

Downloaded via the EU tax law app / web

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

ELEANOR SHARPSTON

prednesené 6. júna 2013 (1)

Vec C-189/11

Európska komisia

proti

Španielskemu kráľovstvu

Vec C-193/11

Európska komisia

proti

Poľskej republike

Vec C-236/11

Európska komisia

proti

Talianskej republike

Vec C-269/11

Európska komisia

proti

Českej republike

Vec C-293/11

Európska komisia

proti

Helénskej republike

Vec C-296/11

Európska komisia

proti

Francúzskej republike

Vec C-309/11

Európska komisia

proti

Fínskej republike

Vec C-450/11

Európska komisia

proti

Portugalskej republike

„DPH – Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“

1. Komisia v tejto sérii žalôb o nesplnení povinnosti spochybňuje výklad smernice 2006/112(2), v zmysle ktorého osem členských štátov zastáva názor, že osobitná úprava zdačovania prírážky daňou z pridanej hodnoty určená pre cestovné kancelárie (ďalej len „úprava zdačovania prírážky“) a stanovená v článkoch 306 až 310 tejto smernice (príloha I týchto návrhov) sa uplatňuje bez ohľadu na to, či je zákazník skutočne aj cestujúci. Tento výklad sa na základe terminológie používanej v niektorých jazykových verziách označuje ako „prístup podľa zákazníka“. Komisia tvrdí, že podľa súčasne platnej právnej úpravy (a v súlade s praxou v ostatných členských štátoch) sa úprava zdačovania prírážky uplatňuje len v situácii, keď je zákazník cestujúci. Výklad Komisie sa na základe terminológie používanej v iných jazykových verziách označuje ako „prístup podľa cestujúceho“. To je podstatou hlavného problému všetkých týchto vecí, a tiež podstatou jediného problému v siedmich z nich. Práve týmto problémom sa budem zaoberať vo svojich návrhoch.

2. Pokiaľ ide len o Španielske kráľovstvo, Komisia tiež namieta proti ďalším trom aspektom vnútroštátnych právnych noriem týkajúcich sa úpravy zdačovania prírážky, a to v prvom rade proti neuplatneniu tejto úpravy na situácie, v ktorých maloobchodná cestovná kancelária predáva balíky cestovných služieb zostavené veľkoobchodnými cestovnými kancelárkami, ďalej proti uvedeniu výšky DPH zahrnutej v cene a napokon proti určení základu dane v zdačom období. Týmto otázkami sa zaoberám v samostatných návrhoch, ktoré sú tiež prednesené dnes.

Smernica o balíku cestovných služieb

3. Definície uvedené v článku 2 smernice o balíku cestovných služieb(3) nie sú pre tieto návrhy priamo relevantné. Môžu však slúžiť ako užitočné pozadie pre pochopenie úpravy zdačovania prírážky. Na účely smernice o balíku cestovných služieb:

„1. pojem ‚balík služieb‘ označuje vopred zorganizovanú kombináciu najmenej dvoch po sebe nasledujúcich služieb [najmenej dvoch z nasledujúcich služieb – *neoficiálny preklad*], ak sa

predávajú alebo sú ponúkané na predaj ako sú?as? ceny, a ak služba pokrýva ?asový úsek dlhší než dvadsa?štyri hodín alebo obsahuje ubytovanie cez noc:

- a) doprava;
- b) ubytovanie;
- c) iné turistické služby, ktoré nie sú v podriadenom vz?ahu k doprave alebo ubytovaniu a považujú sa za významnú ?as? balíka služieb.

...;

- 2. pojem ,organizátor‘ ozna?uje osobu, ktorá... organizuje a predáva alebo ponúka na predaj balíky služieb, ?i už priamo alebo cez maloobchodníka;
- 3. pojem ,maloobchodník‘ ozna?uje osobu, ktorá predáva alebo ponúka na predaj balík služieb zostavený organizátorom;
- 4. pojem ,spotrebite?‘ ozna?uje osobu, ktorá prijíma alebo odsúhlasuje prijatie balíka služieb..., alebo akúko?vek osobu, v zastúpení ktorej hlavná zmluvná strana odsúhlasuje predaj balíka služieb..., alebo akúko?vek osobu, na ktorú hlavná zmluvná strana alebo akýko?vek z ?alších príjemcov prenáša balík služieb...;
- 5. pojem ,zmluva‘ ozna?uje zmluvu medzi spotrebite?om a organizátorom a/alebo maloobchodníkom.“

Úprava zda?ovania prirážky

- 4. Úprava zda?ovania prirážky má svoj pôvod v ?lánku 26 šiestej smernice o DPH (príloha II týchto návrhov).(4) Jej podstata je jednoduchá. Ak cestovná kancelária konajúca vo vlastnom mene používa pri poskytovaní cestovných služieb dodávky a služby iných zdanite?ných osôb, všetky plnenia sa majú považova? za jednu dodávku, ktorá je predmetom DPH v ?lenskom štáte cestovnej kancelárie. Za základ dane sa považuje prirážka cestovnej kancelárie, teda rozdiel medzi nákladmi cestovnej kancelárie vrátane DPH vynaloženými na dodávky a služby zahrnuté do balíka, ktorý cestovná kancelária predáva a cenou bez DPH, ktorú za uvedený balík ú?tuje.
- 5. Komisia nezahrnula úpravu zda?ovania prirážky do svojho pôvodného alebo upraveného návrhu právnej úpravy, a preto neexistuje nijaká písomná legislatívna stopa, z ktorej by bolo možné ú?el úpravy zda?ovania prirážky priamo vyvodi?. V tomto konaní je však nepochybné, že cie? bol dvojaký: jednak zjednoduši? situáciu cestovným kanceláriám, ktoré by inak museli odpo?íta? alebo žiada? vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v rôznych ?lenských štátoch, a jednak zabezpe?i?, aby bola každá služba zdanená tam, kde je poskytnutá.

6. Cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov organizujúci dovolenku alebo balík cestovných služieb v rámci Európskej únie by boli bez systému, akým je úprava zdaťovania prirážky, povinní zaplatiť DPH na výstupe z celej ceny balíka vo svojom členskom štáte. DPH, ktorá im bola útoťovaná a týka sa dodávok ako sú doprava, ubytovanie, strava, prehliadky so sprievodcom, plavby alebo organizované oddychové aktivity, ktoré majú byť poskytované v iných členských štátoch, by museli uvedené subjekty získať späť asťo v týchto členských štátoch. Takýto postup by bol z administratívnej stránky veľmi komplikovaný, a navyše by z neho vyplývalo, že uvedené služby by neboli predmetom DPH v členskom štáte, v ktorom boli poskytnuté a využité, ale v členskom štáte, v ktorom bol balík zakúpený. členský štát poskytujúci svoje turistické destinácie subjektom, ktoré privádzajú turistov, by tak bol ochudobnený o významné výnosy z DPH.

7. Okrem uvedených úťinkov je však úprava zdaťovania prirážky z hľadiska systému DPH v zásade neutrálna. V reťazci dodávok ako celku sa nevyrubí viac ani menej, ako by to bolo za iných okolností a nijaká zostatková suma nie je v zásade nenávratne zaťlenená do systému v prechodnom štádiu a nezaťaťuje tak jeden alebo druhý dotknutý hospodársky subjekt. V tejto súvislosti môže byť užitočný komparatívny príklad.

8. Ak náklady na (napríklad dopravné, ubytovacie alebo stravovacie) služby zakúpené cestovnou kanceláriou a zahrnuté v balíku dosahujú bez DPH hodnotu 100, v prípade, že istá prirážka cestovnej kancelárie z týchto služieb je 20 a DPH je vyrubená na úrovni 20 % (vo všetkých dotknutých členských štátoch, ak je ich viac), tak:

– pri bežnej úprave kupuje cestovná kancelária za 100 a po pripoťítaní DPH vo výške 20 je cena s DPH 120; ak pridá k cene bez DPH svoju prirážku vo výške 20, predá za 120 a po pripoťítaní DPH vo výške 24 dosiahne cena s DPH 144; cestovná kancelária odpoťíta DPH zaplatenú na vstupe vo výške 20 a daťovému orgánu prizná rozdiel 4 medzi DPH na výstupe a DPH zaplatenou na vstupe,

– pri úprave zdaťovania prirážky kupuje cestovná kancelária za 100 a po pripoťítaní DPH vo výške 20 je cena s DPH 120; ak pridá k cene s DPH svoju prirážku vo výške 20, predá za 140 a po pripoťítaní DPH vo výške 4 dosiahne cena s DPH 144; cestovná kancelária neodpoťíta nijakú DPH zaplatenú na vstupe ale daťovému orgánu prizná len DPH na výstupe vo výške 4 zo svojej prirážky dosahujúcej hodnotu 20.

