, ki se dejansko pobira od končnega porabnika.

61. Pogoji za uporabo posebne ureditve, uvedene s členom 26 Šeste direktive za potovalne agente in organizatorje potovanj, kadar agent proti plačilu paketa potniku sočasno ponuja pridobljene in lastne storitve, ne bi smeli postaviti pod vprašaj tega temeljnega načela sistema DDV. Zato se strinjam s stališčem Komisije Evropskih skupnosti, da bi morala biti metoda razlenitve paketa praviloma taka, da se za lastne storitve dobi rezultat, čim bližji rezultatu, ki bi ga dobili ob uporabi običajne ureditve DDV, kot izhaja iz člena 11(A)(1)(a) navedene direktive in ustaljene sodne prakse, na podlagi katere mora biti davčna osnova plačilo, ki ga je gospodarski subjekt dejansko prejel za blago ali storitve, ki jih je dobavil oziroma opravil, in ne vrednost, ocenjena po objektivnih merilih. (29)

62. Zato v nasprotju s Komisijo nisem prepričan, da je treba dati prednost merilu tržne vrednosti pred merilom dejanskih stroškov, ker naj bi po mnenju te institucije imelo to prednost, da na splošno omogoča natančnejšo opredelitev delov paketa, ki jih je treba dodeliti pridobljenim oziroma lastnim storitvam. Sodišče ni na podlagi te prednosti v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin odločilo, da to merilo uporabi kot upoštevno merilo razlenitve.

63. Sodišče je v tej sodbi namreč poudarilo, da je metoda, ki temelji na tržni vrednosti, tudi poljubna, ker se zaradi nje sklepa, da je cena lastnih storitev, ponujenih v paketu, enaka njihovi ceni, kadar se te storitve ponujajo kot enotne storitve. To v zadevi v glavni stvari pomeni, da je cena letalske vozovnice, ki jo družba My Travel prodaja v paketu, enaka ceni letalske vozovnice za isto destinacijo, kadar letalsko vozovnico ta davčni zavezanec prodaja ločeno. Vendar ta predpostavka ni vedno utemeljena. Kot sem navedel v sklepnih predlogih v zgoraj navedeni zadevi Madgett in Baldwin, (30) ni redko, da daje uporaba paketa možnost ponuditi storitev po nižji ceni, da bi bila ponudba skupine storitve privlačnejša.

64. V skladu z zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin se metoda, ki temelji na tržni vrednosti, mora uporabljati ne zato, ker naj bi – kot trdi Komisija – na splošno omogočala, da se dobi rezultat, ki naj bi bil čim bližji rezultatu, ki bi se dobil ob uporabi običajne ureditve DDV, ampak ker je po naravi preprostejša od metode, ki temelji na dejanskih stroških.

65. Zato po mojem mnenju to ne sme pomeniti, da se davčnemu zavezancu prizna možnost uporabe tega merila po lastnem preudarku, glede na to, ali zmanjšuje njegov davčni dolg ali ne v primerjavi z dolgom, ki bi ga izračunal ob uporabi metode, ki temelji na dejanskih stroških. Po eni strani noben element zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin ne omogoča dejansko potrditve trditve, da naj bi Sodišče želelo dati gospodarskim subjektom tako pravico.

66. Po drugi strani naj bi razlaga te sodbe, ki jo predlaga družba My Travel, pomenila, da se davčnim zavezancem dovoli, da po svoji volji spremenijo davčno osnovo, ki se ureja s členom 26

Šeste direktive, in davčno osnovo, za katero velja splošna ureditev. Podeliti tako pravico davčnim zavezancem bi lahko povzročilo, da se jim dovoli umetno povišanje davčne osnove, za katero se uporablja nižji davek, in se tako ustvari konkurenčna neenakost med gospodarskimi subjekti v korist tistih, ki imajo sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto v državi članici, v kateri se nekatere transakcije prevoza oseb obdavčujejo z zelo nizkimi stopnjami ali stopnjo 0 %, kot je Združeno kraljestvo.(31) Taka razlaga bi zato lahko bila v nasprotju z načelom konkurenčne nevtralnosti DDV.

