



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 5. septembra 2018¹

Vec C-552/17

**Alpenchalets Resorts GmbH
proti
Finanzamt München Abteilung Körperschaften**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Osobitná úprava DPH pre cestovné kancelárie – Rozsah – Poskytovanie prázdninového ubytovania – Ďalšie poskytované plnenia – Vedľajšie a hlavné plnenia – Znížená sadzba dane – Uplatniteľnosť na ubytovanie poskytované cestovnou kanceláriou“

I. Úvod

1. Spoločnosť Alpenchalets Resorts GmbH si prenajíma domy od ich vlastníkov a následne ich vo vlastnom mene prenajíma zákazníkom na účely dovolenky. Po príchode príslušní vlastníci domov poskytujú ďalšie služby zákazníkom, ako upratovanie v ubytovacom priestore, a v niektorých prípadoch aj pranie bielizne či donášku čerstvého pečiva.
2. Predstavuje to „plnenie poskytované cestovnou kanceláriou“ na účely smernice 2006/112/ES² (ďalej len „smernica o DPH“)? Táto vec je v súčasnosti prejednávaná na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý má záujem o posúdenie, či predmetné plnenie môže byť klasifikované ako plnenie poskytované cestovnou kanceláriou a ak áno, či by sa mala na základ dane (prirážku) uplatňovať znížená sadzba dane vo vzťahu k ubytovacej zložke poskytovaného plnenia.
3. V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania sa žiada od Súdneho dvora, aby určil, čo predstavuje „plnenie poskytované cestovnou kanceláriou“ vo vzťahu k tomu, že plnenia zo strany cestovných kancelárií sa typicky skladajú z niekoľkých plnení (ako ubytovanie a preprava). Súdny dvor bol tiež vyzvaný, aby posúdil vzťah medzi dvoma daňovými režimami dane z pridanej hodnoty (DPH), z ktorých jeden sa týka základu dane (prirážky) a druhý zníženej sadzby DPH.

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

II. Právny rámec

A. Právo Únie

4. V zmysle článku 98 ods. 1 „smernice o DPH“, ktorý sa nachádza v hlave VIII smernice pod názvom „Sadzby“, môžu členské štáty uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby. V zmysle prvého pododseku článku 98 ods. 2 znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovanie služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III smernice o DPH.

5. Bod 12 prílohy III k smernici o DPH znie takto:

„ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné príviesy“

6. Článok 306 smernice o DPH je súčasťou hlavy XII s názvom „Osobitné úpravy“, ktorá sa nachádza v kapitole 3 nazvanej „Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“. Článok 306 ods. 1 smernice o DPH znie takto:

„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 písm. c) prvého odseku článku 79.“

7. Článok 307 smernice o DPH stanovuje:

„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 stálu prevádzkareň, odkiaľ služby poskytnú.“

8. Článok 308 smernice o DPH stanovuje:

„Základom dane a cenou bez DPH pre jednu službu poskytnutú cestovnou kanceláriou je v zmysle článku 226 bodu 8 prirážka 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.“

B. Vnútroštátne právo

9. Podľa § 12 ods. 2 bodu 11 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, ďalej len „UStG“) sa daň znižuje na 7 % pre nasledujúce plnenia:

„prenájom obytných miestností, ktoré podnikateľ vymedzil na krátkodobé ubytovanie tretích osôb, ako aj krátkodobý prenájom kempingových miest. Prvá veta neplatí pre plnenia, ktoré neslúžia priamo prenájmu, aj keď sú tieto plnenia platené odplatom za prenájom.“

10. § 25 ods. 1 UStG stanovuje nasledujúce podmienky zdanenia cestovných služieb:

„Nasledujúce ustanovenia sú uplatniteľné na cestovné služby podnikateľa, ktoré nie sú určené podniku ako príjemcovi služieb, pokiaľ podnikateľ poskytujúci služby koná voči príjemcovi služieb vo vlastnom mene a využíva cestovné služby poskytované tretími osobami. Služby poskytované podnikateľom musia byť posudzované ako ďalšie služby. Ak podnikateľ poskytne príjemcovi v rámci cesty viaceré služby tohto typu, považujú sa za jednu inú službu. Miesto poskytnutia inej služby je stanovené v súlade s § 3a ods. 1. Cestovné služby tretích osôb zodpovedajú dodávkam a ďalším službám tretích osôb, z ktorých majú výhody priamo cestujúci.“

11. § 25 ods. 3 UStG stanovuje:

„Hodnota ďalšej služby zodpovedá rozdielu medzi sumou zaplatenou konečným zákazníkom na účel získania služby a sumou, ktorú podnikateľ platí za cestovné služby tretej osoby. Daň z pridanej hodnoty nie je súčasťou základu dane. Podnikateľ môže vypočítať základ dane namiesto pre jednotlivé plnenia buď pre skupiny plnení, alebo pre súhrnné plnenia poskytované v rámci zdaňovacieho obdobia.“

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

12. V roku 2011 si spoločnosť Alpenchalets Resorts (ďalej len „žalobkyňa“) prenajala domy v Nemecku, Rakúsku a Taliansku od ich vlastníkov a následne ich vo vlastnom mene prenajímala individuálnym zákazníkom na účely dovolenky. Okrem poskytovania ubytovania príslušní vlastníci domov alebo osoby nimi poverené poskytovali služby zákazníkom po príchode na príslušné miesto, vrátane upratovania v ubytovacom priestore, a v niektorých prípadoch aj pranie bielizne či donášku čerstvého pečiva.

13. Žalobkyňa vypočítala DPH na základe „zdanenia prirážky“, ktoré je uplatniteľné na cestovné služby podľa § 25 UStG pri uplatnení základnej sadzby dane. Listom zo 6. mája 2013 žalobkyňa požiadala o zmenu platobného výmeru a uplatnenie zníženej sadzby dane. Finanzamt München Abteilung Körperschaften (Finančný úrad Mníchov, oddelenie pre právnické osoby, Nemecko) (ďalej len „žalovaný“ a odporca v konaní o opravnom prostriedku) zamietol túto žiadosť.

14. Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko) (ďalej len „prvostupňový súd“) zamietol žalobu podanú žalobkyňou. Rozhodol, že pravidlo „zdanenia prirážky“ bolo uplatniteľné na predmetné cestovné služby v súlade s § 25 UStG, vykladaného vo svetle judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa článku 26 šiestej smernice Rady 77/388/EHS³ (ďalej len „šiesta smernica“) a smernice o DPH. Takisto uviedol, že uplatnenie zníženej sadzby dane nebolo možné, pretože poskytovanie cestovných služieb podľa § 25 UStG nebolo uvedené v zozname zníženia sadzby dane podľa §12 ods. 2 UStG.

15. Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok na Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko), ktorý podal tento návrh na začatie prejudiciálneho konania. Daný súd uvádza, že v rozsudku vo veci Van Ginkel⁴ Súdny dvor potvrdil uplatniteľnosť osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie na cestovnú kanceláriu, ktorá poskytovala iba ubytovanie. Dôvodom bolo, že cestovná kancelária môže svojim zákazníkom poskytovať aj iné služby – ako sú informácie a poradenstvo. Aj keď uznáva, že toto riešenie bolo potvrdené v nasledujúcej judikatúre⁵ vnútroštátny súd sa pýta, či by takýto prístup nemal byť prehodnotený vzhľadom na rozdiel medzi *hlavnými*

3 Šiesta smernica Rady 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, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23).