V oboch prípadoch je predajná cena vrátane DPH 144 a daťové orgány vyberú DPH vo výške 24, pričom celé daťové zaťaťženie nesie kupujúci balíka služieb.

9. Ak sú dotknuté služby poskytované v inom alebo iných členských štátoch, ako sú tie, v ktorých sa balík predal, nemôže cestovná kancelária pri bežnej úprave jednoducho odpoťítať DPH zaplatenú na vstupe vo výške 20 od svojej DPH na výstupe vo výške 24. Pokiaľ táto cestovná kancelária nie je registrovaná ako platiteľ DPH v uvedených iných členských štátoch, musí v týchto štátoch absolvovať podstatne komplikovanejší postup podania žiadosti o vrátenie⁽⁵⁾ a je možné, že DPH jej bude vrátená po uplynutí nezanedbateľného časového intervalu, čo kontrastuje so systémom okamžitého odpoťtu v prípade transakcií uskutoťnených v jednom členskom štáte. Okrem toho dotknuté členské štáty nevyberajú DPH zo služieb poskytnutých na ich území. Nijaká z uvedených komplikácií však nevzniká v prípade úpravy zdaťovania prirážky.

10. Medzi úťastníkmi konania nie sú pochybnosti o zásadách, ktoré som vymedzila vyššie. Rozdielny výklad sa týka len otázky či osoba, ktorá kúpi balík, musí na účely uplatnenia úpravy zdaťovania prirážky byť cestujúcim (teda osobou, ktorá skutoťne využíva služby alebo iné plnenia)⁽⁶⁾ alebo či môže byť aj inou cestovou kanceláriou. Táto otázka zrejme vzniká najmä

preto, že je stále bežnejšie, že cestovné kancelárie alebo usporiadatelia zájazdov (v zmysle terminológie smernice o balíku cestovných služieb „organizátori“) zostavia balíky dovolenkových alebo cestovných služieb, ktoré následne, a predtým ako sa uskutoční konečný predaj, predajú inej cestovnej kancelárii alebo usporiadateľovi zájazdov (v zmysle terminológie smernice o balíku cestovných služieb „maloobchodníkom“). Rozdiely v pohľadoch na vec by však vznikali v menšej miere, ak by bol jazyk právnej úpravy EÚ ucelenejší.

11. Šiesta smernica bola pôvodne vypracovaná v šiestich jazykoch (dánčina, holandčina, angličtina, francúzština, nemčina a taliančina) a v celom jej článku 26 sa používalo slovo „cestujúci“ alebo jeho ekvivalent, s výnimkou anglickej jazykovej verzie, ktorá jediný krát pri definovaní rozsahu úpravy v článku 26 ods. 1 použila slovo „zákazník“: „... pričom agent cestovnej kancelárie obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkom vystupujú vo vlastnom mene a pri poskytovaní cestovných služieb využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*]“. (7)

12. S následnými rozšíreniami sa táto anomália rozšírila do viacerých ďalších jazykových verzií a v niektorých prípadoch aj tam, kde sa v angličtine používa pojem „cestujúci“.

13. V šiestej smernici nasleduje estónska, lotyšská, litovská, maltská, poľská, portugalská, slovenská, slovinská a švédka jazyková verzia vzor anglickej jazykovej verzie a pojem „zákazník“ používa iba raz, zatiaľ čo fínska, grécka, maďarská a španielska jazyková verzia nasledovali ostatné pôvodné jazyky a pojem „cestujúci“ používajú v celom texte. V češtine sa v celom texte používa pojem „zákazník“, a to aj v prípadoch, v ktorých angličtina používa pojem „cestujúci“.

14. V smernici 2006/112 sa uvedený model do istej miery zmenil. Pôvodných (1977) päť jazykov s výnimkou angličtiny (dánčina, holandčina, francúzština, nemčina a taliančina), rovnako ako čeština, estónčina, gréčtina, maďarčina, lotyština, litovčina, slovinčina a španielčina používajú v celom texte pojem „cestujúci“. Anglický vzor sa zas nachádza v bulharčine, maltčine, poľštine a švédčine. Pojem „zákazník“ sa používa v celom texte v portugalčine, rumunčine a slovenčine. Fínčina používa pojem „zákazník“ v troch prípadoch a pojem „cestujúci“ v dvoch. (8)

15. V roku 2002 Komisia navrhla zmeny a doplnenia článku 26 šiestej smernice, (9) ktoré zahŕňali aj nahradenie slova „cestujúci“ slovom „zákazník“, a to v celom texte smernice. (10)

16. V dôvodovej správe (11) Komisia túto zmenu odôvodnila takto:

„... jeden z hlavných problémov, na ktoré zhodne poukázali členské štáty a cestovné kancelárie, spočíva v tom, že dotknutú úpravu možno uplatňovať výhradne vtedy, keď je cestovná služba predaná cestujúcemu. Toto pravidlo bolo vytvorené na mieru trhovej situácii v roku 1977, keď balíky cestovných služieb predávali hlavne cestovné kancelárie priamo zákazníkovi. Súčasná situácia je výrazne odlišná. V predmetnom odvetví funguje viac subjektov a dodávka balíkov cestovných služieb je v porovnaní s rokom 1977 viac roztrieštená. Stále viac cestovných služieb sa preto dodáva buď iným cestovným kanceláriám alebo iným zdaniteľným osobám, ktoré cestovné služby používajú ako motiváciu pre svojich zamestnancov alebo v rámci svojho podnikania, napr. pri seminároch.

Súčasný stav, v ktorom sa osobitná úprava nedá použiť, ak sa cestovná služba predáva inej osobe, ako je cestujúci, viac nezabezpečuje výnos z DPH pre štát, v ktorom skutočne dochádza k využitiu služby. Keď predá cestovná kancelária balík cestovných služieb inej cestovnej kancelárii, mali by sa uplatňovať bežné pravidlá zdanenia. To znamená, že cestovná kancelária by mala mať možnosť odpočítať DPH zaplatenú na vstupe, ktorú zaplatila svojim dodávateľom a účtovať DPH v členskom štáte, v ktorom má sídlo, a to z celej hodnoty jej dodávky balíka cestovných služieb

druhej cestovnej kancelárii. Výnos z DPH z pôvodného plnenia (napr. ubytovanie v hoteli) v takom prípade viac nesmeruje do členského štátu, v ktorom sú jednotlivé služby využité, ale do štátu, v ktorom má sídlo cestovná kancelária.

Niekoľko členských štátov s veľkým turistickým priemyslom vychádza z iného výkladu tohto článku a rozširuje pôsobnosť osobitnej úpravy na dodávky cestovných služieb, ktoré cestovné kancelárie poskytujú iným zákazníkom, ako sú cestujúci. Výsledkom je lepšie naplnenie pôvodných cieľov tejto úpravy, ktorými sú jednoduchosť a zdanenie v členskom štáte využitia služby.

To však vedie k rozdielnym uplatneniam osobitnej úpravy v rámci Spoločenstva, teda k situácii, ktorá nie je v súlade s riadnym fungovaním vnútorného trhu a ktorá narúša hospodársku súťaž medzi podnikateľmi so sídlom v jednotlivých členských štátoch. Táto situácia je neprijateľná a Komisia preto navrhuje zmenu článku 26 ods. 2 prvej vety vynechaním pojmu „[cestujúcemu]“.

Následkom takejto zmeny je výrazné rozšírenie pôsobnosti osobitnej úpravy. Vo svojej zmenenej podobe sa osobitná úprava musí uplatňovať na všetky dodávky cestovných kancelárií za podmienok uvedených v článku 26 ods. 1, a to bez ohľadu na povahu spotrebiteľa (fyzická osoba, zdaniteľná osoba, podnikateľ, iná cestovná kancelária, atď.).“ *[neoficiálny preklad]*

17. Uvedený návrh zatiaľ nebol prijatý. Rozhodovanie o ňom stále zostáva na úrovni Rady, kde zrejme ešte nebol dosiahnutý konsenzus.

