



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 13. marca 2014*

„DPH — Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií — Plnenia uskutočnené mimo územia Európskej únie — Šiesta smernica 77/388/EHS — Článok 28 ods. 3 — Smernica 2006/112/ES — Článok 370 — Klausuly ‚standstill‘ — Zmena vnútroštátnej legislatívy počas lehoty na prebratie“

Vo veci C-599/12,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgicko) z 24. októbra 2012 a doručený Súdnemu dvoru 20. decembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

proti

FOD Financiën,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory C. G. Fernlund (spravodajca), sudcovia C. Toader a E. Jarašiūnas,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Jetair NV a BTW-eenheid BTWE Travel4you, v zastúpení: H. Vandebergh, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.-C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, C. Soulay a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: A.-M. Colaert a E. Chatziioakeimidou, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

* Jazyk konania: holandčina.

vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu klauzuly „standstill“ uvedenej v článku 28 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), a článku 370 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), článkov 153 a 309 smernice o DPH a článkov 43 ES a 56 ES, ako aj platnosti článku 370 smernice o DPH.
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci dvoch sporov, v prvom medzi spoločnosťou Jetair NV (ďalej len „Jetair“) a v druhom medzi BTW-eenheid BTWE Travel4you (ďalej len „Travel4you“), skupinou zloženou z viacerých spoločností, ktorú treba na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) považovať za jedinú zdaniteľnú osobu, a FOD Financiën (Federálny finančný úrad) vo veci zaplataenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v súvislosti so zamietnutím žiadosti o vrátenie DPH predloženej žalobkyňami a vzťahujúcej sa na cesty organizované mimo územia Európskej únie.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

- 3 Článok 1 šiestej smernice stanovoval:

„Členské štáty prispôsobia svoje súčasné systavy [DPH] v súlade s nasledujúcimi článkami.

Prijmú potrebné právne a správne predpisy tak, aby prispôsobené predpisy nadobudli účinnosť čo najrýchlejšie, najneskôr 1. januára 1978.“

- 4 Článok 26 ods. 1 a 3 šiestej smernice znel takto:

„1. Členské štáty aplikujú [DPH] pri operáciách agentov cestovných kancelárií [plneniach 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 na uskutočnenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*]. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c) [na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa vzťahuje článok 11 A ods. 3 písm. c) – *neoficiálny preklad*]. ...

...

3. Ak sú plnenia, zverené cestovným agentom [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] inej zdaniteľnej osobe, vykonávané mimo spoločenstva, služby cestovného agenta [cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*] sa budú považovať za od dane oslobodené sprostredkovateľské aktivity podľa článku 15 (14). ...“

- 5 Článok 28 ods. 3 písm. a) a článok 28 ods. 4 šiestej smernice uvedený v hlave XVI nazvanej „Prechodné ustanovenia“ stanovoval:

„3. Počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4, členské štáty môžu:

- a) naďalej poskytovať úľavy na dani pri zdaniteľných transakciách, ako to definuje [článok 15] v Prílohe E tejto smernice,

...

4. Prechodné obdobie bude trvať 5 rokov od 1. januára 1978. ...“

- 6 Plnenia uvedené v článku 15 bode 14 šiestej smernice a zopakované v jej prílohe E zahŕňajú „služby cestovných zástupcov (agentov) uvedené v článku 26 a služby cestovných zástupcov konajúcich v mene a na vlastné riziko [a na účet – *neoficiálny preklad*] cestujúceho, pokiaľ ide o cesty v rámci [mimo – *neoficiálny preklad*] spoločenstva“.

Smernica o DPH

- 7 Článok 153 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane služby poskytované sprostredkovateľmi konajúcimi v mene a na účet inej osoby, ak sa títo sprostredkovatelia podieľajú na transakciách uvedených v kapitolách 6, 7 a 8 alebo na transakciách, ktoré sa uskutočňujú mimo Spoločenstva.

...“

- 8 Článok 306 ods. 1 smernice o DPH uvedený v hlave XII kapitole 3 nazvanej „Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“ stanovuje:

„Členské štáty uplatňujú osobitnú úpravu DPH v súlade s touto kapitolou na transakcie cestovných kancelárií, ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkom vystupujú vo vlastnom mene a ak na uskutočnenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami.

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

- 9 Článok 309 smernice o DPH znie:

„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.