67. V zvezi s tem je treba spomniti, da je zakonodajalec Skupnosti, kot izhaja iz devete uvodne izjave Šeste direktive, želel, da se „davčn[a] osnov[a] uskladi tako, da so rezultati uporabe stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije primerljivi v vseh državah članicah“. Cilj uskladitve davčne osnove je torej zagotoviti, da se situacije, podobne z gospodarskega ali trgovskega vidika, obravnavajo enako pri uporabi sistema DDV. Ta uskladitev tako prispeva k zagotavljanju nevtralnosti tega sistema.

68. Zato se strinjam s stališčem Komisije, da je treba paket razčleniti na pridobljene in lastne storitve na podlagi tržne vrednosti lastnih storitev, vsakič ko se ta vrednost lahko opredeli.

69. Zato se mi zdi težko popolnoma izključiti možnost odstopanja od tega načela. Videli smo, da je tudi merilo tržne vrednosti nekoliko poljubno in da je eno od bistvenih načel DDV nevtralnost za davčne zavezance. Ni sporno, da v splošni ureditvi DDV davčna osnova za davek, ki ga morajo pobrati davčni organi, ne more biti višja od plačila, ki ga dejansko plača končni porabnik.(32) Zato se mi zdi sprejemljivo, da potovalni agent ali organizator potovanj, ki bi lahko dokazal, da metoda, ki temelji na dejanskih stroških, verodostojno izraža dejansko sestavo paketa, lahko razdeli svoje pakete po tej metodi, in ne po metodi, ki temelji na tržni vrednosti.

70. Tako bi na primer lahko bilo, če bi davčni zavezanec lahko na podlagi svojih knjigovodskih knjig dokazal, da je za zadevno davčno obdobje sistematično opredelil pakete tako, da je mogoče ugotoviti stalno maržo za vsak element izdatka, ki ga nosi. Zdi se mi, da bi v takem primeru cilj uskladitve davčne osnove, zaradi katerega je treba merilo tržne vrednosti uporabiti kot temeljno načelo, moral biti podrejen zahtevi po nevtralnosti.

71. Torej menim, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki proti plačilu paketa potniku ponuja pridobljene in lastne storitve, praviloma opredeliti del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, na podlagi njihove tržne vrednosti, če se ta vrednost lahko opredeli, razen če lahko dokaže, da za zadevno davčno obdobje metoda, ki temelji na dejanskih stroških, verodostojno izraža dejansko sestavo paketa.

72. Nacionalna davčna uprava, in kadar je to primerno, nacionalno sodišče morata presoditi, ali je mogoče opredeliti del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, na podlagi njihove tržne vrednosti.

73. Sodišče je v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin menilo, da je treba to tržno vrednost opredeliti na podlagi cene podobnih storitev, ki jih davčni zavezanec sam ponuja zunaj paketa.(33) Komisija pa meni, da je mogoče upoštevati tudi podobne storitve, ki jih ponujajo drugi davčni zavezanci.

74. Z zadnjenavedeno rešitvijo se ne strinjam zaradi teh razlogov. Najprej, ta rešitev se ujema s predlogom švedske vlade v zgoraj navedeni zadevi Madgett in Baldwin, ki pa ni bila upoštevana v sodbi, čeprav je Sodišče ni izrecno zavrnilo. Nato, kot sem že navedel v sklepnih predlogih v tej zadevi,(34) ta rešitev lahko pomeni več težav kot prednosti. Po eni strani naj bi bila vrednost, dobljena na podlagi podobnih storitev, ki jih opravljajo drugi davčni zavezanci, večinoma fiktivna, ker naj ne bi bila neposredno povezana s storitvijo, ki mora biti obdavčena. Po drugi strani naj bi obstajalo tveganje nenatančnosti, ker bi se referenčna vrednost lahko izpodbijala in bila tako

predmet razprave izvedencev.