Konanie

18. Za týchto okolností Komisia v roku 2006 analyzovala uplatňovanie úpravy zdaťovania prirážky v Európskej únii a dospela k záveru, že 13 členských štátov ju neimplementovalo správne (konkrétne prijali za svoj prístup podľa zákazníka, a nie prístup podľa cestujúceho). Niektoré z týchto členských štátov(12) následne svoju právnu úpravu zmenili a doplnili, iné však nie. Komisia si aj naďalej želala implementáciu právnej úpravy, ktorú navrhla, domnievala sa však, že jednotnosť je v rámci vnútorného trhu nevyhnutná a že nespravodlivá konkurenčná výhoda niektorých cestovných kancelárií by mala byť odstránená.(13)

19. V súlade s postupom podľa článku 226 ES (teraz článok 258 ZFEÚ) Komisia poslala 23. marca 2007 výzvu všetkým ôsmim členským štátom, ktorých sa tieto veci týkajú. S ohľadom na ich odpovede zaslala siedmim z uvedených členských štátov 29. februára 2008 odôvodnené stanovisko a 9. októbra 2009 zaslala odôvodnené stanovisko ôsmemu z nich, Španielskemu kráľovstvu. Keďže členské štáty neprijali opatrenia na dosiahnutie súladu s odôvodneným stanoviskom, Komisia podala v časovom intervale od 20. apríla do 1. septembra 2011 prejednávane žaloby. Dožaduje sa v nich určení, že členské štáty si nesplnili svoje povinnosti stanovené v článkoch 306 až 310 smernice 2006/112 tým, že umožnili cestovným kanceláriám uplatňovať úpravu zdaťovania prirážky pri poskytovaní cestovných služieb iným osobám, ako sú cestujúci.

20. Vo všetkých veciach s výnimkou veci Komisia/Grécko, C-293/11, v ktorej sa Komisia vzdala svojho práva na repliku, prebehlo úplné písomné konanie. Viaceré členské štáty predniesli vyjadrenia vedľajšieho účastníka konania vo veciach iných zainteresovaných členských štátov. Dňa 6. marca 2013 sa uskutočnilo spoločné pojednávanie, na ktorom boli vypočuté prednesy Komisie a všetkých dotknutých členských štátov.

21. Vo všetkých veciach je nepochybné, že príslušná vnútroštátna právna úprava vychádza z prístupu podľa zákazníka. Uvedenie akejkoľvek časti tejto právnej úpravy na tomto mieste preto nepovažujem za potrebné. Otázka (jediná otázka v siedmich veciach a prvá otázka vo veci

Komisia/Španielsko, C-189/11) teda jednoducho znie, či je uvedený prístup správny alebo či správny výklad článkov 306 až 310 smernice 2006/112 vyžaduje, aby všetky členské štáty uplatňovali prístup podľa cestujúceho.

Stručné zhrnutie hlavných tvrdení

22. Komisia a žalované členské štáty súhlasia v tom, že: i) cieľom úpravy zdaťovania prírážky je zjednodušenie postupov a zabezpečenie spravodlivého výberu výnosu z DPH, bez iných výnimiek zo systému DPH; ii) hoci v súčasnosti je bežné, že balíky cestovných alebo dovolenkových služieb sú vytvorené jednou cestovnou kanceláriou alebo usporiadateľom zájazdov pričom následne, a pred konečným predajom cestujúcemu alebo dovolenkujúcemu, sú predané inej cestovej kancelárii alebo usporiadateľovi zájazdov, v zmysle prijatia šiestej smernice v roku 1977 to tak nebolo; iii) harmonizované uplatňovanie pravidiel DPH vo všetkých členských štátoch, ktoré nerozlišujú medzi cestovnými kanceláriami si vyžaduje jednotný výklad; iv) prístup podľa zákazníka predstavuje výklad, ktorý sa najviac hodí na dosiahnutie cieľov úpravy zdaťovania prírážky; a v) tento prístup je vlastne v žalovaných členských štátoch uplatňovaný. Keďže vo všetkých uvedených bodoch existuje v konaní zhoda, zjavne nie je potrebné uvádzať v súvislosti s nimi podrobné tvrdenia; okrem toho sa s týmito bodmi stotožňujem, takže v ďalšom posúdení sa im nebudem viac venovať. Stačí uviesť, že pokiaľ ide o bod i) a iv), na dôležité okolnosti som upozornila vo svojom opise úpravy zdaťovania prírážky(14), pokiaľ ide o body ii) a v), ide o nespochybnené skutočnosti a pokiaľ ide o bod iii), je nesporný.

23. Aj keď nikto nespochybňuje potrebu jednotného harmonizovaného výkladu pre celú Úniu, Komisia sa domnieva, že bez zmeny právnej úpravy nemožno dosiahnuť širší výklad prístupu podľa zákazníka (pohľad *de lege ferenda*), kým žalované členské štáty zastávajú názor, že súčasne platné ustanovenia môžu – a mali by – byť predmetom uvedeného širšieho výkladu (pohľad *de lege lata*).

24. Základ tvrdenia Komisie má lingvistickú povahu. Len v jednom z piatich prípadov jedna zo šiestich pôvodných jazykových verzií článku 26 šiestej smernice použila pojem „zákazník“; vo všetkých ostatných prípadoch a vo všetkých ostatných jazykových verziách, najmä vo verzii, pri ktorej prebiehala o texte diskusia a v ktorej bol text schválený, bol použitý iba pojem „cestujúci“. Normotvorca mal preto jasne v úmysle obmedziť úpravu zdaťovania prírážky na prípady, v ktorých cestovná kancelária predáva priamo cestujúcemu.(15)

25. Okrem toho by podľa Komisie dve vety tohto ustanovenia inak nedávali zmysel. Ak by mal platiť význam „zákazník“ bol by výraz „vo vlastnom mene“ v článku 26 ods. 1 šiestej smernice (článok 306 ods. 1 smernice 2006/112) zbytočný, pretože cestovné kancelárie vždy konajú vo vlastnom mene vo vzťahu k svojim zákazníkom (teda tým, ktorí od nich priamo kupujú), ale nie vždy vo vzťahu k cestujúcim (ktorí nemusia byť tie isté osoby). V článku 26 ods. 2 šiestej smernice (články 307 a 308 smernice 2006/112) by zas boli slovné spojenia „poskytované... [cestujúcemu]“ a „ktorú platí [cestujúci]“ nelogické v prípade, že by kupujúcim služby bola iná cestovná kancelária: ak je balík zostavený jednou cestovnou kanceláriou predaný inej cestovnej kancelárii predtým ako je predaný cestujúcemu, ako môže byť vypočítaná prírážka prvej cestovnej kancelárie (základ DPH) ak sa má balík „považovať“ za jednotlivé služby poskytované cestovnou kanceláriou [cestujúcemu]“ ale druhá cestovná kancelária uplatňuje vlastnú prírážku?

26. Komisia tiež zdôrazňuje, že podľa ustálenej judikatúry ustanovenia, ktoré majú povahu výnimky zo zásady, sa musia vykladať doslovne.(16) Úprava zdaťovania prírážky je výnimkou zo zásady zdaťovania na každom stupni reazca transakcií a odpôtu dane zaplatenej na vstupe na každom stupni predchádzajúcom maloobchodnému stupňu.(17)

27. Komisia síce súhlasí, že prístup podľa zákazníka by sa na dosiahnutie cieľov úpravy

zdaňovania prirážky hodil viac, zdôrazňuje však, že členské štáty sú povinné uplatňovať právnú úpravu Únie týkajúcu sa DPH aj v prípade, že ju nepovažujú za celkom dokonalú.(18)

28. Komisia v každom prípade uvádza, že podľa jej názoru (ktorý zrejme vyvodzuje z účelu úpravy, a nie zo znenia právnej normy) by sa úprava zdaňovania prirážky mala uplatňovať v prípade, že podnikateľský subjekt, ktorý (ako právnická osoba) nemôže byť „cestujúci“, kúpi balík cestovných služieb, ktorý majú využiť jeho zamestnanci. Podstatné je jednoducho to, že balík by nemal byť ďalej predaný skutočnému cestujúcemu.

29. Žalované členské štáty(19) naopak zdôrazňujú potrebu dosiahnuť ciele úpravy zdaňovania prirážky.