...“

- 10 Článok 370 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 zdaňovali transakcie uvedené v zozname v prílohe X časti A, môžu pokračovať v ich zdaňovaní.“

- 11 Príloha tejto smernice vo svojej časti A nazvanej „Transakcie, ktoré členské štáty môžu naďalej zdaňovať“ vo svojom bode 4 stanovuje:

„poskytnutie služieb cestovných kancelárií uvedené v článku 306 a služieb cestovných kancelárií, ktoré konajú v mene cestujúceho a na jeho účet pri cestách mimo Spoločenstva.“

Belgické právo

- 12 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že relevantné belgické právo je to, ktoré vyplýva zo zákona o dani z pridanej hodnoty zavedeného zákonom z 3. júla 1969 (*Moniteur belge* zo 17. júla 1969, s. 7046), v znení platnom v čase konania vo veci samej (ďalej len „zákoník o DPH“).
- 13 Je nesporné, že pred 1. decembrom 1977 boli plnenia poskytnuté cestovnými kancelárkami spočívajúce v organizovaní ciest mimo územia Európskej únie oslobodené od dane.
- 14 Zákoník o DPH bol zmenený a doplnený zákonom z 29. novembra 1977, ktorý nadobudol účinnosť 1. decembra 1977 a ktorý podrobil tieto plnenia DPH.
- 15 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že zákoník o DPH bol opäť zmenený a doplnený kráľovským dekrétom z 28. novembra 1999, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2000. Podľa tohto dekrétu poskytovanie služieb cestovných kancelárií súvisiacich s cestami mimo Úniu nezodpovedá už činnostiam sprostredkovateľov. Tieto plnenia však aj naďalej podliehali DPH.

Skutkové okolnosti sporov vo veci samej a prejudiciálne otázky

- 16 Jetair je spoločnosť založená podľa belgického práva, ktorá je zdaniteľnou osobou na účely DPH pokiaľ ide o jej pôsobenie ako cestovná kancelária. Dňa 1. februára 2009 sa stala súčasťou skupiny Travel4you, v ktorej sa nachádza ešte ďalších šesť spoločností vykonávajúcich túto činnosť.
- 17 Jetair a Travel4you organizujú turistické cesty, pri ktorých využívajú služby tretích osôb, najmä hoteliérov a letecké spoločnosti.
- 18 Keďže sa domnievali, že cesty organizované mimo územia Únie nepodliehajú DPH, obe žalobkyne požiadali o vrátenie DPH, ktorá sa na tieto cesty vzťahovala.
- 19 Prvá žiadosť sa týkala DPH vzťahujúcej sa na cesty, ktoré boli organizované v rokoch 2001 až 2006, a týkala sa daňového priznania DPH podaného v septembri 2007. Úrad pre kontrolu dane z pridanej hodnoty v Oostende nesúhlasil s výškou požadovaných súm, zadržal sumu vo výške 55 700 000 eur a spísal zápisnicu o priestupku.
- 20 Druhá žiadosť sa týkala DPH vzťahujúcej sa na cesty organizované počas doby od roku 2007 do januára 2010 a týkala sa daňového priznania DPH podaného v marci 2010. Úrad pre kontrolu dane z pridanej hodnoty v Oostende nesúhlasil s výškou požadovaných súm, zadržal sumu vo výške 37 600 000 eur a spísal zápisnicu o priestupku.
- 21 Jetair 21. decembra 2010 a členovia Travel4you 24. októbra 2011 predložili Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (prvostupňový súd v Bruggách) žalobu, ktorý tieto dve veci spojil na spoločné konanie.