4 Rozsudok z 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

5 Rozsudok z 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, bod 21 a nasl.), a uznesenie z 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120).

a *vedľajšími* poskytnutými plneniami, pričom sa výslovne odvoláva v tomto zmysle na rozsudok vo veci Ludwig⁶. Ak takáto diferenciacia nie je požadovaná, vnútroštátny súd sa pýta, či je možné uplatnenie zníženej sadzby DPH na základ dane (v danom prípade, prirážku v zmysle osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie).

16. Vnútroštátny súd vysvetľuje, že v prípade zápornej odpovede na prvú otázku, teda ak sa bude javiť, že predmetné plnenie nespadá pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, žalobkyňa bude musieť zdaňovať (v Nemecku) iba prenájom prázdninového ubytovania nachádzajúceho sa v Nemecku, ale nie prenájom prázdninového ubytovania nachádzajúceho sa inde. Prenajímanie prázdninového ubytovania, ktoré sa nachádza v Nemecku, by navyše podliehalo zníženej sadzbe dane a žalobkyňa by bola oprávnená odpočítavať súvisiacu daň na vstupe.

17. Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Podlieha plnenie, ktorého podstata spočíva v prenechaní prázdninového ubytovania a pri ktorom je potrebné dodatočné plnenia považovať iba za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu podľa rozsudku Súdného dvora Európskej únie z 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), osobitnej úprave pre cestovné kancelárie podľa článku 306 smernice [2006/112]?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku môže toto plnenie okrem osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie podľa článku 306 [smernice 2006/112] podliehať aj zníženiu sadzby dane za poskytovanie prázdninového ubytovania v zmysle článku 98 ods. 2 [smernice 2006/112] v spojení s prílohou III bodom 12?“

18. Písomné pripomienky v tomto konaní doručili nemecká a holandská vláda, ako aj Európska komisia. Žalobkyňa, nemecká vláda a Európska komisia taktiež predniesli svoje ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 11. júla 2018.

IV. Posúdenie

19. Tieto návrhy sú štruktúrované nasledujúcim spôsobom. V časti A týkajúcej sa prvej otázky vnútroštátneho súdu posúdim, či plnenie musí pozostávať z viacerých služieb, aby sa naň vzťahovala osobitná úprava pre cestovné kancelárie. V časti B, v odpovedi na druhú otázku vnútroštátneho súdu, navrhmem, že znížená sadzba dane sa nemôže vzťahovať na plnenie, ak je klasifikované ako „plnenie poskytnuté cestovnou kanceláriou“.

A. O prvej otázke: „*plnenie poskytnuté cestovnou kanceláriou*“

20. Po niekoľkých úvodných poznámkach k osobitnej úprave pre cestovné kancelárie (1) posúdim, či existuje požiadavka existencie dodania viacerých služieb v rámci jedného plnenia poskytnutého cestovnou kanceláriou. Predpokladajú sa dve alternatívy: po prvé, že sa skutočne vyžaduje táto mnohopočetnosť (2) a po druhé alternatívne chápanie osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie ako vyžadujúcej iba jedno „zakúpené“ plnenie (od tretej strany), ktoré sa týka buď ubytovania, alebo prepravy, na to, aby sa táto osobitná úprava mohla uplatniť (3). Diskusia o logických dôsledkoch (alebo ich nedostatku) obidvoch prístupov ma vedie k tomu, aby som navrhol, že je potrebné uprednostniť prístup „iba jedno zakúpené plnenie“ (4).

⁶ Rozsudok z 21. júna 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 19).

1. Úvod: kto je cestovná kancelária?

21. Článok 306 ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH spresňuje, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa uplatňuje 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“. Zároveň druhý pododsek toho istého ustanovenia vylučuje z tejto úpravy „cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia...“.

22. Zdá sa teda, že tieto ustanovenia obsahujú, *prima facie*, dve pozitívne podmienky: (i) konať vo vlastnom mene a (ii) používať plnenia tretích strán a jednu negatívnu podmienku – (iii) nekonať ako sprostredkovateľ. Pri bližšom preskúmaní sa však zdá, že tretia podmienka predstavuje skôr negatívne zopakovanie prvej: „konať vo vlastnom mene“ sa nejaví ako veľmi odlišné od „nekonať ako sprostredkovateľ“⁷.

23. Zdá sa teda, že v skutočnosti existujú dve podmienky pre osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, ktorá sa má uplatniť podľa článku 306 smernice o DPH. Prvá vyžaduje, aby obchodník konal vo vlastnom mene, a nie ako sprostredkovateľ. Druhá vyžaduje, aby obchodník použil plnenia zo strany tretích osôb.

24. Pokiaľ ide o prvú podmienku, zdá sa, že existuje zhoda v tom, že žalobkyňa koná vo vlastnom mene, a nie ako sprostredkovateľ, ako to bolo tiež jasne potvrdené v návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Budem teda túto skutočnosť považovať za danú.

25. Otázka, či je splnená druhá podmienka, je však menej jasná z dôvodu neistoty, či existencia jedného zakúpeného plnenia je dostatočná, alebo či musia existovať aspoň dve dodané plnenia. Ak by sa mala uplatniť druhá možnosť, problém, ktorý okamžite vznikne, je, aký druh plnení by to mal byť. Práve týmto otázkam sa budem venovať a začnem posledným scenárom: ak by sa požiadavka množstva plnení mala brať v nominálnej hodnote, aký druh „množstva“ sa predpokladá?

2. Požiadavka množstva plnení

26. Najnovšie (opätovné) rozhodnutie týkajúce sa požiadavky na množstvo plnení na uplatnenie osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, ktoré bolo pôvodne rozoberané vo veci Van Ginkel⁸, bolo vydané vo veci Star Coaches⁹ a). Prístup, ktorý bol uplatnený vo veci Star Coaches, zdôrazňujúci požiadavku množstva služieb, možno vyvodíť zo znenia, ako aj z cieľov sledovaných touto osobitnou úpravou b). Ak bude tento výklad prijatý, rozlišovanie medzi hlavnými a vedľajšími službami, ako to uviedol vnútroštátny súd, sa stáva skutočne relevantným c). Správne chápanie požiadavky na množstvo plnení by sa však malo skúšať aj na základe iného aspektu judikatúry Súdneho dvora – toho, ktorý pripúšťa existenciu plnenia spadajúceho pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie v rámci zmiešanej dodávky, ktorá spája iba jedno zakúpené plnenie s jedným vlastným plnením d).

⁷ Treba však poznamenať, že pojem sprostredkovateľ, ako sa používa v článku 306 smernice o DPH a jej právnych predchodcoch, Súdny dvor podrobne nepreskúmal. V skorších veciach, ktoré sa dotýkali tejto otázky, Súdny dvor uložil vnútroštátnemu súdu, aby preveril, či bola splnená podmienka, podľa ktorej obchodník nekonal ako sprostredkovateľ. Napriek tomu sa zdá, že Súdny dvor vytvoril paralelu medzi „konaním vo vlastnom mene“ a „nekonaním ako sprostredkovateľ“ v rozsudku z 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 21): „Článok 26 ods. 1 šiestej smernice podmieňuje uplatňovanie tohto článku podmienkou, že cestovná kancelária bude obchodovať so zákazníkmi vo vlastnom mene, a nie ako sprostredkovateľ“ [Kurzívou zvýraznil generálny advokát]. Pozri tiež rozsudok z 13. marca 2014, Jetair a BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144, body 54 a 55), a návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiars Maduro vo veci IST (C-200/04, EU:C:2005:394, bod 35). Ďalej poznamenávam, že články 44, 50, 54, článok 56 ods. 1 písm. l) a článok 153 smernice o DPH odkazujú na sprostredkovateľov alebo sprostredkovateľa, „ktorý koná v mene a na účet inej osoby“. Je pravda, že to nie je zopakované v článku 306 ods. 1 druhom pododseku smernice o DPH, ale naopak („vystupovanie vo vlastnom mene“) je v prvom pododseku toho istého ustanovenia uvedené ako postavenie týkajúce sa cestovných kancelárií.