30. Pokiaľ ide o hlavný lingvistický argument Komisie, uvedené členské štáty zdôrazňujú, že formulácia použitá v jednej z jazykových verzií ustanovenia EÚ nemôže byť chápaná ako jediný základ na jeho výklad alebo sa považovať za formuláciu, ktoré má prednosť pred inými jazykovými verziami. V prípade rozporu medzi rôznymi jazykovými verziami textu sa má predmetné ustanovenie vykladať podľa všeobecnej štruktúry a účelu právneho predpisu, ktorého je súčasťou.(20) Takýto teleologický prístup Súdny dvor zvolil pri konštatovaní, že úprava zdaňovania prirážky sa uplatňuje na hoteliera, ktorý svojim zákazníkom ponúka balík zahŕňajúci ubytovanie, spriatoňú dopravu a autobusové výlety, pričom dopravné služby sa kupujú od tretích osôb, a to napriek tomu, že hotelier nie je vo vlastnom zmysle slova cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov.(21) Takýto prístup by sa mal uplatňovať aj v tomto prípade, aby sa zabezpečilo riadne splnenie cieľov úpravy zdaňovania prirážky.

31. Podľa členských štátov sú absurdnosti, ktoré Komisia vníma v použití niektorých formulácií nepresvedčivé. Anglická verzia ustanovení (z ktorej vyplývajú všetky ostatné verzie s pojmom „zákazník“) nehovorí o cestovných kanceláriách, ktoré jednájú vo vlastnom mene so svojimi zákazníkmi, ale o cestovných kanceláriách, ktoré jednájú vo vlastnom mene so zákazníkmi (ktorí nemusia byť nevyhnutne priamo ich zákazníkmi). Takáto formulácia preto zjavne nie je zbytočná, keď ide o formuláciu, ktorú samotná Komisia vo vlastnej navrhovanej zmene ponecháva. Keďže však bolo spresnené, že úprava zdaňovania prirážky sa neuplatňuje na cestovné kancelárie konajúce len ako sprostredkovatelia, slová „vo vlastnom mene“ by mohli byť považované za zbytočné pri akomkoľvek výklade. Okrem toho Súdny dvor konštatoval, že slovné spojenie „ktorú platí [cestujúci]“ nemožno vykladať doslovne, ale že môže zahŕňať aj platby od tretích osôb.(22)

32. Žalované členské štáty tiež poukazujú na to, že Súdny dvor opakovane rozhodol, že požiadavka doslovného výkladu výnimiek zo zásad systému DPH neznamenať taký výklad použitých pojmov, ktorý by výnimky zbavoval ich zamýšľaného účinku a že akýkoľvek výklad musí byť v súlade so sledovanými cieľmi a rešpektovať zásadu daňovej neutrality.(23)

33. Členské štáty tvrdia, že odkaz Komisie na vec Komisia/Španielsko, C-304/05(24) nie je relevantný. Uvedená vec sa týkala ustanovenia šiestej smernice, ktorého výklad zjavne vyplýval z jeho formulácie. V prejednávanej veci je ošídne, že dotknutá formulácia umožňuje rôzny výklad, k čomu aj skutočne došlo.

Posúdenie

34. V tomto konaní má Súdny dvor nevhodné postavenie. Existujúce jazykové verzie článkov 306 až 310 smernice 2006/112 pri používaní slov „zákazník“ a „cestujúci“ nesledujú nijaký ucelený model (pričom ani jeden z uvedených pojmov nie je definovaný). Návrh Komisie na nápravu tejto situácie (o ktorom tiež nemožno povedať, že by bol vzorom lingvistickej prehľadnosti) nebol schválený na úrovni Rady, ktorej bol predložený pred viac ako desaťročí. Zdá sa, že problém sa ocitol v slepej uličke, alebo že minimálne neexistuje dostatočná spoločná vôľa zvoliť jednotný

prístup. Existujú dva výklady, ktoré nie sú vo vzájomnom súlade, pričom na podporu každého z nich je možné predložiť argumenty. Osem členských štátov ustanovenie vykladá jedným spôsobom (predtým bolo týchto členských štátov aspoň 13), pričom zostávajúce členské štáty, ktoré nevstúpili do konania, aby predložili vlastné stanoviská, vykladajú toto ustanovenie iným spôsobom a nijaký z týchto dvoch prístupov nevyhnutne nesúvisí s tým, či smernica 2006/112 používa v relevantných jazykových verziách pojem „cestujúci“ alebo „zákazník“.

35. Je ťažké sa vyhnúť dojmu, že Súdny dvor má rozhodnúť o otázke politiky DPH (a o otázke prípravy právnych predpisov), ktorá je zjavne za hranicami možností a ochoty členských štátov a normotvorcu.

36. Bez ohľadu na to musí Súdny dvor poskytnúť právny výklad súvisiaceho textu a určiť tak, či sú žaloby Komisie (v súvislosti s otázkou, ktorá je predmetom týchto návrhov) dôvodné alebo nie.

37. Počet členských štátov, ktoré prijali jeden alebo druhý prístup nemôže mať podľa mňa v tomto kontexte pre posúdenie Súdného dvora nijakú právnu relevantnosť (aj keď pre normotvorcu môže ísť o politický faktor, ktorý má svoj význam). Akýkoľvek bude výsledok uvedeného posúdenia, významný počet členských štátov bude musieť upraviť svoju právnu úpravu. Z rovnakého hľadiska sa mi nezdajú presvedčivé praktické komplikácie, ktoré by mohli vzniknúť pre cestovné kancelárie z ktoréhokoľvek z oboch výkladov, ak by bol jeden z nich uplatňovaný jednotne pre všetkých, prirodzene okrem komplikácií, ktoré má úprava zdačovania prirážky osobitne za cieľ odvrátiť. Ani jeden z oboch prístupov zrejme nebude v praxi dokonalý, ale ak aspoň osem (predtým 13) členských štátov dokázalo implementovať dotknuté ustanovenia konkrétnym spôsobom počas rozsiahleho časového obdobia, nemožno akýmkoľvek komplikáciám súvisiacim s touto implementáciou (posudzovanou izolovane, a nie ako súčasť vnútorne rozporného celku) pripisovať rozhodujúci význam.

38. Ak by boli ustanovenia o úprave zdačovania prirážky jednoznačné, mal by v zásade prevládať ich jasný význam, a to aj v prípade, že by to do istej miery oslabilo dosiahnutie cieľov tejto úpravy. Ja sa však domnievam, že tieto ustanovenia ponechávajú priestor pre výklad a Súdny dvor musí zohľadniť cieľ a všeobecný rámec úpravy, ako aj svoje predchádzajúce rozhodnutia v tomto kontexte.(25)

39. Hľadanie odpovede prostredníctvom podrobnej analýzy chaotického spôsobu, akým sú pojmy „cestujúci“ a „zákazník“ alebo ich ekvivalenty v súvislosti v jednotlivých jazykových verziách článkov 306 až 310 smernice 2006/112 používané, sa mi zdá zbytočné. Komisia zdôrazňuje, že pojem „zákazník“ bol použitý iba raz a iba v jednej zo šiestich pôvodných jazykových verzií článku 26 šiestej smernice, pričom vysvetlila dôvod vzniku tejto anomálie, ako aj jej následného rozšírenia. Komisia je presvedčená, a ja nevidím dôvod o tomto presvedčení pochybovať, že zámerom Rady bolo použiť slovo „cestujúci“ v celom texte.

40. Nemyslím si však, že zo zámeru prehadne používať pojem „cestujúci“ možno nevyhnutne vyvodíť súvisiaci zámer limitovať uplatnenie schémy zdačovania prirážky na situácie, v ktorých cestovná kancelária jedná priamo s fyzickou osobou, ktorá poskytované služby spotrebuje alebo využije.

41. Je pravda, že ak toto slovo vnímame doslova, len ťažko môžeme pojem „cestujúci“ vykladať ako pojem, ktorý zahŕňa „inú cestovnú kanceláriu“. Vnímanie textu v kontexte pri súvisnom zohľadnení účelu a všeobecnej štruktúry ustanovení však môže viesť k širšiemu výkladu.