- 22 Žalobcovia pred vnútroštátnym súdom tvrdili, že prechodné ustanovenie uvedené v článku 28 ods. 3 šiestej smernice neumožňuje belgickému zákonodarcovi zmeniť svoju právnu úpravu tak, aby krátko pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice bola s ňou v rozpore. Tvrdili, že podľa článku 26 ods. 3 šiestej smernice, ktorý bol prebratý do článku 309 smernice o DPH, keď sú operácie, s ktorých výkonom sa cestovná kancelária obracia na tretie zdaniteľné osoby, poskytované týmito tretími osobami mimo územia Únie, plnenia kancelárie musia byť oslobodené.
- 23 Keďže FOD Financiën proti tomu namietal, že belgický zákonodarca sa mohol v súlade s článkom 28 ods. 3 šiestej smernice rozhodnúť pre zdanenie týchto plení, vnútroštátny súd mal pochybnosti o tom, ako má rozhodnúť v konaniach vo veci samej.
- 24 Za týchto podmienok Rechtbank van eerste aanleg te Brugge rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:
- „1. Môže Belgicko zmeniť svoju právnu úpravu v tom zmysle, že službu, ktorá je oslobodená od dane – v tomto prípade cesty mimo Únie –, zdaní od určitého dátumu (1. decembra 1977), t. j. bezprostredne predtým, ako nadobudla účinnosť šiesta smernica o DPH (1. januára 1978), a obíde tak klauzulu ‚standstill‘ uvedenú v článku 28 ods. 3 šiestej smernice (článok 370 smernice [o DPH]), ktorá stanovuje, že pokračovať v zdaňovaní týchto služieb cestovných kancelárií možno len vtedy, ak už boli zdaňované predtým, ako šiesta smernica nadobudla účinnosť?
 2. Bol belgický zákonodarca povinný od 13. júna 1977 (deň uverejnenia šiestej smernice) upustiť od zdaňovania ciest mimo Úniu?
 3. Porušuje belgický zákonodarca článok 309 smernice [o DPH], ak v prípade plení mimo [Úniu] nezaobchádza s cestovnými kancelárkami rovnako ako so sprostredkovateľmi a napriek tomu tieto služby naďalej zdaňuje?
 4. Sú články 309, 153, 370 a príloha X smernice [o DPH] v rozpore so všeobecnými zásadami práva Spoločenstva, so zásadou rovnosti zaobchádzania a zásadou proporcionality, ako aj s ustanoveniami o voľnom pohybe osôb, tovaru a služieb, okrem iného s [článkami 43 ES a 56 ES] preto, lebo členským štátom poskytujú možnosť voľby, pokiaľ ide o zdanenie služieb v súvislosti s cestami mimo [Úniu]?
 5. Je v rozpore so zásadami práva Spoločenstva, najmä so zásadou rovnosti zaobchádzania, zásadou proporcionality a neutrality DPH, že Belgické kráľovstvo kráľovským dekrétom z 28. novembra 1999 stanovilo v súvislosti s cestami mimo Úniu daňovú povinnosť len pre cestovné kancelárie, ale nie pre sprostredkovateľov?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

- 25 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 191 druhého odseku Zmluvy o EHS platného v čase prijatia šiestej smernice sa smernice oznamujú im adresátom a nadobúdajú účinok týmto oznámením. Takže pre určenie začatia plynutia lehoty na prebratie tejto smernice nebol rozhodujúci dátum uverejnenia, ale dátum oznámenia šiestej smernice dotknutému členskému štátu.