⁸ Rozsudok z 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

⁹ Uznesenie z 1. marca 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

a) Veci *Van Ginkel a Star Coaches*

27. V rozhodnutí vo veci *Star Coaches*¹⁰, ktoré sa javí ako najnovšie vo vzťahu k požiadavke na množstvo plnení, Súdny dvor neprijal uplatniteľnosť osobitnej daňovej úpravy pre cestovné kancelárie na obchodníka, ktorý poskytoval (to, čo je relevantné pre túto vec) iba zakúpené prepravné služby.¹¹ Bolo to preto, lebo je potrebné, aby sa plnenia, na ktoré sa vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie, „neobmedzovali na jednu službu“¹². Súdny dvor stanovil, že „nie je... vylúčené, aby sa na služby autobusového dopravcu, ktorý..., využíva prepravné služby subdodávateľov, ktorí sú platiteľmi DPH, vzťahovala osobitná úprava uvedená v článku 306 smernice o DPH“. Aby to však bolo možné, tieto služby musia popri preprave zahŕňať aj ďalšie služby, ako je poskytovanie informácií a konzultácií týkajúcich sa sortimentu ponúk dovolenky a rezervácií ciest autobusom.¹³

28. Súdny dvor sa v tomto rozsudku dovoľáva svojho predchádzajúceho rozsudku vo veci *Van Ginkel*.¹⁴ Skutkový stav, ako aj vyhlásenia, ktoré uviedol Súdny dvor, boli odlišné a špecifické vzhľadom na kontext v tejto veci. V rozsudku vo veci *Van Ginkel* Súdny dvor rozhodol, že skutočnosť, že cestovná kancelária poskytuje len dovolenkové ubytovanie, nevylučuje túto službu z osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie.¹⁵ Súdny dvor dospel k tomuto záveru a dodal, že „služba [cestovnej kancelárie]... nemusí byť v takomto prípade obmedzená na jedinú službu, pretože okrem nájmu ubytovacieho zariadenia môže zahŕňať aj služby, ako sú informácie a poradenstvo, kedy cestovná kancelária poskytuje sortiment dovolenkových ponúk a rezervácie ubytovania“¹⁶.

29. V rozsudku vo veci *Van Ginkel* teda Súdny dvor uviedol, že ubytovanie – jedna služba – postačuje. „Nepovinné extra“ vo forme „informácií a poradenstva“ bolo uvedené v hypotetickej rovine. Nebolo zistené na základe skutkových okolností konkrétneho prípadu. Bolo uvedené z hľadiska rámca možností („môže“) a bolo vynechané z výroku rozsudku.

30. Napriek tomu sa zdá, že v uznesení vo veci *Star Coaches* sa táto dodatočná poznámka vzala do úvahy a začlenila sa do pravidla tým, že v prípade osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, aby bolo možné túto úpravu uplatniť, musí existovať viac ako len zakúpené ubytovanie alebo iba zakúpená doprava poskytnuté v rámci celkového plnenia. Preto sa javí, že uznesenie vo veci *Star Coaches* vyžaduje, aby bolo poskytnuté ubytovanie alebo preprava a „niečo ďalšie“. Preprava a ubytovanie nemusia byť poskytované ako kombinácia, ale jedna z týchto služieb musí byť ubytovanie alebo preprava, pretože plnenie musí ako celok súvisieť s cestou.¹⁷

10 Uznesenie z 1. marca 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

11 Presnejšie povedané, zdá sa, že obchodník poskytoval tak zakúpenú, ako aj internú prepravu. Avšak iba prvá uvedená bola relevantná pre diskusiu osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Skutočnosť, že služby boli poskytované cestovným kanceláriám, a nie priamo zákazníkom, nebola predmetom diskusie pred Súdnym dvorom, keďže sa to zdalo nepotrebné.

12 Uznesenie z 1. marca 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, body 22 až 23).

13 Uznesenie z 1. marca 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, body 22 až 23).

14 Rozsudok z 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435). Rozsudok z 22. októbra 1998, *Madgett a Baldwin* (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 18).

15 Rozsudok z 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435, body 22 až 26).

16 Rozsudok z 12. novembra 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 24) odkazujúci na rozsudok z 26. februára 1992, *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), ktorý sa týkal výkladu výlučnej právomoci vo vecných právach podľa článku 16 Dohovoru z 27. septembra 1968 o právomoci a výkone rozsudkov v občianskych a obchodných veciach (Bruselský dohovor) (Ú. v. ES L 304, 1978, s. 36).

17 To už bolo uvedené v rozsudku z 9. decembra 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762). V tomto rozsudku Súdny dvor odmietol uplatniť osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie na obchodníka, ktorého služba bola obmedzená na predaj lístkov na operu.

b) Znenie a ciele osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie

31. Teda napriek tomu, že je (pravdepodobne) prísnejší, prístup uplatnený v uznesení vo veci *Star Coaches* zrejme lepšie odráža znenie článku 306 smernice o DPH. Toto ustanovenie odkazuje na „tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami“ využívané cestovnou kanceláriou. Myšlienka plurality plnení tretích osôb je tiež obsiahnutá v článku 307 smernice o DPH, ktorý vytvára právnu fikciu, podľa ktorej transakcie uskutočnené cestovnou kanceláriou v súvislosti s cestou sa považujú za jednu službu.

32. Táto požiadavka množstva sa taktiež opakuje vo viacerých právnych dokumentoch. Prípravné práce, ktoré viedli k prijatiu šiestej smernice (ktorá prvýkrát zaviedla osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie), samy osebe neposkytujú úplné informácie o tom, prečo bola táto osobitná úprava zavedená.¹⁸ V návrhu z roku 2002, ktorý predstavoval pozmeňujúci a doplňujúci návrh, ktorý nebol v konečnom dôsledku prijatý, však Komisia uviedla, že osobitná úprava „bola vytvorená z dôvodu osobitnej povahy povolania“ a že „služby poskytované cestovnými kancelármi a cestovnými agentúrami sa najčastejšie skladajú z balíka služieb, najmä prepravy a ubytovania... Uplatňovanie bežných pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, zdaniteľnej sumy a odpočtu dane na vstupe by z dôvodu zložitosti služieb a miest, kde sú poskytované, spôsobilo pre daných podnikateľov ťažkosti, ktoré by predstavovali prekážku pre ich činnosť“¹⁹.

33. Ciele sledované touto osobitnou úpravou teda naznačujú, že požadované zjednodušenie bolo v prvom rade prispôbené *vecnej* a *geografickej* rozmanitosti služieb poskytovaných v rámci jedného plnenia v rôznych členských štátoch.²⁰

34. Na úrovni princípu Súdny dvor pripomína myšlienku geografickej a vecnej rozmanitosti v každej veci, ktorá sa týka osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Súdny dvor zastáva názor, že služby poskytované cestovnými kancelármi a cestovnými agentúrami sa najčastejšie skladajú z viacerých služieb, najmä pokiaľ ide o prepravu a ubytovanie. Konštatuje, že uplatňovanie bežných pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, zdaniteľnej sumy a odpočtu dane na vstupe by z dôvodu zložitosti služieb a miest, kde sú poskytované, spôsobilo praktické ťažkosti.²¹

18 Správa vypracovaná pre Komisiu s názvom *Štúdia o revízii osobitnej úpravy DPH pre cestovné kancelárie a možnosti reformy*, záverečná správa TAXUD/2016/AO-05, december 2017 (prístupné on-line na webovej stránke Európskej komisie), s. 26, bod 3.2.