42. Na jednej strane nemožno pojem „cestujúci“ vykladať v kontexte úpravy zdačovania

prirážky prísne doslovne. Pre Roberta Louisa Stevensona mohlo byť nádejné cestovanie lepšie ako príchod do cieľa(26), ale možno by toľko nádeje nepociťoval, ak by sa musel potýkať s meškajúcimi letmi, so zvierajúcimi sedadlami v preplnenom lietadle alebo s jedlom bez chuti podávaným na malých umelohmotných táckach. Pre mnohých, ak nie pre všetkých moderných dovolenkujúcich, sa podstata cestovania zmenila: dôležitý je cieľ, nie cesta,(27) pričom je možné si prostredníctvom cestovnej kancelárie objednať dovolenku v letovisku alebo iné ubytovanie a zabezpečiť si vlastný spôsob dopravy. O takúto situáciu išlo v prípade „automobilových dovolení“ vo veci Van Ginkel,(28) o ktorej Súdny dvor rozhodol, že patrí do pôsobnosti úpravy zdaťovania prírážky. Okrem toho je jasné, že jedna osoba môže kúpiť balík cestovných služieb, ktorý má využiť iná osoba, ale bolo by prekvapujúce, ak by sa DPH na takúto kúpu uplatňovala na základe toho, či je kupujúci skutočne cestujúci alebo príbuzný, spoločník na dovolenke atď. Navyše naozaj nie je dôvod, pre ktorý by súťažou dovolenky objednanej prostredníctvom cestovnej kancelárie malo byť akékoľvek rozsiahlejšie cestovanie: môže byť výhodnejšie (alebo možno lacnejšie, ak ide o špeciálnu ponuku) si prostredníctvom cestovnej kancelárie, a nie priamo, objednať pobyt v kúpeľoch vo vlastnom meste.(29) Na účely úpravy zdaťovania prírážky teda „cestujúci“ nie je nevyhnutne osoba, ktorá „cestuje“ a samotné „cestovné služby“ alebo samotná „cesta“ nemusia byť súčasťou balíka, na ktorý má cestovná kancelária uplatniť úpravu zdaťovania prírážky.

43. Na druhej strane bez toho, aby bolo potrebné vyvodzovať osobitné závery zo spôsobu použitia pojmu „zákazník“ alebo jeho ekvivalentu v rôznych jazykových verziách, už len skutočnosť, že tento pojem mohol preniknúť do právnej úpravy a rozšíriť sa v nej, skôr popiera stanovisko, podľa ktorého by normotvorca niekedy pripisoval použitiu slova „cestujúci“ rozhodujúci význam. Okrem toho možno poznamenať, že zvyšujúce sa používanie pojmu „zákazník“ v ustanoveniach právnych predpisov sprevádza zvýšený počet predajov balíkov dovolenkových alebo cestovných služieb medzi cestovnými kancelárkami.

44. Preto sa domnievam, že legislatívny zámer použiť jeden pojem na označenie osoby, ktorá kupuje cestovné, ubytovacie alebo podobné služby od cestovnej kancelárie – pričom vhodným výrazom bol pojem „cestujúci“ – nevyžaduje, aby sa význam tohto pojmu obmedzoval na mimoriadne úzku kategóriu takýchto osôb.

45. Ani samotná Komisia sa neusiluje o doslovný výklad slova „cestujúci“: do tohto termínu zahŕňa napríklad podnikateľský subjekt, ktorý služby kupuje pre svojich zamestnancov, pričom jedinou podmienkou je podľa nej skutočnosť, že balík nesmie byť ďalej predaný konečnému spotrebiteľovi, ktokoľvek ním je.

46. Preto sa na text ustanovení, ktoré formulujú úpravu zdaťovania prírážky nemôžem pozerať ako na jednoznačný text, a to ani za predpokladu, že pôvodný zámer bol používať v celom texte pojem „cestujúci“, ktorý mimochodom tiež nemožno považovať za úplne jasný.

47. Vzhľadom na uvedené možno tento pojem podľa môjho názoru vykladať tak, že sa bude vzťahovať aj na iných zákazníkov, ako sú fyzické osoby, ktoré skutočne využijú cestovné alebo dovolenkové služby kúpené od cestovnej kancelárie (alebo, podľa Komisie, na iných zákazníkov, ako sú tí, ktorí pre takéto osoby kupujú) a tiež na iné cestovné kancelárie, ktoré tieto služby predávajú ďalej. Vzhľadom na neurčitosť vyplývajúcu z jednotlivých jazykových verzií, by tento pojem mal byť uvedeným spôsobom vykladaný, ak to požaduje úcel a všeobecný rámec úpravy zdaťovania prírážky. Vo svetle tejto požiadavky už Súdny dvor poskytol výklad pojmu „cestovná kancelária“ a zahrnul do neho jednak hoteliera ponúkajúceho balík ubytovacích služieb obsahujúci dopravu a výlety a jednak podnikateľa organizujúceho jazykové a študijné pobyty v zahraničí.(30) Ďalšiu paralelu možno nájsť s výkladom, ku ktorému Súdny dvor dospel v súvislosti so slovným spojením „osoby zúčastňujúce sa na športe“, ktoré sa podľa neho v rámci bežného používania

vzťahuje len na fyzické osoby, keď konštatoval, že toto spojenie môže na účely článku 13 časti A ods. 1 písm. m) šiestej smernice [teraz článok 132 ods. 1 písm. m) smernice 2006/112] zahŕňať právnické osoby a neregistrované združenia.(31)

48. Rozhodujúce je, že vylúči uplatnenie úpravy zdaťovania prírážky na predaj balíkov cestovných alebo dovolenkových služieb cestovnou kanceláriou alebo usporiadateľom zájazdov inej cestovnej kancelárie, ktorá balíky predá alej, by bolo v priamom rozpore s dvoma cieľmi, ktoré mala úprava dosiahnuť a v tomto konaní nie sú spochybňované.

49. Súdny dvor už uznal cieľ prispôsobenia bežných pravidiel miesta zdanenia, základu dane a odpôtu dane zaplatenej na vstupe tak, aby bola zahrnutá jednak rôznorodosť služieb v balíkoch cestovných alebo dovolenkových služieb a jednak miesta, na ktorých sú tieto služby poskytnuté, čo sú faktory spôsobujúce cestovným kanceláriám a usporiadateľom zájazdov praktické ťažkosti, ktoré obmedzujú ich fungovanie.(32) Keď cestovná kancelária A zostaví balík služieb obsahujúci napríklad autobusový zájazd po viacerých členských štátoch, spolu s ubytovaním, stravou v reštaurácii a návštevou turistických atrakcií v každom z týchto štátov a tento balík predá cestovnej kancelárii B, ktorá ho následne predá fyzickým osobám zúčastneným na zájazde, všetky súvisiace praktické ťažkosti ponesie cestovná kancelária A, nie B. Aj keď miestom, kde cestovná kancelária A predáva cestovnej kancelárii B nie je členský štát, v ktorom má B sídlo, ťažkosti, s ktorými sa B potýka v zásade nebudú presahovať ťažkosti jednoduchšej cezhraničnej dodávky, pričom konkrétne pôjde o získanie vrátenia alebo odpôtu dane na vstupe zaplatenej z transakcie v inom členskom štáte. Situácia cestovnej kancelárie B sama osebe neodôvodňuje uplatnenie osobitnej úpravy zdaťovania prírážky. Naopak cestovná kancelária A podlieha dani na vstupe z rôznych služieb, pri rôznych sadzbách a v rôznych členských štátoch, čo je práve tá situácia, ktorú má úprava zdaťovania prírážky za cieľ zmierniť. Pri prístupe podľa cestujúceho, ktorý obhajuje Komisia v tomto konaní, však bude mať z úpravy úžitok len B.

50. Podobné úvahy platia aj v súvislosti s druhým cieľom úpravy zdaťovania prírážky, ktorým je zabezpečiť, aby bol výnos z DPH nasmerovaný do členského štátu, v ktorom je dotknutá služba skutočne poskytnutá a prijatá. Ak sa vo vyššie uvedenom príklade úprava zdaťovania prírážky neuplatní na predaj služby cestovnej kancelárie A cestovnej kancelárii B, A získa späť sumu DPH úťtovaných zo služieb poskytnutých turistom a využitých týmito turistami v navštívených členských štátoch, pričom uvedený postup pravdepodobne vyústí do istej platby väčšiny tejto sumy alebo celej jej výšky(33) cestovnej kancelárii A a do straty výnosu z DPH v týchto členských štátoch. Aj keď DPH je na úrovni EÚ harmonizovaná, ide o vnútroštátnu daň, ktorú každý členský štát stanovuje pri vlastnej sadzbe a podľa vlastných podrobných pravidiel. V článku 1 ods. 2 smernice 2006/112 je klasifikovaná ako „všeobecná daň zo spotreby“. Aj keď hlava V (články 31 až 61) smernice 2006/112 stanovuje podrobné pravidlá o mieste dodania tovaru v prípade existencie cezhraničného prvku, z podstaty myšlienky dane zo spotreby vyplýva, že by mala vzniknúť v ťase a na mieste skutočnej spotreby (to je v prípade nekumulatívnej mnohohrstevnej dane, ako je DPH konečná spotreba na konci reťaze dodávok). V predmetnej situácii sú relevantné služby fyzicky poskytované aj využívané v rovnakom členskom štáte. Cezhraničný prvok týchto služieb je v podstate umelý, dodávka v členskom štáte cestovnej kancelárie A sa ťýka služieb cestovnej kancelárie A, a nie služieb poskytovaných v navštívenom členskom štáte. Ak by bol výnos zo spotreby v jednom členskom štáte pripisovaný v prospech iného členského štátu, v ktorom nebola poskytnutá nijaká zo služieb, ktoré priamo viedli k tejto spotrebe, bolo by to v rozpore s cieľmi úpravy zdaťovania prírážky, ale aj so základnou zásadou spoločného systému DPH, ktorý má uvedená úprava udržiavať.