- 26 Treba tiež zdôrazniť, že k predmetnej legislatívnej zmene, ktorá bola prijatá 1. decembra 1977, došlo v období od oznámenia šiestej smernice Belgickému kráľovstvu, t. j. od 23. mája 1977, a dátumom, do ktorého mala byť táto smernica v súlade so svojím článkom 1 týmto členským štátom prebratá, t. j. 1. januárom 1978. K zmene teda došlo počas lehoty na prebratie šiestej smernice v predmetnom členskom štáte.
- 27 Vnútroštátny súd sa svojimi prvými dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či článok 28 ods. 3 šiestej smernice a článok 370 smernice o DPH bránia tomu, aby členský štát pred 1. januárom 1978, t. j. počas lehoty na prebratie šiestej smernice, prijal ustanovenie, ktorým sa mení jeho platná právna úprava v tom zmysle, že DPH podliehajú plnenia cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Únie.
- 28 Je nesporné, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy vo veci samej boli služby cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Únie oslobodené od dane až do 1. decembra 1977 a že od tohto dátumu podliehajú dani, hoci osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií zavedená šiestou smernicou vo svojom v článku 26 ods. 3 stanovuje, že tieto služby sú od dane oslobodené.
- 29 Článok 28 ods. 3 šiestej smernice však zavádza klauzulu, „standstill“, podľa ktorej môžu členské štáty počas obdobia uvedeného v článku 28 ods. 4 šiestej smernice naďalej zdaňovať DPH plnenia, ktoré sú podľa článku 15 tejto smernice oslobodené od tejto dane a ktorých zoznam je uvedený v prílohe E tejto smernice.
- 30 Dotknuté obdobie prechodnej povahy, ktoré bolo spočiatku stanovené na päť rokov od 1. januára 1978, pokračovalo aj po uplynutí tejto lehoty, keďže Rada Únie nevyvinula v tomto smere žiadne úsilie.
- 31 Zo znenia článku 28 ods. 3 a 4 šiestej smernice v spojení s článkom 15 a prílohou E tejto smernice vyplýva, že normotvorca Únie poskytol členským štátom, ktorých právna úprava pred 1. januárom 1978 stanovovala zdanenie plnení uvedených v článku 26 ods. 3 tejto smernice, možnosť, že nemusia oslobodiť tieto plnenia od dane.
- 32 Tento výklad podporuje článok 370 smernice o DPH, ktorý v podstate preberá znenie článku 28 ods. 3 šiestej smernice, keď stanovuje, že členské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 zdaňovali plnenia, ktorých zoznam je uvedený v prílohy X časti A smernice o DPH, môžu v ich zdaňovaní pokračovať. Bod 4 tejto prílohy X časti A uvádza poskytovanie služieb cestovných kancelárií, ktoré konajú v mene cestujúceho a na jeho účet pri cestách mimo Únie.
- 33 Podľa žalobkýň mohli členské štáty pokračovať v zdaňovaní dotknutých plnení, ak podľa ich vnútroštátnej právnej úpravy tieto plnenia podliehali DPH už pred 1. januárom 1978. Žalobkyně poukazujú na rozsudok z 18. decembra 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Zb. s. I-7411, bod 45), pričom tvrdia, že táto možnosť neoprávňovala uvedené štáty počas lehoty na prebratie šiestej smernice upraviť ich právnu úpravu v tom zmysle, aby tieto plnenia podliehali zdaneniu.
- 34 Komisia naopak tvrdí, že predmetná legislatívna zmena nie je v rozpore so šiestou smernicou vykladanou vzhľadom na už citovaný rozsudok *Inter-Environnement Wallonie*, ako aj vzhľadom na výslovné ustanovenia tejto smernice. Komisia uvádza, že výnimka týkajúca sa cestovných kancelárií bola normotvorcom Únie prijatá práve preto, aby sa zohľadnili obavy vyjadrené Belgickým kráľovstvom.
- 35 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry počas lehoty na prebratie smernice sa členské štáty, ktoré sú jej adresátmi, musia zdržať prijímania opatrení, ktoré by mohli vážne ohroziť uskutočnenie cieľa stanoveného touto smernicou (pozri najmä rozsudky *Inter-Environnement Wallonie*, už citovaný, bod 45, ako aj zo 4. júla 2006, *Adeneler a. i.*, C-212/04, Zb. s. I-6057, bod 121).

- 36 V súvislosti so šiestou smernicou treba teda overiť, či opatrenie prijaté členským štátom počas lehoty na jej prebratie, ktorým sa mení vnútroštátna právna úprava v tom zmysle, že stanovuje zdanenie predmetných plnení, mohlo vážne ohroziť uskutočnenie cieľa stanoveného touto smernicou.
- 37 Ako už bolo v tejto súvislosti konštatované v bode 31 tohto rozsudku, ak členské štáty zdaňovali dotknuté plnenia k 1. januáru 1978, mohli v ich zdaňovaní pokračovať aj po tomto dátume. Keďže šiesta smernica výslovne stanovila 1. január 1978 ako východiskový bod pre prípadné zachovanie daňového opatrenia v platnosti, nemožno sa domnievať, že by zákon stanovujúci zdanenie predmetných plnení prijatý pred týmto dátumom počas lehoty na prebratie tejto smernice mohol vážne ohroziť uskutočnenie cieľa stanoveného touto smernicou.
- 38 Na prvé dve otázky treba teda odpovedať tak, že článok 28 ods. 3 šiestej smernice a článok 370 smernice o DPH nebránia tomu, aby členský štát pred 1. januárom 1978, t. j. počas lehoty na prebratie šiestej smernice, prijal ustanovenie, ktorým sa mení jeho platná právna úprava v tom zmysle, že DPH podliehajú plnenia cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Únie.