19 Návrh smernice Rady z 8. februára 2002, zmenená smernicou 77/388/EHS, pokiaľ ide o osobitnú úpravu DPH pre cestovné kancelárie, KOM(2002) 64 v konečnom znení (Ú. v. ES C 126 E, 2002, s. 390). Tento návrh bol neskôr stiahnutý. Pozri stiahnutie zastaraných návrhov Komisie (Ú. v. EÚ C 153, 2014, s. 3). Pozri tiež medziinštitucionálny spis Rady 2002/0041 (CNS) o „osobitnej úprave DPH pre cestovné kancelárie“ (17567/09).

20 Pozri ďalej návrhy, ktoré som predniesol vo veci *Skarpa Travel* (C-422/17, EU:2018:XXX, body 30 až 33).

21 Rozsudky z 12. novembra 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, body 13 až 14); z 22. októbra 1998, *Madgett a Baldwin* (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 18); z 19. júna 2003, *First Choice Holidays* (C-149/01, EU:C:2003:358, body 23 a 24 a tam citovanú judikatúru); z 9. decembra 2010, *Minerva Kulturreisen* (C-31/10, EU:C:2010:762, body 17 a 18 a tam citovanú judikatúru); uznesenie z 1. marca 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120, bod 19); rozsudky z 25. októbra 2012, *Kozak* (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19); z 26. septembra 2013, *Komisia/Španielsko* (C-189/11, EU:C:2013:587, bod 58), a zo 16. januára 2014, *Ibero Tours* (C-300/12, EU:C:2014:8, bod 25). Pozri tiež rozsudok z 8. februára 2018, *Komisia/Nemecko* (C-380/16, neuvěřený, EU:C:2018:76, body 41 až 42 a bod 48).

35. Nad rámec týchto všeobecných tvrdení je však možné pripustiť, že obsah presného testu nie je ľahko určiteľný, najmä vzhľadom na rozpor medzi rozhodnutiami vo veciach Van Ginkel – Star Coaches. Je jedna služba postačujúca? Ktorá? Ak je potrebné (veľké) množstvo služieb, ktorá kombinácia bude potrebná? Iba ubytovanie a preprava? Alebo ubytovanie a niečo iné? Alebo preprava a niečo iné? Ako správne uviedla nemecká vláda na pojednávaní, potenciálnu analógiu so smernicou (EÚ) 2015/2302 o balíkoch cestovných služieb,²² ktorá by mohla poskytnúť aspoň nejaké usmernenie k definíciám,²³ Súdny dvor už, zdá sa, vylúčil.²⁴

c) *Hlavné a vedľajšie služby*

36. Keby sa požiadavka týkajúca sa množstva služieb považovala za nevyhnutnú podmienku, aby sa mohla uplatniť osobitná úprava pre cestovné kancelárie, rozdiel medzi hlavnou a vedľajšou službou, na ktorý poukázal vnútroštátny súd, sa naozaj stáva relevantným.

37. V rámci prvej prejudiciálnej otázky vnútroštátny súd pripomína rozdiel medzi hlavnými a vedľajšími službami vo veci Ludwig²⁵. Táto vec sa týkala otázky, či by sa služba poskytovaná finančným poradcom a pozostávajúca z rokovania o zmluvách o úvere a poradenstva mala považovať za jednu službu sprostredkovania úverov a ako taká by bola oslobodená od DPH podľa článku 13 B písm. d) ods. 1 šiestej smernice.

38. Súdny dvor uviedol, že „každé poskytovanie služieb sa v zásade považuje za oddelené a samostatné a že plnenie, ktoré tvorí z hospodárskeho hľadiska iba jedno plnenie, nesmie byť umelo rozčlenené, aby sa nepoškodila funkčnosť systému DPH, takže je potrebné nájsť charakteristické prvky činnosti na účely určenia, či platiteľ dane poskytuje svojmu klientovi, ktorý sa považuje za priemerného spotrebiteľa, rôzne hlavné oddelené plnenia alebo jedno plnenie“²⁶. Súdny dvor ďalej uviedol, že „ide o jedno plnenie najmä v prípade, keď jeden alebo viaceré prvky tvoria *hlavné* plnenie, zatiaľ čo naopak, na jeden alebo viacero prvkov treba hľadiť ako na jedno alebo viacero *vedľajších* plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Plnenie musí byť považované za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám osebe, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa služieb“²⁷.

39. Napriek tomu, že rozsudok vo veci Ludwig sa týkal finančných služieb, je možné pripomenúť, že rozdiel medzi hlavnými a vedľajšími plneniami už Súdny dvor posudzoval v osobitnom kontexte osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Vo veci Madgett a Baldwin²⁸ dvaja majitelia hotelov ponúkali cestovné balíky zákazníkom ich hotela v Anglicku. Balíky zahŕňali ubytovanie, prepravu autobusom z rôznych bodov vyzdvihnutia a celodenný výlet autobusom počas pobytu v hoteli. Prepravné služby boli získavané od tretích strán. Ostatné služby boli poskytované vo vlastnej réžii.

22 Smernica Európskeho parlamentu a Rady z 25. novembra 2015 o balíkoch cestovných služieb a spojených cestovných službách, ktorou sa mení nariadenie Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 2006/2004 a smernica Európskeho parlamentu a Rady 2011/83/EÚ a ktorou sa zrušuje smernica Rady 90/314/EHS (Ú. v. L 326, 2015, s. 1).

23 Smernica 2015/2302 definuje „balík služieb“ v článku 3 ods. 2 v podstate ako kombináciu aspoň dvoch rôznych druhov cestovných služieb na účely tej istej cesty alebo dovolenky. „Cestovná služba“ je v jej článku 3 ods. 1 definovaná ako „a) preprava cestujúcich; b) ubytovanie, ktoré nie je prirodzenou súčasťou prepravy cestujúcich a neuskutočňuje sa na účely bývania; c) prenájom automobilov...; d) akékoľvek iné služby cestovného ruchu, ktoré nie sú prirodzenou súčasťou cestovnej služby v zmysle písmen a), b) alebo c)“.

24 Pozri rozsudky z 11. februára 1999, AFS Intercultural Programs Finland (C-237/97, EU:C:1999:69), a z 13. októbra 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, body 30 až 33). Pozri tiež návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Poiares Maduro vo veci Ist (C-200/04, EU:C:2005:394, bod 33).

25 Rozsudok z 21. júna 2007 (C-453/05, EU:C:2007:369).

26 Rozsudok z 21. júna 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, bod 17). Súdny dvor sa odvolával na článok 2 ods. 1 šiestej smernice, podľa ktorého dani z pridanej hodnoty podlieha dodávka tovaru alebo služieb za úhradu v rámci územia štátu osobou podliehajúcou dani. Toto ustanovenie sa teraz odráža (pokiaľ ide o poskytovanie služieb) v článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

27 Rozsudok z 21. júna 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, body 18 až 19 a citovaná judikatúra).

28 Rozsudok z 22. októbra 1998 (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496).

Vznikla otázka, či takéto balíky spadajú pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie. Súdny dvor na otázku odpovedal kladne. Dôvodom bolo to, že zakúpené plnenie nemohlo byť považované len za *vedľajšie* vo vzťahu k hlavnému plneniu. V takom prípade by sa celkové plnenie považovalo za nespádajúce pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie.