75. Dejanske okoliščine spora o glavni stvari se mi zdijo za potrditev moje analize primernejše. Veliko nihanje cen letalskih vozovnic in raznovrstnost njihovih stroškov glede na destinacije predvsem zaradi konkurence „nizkocenovnih“ družb na tem področju bi lahko otežila in napravila za sporno opredelitev upoštevanih primerjav na podlagi prevoza, ki ga opravijo drugi davčni zavezanci. Poleg tega predložitveno sodišče ne izpodbija načina opredelitve tržne vrednosti lastnih storitev, kot izhaja iz zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin. Torej bo moralo presoditi, ali so posamezne letalske vozovnice, ki jih prodaja družba My Travel, lahko storitve, podobne storitvam, ki jih ta davčni zavezanec opravlja v paketih, in po potrebi opredeliti tržno vrednost teh vozovnic na podlagi cene tistih, ki jih prodaja posamezno.

76. V obravnavanem primeru se postavlja tudi vprašanje, kako razčleniti paket, če davčni zavezanec ne more opredeliti tržne vrednosti nekaterih lastnih storitev, ker ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa. Tak primer je bil leta 1995, ko je družba My Travel prodajala poletniške pakete, za katere je sama poleg letalskih potovanj ponujala križarjenja in nastanitve v kampu, medtem ko takih storitev ni prodajala zunaj paketa. Predložitveno sodišče tako sprašuje, tretjič, ali se, kadar paket obsega lastne storitve, katerih tržne vrednosti ni mogoče opredeliti, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa, to merilo vseeno uporablja za lastne storitve, katerih tržna vrednost se lahko opredeli.

77. Dejstvo, da se tržna vrednost ne more opredeliti za vse lastne storitve, ki jih opravlja davčni zavezanec, po mojem mnenju ne more upravičiti odstopanja od uporabe tega merila za ovrednotenje storitev, katerih navedena vrednost se lahko opredeli. V takem primeru je res, da mora davčni zavezanec razčleniti paket po obeh metodah izražena. Tako mora opredeliti tržno vrednost lastnih storitev, ki jih prodaja zunaj paketa, da lahko njihovo vrednost odšteje od paketa, nato mora ostanek tega paketa razčleniti na pridobljene in druge lastne storitve, da opredeli maržo, obdavčljivo na podlagi člena 26 Šeste direktive, po metodi, ki temelji na dejanskih stroških.

78. Vendar ne verjamem, da tako združena uporaba obeh metod povzroča nepremostljive praktične težave. Predložitveno sodišče takih težav ni omenilo, in iz spisa izhaja, da je družba My Travel lahko znova obračunala svoj dolg DDV za leto 1995, tako da je odštela samo tržno vrednost letalskih potovanj. Poleg tega sem zgoraj navedel, zakaj uporabe merila tržne vrednosti po mojem mnenju ni mogoče podrediti pogoju, da jo je lažje uporabiti v posebnem primeru vsakega davčnega zavezanca.

79. Poleg tega, čeprav je cilj člena 26 Šeste direktive prilagoditi pravila, ki se uporabljajo na področju DDV, posebnostim dejavnosti potovalnega agenta in tako zmanjšati praktične težave, ki bi lahko ovirale navedeno dejavnost, cilj ureditve, uvedene s tem členom, v nasprotju z ureditvijo za majhna podjetja in kmete,⁽³⁵⁾ ni poenostaviti knjigovodske zahteve, ki se zahtevajo z običajnim sistemom DDV. V odstavku 3 tega člena je tako določeno, da če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene v Skupnosti pa tudi zunaj nje, je lahko oproščen samo tisti del paketa, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti. Vidimo lahko, da uporaba take določbe lahko zavezuje potovalne agente k izvedbi tudi razmeroma tehnične razčlenitve svojih paketov.⁽³⁶⁾

80. Torej v zadevnem primeru ne vidim zadostnega razloga za zavrnitev uporabe merila tržne vrednosti in tako ogrožitev cilja uskladitve davčne osnove, za katerega se prizadeva s Šesto direktivo. Zato se strinjam s Komisijo, da davčni zavezanec v istem poslovnem letu lahko uporabi merilo tržne vrednosti za nekatere storitve, in ne za druge, kadar ne more opredeliti tržne vrednosti teh drugih storitev.

