

## NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA

PHILIPPE LÉGER

prednesené 12. mája 2005<sup>1</sup>

1. Článok 26 šiestej smernice Rady 77/388/EHS<sup>2</sup> stanovil osobitnú úpravu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) pre cestovné kancelárie a usporiadateľov zájazdov. Uvedená osobitná úprava sa uplatňuje na také cestovné kancelárie a usporiadateľov zájazdov, ktorí ako protihodnotu jedinej ceny predávajú turistom balík pozostávajúci z niekoľkých služieb, vrátane ubytovania a dopravy poskytnutých tretími osobami. Podľa uvedenej úpravy nie je základ dane na účely DPH odvodený od ceny zájazdu bez dane, ale od ziskovej marže uskutočnenej cestovnou kanceláriou, teda od rozdielu medzi cenou zaplatenou kupujúcim bez dane a nákladmi na služby poskytnuté v mene cestovnej kancelárie tretími osobami.

nutých sčasti uvedenou cestovnou kanceláriou a sčasti tretími osobami, sa úprava DPH podľa článku 26 uplatňuje výlučne na služby poskytnuté tretími osobami.

3. Tiež rozhodol o postupe, ktorý sa má použiť na určenie časti celkovej ceny vzťahujúcej sa na služby poskytované samotnou cestovnou kanceláriou. Konkrétnejšie vyvstala otázka, či by mal uvedený postup brať do úvahy skutočné náklady hospodárskeho subjektu na uvedené služby, ako to vyžaduje právny poriadok Spojeného kráľovstva Veľkej Británie a Severného Írska alebo ich trhová hodnota. Súdny dvor rozhodol, že od hospodárskeho subjektu nemožno vyžadovať vypočítavanie časti balíka služieb zodpovedajúcej vlastným službám postupom založeným na skutočných nákladoch vtedy, keď je možné určiť uvedenú časť balíka na základe trhovej hodnoty služieb podobných službám, ktoré tvoria časť balíka služieb.

2. Vo svojom rozsudku z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin<sup>3</sup>, Súdny dvor vyslovil, že vtedy, keď balík služieb predávaných cestovnou kanceláriou pozostáva zo služieb posky-

4. Po uvedenom rozsudku Airtours, ktorý zmenil svoje meno na MyTravel plc<sup>4</sup>, usporiadateľ zájazdov a platiteľ DPH

1 — Jazyk prednesu: francúzština.

2 — Šiesta smernica 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“).

3 — C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229.

4 — Ďalej len „MyTravel“.

v Spojenom kráľovstve, ktorý vypočítal svoju daňovú povinnosť za roky 1995 až 1999 na základe postupu založeného na skutočných nákladoch, požiadal vnútroštátne daňové orgány o povolenie na jej prepočítanie s ohľadom na určité roky v súlade s postupom založeným na trhovej hodnote.

5. VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené kráľovstvo) žiada Súdny dvor, aby určil, či a za akých podmienok môže taký usporiadateľ zájazdov, ako je MyTravel, prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote opísaného v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin.

7. Uplatnenie bežných pravidiel o mieste zdanenia, základe dane a odpočte dane na vstupe by spôsobilo, z dôvodu množstva služieb a miest, na ktorých sú poskytované, praktické ťažkosti pre uvedené podniky takej povahy, že by bránili v ich činnosti. Takíto platitelia dane by teda preto, aby dosiahli vrátenie dane zaplatenej na vstupe zo služieb poskytnutých inými podnikmi na účely organizovania zájazdu, museli splniť nevyhnutné administratívne formality v každom členskom štáte, v ktorom také služby nakúpili.

8. Účelom článku 26 šiestej smernice je teda zjednodušenie pravidiel Spoločenstva v oblasti DPH pre takéto hospodárske subjekty<sup>5</sup> a najmä stanovenie zjednodušeného postupu na odpočet dane na vstupe, bez ohľadu na členský štát, v ktorom bola daň vybraná.<sup>6</sup>

## I — Právny rámec

### A — Článok 26 šiestej smernice

6. Služby poskytované cestovnými kancelárkami a usporiadateľmi zájazdov najčastejšie pozostávajú z viacerých služieb, najmä dopravy a ubytovania, poskytovaných buď v rámci alebo mimo územia členského štátu, v ktorom má podnik svoje sídlo alebo stálu prevádzkareň.

9. Zavádza teda osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie a usporiadateľov zájazdov, ktorí konajú vo vzťahu k turistom vo vlastnom mene a používajú dodávky a služby iných platiteľov dane pri poskytovaní turistických služieb.<sup>7</sup>

5 — Rozsudky z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723, bod 15, rovnako ako aj Madgett a Baldwin, už citovaný (bod 18).

6 — Rozsudok z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, bod 25.

7 — Článok 26 ods. 1.

10. Podľa uvedenej úpravy sa všetky plnenia uskutočnené cestovnou kanceláriou považujú za jedinú službu poskytnutú cestovnou kanceláriou turistovi, ktorá sa zdaní v členskom štáte, v ktorom cestovná kancelária zriadila sídlo svojej hospodárskej činnosti alebo v ktorom má stálu prevádzka, z ktorej cestovná kancelária poskytla služby.<sup>8</sup>

11. Uvedená osobitná úprava tiež upravuje odchýlku od všeobecnej úpravy uvedenej v článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice, podľa ktorej základ dane v súvislosti s DPH pozostáva zo všetkého, čo tvorí protihodnotu získanú dodávateľom od kupujúceho.<sup>9</sup> Teda článok 26 ods. 2 tretia veta uvedenej smernice stanovuje:

„Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 ods. 3 b), v súvislosti s takouto službou bude predstavovať agentovu maržu [maržu cestovnej kancelárie — *neoficiálny preklad*], t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, 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.“

8 — Článok 26 ods. 2 prvá a druhá veta.