40. Okrem toho Súdny dvor použil po rozsudku vo veci Ludwig koncept *vedľajších* plnení v rámci osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie v rozsudku vo veci Ist²⁹. Táto vec sa týkala obchodníka, ktorý ponúkal programy s názvom „High School (Stredná škola)“ a „College (Vysoká škola)“, ktoré zahŕňali jazykové kurzy v zahraničí. Súdny dvor posudzoval, či „cestovné“ služby kúpené od tretích osôb zo strany Ist boli čisto vedľajšie vo vzťahu k službám zabezpečovaným vo vlastnej réžii.³⁰ Súdny dvor dospel k záveru, že tomu tak nebolo. Zakúpené cestovné služby nemohli byť vykonané bez podstatného dopadu na účtovanú cenu balíka služieb, ako je napríklad cesta do hostiteľského štátu a/alebo pobyt v tomto štáte. Zakúpené služby teda nepredstavovali „jednoduchú bezvýznamnú časť vzhľadom na sumu zodpovedajúcu poskytnutiu služby súvisiacej s výchovou a jazykovým vzdelávaním“³¹.

41. Rozlišovanie medzi hlavným a vedľajším plnením teda nie je zďaleka neznáme v špecifickej oblasti osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Používa sa na určenie, či zakúpené plnenie (v kombinácii s plnením vo vlastnej réžii) spadá pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie alebo nie. Z rozsudkov vo veci Madgett a Baldwin a vo veci Ist vyplýva, že keď zakúpené plnenie predstavuje malú časť balíka a nepredstavuje samo osebe cieľ pre zákazníka, zdieľa daňové zaobchádzanie s vlastným hlavným plnením.

42. Za týchto okolností zostáva otázkou, či relevantnosť rozlišovania medzi hlavnými a vedľajšími plneniami by mala byť naďalej obmedzená na úlohu „externého kvalifikátora“ toho, čo predstavuje službu cestovnej kancelárie, keď existuje zmes vlastných plnení a zakúpených plnení. Alebo by mohlo byť relevantné aj ako „vnútorný kvalifikátor“ zloženia plnenia, ak je takéto plnenie zložené z údajne dvoch zakúpených plnení?

43. Podľa mojich vedomostí sa Súdny dvor nikdy nezaoberal takýmto scenárom. Ak by bolo požadované (podstatné) množstvo plnení, je ťažké určiť, prečo by takýto „vnútorný test“ mal byť vylúčený, ak by sa preukázalo, že jedno zo zakúpených plnení je v skutočnosti vedľajším plnením, ktoré nemá nijaký podstatný vplyv na cenu celkového plnenia a predstavuje len prostriedok, aby zákazník mohol lepšie využívať hlavné plnenie. Nevidím žiadny dôvod kategoricky tvrdiť, že umelé rozdelenie toho, čo v skutočnosti predstavuje jedno plnenie, nemôže nastať v oblasti osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie.³²

44. Ak by sa táto logika mala uplatniť na prejednávajúcu vec, je spravodlivé konštatovať, že upratovanie (ubytovacieho zariadenia) je doplnkovým plnením obvykle poskytovaným počas (krátkodobého prenajatého) ubytovania. Donáška čerstvého pečiva a pranie nemusia byť vždy automaticky poskytované. Tieto služby ako také však sotva predstavujú cieľ cesty; v tomto zmysle nie sú pre cestujúceho nevyhnutné, aby si mohol vychutnať ubytovanie. Samozrejme môžu existovať výnimočné prípady, v ktorých by sa takéto bežné alebo spoločné vnímanie neuplatňovalo, a tieto za normálnych okolností vedľajšie plnenia by mali odlišné postavenie a váhu. Príklady, ktoré by sa mohli vynoriť, môžu byť výnimočné raňajky vo vidieckom prostredí rakúskeho Tyrolska prispôbené pre romantické duše alebo rôzne druhy gastronomických pochúťok. Môže ísť o ubytovanie na stredovekom hrade so

29 Rozsudok z 13. októbra 2005 (C-200/04, EU:C:2005:608).

30 Balíky zahŕňali spätočnú letenku z Nemecka do Spojených štátov, ubytovanie v hostiteľskej rodine, jedlo, poistenie, štúdium na americkej strednej škole alebo podobnej inštitúcii a vzdelávacie materiály.

31 Rozsudok z 13. októbra 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608, body 26 až 29).

32 Pozri tiež rozsudok z 20. júna 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, body 41 až 45), ktorý sa týkal, *inter alia*, pojmu „poskytnutie služieb“, ako aj nevyhnutnosti preskúmať za určitých okolností zmluvné podmienky a posúdiť ekonomickú a obchodnú realitu transakcie s cieľom zistiť, ako má byť transakcia zaradená, a či predstavuje vyslovene umelú konštrukciu a zneužívajúce konanie.

špeciálnou ponukou „vyperte si vlastnú bielizeň“ v historických prácovniach pomocou tradičných metód, ktorá prisľúbi „prežiť autentickú skúsenosť ženy – práčky 15. storočia“. V každom z týchto scenárov je pravdepodobné, že takéto plnenie by nebolo iba vedľajšie k hlavnému plneniu, ktoré predstavuje ubytovanie.

45. V prejednávanej veci sa však zdá, že to, čo bolo poskytované na mieste zákazníkom žalobkyne, bolo jedno hlavné plnenie, a to ubytovanie. Upratovanie, donáška čerstvého pečiva a pranie boli iba vedľajšie plnenia, ktoré nepredstavovali z pohľadu zákazníka samotný cieľ cesty.

46. Ďalej bolo uvedené, že žalobkyňa poskytovala zákazníkom „informácie a poradenstvo“ (sprístupnením informácií na internetovej stránke žalobkyne). Na pojednávaní však mali príslušní účastníci konania rozdielne názory, pokiaľ ide o dôsledky tejto skutočnosti, konkrétne, či poskytnutie „informácií a poradenstva“ bolo nevyhnutné na to, aby plnenie ako celok spadalo pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie.

47. Aj keby informácie a poradenstvo boli považované za relevantné na takéto určenie (čo podľa môjho názoru nie je tento prípad³³), budú pravdepodobne poskytované vo vlastnej réžii. To ma privádza k poslednému podstatnému bodu, ktorý vyvstáva, ak sa požaduje existencia množstva plnení: vo väčšine prípadov, v ktorých Súdny dvor posudzoval uplatniteľnosť osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie v kontexte zmiešaných plnení, iba *jeden* z týchto prvkov bolo zakúpené plnenie, pričom druhé bolo zabezpečené vo vlastnej réžii.³⁴ Teraz sa budem zaoberať danými „zmiešanými situáciami“.

d) Zmiešané plnenia

48. Bolo to práve v kontexte „zmiešaných“ plnení, keď Súdny dvor opakovane trval na potrebe, aby obchodník rozlišoval medzi zakúpenými plneniami a plneniami zabezpečovanými vo vlastnej réžii³⁵ s tým, že iba zakúpená časť môže podliehať úprave zdaňovania prirážky v zmysle článku 306 smernice o DPH.