81. Na podlagi teh ugotovitev predlagam tak odgovor na prvo vprašanje: člen 26 Šeste

direktive je treba razlagati tako, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki proti plačilu paketa potniku ponuja storitve, pridobljene od tretjih oseb, in storitve, ki jih opravlja sam, praviloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, na podlagi njihove tržne vrednosti, če se ta vrednost lahko opredeli. V takem primeru davčni zavezanec lahko uporabi merilo dejanskih stroškov samo, če dokaže, da to merilo verodostojno izraža dejansko sestavo paketa. Uporaba merila tržne vrednosti torej ni podrejena pogoju, da je preprostejša od metode, ki temelji na dejanskih stroških, niti pogoju, da je njen rezultat dolg DDV, ki je enak ali podoben dolgu, dobljenemu po metodi, ki temelji na dejanskih stroških. Zato:

- potovalni agent ali organizator potovanj ne more po lastnem preudarku uporabiti metode, ki temelji na tržni vrednosti;
- se merilo tržne vrednosti uporablja za lastne storitve, katerih tržna vrednost se lahko opredeli, čeprav se v istem davčnem obdobju vrednost navedenih lastnih delov paketa ne more opredeliti, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa.

B – *Drugo vprašanje*

82. Naj spomnim, da predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je v okoliščinah zadeve v glavni stvari mogoče opredeliti del lastnih storitev, ki zadevajo letalska potovanja, prodana v poitniških paketih, samo ob upoštevanju bodisi povprečne cene sedeža na letalu, povečane za povprečno maržo organizatorja potovanj pri prodaji posameznih sedežev v zadevnem poslovnem letu, bodisi povprečnega prihodka organizatorja potovanj pri prodaji posameznih sedežev v istem poslovnem letu.

83. Navedeno sodišče s tem vprašanjem torej prosi Sodišče za pojasnila, kako pravilno opredeliti tržno vrednost lastnih storitev, ki jih družba My Travel opravlja v prodajanih poitniških paketih.

84. Treba je spomniti, da Sodišče na podlagi člena 234 ES ni pooblašeno za uporabo pravil Skupnosti v nekem primeru, ampak samo za odločanje o razlagi Pogodbe ES in aktov institucij Skupnosti.⁽³⁷⁾ To vprašanje torej po mojem mnenju presega pristojnost, ki je z navedenim členom podeljena Sodišču, ker naj bi zahtevalo preužitev izražunov, ki jih je družba My Travel izvedla v novih obračunih DDV. Poleg tega predložitveno sodišče samo trdi, da čeprav bi Sodišče moralo odločiti, da ima navedena družba pravico uporabiti merilo tržne vrednosti, bi moralo opredeliti natančno metodo izražuna te vrednosti na novi obravnavi, namenjeni temu vprašanju, v kolegiju dveh oseb, specializiranih za knjigovodska vprašanja.

85. Vendar mislim, da bi Sodišče na podlagi razlage člena 26 Šeste direktive in v nadaljevanju podanih pojasnil o načinu razčlenitve paketa, če davčni zavezanec ponuja pridobljene in lastne storitve, lahko odgovorilo na to točko vprašanja, ali se je za opredelitev tržne vrednosti mogoče opreti na povprečne vrednosti.

86. Strinjam se s Komisijo, da ni ne nasprotuje tej praksi. Nasprotno, povprečna vrednost je lahko reprezentativna, če se kot v tem primeru cene podobnih storitev, prodanih zunaj paketa, lahko znatno spreminjajo.⁽³⁸⁾ Predložitveno sodišče bi torej lahko upravičeno opredelilo tržno vrednost letalskih potovanj, ki jih prodaja družba My Travel v poitniških paketih, na podlagi povprečne prodajne cene letalskih vozovnic, ki jih ta davčni zavezanec prodaja za isto ali primerljivo destinacijo. Predložitveno sodišče bo moralo za ta povprečja uporabiti potrebne popravke zaradi upoštevanja dejstva, da se sedeži na letalu v teh paketih ponujajo za otroke potnikov brezplačno ali po znižani ceni.