O tretej otázke

- 39 Vnútroštátny súd sa svojou treťou otázkou v podstate pýta, či členský štát porušuje článok 309 smernice o DPH, ak v prípade plnení týkajúcich sa ciest mimo Únie nepovažuje poskytovanie služieb cestovných kancelárií za sprostredkovateľskú činnosť, ktorá je od dane oslobodená, a uplatní na tieto plnenia DPH.
- 40 Článok 309 smernice o DPH nachádzajúci sa v kapitole zaoberajúcej sa osobitnou úpravou týkajúcou sa cestovných kancelárií, ktorá sa nachádza v článkoch 306 až 310 tejto smernice, pričom pôsobnosť tejto osobitnej úpravy je definovaná v uvedenom článku 306, upravuje oslobodenie niektorých služieb cestovných kancelárií od dane, a to služieb poskytovaných v rámci ciest mimo Únie, ktoré sa považujú za sprostredkovateľskú činnosť oslobodenú od dane podľa článku 153 uvedenej smernice.
- 41 Ako vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, článok 370 smernice o DPH však umožňuje odchyliť sa od tohto ustanovenia, keď členským štátom umožňuje zdaňovať dotknuté plnenia, pokiaľ ich tieto štáty zdaňovali k 1. januáru 1978.
- 42 Z toho vyplýva, že ak členský štát spĺňa túto podmienku, nie je povinný uplatňovať ustanovenia článku 309 smernice o DPH.
- 43 Na tretiu otázku treba teda odpovedať, že členský štát neporušuje článok 309 smernice o DPH, ak v prípade plnení týkajúcich sa ciest mimo Únie nepovažuje poskytovanie služieb cestovných kancelárií za sprostredkovateľskú činnosť, ktorá je od dane oslobodená, a uplatní na tieto plnenia DPH, ak podliehali tejto dani už k 1. januáru 1978.

O štvrtej otázke

- 44 Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou otázkou v podstate pýta, či článok 370 smernice o DPH v spojení s prílohou X časťou A bodom 4 tejto smernice porušuje právo Únie, najmä všeobecné zásady práva, zásadu rovnosti zaobchádzania a zásadu proporcionality, ako aj ustanovenia týkajúce sa základných slobôd, keď členským štátom poskytuje možnosť voľby, pokiaľ ide o zdanenie služieb súvisiacich s cestami mimo Úniu.
- 45 Ako vyplýva z odpovede na tretiu otázku, uvedený článok 370 v spojení s prílohou X časťou A bodom 4 umožňuje členským štátom, aby sa rozhodli, či zdania služby cestovných kancelárií týkajúce sa plnení mimo Únie, ak tieto služby zdaňovali k 1. januáru 1978.

- 46 Isteže, tým, že článok 370 smernice o DPH poskytuje členským štátom takúto možnosť, zavádza úpravu, ktorá je rozdielna v tých členských štátoch, ktoré sa rozhodnú zdaňovať predmetné plnenia, od tých, ktoré uplatnia pravidlá stanovené v článku 309 smernice o DPH a oslobodia tieto plnenia od dane.
- 47 Ide však o možnosť poskytovanú výnimočne, a to len pod podmienkou splnenia podmienok stanovených v uvedenom článku.
- 48 Ako Súdny dvor už rozhodol, zachovanie tejto odchyľnej právnej úpravy zobrazuje postupné a zatiaľ len čiastočné zosúladienie vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 50). Zamýšľaná harmonizácia nebola doposiaľ vykonaná, keďže článok 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článok 370 smernice o DPH umožnili členským štátom, aby ponechali v účinnosti niektoré ustanovenia svojich vnútroštátnych právnych úprav platné pred 1. januárom 1978, ktoré by bez tohto súhlasu boli nezlučiteľné s týmito smernicami (pozri v tomto zmysle v súvislosti so šiestou smernicou rozsudok Eurodental, už citovaný, bod 51).
- 49 Normotvorcovi Únie prináleží, aby prijal konečnú právnu úpravu týkajúcu sa oslobodenia od DPH a uskutočnil tak postupné zosúladienie vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH (pozri rozsudok z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 39).
- 50 Keďže normotvorca Únie neprijal takú konečnú právnu úpravu, a teda členské štáty môžu ponechať v platnosti svoje právne úpravy, treba pripustiť, že medzi týmito právnymi úpravami môžu existovať rozdiely a pritom tieto rozdiely nie sú v rozpore s právom Únie.
- 51 Na štvrtú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 370 smernice o DPH v spojení s prílohou X časťou A bodom 4 tejto smernice neporušuje právo Únie, keď členským štátom poskytuje možnosť pokračovať v zdaňovaní služieb cestovných kancelárií súvisiacich s cestami mimo Úniu.