49. Súdny dvor stanovil prvýkrát túto požiadavku vo veci Madgett a Baldwin, ako bolo uvedené vyššie,³⁶ a neskôr tak urobil aj vo veci Kozak a vo veci MyTravel. Vec Kozak sa týkala cestovnej kancelárie predávajúcej „all-inclusive“ balíčky pozostávajúce z ubytovania a stravovania, na ktoré pani Kozak použila plnenia od iných dodávateľov a svoju vlastnú prepravu. Súdny dvor odmietol tvrdenie vnútroštátneho daňového orgánu, že vlastná doprava bola neoddeliteľnou súčasťou turistických služieb ako celku a spolu so zakúpeným plnením tvorila „jednu službu“ v zmysle článkov 307 a 308 smernice o DPH (aby získali rovnaké daňové zaobchádzanie). Súdny dvor pripomenul, že iba zakúpené plnenie môže byť predmetom článku 306 smernice o DPH a vlastná časť plnenia ním byť nemôže.³⁷ V podobnom duchu sa vec MyTravel týkala obchodníka, ktorý predával dovolenkové pobyty, v ktorých sa kombinovalo zakúpené ubytovanie s vlastnou dopravou. Súdny dvor stanovil metódu rozdelenia vlastných a zakúpených plnení na daňové účely.³⁸

³³ K tomuto konkrétnemu bodu sa ešte vrátim. Pozri body 55 až 56 nižšie.

³⁴ To bol prípad v rozsudkoch z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496) (vlastné ubytovanie a zakúpená preprava); zo 6. októbra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591) (zakúpené ubytovanie a vlastná preprava), a z 25. októbra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672) (zakúpené ubytovanie a vlastná preprava). Uplatniteľnosť osobitnej úpravy bola odmietnutá vo veci Minerva, v ktorej bolo iba jedno plnenie považované za nesúvisiace s cestovaním, konkrétne predaj lístkov na operu [rozsudok z 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762)]. Súdny dvor podobne odmietol uplatniteľnosť osobitnej úpravy v uznesení z 1. marca 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) (v rámci ktorej bola poskytovaná iba preprava).

³⁵ Okrem prípadu, keď by zakúpené plnenia boli iba vedľajšie k vlastným plneniam, tak ako to bolo uvedené v rozsudkoch z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496), a z 13. októbra 2005, Ist (C-200/04, EU:C:2005:608).

³⁶ Pozri bod 39 vyššie. V tom istom rozsudku Súdny dvor tiež poskytol usmernenie k spôsobu výpočtu, ktorý sa má v tomto kontexte použiť.

³⁷ Rozsudok z 25. októbra 2012 (C-557/11, EU:C:2012:672, body 23, 25 až 26).

³⁸ Rozsudok zo 6. októbra 2005 (C-291/03, EU:C:2005:591, bod 41).

50. Tieto veci naznačujú, že *mnohopočetnosť zakúpených plnení* Súdny dvor v skutočnosti nepožadoval za podmienku na uplatnenie osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Zároveň je z týchto vecí ťažké vyvodiť, že táto požiadavka bola splnená v dôsledku toho, že jedna zakúpená služba bola zmiešaná s jednou vlastnou službou. Posledné uvedené sa javí ako problematické, pretože Súdny dvor jasne vylúčil vlastné plnenie z osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Takýto výklad by tiež odporoval pravidlu uvedenému v článku 307 smernice o DPH, podľa ktorého plnenie poskytnuté cestovnou kanceláriou predstavuje jedinú službu.

51. Inými slovami, pripustiť, že vlastný/zakúpený mix *ako celok* spĺňa požiadavku mnohopočetnosti plnení, pričom vlastný prvok *musí byť oddelený* na účely výpočtu DPH, by znamenalo, že na účely stanovenia podmienok uplatniteľnosti osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie by bol použitý prvok definície (vlastné plnenie), ktorý by však nikdy *in fine* nebol predmetom tejto osobitnej úpravy.

52. V tomto štádiu nie je vylúčené, ak by nedávne rozhodnutie Súdneho dvora vo veci *Star Coaches* požadujúce existenciu mnohopočetnosti plnení, bolo vykonané v plnom rozsahu, úroveň zložitosti pri určovaní toho, čo je plnenie poskytované cestovnou kanceláriou spadajúce pod osobitnú úpravu, by bola minimálne značná (s výnimkou pomerne jasnej situácie cestovnej kancelárie spájajúcej zakúpené ubytovanie so zakúpenou dopravou). Okrem toho by museli byť vyjasnené prvky definície požadovaného zloženia predmetného plnenia (plnení) (ubytovanie a preprava, ubytovanie alebo preprava a niečo ďalšie), ako aj ich presný vzťah (hlavné a vedľajšie plnenia) a ich presné „zloženie“ v zmysle zakúpeného alebo vlastného „pôvodu“, ktoré sú zatiaľ vymedzené iba z hľadiska možnosti.

3. Je jedno zakúpené plnenie (stále) postačujúce?

53. Existuje však aj alternatívny prístup. V podstate by to znamenalo dvojité súdne vyhlásenie: objasnenie a aktualizáciu. Najprv by bolo potrebné (opätovne) potvrdiť, že hlavné zistenie v rozsudku vo veci *Van Ginkel*³⁹ nebolo a nemalo byť spochybnené v uznesení vo veci *Star Coaches*⁴⁰. Uplatňuje sa teda pravidlo uvedené v rozsudku vo veci *Van Ginkel*: poskytnutie jedného zakúpeného plnenia stačí na to, aby sa na obchodníka uplatnila osobitná úprava pre cestovné kancelárie. V druhom rade, ak skutočne postačuje jedno zakúpené plnenie pozostávajúce buď z ubytovania, alebo prepravy, potom by sa možno mohlo objasniť aj to, že hypotetická poznámka v rozsudku vo veci *Van Ginkel*, pokiaľ ide o informácie a poradenstvo poskytované cestovnými kancelármi, nie je skutočne podmienkou, určite nie s prihliadnutím na realitu cestovného trhu v roku 2018.⁴¹

54. Po prvé, pokiaľ ide o objasnenie, takýto prístup je v súlade s predchádzajúcou judikatúrou: rozsudky vo veci *Madgett a Baldwin*, vo veci *Kozak* a vo veci *MyTravel*, zdá sa, potvrdzujú názor, že „jedno zakúpené“ plnenie postačuje, pokiaľ súvisí s cestou, ako to uvádza rozsudok vo veci *Minerva*.⁴² V dôsledku toho sa osobitná úprava pre cestovné kancelárie uplatňuje na poskytnutie plnenia spočívajúce v poskytnutí jedného zakúpeného plnenia za predpokladu, že *zakúpené plnenie je ubytovanie alebo preprava*. V takejto situácii nie je relevantné, či sú poskytnuté okrem toho aj iné plnenia (zakúpené alebo vlastné). Okrem toho, ak je to tak, rozlišovanie medzi hlavnými a doplnkovými plneniami sa stáva irelevantným.

39 Rozsudok z 12. novembra 1992 (C-163/91, EU:C:1992:435).

40 Uznesenie z 1. marca 2012 (C-220/11, EU:C:2012:120).

41 „Služba [cestovnej kancelárie]... nemusí byť v takomto prípade obmedzená na jedinú službu, pretože okrem nájmu ubytovacieho zariadenia môže zahŕňať aj služby, ako sú informácie a poradenstvo, kedy cestovná kancelária poskytuje sortiment dovolenkových ponúk a rezervácie ubytovania“. Rozsudok z 12. novembra 1992, *Van Ginkel* (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 24) odkazujúci na rozsudok z 26. februára 1992, *Hacker* (C-280/90, EU:C:1992:92), ktorý sa však týkal výkladu výlučnej právomoci vo veciach vyplývajúcich z článku 16 Bruselského dohovoru.