87. Torej predlagam, naj se na drugo vprašanje odgovori, da mora nacionalno sodišče na

podlagi okoliščin spora o glavni stvari opredeliti tržno vrednost letalskih potovanj, ki jih družba My Travel zagotavlja v poizniških paketih. Predložitveno sodišče lahko opredeli to tržno vrednost na podlagi povprečnih vrednosti.

V – Predlog

88. Ob upoštevanju teh ugotovitev predlagam, naj se na vprašanja, ki jih je postavilo VAT and Duties Tribunal, Manchester, odgovori:

„1) Potovalni agent ali organizator potovanj, ki je izpolnil obračun davka na dodano vrednost za davčno obdobje po metodi, predpisani v nacionalni zakonodaji, s katero je bila prenesena Šesta direktiva 77/388/EGS Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, ima pravico znova obračunati svoj dolg davka na dodano vrednost po metodi, ki jo je Sodišče razglasilo za skladno s pravom Skupnosti, pod pogoji, ki so določeni v notranjem pravu in s katerimi se morata upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.

2) Člen 26 Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki proti plačilu paketa potniku ponuja storitve, pridobljene od tretjih oseb, in storitve, ki jih opravlja sam, praviloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, na podlagi njihove tržne vrednosti, če se ta vrednost lahko določi. V takem primeru davčni zavezanec lahko uporabi merilo dejanskih stroškov samo, če dokaže, da se s tem merilom verodostojno izraža dejanska sestava paketa. Uporaba merila tržne vrednosti torej ni odvisna od pogoja, da je preprostejša od metode, ki temelji na dejanskih stroških, niti od pogoja, da je njen rezultat dolg DDV, ki je enak ali podoben dolgu, dobljenemu po metodi, ki temelji na dejanskih stroških. Zato:

– potovalni agent ali organizator potovanj ne more po lastnem preudarku uporabiti metode, ki temelji na tržni vrednosti;

– se merilo tržne vrednosti uporablja za lastne storitve, katerih tržna vrednost se lahko opredeli, čeprav se v istem davčnem obdobju vrednost navedenih lastnih delov paketa ne more opredeliti, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa.

3) Nacionalno sodišče mora glede na okoliščine spora o glavni stvari opredeliti tržno vrednost letalskih potovanj, ki jih družba My Travel zagotavlja v poizniških paketih. Predložitveno sodišče lahko opredeli to tržno vrednost na podlagi povprečnih vrednosti.“

1 – Jezik izvirnika: francoščina.

2 – Direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

3 – C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229.

4 – V nadaljevanju: družba My Travel.

5 – Sodba z dne 12. novembra 1992 v zadevi Van Ginkel (C-163/91, Recueil, str. I-5723, točka 15) in zgoraj navedena sodba Madgett in Baldwin (točka 18).

6 – Sodba z dne 19. junija 2003 v zadevi First Choice Holidays (C-149/01, Recueil, str. I-6289, točka 25).

7 – ?len 26(1).

8 – ?len 26(2), prva in druga poved.

9 – V ?lenu 11(A)(1)(a) Šeste direktive je doloeno:

„Davna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja pla?ilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naro?nika ali tretje osebe za te dobave, vklju?no s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav“.

10 – ?len 26(4).

11 – V nadaljevanju: Commissioners.

12 – V nadaljevanju: ureditev TOMS.

13 – To?ka 19.

14 – To?ke od 20 do 27.

15 – To?ke od 32 do 35.

16 – To?ka 43.

17 – To?ka 44.

18 – Glej zlasti sodbe z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana (61/79, Recueil, str. 1205, to?ka 16), z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz (C-62/93, Recueil, str. I-1883, to?ka 39) in z dne 13. januarja 2004 v zadevi Kühne & Heitz (C-453/00, Recueil, str. I-837, to?ka 21).