51. Je pravda, že výnimky zo všeobecného režimu by mali byť vykladané doslovne, ako však uviedli členské štáty, neznamená to, že by sa použité pojmy mali vykladať spôsobom, ktorý by ich zbavoval ich zamýšľaných účinkov. Výklad, ktorý navrhuje Komisia, by práve to spôsobil.(34)

52. Na základe uvedeného musím dospieť k záveru, že prístup podľa zákazníka je nielen vhodnejší na dosiahnutie cieľov úpravy zdaťovania prirážky ako prístup podľa cestujúceho, ale že druhý z uvedených prístupov v skutočnosti bráni dosiahnutiu týchto cieľov v situáciách, v ktorých má byť podľa tvrdenia Komisie uplatňovaný. Domnievam sa, že tento záver stačí na odôvodnenie zamietnutia žalôb Komisie vo všetkých týchto veciach (s výhradou, že vo veci C-189/11 Komisia/Španielsko, existujú tri ďalšie otázky, ktoré je potrebné vyriešiť).

53. Možno bude užitočné uviesť niektoré ďalšie významné argumenty žalovaných členských štátov, ktoré tento záver tiež podporujú a odpovedá tak na niektoré tvrdenia Komisie.

54. Po prvé členské štáty zdôrazujú zásadu daňovej neutrality, ktorá je vlastná systému DPH a podľa ktorej by sa DPH nemala uplatňovať tak, aby narúšala hospodársku súťaž medzi dodávateľmi.(35) Podľa nich vzhľadom na to (ako som vysvetlila v bodoch 49 a 50 týchto návrhov), že výklad Komisie nezmieruje praktické a administratívne ťažkosti súvisiace so zostavením balíka cestovných služieb v prípade, že balík je predaný inej cestovnej kancelárii, zvyhňuje takýto výklad väšších usporiadateľov zájazdov a cestovné kancelárie pred menšími, ktoré pravdepodobne nebudú mať zdroje potrebné na riešenie uvedených ťažkostí. Tieto menšie subjekty preto majú menšie možnosti zostaviť balíky, ktoré by predali iným cestovným kanceláriám. Z výkladu Komisie okrem toho neodôvodnene vyplýva rozdielne zaobchádzanie s dodávkami zdanenej osoby na účely DPH, a to na základe identity zákazníka zdanenej osoby, a nie na základe kritéria spojeného s dodávkou alebo dodávateľom.

55. S týmto posúdením súhlasím. Kritérium veľkosti zvyhňuje väšších usporiadateľov zájazdov pred menšími aj inými spôsobmi a uplatnenie pravidiel DPH by nemalo diskrimináciu rozširovať. Rovnako je pravda, že zásada neutrality v tomto zmysle nie je pravidlom primárneho práva, ktoré môže byť podmienkou platnosti ustanovenia, ale výkladovou zásadou, ktorá sa má uplatňovať súčasne s ostatnými podobnými zásadami.(36) V tomto prípade však jej uplatnenie posilňuje stanovisko, ku ktorému som dospela na základe zásady, podľa ktorej v prípade, že význam ustanovenia nie je jasný (osobitne v prípade kolidujúcich jazykových verzií), sa má toto ustanovenie vykladať z hľadiska účelu a všeobecnej štruktúry pravidiel, ktorých je súčasťou.

56. Po druhé Komisia tvrdí, že slovné spojenie „vo vlastnom mene“ v článku 306 smernice 2006/112 je v prípade prijatia prístupu podľa zákazníka zbytočné, pretože cestovné kancelárie vždy jednajú so svojimi zákazníkmi vo vlastnom mene (inak by osoby, s ktorými jednajú, neboli ich zákazníkmi).

57. Toto tvrdenie sa zdá slabé. Je síce pravda, že by sa malo predpokladať, že slovo alebo veta použitá v právnej úprave slúži vlastnému zamýšľanému cieľu, nemôžem však súhlasiť s tým, že výklad, ktorý len eliminuje istú nadbytočnosť, by mal prevážiť nad výkladom, ktorý oveľa jasnejšie slúži zamýšľanému cieľu sústavy pravidiel ako celku. Zbytočnosť nie je v právnej úprave neznámy pojem. V tomto prípade možno slovné spojenie „vo vlastnom mene“ takto vnímať ako predzvesť vylúčenia cestových kancelárií konajúcich len ako sprostredkovatelia v nasledujúcej vete. Okrem toho poznamenávam, že návrh Komisie z roku 2002 na zmenu článku 26 šiestej smernice, ktorý mal implementovať prístup podľa zákazníka, naalej používa slová „ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkom vystupujú vo vlastnom mene“ a namietanú zbytočnosť tak len naalej prehľbuje.

58. Po tretie Komisia tvrdí, že v prípade prijatia prístupu podľa zákazníka je definícia „prirážky“

v článku 308 smernice 2006/112 nepoužité. Ak cestovná kancelária A zostaví balík a predá ho cestovnej kancelárii B, ktorá ho následne predá cestujúcemu, ako môže byť prirážka cestovnej kancelárie A rozdiel medzi cenou bez DPH zaplatenou cestujúcim a skutočnými nákladmi, ktoré cestovná kancelária A vynaložila na tovary a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami a ktoré využil priamo cestujúci, ak cena zaplatená zákazníkom zahŕňa jednak prirážku cestovnej kancelárie A a jednak prirážku cestovnej kancelárie B?

59. Ak by bol pojem „cestujúci“ uvedený v súasne platnej právnej úprave vykladaný rozširujúcim spôsobom, a podľa mňa by to tak malo byť, pričom by tak obsahol rôzne druhy zákazníkov, a najmä iné cestovné kancelárie, problém by zmizol.(37) Navyše, ako uviedli členské štáty, slová „ktorú platí [cestujúci]“ nemožno v tomto kontexte vykladať doslovne.(38)

60. Po štvrté Komisia odkazuje na vec Komisia/Španielsko, C-204/03,(39) v tom zmysle, že členské štáty nemôžu ignorovať výslovné ustanovenia smerníc o DPH s cieľom dospieť k výsledku, ktorý je viac v súlade so všeobecnými cieľmi tejto právnej úpravy.

61. Aj v tomto prípade súhlasím s členskými štátmi, podľa ktorých judikatúra nebráni výkladu, ktorý so sebou prináša takýto výsledok s výnimkou prípadu, že tento výklad je v rozpore s jasným a jednoznačným ustanovením. Ako bolo dostatočne preukázané, ustanovenia, ktorých sa týka toto konanie, jednoznačné nie sú.

62. Napokon je však nutné uznať, že prístup podľa zákazníka nie je univerzálnym prostriedkom nápravy všetkých prípadných nedokonalostí úpravy zdaťovania prirážky. Jeho najvýraznejšiu nevýhodu Komisia uviedla v dôvodovej správe k zmene a doplneniu šiestej smernice, ktoré navrhovala:

„Niekoľko členských štátov tiež poukázalo na otázku služobných ciest a na problém vznikajúci tak spoločnostiam, ktoré sú v skutočnosti konečným spotrebiteľom balíka cestovných služieb, pričom uvedený problém spočíva v tom, že podľa nových ustanovení článku 26 si nebudú tieto spoločnosti môcť odpísať zostávajúcu DPH zaplatenú na vstupe. Ak si objedajú balík cestovných služieb od cestovnej kancelárie, bude im účtovaná cena s DPH a táto spoločnosť si tak nebude môcť odpísať túto DPH, hoci sa uvedený balík cestovných služieb použije na podnikateľské účely. To vedie k zostávajúcej DPH na spotrebnom medzistupni, čo je v rozpore so základnou zásadou neutrality systému Spoločenstva týkajúceho sa DPH. [neoficiálny preklad]“(40)

63. Na tento problém sa síce v navrhovanej zmene poukazuje, ale nie je v nej zohľadnený. V prejednávanej veci Komisia predkladá výklad, podľa ktorého by pojem „cestujúci“ zahŕňal spoločnosti, ktoré kupujú služobné cesty, a v podstate tak v tomto rozsahu uplatňuje prístup podľa zákazníka (a fixuje tak zostatkovú DPH v prechodnom štádiu plnenia).