42 Opäť je potrebné uviesť, že jediným rozhodnutím, ktoré sa zdá byť v rozpore s touto líniou judikatúry, je uznesenie vo veci *Star Coaches*, v ktorom Súdny dvor trval na tom, aby boli poskytnuté aspoň dve zložky.

55. Po druhé, pokiaľ ide konkrétne o „informácie a poradenstvo“, ako možné samostatné plnenie, už som uviedol, že takého „plnenie“ bude mať pravdepodobne povahu vlastného plnenia. Ak bude uplatniteľnosť pravidla „iba jedno zakúpené plnenie“ podmienená poskytnutím takéhoto „plnenia“, potom nastáva potreba oddeliť danú vlastnú časť balíka na účely uplatnenia bežnej sadzby dane.⁴³ Nie je mi úplne jasné, ako by mali byť takéto „informácie a poradenstvo“ ohodnotené (či na základe metódy skutočných nákladov alebo na základe trhovej hodnoty).⁴⁴

56. Predovšetkým mám však ťažkosti s určením, ako by existencia (alebo neexistencia) takéhoto hypotetického poradenstva z akejkoľvek oblasti bola v súčasnosti relevantná. Situácia v roku 1992, keď bol vydaný rozsudok vo veci Van Ginkel, bola pomerne odlišná. S nepopierateľným nádychom nostalgie musím konštatovať, že je pravda, že bolo potrebné, aby pri výbere a rezervácii dovolenky v cestovnej kancelárii cestujúci skutočne osobne navštívil jej priestory, aby si postál určitý čas v rade, dozaista v období pred dovolenkami, aby si vyzdvihol katalóg v tlačenej forme, prečítal si ho a prejednal možnosti cestovania s pracovníkom a požiadal ho o ďalšie informácie a nakoniec možno ešte párkrát osobne navštívil cestovnú kanceláriu (aby zaplatil zálohu, vyplnil príslušné formuláre, vyzdvihol letenky a/alebo poukazy a podobne) a aby napokon konečne vycestoval. Vo všetkých týchto štádiách boli rozhodujúce osobná účasť alebo poradenstvo zo strany cestovnej kancelárie. Dnes to všetko možno nahradiť niekoľkými kliknutiami na smartfóne.

57. Súhrnne treba konštatovať, že ak by Súdny dvor zastával názor, že by sa malo uplatňovať pravidlo, že jedno „zakúpené plnenie postačuje“ navrhujem, aby uplatniteľnosť osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie závisela iba od toho, či je poskytované zakúpené ubytovanie *alebo* zakúpená preprava, bez ďalších podmienok, pokiaľ ide o to, čo môže obchodník okrem toho hypoteticky ponúknuť, pokiaľ ide o poradenstvo. Ak bolo v roku 1992 poskytovanie služieb „informácií a poradenstva“ (nevzniknutou alebo nepreukázanou) hypotézou, v roku 2018 je to jednoducho nereálne.

4. Navrhované opätovné potvrdenie pravidla „iba jedno zakúpené plnenie“

58. Existujú dobré textové a systémové argumenty na tvrdenie, že by sa mala uplatniť požiadavka mnohopočetnosti plnení na to, aby sa mohla uplatňovať osobitná úprava podľa článku 306 smernice o DPH. Preto by cestovné kancelárie mali poskytovať najmenej dve zakúpené plnenia.

59. Pokiaľ ide o textové znenie, tento výklad najlepšie odzrkadľuje znenie osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie.⁴⁵ Odzrkadľuje aj osobitné ciele tejto osobitnej úpravy.⁴⁶ Okrem toho táto úprava predstavuje výnimku zo všeobecného pravidla a Súdny dvor opakovane uviedol, že sa musí „uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jeho cieľa“⁴⁷.

60. Je teda pravda, že v situácii, keď obchodník dodáva iba jedno zakúpené plnenie, cieľ zjednodušenia, ktorý sa sleduje prostredníctvom osobitnej úpravy, nemusí byť nevyhnutne úplne splnený.

61. Existujú však aj závažné argumenty, ktoré preukazujú, prečo by jedno zakúpené plnenie, za predpokladu, že sa týka buď ubytovania, alebo prepravy, a za predpokladu, samozrejme, že cestovná kancelária koná vo vlastnom mene, a nielen ako sprostredkovateľ,⁴⁸ malo postačovať na to, aby plnenie spadalo pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie.

43 Ako Súdny dvor požadoval v už uvedenej judikatúre; pozri body 48 až 51 vyššie.

44 Pozri rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, body 39 až 47) a zo 6. októbra 2005, MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:591, body 22 až 41).

45 Pozri body 6 až 8 vyššie. Článok 306 jasne odkazuje na „tovar dodaný a služby poskytnuté“ s použitím množného čísla.

46 Pozri body 31 až 35 vyššie.

47 Pozri rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, body 5 a 34); z 19. júna 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, bod 22); z 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, bod 16), a z 25. októbra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 20 a tam citovanú judikatúru).

48 Pozri body 21 až 23 vyššie.

62. Po prvé, keď sa pozrieme na súdnu prax, s výnimkou uznesenia vo veci *Star Coaches*⁴⁹, Súdny dvor v skutočnosti nikdy nevykladal a ani neuplatňoval osobitnú úpravu ako obmedzenú na plnenia skladajúce sa z minimálne dvoch zakúpených plnení. Práve naopak, prístup Súdného dvora bol vcelku veľkorysý, keď danú úpravu vykladal extenzívne. To sa vzťahuje nielen na *vecnú* mnohopočetnosť (plnení), ale aj pokiaľ ide o *geografickú* mnohopočetnosť. V tejto súvislosti Súdny dvor uviedol, že geografická mnohopočetnosť (konkrétne, že cestovná kancelária kupuje dodávky v rôznych členských štátoch) nie je nevyhnutnou požiadavkou uplatňovania osobitnej úpravy a že tento systém sa uplatňuje aj na plnenia poskytované v rámci jedného členského štátu.⁵⁰ Toto vyhlásenie bolo urobené napriek tomu, že Súdny dvor v podstate uznal, že geografická mnohopočetnosť predstavuje hlavný dôvod existencie danej úpravy.

63. Po druhé vzhľadom na rôznorodosť služieb v cestovnom ruchu požadovať aspoň dve zakúpené plnenia, aby sa mohla uplatniť osobitná úprava, by pravdepodobne vylúčilo z pôsobnosti tejto úpravy cestovné kancelárie, ktoré založili svoju obchodnú ponuku na „zmiešaných“ (zakúpených a vlastných plneniach). Navyše najmä v súvislosti s uplatniteľnosťou vedľajšej/hlavnej logiky na toto posúdenie, ktorú v prípade požiadavky mnohopočetnosti nemožno vylúčiť, definícií toho, čo by spadalo do osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie, by hrozilo, že by bola príliš reštriktívna.

64. Protiargumentom k tomuto druhému bodu je nebezpečenstvo nadmerného spadania do tejto úpravy. Pri reštriktívnej definícii by množstvu plnení poskytovaných subjektmi, ktoré sú pri bežnom chápaní pojmu vnímané ako „cestovné kancelárie“, hrozilo vylúčenie. Naopak, extenzívnejšia definícia predstavuje riziko vytvorenia normatívneho prekročenia. Obchodníci, ktorí poskytujú iba jedno plnenie súvisiace s cestovaním (napríklad žalobkyňa), spadajú pod túto úpravu, hoci v zmysle uznesenia vo veci *Star Coaches* by tomu tak nebolo.