19 – Glej zlasti zgoraj navedeno sodbo Denkavit Italiana (to?ka 17) in sodbo z dne 29. novembra 2001 v zadevi Griesmar (C-366/99, Recueil, str. I-9383, to?ka 74). Za novejšo uporabo teh na?el na podro?ju DDV glej sodbo z dne 17. februarja 2005 v zadevi Linneweber in Akritidis (C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, to?ke od 41 do 45).

20 – Glej zlasti sodbe z dne 22. junija 1989 v zadevi Fratelli Costanzo (103/88, Recueil, str. 1839, to?ka 33), z dne 19. januarja 1993 v zadevi Komisija proti Italiji (C-101/91, Recueil, str. I-191, to?ka 24), z dne 28. junija 2001 v zadevi Larsy (C-118/00, Recueil, str. I-5063, to?ka 52) in zgoraj navedeno sodbo Kühne & Heitz (to?ka 22).

21 – Glej zlasti sodbi z dne 2. februarja 1988 v zadevi Barra (309/85, Recueil, str. 355, to?ka 17) in z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi (C-147/01, Recueil, str. I-11365, to?ka 93).

22 – Glej zlasti sodbo z dne 9. novembra 1993 v zadevi San Giorgio (199/82, Recueil, str. 3595, to?ka 12) in zgoraj navedeno sodbo Weber's Wine World in drugi (to?ka 103).

23 – Zgoraj navedena sodba BP Soupergaz (to?ka 42). Glej tudi sodbo z dne 11. julija 2002 v zadevi Marks & Spencer (C-62/00, Recueil, str. I-6325, to?ka 47).

24 – V tej to?ki sem trdil: „Odbitek tržne vrednosti lastnih storitev je preprostejši, vendar – kot sem navedel – ne odraža natan?no strukture cene teh storitev v paketu. Medtem ko je treba po metodi,

ki temelji na izražanju stroškov, opredeliti obdavčljivo maržo na podlagi skupne marže, tu ni treba razlikovati različnih elementov vrednosti storitev. Marža in stroški skupaj sestavljajo referenčno vrednost lastnih storitev, ki jo je treba odšteti od paketa, da se dobi vrednost pridobljenih storitev. Rezultat zgoraj opisanega odšteta cene pridobljenih storitev je obdavčljiva marža, ki se tako izražena, ne da bi bilo treba razčleniti vrednost lastnih storitev.“

25 – V točkah 77 in 78 sklepnih predlogov v tej zadevi sem dodal, da metoda stroškov zahteva zapleteno rekonstrukcijo različnih elementov lastne cene, ki je ni mogoče izvesti brez razčlenitve splošnih stroškov na lastne storitve, z odštetjem katerih od paketa dobimo skupno maržo, ki se bo uporabila za izražanje davčne osnove, in lastne storitve zunaj paketa. Poleg tega uporaba tržne vrednosti preprečuje tudi negotovosti o naravi stroškov, ki bi se morali odšteti. V tretji povedi člena 26(2) Šeste direktive je določeno odštetje dejanskih stroškov, ki jih potovalni agent nosi za pridobljene storitve, če ima neposredne koristi od teh transakcij potnik. Zato so splošni stroški, ki ne izpolnjujejo tega pogoja, ampak se vseeno uporabljajo za celotno dejavnost gospodarskega subjekta, del obdavčljive marže pridobljenih storitev, čeprav so izključeni iz marže lastnih storitev. Izražanje stroškov naj bi zahtevalo razčlenitev teh stroškov na eno in drugo kategorijo storitev. Tržne vrednosti lastnih storitev jih že vključujejo in izražanje marže pridobljenih storitev ne zahteva njihove določitve.

26 – Glej sodbo z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 23), o posebni ureditvi iz člena 26 Šeste direktive pa sodbo z dne 27. oktobra 1992 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-74/91, Recueil, str. I-5437, točka 17).