64. Problém by mohol byť vyriešený, len ak by bol prístup podľa cestujúceho prijatý v podobe jeho najprísnejšieho výkladu a úprava zdaťovania prirážky by sa tak uplatňovala iba vtedy, ak by zákazníkom cestovnej kancelárie bola fyzická osoba využívajúca predané služby. Bežný režim by sa uplatňoval za predpokladu, že zákazníkom by bola zdaniteľná právnická osoba, a v prípade, ak by sa nadobudnuté služby používali iba na podnikateľské účely a vytvárali by nákladové prvky zdaniteľných plnení podniku, celá DPH z týchto služieb spolu s DPH z prirážky cestovnej kancelárie by mohla byť odpísaná z dane zaťažujúcej uvedené plnenia a zásada neutrality DPH pre zdaniteľné osoby by bola dodržaná.

65. To však nie je výklad, ktorý Komisia navrhuje v súvislosti s prístupom podľa cestujúceho. Okrem toho cieľ úpravy zdaťovania prirážky spočívajú konkrétne v zjednodušení konaní a v zabezpečení správneho nasmerovania výnosu z DPH, pričom v tejto otázke vládne zhoda. Nič nenaznačuje tomu, že by zámerom úpravy zdaťovania prirážky bolo aj zabezpečenie plnej

odpo?ítate?nosti dane zaplatenej na vstupe z cestovných slu?ieb pou?ívaných na zdanite?né podnikate?ské ú?ely, hoci takýto cie? by bol ?iaduci.

66. Existencia problému, ktorý som opísala, ma preto nevedie k zmene môjho záveru, že na správny výklad úpravy zda?ovania prirážky by sa mal uplat?ova? prístup pod?a zákazníka, z ?oho vyplýva, že žaloby Komisie by mali byť zamietnuté v rozsahu, v akom požadujú ur?í?, že ?lenské štáty si nesplnili povinnosti, ktoré im vyplývajú z ?lánkov 306 až 310 smernice 2006/112 tým, že cestovným kanceláriám dovolili uplat?ova? úpravu zda?ovania prirážky na poskytovanie cestovných slu?ieb osobám, ktoré nie sú cestujúcimi.

O trovách

67. Pod?a ?lánku 138 ods. 1 Rokovacieho poriadku Súdneho dvora, ú?astník konania, ktorý vo veci nemal úspech, je povinný nahradi? trovy konania, ak to v tomto zmysle navrhol ú?astník konania, ktorý mal vo veci úspech. Všetky žalované ?lenské štáty navrhli náhradu trov konania. Pod?a ?lánku 140 ods. 1 rokovacieho poriadku ?lenské štáty, ktoré do konania vstúpili ako ved?ajší ú?astníci konania, znášajú vlastné trovy konania.

Návrh

68. Vzh?adom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby s výhradou analýzy a záverov uvedených v osobitných návrhoch vo veci C?189/11 týkajúcej sa zostávajúcich výhrad proti Španielskemu krá?ovstvu, Súdny dvor:

- zamietol žaloby podané Komisiou,
- zaviazal Komisiu na náhradu trov konania, ktoré vznikli ?lenským štátom ako žalovaným, a
- zaviazal ?lenské štáty, aby znášali vlastné trovy konania, ktoré im vznikli ako ved?ajším ú?astníkom konania.

Príloha I

?lánky 306 až 310 smernice 2006/112 (kurzívou zvýraznila generálna advokátka)

„?lánok 306

1. ?lenské štáty uplat?ujú osobitnú úpravu DPH v súlade s touto kapitolou na transakcie cestovných kancelárií, ak tieto cestovné kancelárie vo vz?ahu k *zákazníkom* vystupujú vo vlastnom mene a ak na uskuto?nenie cesty využívajú tovar dodaný a slu?by poskytnuté inými zdanite?nými osobami.

Táto osobitná úprava sa nevz?ahuje na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa na ú?ely výpo?tu základu dane vz?ahuje ?lánok 79 ods. 1 písm. c)(41).

2. Na ú?ely tejto kapitoly sa za cestovnú kanceláriu považujú aj cestovné agentúry [považujú aj usporiadatelia zájazdov – *neoficiálny preklad*].

?lánok 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*.

Táto jedna služba sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkare, odkiaľ služby poskytla.

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*, a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech *zákazníka*.

Článok 309

Ak sú transakcie, ktorými poverí cestovná kancelária iné zdaniteľné osoby, uskutočňované 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 uskutočňovaných 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*, nie je možné v žiadnom členskom štáte odpočítať ani vrátiť.“

Príloha II

Článok 26 šiestej smernice (kurzívou zvýraznila generálna advokátka)

„Osobitná úprava pre agentov cestovných kancelárií [pre cestovné kancelárie – *neoficiálny preklad*]

1. Členské štáty aplikujú daň z pridanej hodnoty pri operáciách agentov cestovných kancelárií [operáciách cestovných kancelárií – *neoficiálny preklad*] v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie obchoduje so *zákazníkom* vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k *zákazníkom* 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 č. 3 písm. c) – *neoficiálny preklad*](42). 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*]. Tieto budú [Tá sa bude – *neoficiálny preklad*] zdať ovať v

ľenskom 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 ľánku 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*], bez dane z pridanej hodnoty 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*].

3. Ak sú plnenia, zverené cestovným agentom [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] inej zdaniteľnej osobe, vykonávané mimo spoloľenstva, služby cestovného agenta [cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*] sa budú považovať za od dane oslobodené sprostredkovateľské aktivity podľa ľánku 15 (14). Ak sa takéto plnenia realizujú vo vnútri aj mimo spoloľenstva, oslobodí od dane možno len asť služieb, ktoré cestovný agent [cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] poskytuje mimo územia Spoloľenstva.

4. Dať, ktorú cestovnému agentovi [cestovnej kancelárii – *neoficiálny preklad*] úľtujú iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, priľom sa tieto plnenia uskutoľľujú na priamy prospech *cestujúceho*, nezakladá v ľiadnom ľenskom štáte nárok na odpolet alebo vrátenie dane.“

Príloha III

Terminológia, ktorá sa používa v rôznych jazykových verziách

1 – Jazyk prednesu: angľtina.

2 – Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoloľnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ľalej len „smernica 2006/112“).

3 – Smernica Rady 90/314/EHS z 13. júna 1990 o balíku cestovných, dovolenkových a výletných služieb (Ú. v. ES L 158, s. 59; Mim. vyd. 13/010, s. 132). Podľa ľánku 1 tejto smernice je jej úľelom „aproximácia zákonov, iných právnych predpisov a správnych opatrení ľenských štátov vzľahujúcich sa na balík služieb, ktoré sa predávajú alebo sú ponúkané na predaj v teritóriu spoloľenstva“.

4 – Šiesta smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov ľenských štátov ľkajúcich sa daní z obratu – spoloľný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ľalej len „šiesta smernica“). ľlánky 306 až 310 smernice 2006/112 len pretvárajú štruktúru a znenie ľánku 26 šiestej smernice, a to v podstate bez akejkoľvek vecnej zmeny (pozri odôvodnenie ľ. 3 preambuly smernice 2006/112).

5 – Podľa ustanovení Smernice Rady 2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v ľenskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom ľenskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, s. 23), ktorá zrušila a nahradila ôsmu smernicu Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov ľenských štátov ľkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu (Ú. v. ES L 331, s. 11; Mim. vyd. 09/001, s. 1).

6 – Aj keď Komisia v skutoľnosti definuje „cestujúceho“ v porovnaní s uvedeným o nieľo

vo?nejšie, pozri bod 28 nižšie.