O piatej otázke

- 52 Vnútroštátny súd sa svojou piatou otázkou v podstate pýta, či členský štát porušuje právo Únie, a najmä zásady rovnosti zaobchádzania, proporcionality a daňovej neutrality, keď zaobchádza s cestovnými kanceláriami v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice a článku 306 smernice o DPH inak ako so sprostredkovateľmi a keď prijal pravidlo, akým je kráľovský dekrét z 28. novembra 1999, podľa ktorého sa pri cestách mimo Únie zdaňujú len plnenia cestovných kancelárií, avšak nie plnenia sprostredkovateľov.
- 53 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada rovnosti zaobchádzania, ktorej vyjadrením v oblasti DPH je zásada daňovej neutrality, vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne okrem prípadu, že takéto rozdielne zaobchádzanie by bolo možné objektívne odôvodniť (pozri najmä rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, body 49 a 51, ako aj zo 7. marca 2013, Efir, C-19/12, bod 35).
- 54 V tejto súvislosti treba uviesť, že cestovné kancelárie, ktorých sa osobitná úprava DPH týka, sú definované v článku 26 ods. 1 šiestej smernice, ako aj v článku 306 smernice o DPH ako cestovné kancelárie, ktoré vo vzťahu k zákazníkovi vystupujú vo vlastnom mene a pri uskutočňovaní ciest využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami. Tieto ustanovenia výslovne vylučujú z osobitnej právnej úpravy týkajúcej sa cestovných kancelárií, tie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia.

- 55 Z uvedených ustanovení vyplývá, že normotvorca Únie dospel k záveru, že tieto dve kategórie cestovných kancelárií sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii. Súdny dvor už zdôraznil, že činnosť cestovných kancelárií, na ktoré sa vzťahuje šiesta smernica, sa vyznačuje tým, že tieto kancelárie predstavujú hospodárske subjekty, ktoré vo vlastnom mene organizujú cesty alebo turistické zájazdy a ktoré na účely poskytovania služieb, ktoré sú väčšinou spojené s týmto druhom činnosti, využívajú tretie zdaniteľné osoby (pozri rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 23).
- 56 Z toho vyplýva, že vnútroštátny zákonodarca neporuší právo Únie, a najmä nie zásadu rovnosti zaobchádzania alebo zásadu neutrality, tým, že s týmito dvoma kategóriami hospodárskych subjektov bude zaobchádzať rozdielne.
- 57 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, stačí konštatovať, že nebol predložený žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval porušenie tejto zásady.
- 58 V dôsledku toho treba na piatu položenú otázku odpovedať tak, že členský štát neporušuje právo Únie, a najmä nie zásady rovnosti zaobchádzania, proporcionality a daňovej neutrality, keď zaobchádza s cestovnými kanceláriami v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice a článku 306 smernice o DPH inak ako so sprostredkovateľmi a keď prijal pravidlo, akým je kráľovský dekrét z 28. novembra 1999, podľa ktorého sa pri cestách mimo Únie zdaňujú len plnenia týchto cestovných kancelárií, avšak nie plnenia sprostredkovateľov.

O trovách

- 59 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

1. Článok 28 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia a článok 370 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nebránia tomu, aby členský štát pred 1. januárom 1978, t. j. počas lehoty na prebratie šiestej smernice, prijal ustanovenie, ktorým sa mení jeho platná právna úprava v tom zmysle, že dani z pridanej hodnoty podliehajú plnenia cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Európskej únie.
2. Členský štát neporušuje článok 309 smernice 2006/112, ak v prípade plnení týkajúcich sa ciest mimo Únie nepovažuje poskytovanie služieb cestovných kancelárií za sprostredkovateľskú činnosť, ktorá je od dane oslobodená, a uplatní na tieto plnenia daň z pridanej hodnoty, ak podliehali tejto dani už k 1. januáru 1978.
3. Článok 370 smernice 2006/112 v spojení s prílohou X časťou A bodom 4 tejto smernice neporušuje právo Únie, keď členský štát poskytuje možnosť pokračovať v zdaňovaní služieb cestovných kancelárií súvisiacich s cestami mimo Európskej únie.
4. Členský štát neporušuje právo Únie, a najmä nie zásady rovnosti zaobchádzania, proporcionality a daňovej neutrality, keď zaobchádza s cestovnými kanceláriami v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice 77/388 a článku 306 smernice 2006/112 inak ako so

sprostredkovateľmi a keď prijal pravidlo, akým je kráľovský dekrét z 28. novembra 1999, podľa ktorého sa pri cestách mimo Európskej únie zdaňujú len plnenia týchto cestovných kancelárií, avšak nie plnenia sprostredkovateľov.

Podpisy