27 – Točka 47 sodbe in druga poved točke 2 izreka.

28 – Za predstavitev sistema DDV glej zlasti sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Gibbs (C-317/94, Recueil, str. I-5339, točke od 18 do 24).

29 – O enakovrednem pojmu „plačilo“ iz Druge direktive 67/228/EGS Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaj držav članic o davku na dodano vrednost – Struktura in podrobna pravila uporabe skupnega sistema davka na dodano vrednost (UL 71, str. 1303) glej sodbo z dne 5. februarja 1981 v zadevi Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Recueil, str. 445, točka 13); o pojmu „plačilo“ v Šesti uredbi glej sodbe z dne 23. novembra 1988 v zadevi Naturally Yours Cosmetics (230/87, Recueil, str. 6365, točka 16), z dne 2. junija 1994 v zadevi Empire Stores (C-33/93, Recueil, str. I-2329, točka 18), zgoraj navedeno sodbo Madgett in Baldwin (točka 40) in sodbo z dne 3. julija 2001 v zadevi Bertelsmann (C-380/99, Recueil, str. I-5163, točka 22).

30 – Točka 69.

31 – Pravila, ki se uporabljajo za stopnjo DDV, so določena predvsem v členu 12(3) Šeste direktive. Na podlagi različic tega člena, ki so se uporabljale v letih, ki so predmet tega primera, morajo države članice opredeliti splošno stopnjo DDV, ki ni nižja od 15 %. Opredelijo lahko tudi eno ali dve nižji stopnji, ki se uporabljata za nekatere dobave blaga ali opravljanja storitev, ki nista nižji od 5 %. Vendar imajo nekatere države članice prehodno možnost, da opredelijo stopnje, nižje od teh nižjih stopenj (za predstavitev stopenj, ki se uporabljajo v različnih državah članicah, glej Poročilo Komisije o nižjih stopnjah DDV, pripravljeno v skladu s členom 12(4) Šeste direktive, COM(2001) 599 konč., z dne 22. oktobra 2001).

32 – Zgoraj navedena sodba Gibbs (točka 19) in sodba z dne 15. oktobra 2002 v zadevi Komisija proti Nemčiji (C-427/98, Recueil, str. I-8315, točki 28 in 29).

33 – Točka 44. Naj spomnim, da je šlo za cene sob in polpenzionov, ki jih je hotel zaračunaval, kadar gostje niso uporabili paketa.

34 – Točka 72.

35 – Razloge, zakaj je zakonodajalec Skupnosti opredelil posebne ureditve za te gospodarske subjekte, sem navedel v točkah od 3 do 5 in 39 sklepnih predlogov v zadevi Harbs (sodba z dne 15. julija 2004, C-321/02, ZOdl., str. I-7101).

36 – O tehničnih težavah, ki jih lahko povzroči ta razklenitev v primeru storitev letalskega prevoza, glej zgoraj navedeno sodbo z dne 27. oktobra 1990 v zadevi Komisija proti Nemčiji (točka 12).

37 – Sodbe z dne 15. julija 1964 v zadevi Van der Veen (100/63, Recueil, str. 1105, 1121); z dne 2. decembra 1964 v zadevi Dingemans (24/64, Recueil, str. 1259, 1273), z dne 22. oktobra 1998 v zadevi Jokela in Pitkäranta (C-9/97 in C-118/97, Recueil, str. I-6267, točka 30); z dne 25. februarja 1999 v zadevi Trans-Ex-Import (C-86/97, Recueil, str. I-1041, točka 15), z dne 7. septembra 1999 v zadevi De Haan (C-61/98, Recueil, str. I-5003, točka 29) in z dne 10. maja 2001 v zadevi Veedfald (C-203/99, Recueil, str. I-3569, točka 31).

38 – Vlada Združenega kraljestva trdi, da so se letalske vozovnice, ki jih je družba My Travel leta 1997 prodala za Palmo (Španija), prodajale po 18 različnih cenah (točka 4.15 njenih pisnih stališč).