65. To by mohla byť potenciálne pravda. No v takom zložitom právnom prostredí sa zdá byť vhodné potvrdiť a objasniť riešenie, ktoré už existuje niekoľko desaťročí, a prirodzene ponechať normotvorcovi, aby sa rozhodol, ak by to bolo potrebné, pre inú úpravu. Celkovo vzaté, bolo by možno čestné priznať, že aj napriek cieľu zjednodušenia je uplatňovanie tohto ideálu v konkrétnom kontexte osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie aj naďalej pomerne vzdialené od daného ideálu. Táto osobitná úprava sa stala jednou z najzložitejších oblastí DPH.⁵¹

66. Vzhľadom na vyššie uvedené môj záver vo vzťahu k prvej otázke položenej v prejednávanej veci je taký, že článok 306 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa uplatňuje na poskytovanie plnenia, ktoré pozostáva z jedného zakúpeného plnenia, za predpokladu, že týmto zakúpeným plnením je ubytovanie alebo preprava.

B. O druhej otázke: súčasné uplatnenie úpravy zdaňovania prirážky a zníženej sadzby

67. Prostredníctvom svojej druhej otázky sa vnútroštátny súd pýta, či služba poskytnutá žalobkyňou, ak bude spadať pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, môže podliehať zníženiu sadzby dane v zmysle článku 98 v spojení s prílohou III bodom 12 smernice o DPH. Táto otázka bola položená osobitne s ohľadom na zložku ubytovania poskytovanú žalobkyňou.

⁴⁹ Uznesenie z 1. marca 2012, *Star Coaches* (C-220/11, EU:C:2012:120).

⁵⁰ Rozsudok z 22. októbra 1998, *Madgett a Baldwin* (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 19).

⁵¹ Pozri správu vypracovanú pre Komisiu s názvom *Štúdiá o revízii osobitnej úpravy DPH pre cestovné kancelárie a možnosti reformy, záverečná správa TAXUD/2016/AO-05*, december 2017 (prístupné na webovej stránke Európskej komisie), s. 11.

68. Žalobkyňa navrhuje, aby sa na túto otázku odpovedalo kladne. Nemecká a holandská vláda, ako aj Komisia tvrdia opak. Zastávajú názor, že uplatneniu zníženej sadzby na predmetné plnenie bráni skutočnosť, že táto cestovná služba nie je zahrnutá do zoznamu prílohy III smernice o DPH a že uplatňovanie zníženej sadzby by bolo v rozpore s logikou zjednodušenia dotknutej osobitnej úpravy. Nemecká vláda tiež pripomína s odkazom na ustálenú judikatúru,⁵² že rozsah uplatňovania znížených sadziieb musí byť vykladaný reštriktívne.

69. Pripájam sa k poslednému uvedenému postoju. Znížená sadzba dane sa nemôže uplatniť, ak sa preukáže, že sporná služba predstavuje cestovnú službu.

70. Ako som už pripomenul v predchádzajúcej časti, podľa článku 307 smernice o DPH služba poskytovaná cestovnou kanceláriou predstavuje jednu službu.⁵³ Logickým dôsledkom tejto právnej fikcie je, že takáto služba sa líši od jej príslušných zložiek.

71. Ak sa dospeje k dohode, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa vzťahuje na jedno zakúpené plnenie spojené s cestou (ubytovanie alebo prepravu), poskytovanie tohto plnenia má za následok, že takéto plnenie spadá pod článok 306 smernice o DPH, čo znamená, že sa klasifikuje ako „cestovná služba“. Inými slovami, ak sa toto pravidlo použije na účely určenia, či je určité plnenie cestovnou službou, potom nemôže byť okamžite začaté oddeľovanie tejto nálepky na účely uplatnenia sadzby dane, pričom bude daná nálepka zachovaná na účely stanovenia základu dane.

72. Na systémovej úrovni nie sú cestovné služby zahrnuté do prílohy III smernice o DPH (uvedenej v článku 98 smernice o DPH), ktorá obsahuje zoznam služieb, na ktoré sa vzťahuje znížená sadzba, medzi ktoré patrí bod 12 „ubytovanie, ktoré poskytujú hotely a podobné zariadenia vrátane poskytovania prázdninového ubytovania a nájom kempingových miest a parkovísk pre obytné príviesy“.

73. Ako poznamenáva vnútroštátny súd, uplatňovanie zníženej sadzby dane na cestovné kancelárie, pokiaľ ide o poskytovanie ubytovania, by bolo v rozpore s prílohou III smernice o DPH a s cieľom zjednodušenia, ktorý sleduje osobitná úprava pre cestovné kancelárie.

74. Vnútroštátny súd ďalej poznamenáva, že odmietnutie uplatniť zníženú sadzbu dane na časť dotknutého plnenia týkajúcu sa ubytovania môže viesť k nerovnému zaobchádzaniu.

75. Pripúšťam, že plnenie spočívajúce v poskytnutí ubytovania môže byť v dôsledku pravidla „jedného zakúpeného plnenia“ odlišne zdaňované v závislosti od spôsobu poskytovania tohto plnenia (či už je poskytované cestovnou kanceláriou, ktorá patrí pod osobitnú úpravu, alebo nie).

76. No existujú jasné hranice takého argumentu najmä v kontexte DPH a špeciálnych úprav. Ak by sme chceli dosiahnuť paritu a neutralitu vo všetkých aspektoch, sotva by sme mohli mať zavedené osobitné úpravy. Bez toho, aby som chcel vyznieť príliš formalisticky, formálne postavenie poskytovateľa služieb skutočne v takýchto situáciách hrá úlohu, aj keď je ekonomická povaha plnenia rovnaká. Právne normy týkajúce sa DPH jednoducho odlišne posudzujú tie isté plnenia poskytované na jednej strane samotným vlastníkom (s pomocou sprostredkovateľa alebo bez) a cestovnou kanceláriou konajúcou vo vlastnom mene na strane druhej.⁵⁴

⁵² Rozsudok z 9. marca 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189, bod 25 a tam citovaná judikatúra).

⁵³ Pozri bod 50 vyššie. Pozri tiež rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko (C-74/91, EU:C:1992:409, bod 16).

⁵⁴ Je možné analogicky pripomenúť, že Súdny dvor rozhodol, že prípadné narušenia hospodárskej súťaže vyplývajúce z uplatnenia prechodných pravidiel týkajúcich sa osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie neoprávňovali členské štáty implementovať túto osobitnú úpravu nesprávne. Pozri rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko (C-74/91, EU:C:1992:409, body 16 a 26).

77. Vzhľadom na vyššie uvedené je môj záver týkajúci sa druhej prejudiciálnej otázky taký, že článok 98 smernice o DPH v spojení s prílohou III bodom 12 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie plnení, ktoré spadajú pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie v zmysle článku 306 a nasl. rovnakej smernice, nemôže podliehať zníženiu sadzby dane za poskytovanie prázdninového ubytovania.

V. Návrh

78. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) takto:

1. Článok 306 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa uplatňuje na poskytovanie plnenia, ktoré pozostáva z jedného zakúpeného plnenia, za predpokladu, že týmto zakúpeným plnením je ubytovanie alebo preprava.
2. Článok 98 smernice 2006/112 v spojení s prílohou III bodom 12 tejto smernice sa má vykladať v tom zmysle, že poskytovanie plnení, ktoré spadajú pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie v zmysle článku 306 a nasl. rovnakej smernice, nemôže podliehať zníženiu sadzby dane za poskytovanie prázdninového ubytovania.