7 – Komisia na pojednávaní vysvetlila, že text šiestej smernice bol v Rade prediskutovaný a schválený vo francúzštine, teda v jazyku, ktorý mal byť východiskom pre všetky ostatné jazykové verzie; napriek tomuto zámeru však bol konečný anglický text založený na paralelnej anglickej jazykovej verzii, z ktorej sa pri diskusii nevychádzalo. Nemožno však poprieť, že text bol prijatý vo všetkých šiestich jazykoch, pričom každá jazyková verzia sa považuje za autentickú.

8 – V prílohe I k týmto návrhom uvádzam jednojazyčný text článkov 306 až 310 smernice 2006/112 a v prílohe II text článku 26 šiestej smernice. V oboch prípadoch zvýrazním kurzívou podľa okolností pojmy „cestujúci“ alebo „zákazník“, prípadne ich ekvivalenty. V prílohe III som vytvorila tabuľku, v ktorej uvádzam konkrétne slovo použité v každom ustanovení v jednotlivých jazykových verziách. Komisia na pojednávaní uviedla, že Rada určila konečný text v každej jazykovej verzii smernice 2006/112, pričom Komisia nemohla na prípadné zmeny reagovať.

9 – Návrh smernice Rady, ktorým sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS v súvislosti s osobitnou úpravou pre cestovné kancelárie [KOM(2002) 64 v konečnom znení].

10 – Taký bol v každom prípade zámer. Minimálne francúzska, grécka, talianska a švédka jazyková verzia navrhovaných nových ustanovení však v texte zjavne ponechali aspoň jeden prípad, v ktorom sa používa slovo „cestujúci“.

11 – V bode 4.1.2.1.

12 – Cyprus, Maľarsko, Lotyšsko a Spojené kráľovstvo. Holandsko svoju právnu úpravu zmenilo a doplnilo neskôr (od 1. apríla 2012), pričom paralelné konanie (vec C-473/11) proti tomuto nemeckému konaniu bolo zastavené.

13 – Pozri tlačové správy Komisie IP/08/333 a IP/11/76.

14 – Cieľ zjednodušenia konania pre cestovné kancelárie bol okrem toho opakovane Súdnym dvorom zdôraznený (pozri napr. rozsudok z 9. decembra 2010 Minerva Kulturreisen, C-31/10, Zb. s. I-12889, body 17 a 18 a citovanú judikatúru). Cieľ správneho nasmerovania daňového výnosu zdôraznil generálny advokát Tizzano vo svojich návrhoch z 12. septembra 2002 vo veci First Choice Holidays (rozsudok z 19. júna 2003 First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, bod 25, poznámka pod čiarou 13)

15 – Pozri však bod 28 nižšie.

16 – Pozri nedávny rozsudok zo 17. januára 2013, Komisia/Španielsko, C-360/11, zatiaľ neuverejnený v Zbierke, bod 18 a citovanú judikatúru.

17 – Pozri článok 1 ods. 2 smernice 2006/112/ES.

18 – Rozsudok zo 6. októbra 2005, Komisia/Španielsko C-204/03, Zb. s. I-8389, bod 28 a citovaná judikatúra.

19 – Myslím, že by nebolo užitočné tu priraďovať jednotlivé tvrdenia – z ktorých v každom prípade vyplýva iba zhrnutie – jednotlivým nemeckým štátom.

20 – Pozri napríklad rozsudok z 3. marca 2011, Komisia/Holandsko, C-41/09, Zb. s. I-831, bod 44 a citovanú judikatúru. Pozri tiež rozsudok z 2. apríla 1998, EMU Tabac a i., C-296/95, Zb. s. I-1605, bod 36.

- 21 – Rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, body 18 až 27. Pozri tiež rozsudok z 13. októbra 2005, iSt, C-200/04, Zb. s. I-8691, body 22 a nasl.
- 22 – First Choice Holidays, už citovaný v poznámke pod čiarou 14, bod 28.
- 23 – Pozri, pokiaľ ide o nedávny príklad v súvislosti s výnimkami, rozsudok z 21. marca 2013, PCF Clinic, C-91/12, zatiaľ neuvyverejnené v Zbierke, bod 23.
- 24 – Už citovaný v poznámke pod čiarou 18, pozri najmä bod 25.
- 25 – Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 20.
- 26 – *Virginibus puerisque*, iv, El Dorado (1881).
- 27 – Existujú samozrejme prípady, v ktorých je úcelom plavba alebo cesta, prípadne ich časť (napríklad niektoré výletné plavby alebo legendárne cesty vlakom, ako je Orient Express) a existujú iné prípady, v ktorých je samotná doprava len službou zakúpenou od cestovnej kancelárie (možno najvýraznejším prípadom sú služobné cesty). Významnú časť podnikania cestovných kancelárií však tvoria balíky, ktorých ústrednou súčasťou sú služby v cieľi cesty, pričom doprava na miesto a späť je jednoducho nevyhnutným doplnkom.
- 28 – Rozsudok z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723.
- 29 – Vo veci *Minerva Kulturreisen*, už citovanej v poznámke pod čiarou 14, Súdny dvor rozhodol, že úprava zdačovania prirážky sa nemá uplatňovať na izolovaný predaj lístkov do opery cestovnou kanceláriou „bez poskytnutia cestovných služieb“, jasne však konštatoval, že medzi cestovné služby patrí ubytovanie (pozri body 21 až 28 uvedeného rozsudku).
- 30 – Pozri v uvedenom poradí rozsudok Madgett a Baldwin a rozsudok iSt, oba citované v poznámke pod čiarou 21.
- 31 – Rozsudok zo 16. októbra 2008, Canterbury Hockey Club a Canterbury Ladies Hockey Club, C-253/07, Zb. s. I-7821, body 26 a nasl. V tejto veci Komisia tvrdila, že dotknuté ustanovenie sa musí vykladať „nie doslovne, ale, aby sa zabezpečilo účinné uplatňovanie oslobodenia, ktoré stanovuje, v závislosti od predmetného poskytnutia služieb a že je potrebné preto zohľadniť nielen formálneho alebo právneho adresáta tohto plnenia, ale tiež jeho konkrétneho adresáta alebo adresáta, ktorý má z neho v skutočnosti úžitok“ (bod 25 rozsudku).
- 32 – Pozri judikatúru citovanú v poznámke pod čiarou 14.
- 33 – Takáto situácia by nevznikla len v prípade, že A by bola ako platiteľ DPH registrovaná v každom z týchto členských štátov a zároveň by v nich uskutočňovala dodávky, z ktorých by DPH na výstupe presahovala celú jej DPH zaplatenú na vstupe v týchto štátoch. Aj vtedy by však existovalo prúdenie výnosu z DPH z členského štátu, v ktorom boli služby skutočne poskytnuté a využité, do členského štátu, v ktorom má sídlo cestovná kancelária A, pričom táto by získala daň na výstupe z predaja cestovnej kancelárii B.
- 34 – Pozri bod 32 vyššie.
- 35 – V súvislosti s druhým významom daňovej neutrality v kontexte DPH pozri poznámku pod čiarou 40.

36 – Pozri rozsudok z 19. júla 2012, Deutsche Bank, C-44/11, zatiaľ neuvverejnený v Zbierke, bod 45.

37 – Túto komplikáciu Komisia rieši v zmene článku 26 šiestej smernice, ktorú navrhuje, a to nahradením slova „[cestujúci]“ slovom „zákazník“ v celom článku 26 ods. 3 (ktorý zodpovedá poslednej vete článku 26 ods. 2 v nezmenenom znení; navrhujú sa aj iné zmeny, ale konkrétne sa netýkajú otázky, ktorá je predmetom týchto návrhov). Podľa môjho názoru to poukazuje na veľmi vykonštruovanú povahu námietky.

38 – Pozri bod 31 vyššie.

39 – Už citovaná v poznámke pod čiarou 18. Komisia tiež cituje rozsudok z 8. mája 2003, Seeling, C-269/00. Zb. s. I-4101, bod 54.

40 – Dokument citovaný v poznámke pod čiarou 9, bod 2, predposledný odsek. Zásada neutrality, ktorá je tam uvedená, spočíva v tom, že DPH by mala byť neutrálna vo svojich účinkoch na zdaniteľné osoby, ktoré by samy nemali znášať daňové zaťaženie.

41 – Článok 79 ods. 1 písm. c) sa týka použitia prechodných položiek na úhradu výdavkov v mene a na účet kupujúceho alebo zákazníka.

42 – Článok 11 časť A ods. 3 písm. c) bol predchodcom článku 79 ods. 1 písm. c).