9 — Podľa článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice: „Zdaniteľným základom [Základom dane — *neoficiálny preklad*] je: a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb.“

12. Ako priamy dôsledok uvedeného zníženia základu dane na sumu ziskovej marže, „daň [DPH], ktorú cestovnému agentovi [cestovnej kancelárii — *neoficiálny preklad*] účtujú iné osoby podliehajúce dani z plnení uvedených v odseku 2, pričom sa tieto plnenia uskutočňujú na priamy prospech cestujúceho, nezakladá v žiadnom členskom štáte nárok na odpočet alebo vrátenie dane.“<sup>10</sup>

#### B — Vnútroštátna právna úprava

13. Článok 26 šiestej smernice bol v Spojenom kráľovstve prebraný článkom 52 zákona z roku 1994 o DPH (Value Added Tax Act 1994) a nariadením z roku 1987 o DPH uplatniteľnej na usporiadateľov zájazdov [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987].

14. Úpravu výpočtu ziskovej marže dosiahnutej usporiadateľmi zájazdov, ktorí dodávajú služby poskytnuté tretími osobami, stanovuje pre zdaňovacie obdobia, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, obežník č. 709/5/88 a následne obežník č. 709/5/96, oba vydané Commissioners of Customs & Excise<sup>11</sup> a nazývané „Tour Operators' Margin Scheme“ (úprava marže usporiadateľov zájazdov). Vnútroštátny súd uvádza, že

10 — Článok 26 ods. 4.

11 — Ďalej len „The Commissioners“.

na účely tohto konania možno považovať úpravy stanovené uvedenými dvoma obežníkmi za rovnaké.<sup>12</sup>

*C — Rozsudok Madgett a Baldwin*

15. Úprava TOMS vyžaduje od usporiadateľa zájazdov, ktorého balíky služieb zahŕňajú služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, aby rozdelil celkovú cenu balíka služieb podľa nákladov vzťahujúcich sa na každú z týchto kategórií. Náklady na plnenia poskytnuté tretími osobami predstavuje suma účtovaná usporiadateľovi zájazdov dodávateľom – tretou osobou. Náklady vzťahujúce sa na vlastné služby sa vypočítajú na základe účtovníctva tohto usporiadateľa zájazdov. Po tom, čo dospeje k samostatným údajom o nákladoch na služby poskytnuté tretími osobami a nákladoch na vlastné služby, musí na účely stanovenia marže odpočítať výšku nákladov od celkovej ceny balíka služieb. Potom musí rozdeliť celkovú maržu v podiele zodpovedajúcom podielu nákladov na vlastné služby a nákladov na služby poskytnuté tretími osobami. Marža pre služby poskytnuté tretími osobami je potom zdanená podľa úpravy v článku 26 šiestej smernice a časť balíka služieb zodpovedajúca vlastným službám je zdanená v súlade so všeobecnými pravidlami stanovenými uvedenou smernicou.

16. Páni Madgett a Baldwin prevádzkovali hotel v Devone v Anglicku. 90 % zákazníkov hotela si kupovalo „balík služieb“, teda zaplatili pevnú cenu zahŕňajúcu ubytovanie s polpenziou, dopravu autobusom z rozličných miest vyzdvihnutia a jednodňový výlet autobusom. Ostatní zákazníci sa postarali sami o svoju dopravu do hotela a z hotela, nemali poznávaciu exkurziu a platili odlišnú cenu. Páni Madgett a Baldwin zaobstarávali služby súvisiace s dopravou svojich zákazníkov do hotela a s autobusovými výletmi od tretích osôb.

17. V uvedenom rozsudku Súdny dvor rozhodol, po prvé, že hoci hlavným dôvodom prijatia osobitnej úpravy podľa článku 26 šiestej smernice bolo zabrániť vzniku problémov spojených s poskytovaním služieb v rôznych členských štátoch, poslaním tohto ustanovenia je uplatňovať ho tiež na poskytovanie služieb v rámci jedného členského štátu.<sup>13</sup> Po druhé vyslovil, že jeho uplatňovanie by sa nemalo obmedziť iba na také hospodárske subjekty, ktoré sú formálne klasifikované ako cestovné kancelárie alebo usporiadatelia zájazdov, ale malo by sa rozšíriť tiež na takých hotelierov, akými sú páni Madgett a Baldwin, ktorých služby spojené s cestovaním zahŕňajú aj služby poskytnuté tretími osobami, za predpokladu, že také služby nie sú čisto vedľajšie vo vzťahu k ich

12 — Ďalej len „úprava TOMS“.

13 — Bod 19.

vlastným službám, ktoré poskytujú ako hotelieri.<sup>14</sup>

18. Súdny dvor potom preskúmal otázku, ako vypočítať zdaniteľnú maržu vtedy, keď cena balíka služieb pozostáva z vlastných služieb a služieb poskytnutých tretími osobami.

19. Po prvé, z obsahu článku 26 šiestej smernice, z jeho cieľov a zo skutočností, že sa odchyľuje od všeobecnej úpravy vyvodil, že osobitná úprava podľa uvedeného článku sa má uplatňovať iba na služby poskytnuté tretími osobami.<sup>15</sup>

20. Dôsledkom uvedenej analýzy je to, že cestovná kancelária musí rozdeliť cenu za balík služieb zaplatenú jej zákazníkmi tak, aby identifikovala maržu zo služieb poskytnutých tretími osobami. Keďže však článok 26 šiestej smernice nepredpokladá poskytovanie balíkov služieb obsahujúcich tak služby poskytnuté tretími osobami, ako aj vlastné služby, nedefinuje žiadne kritériá, na základe ktorých môže byť uvedená marža vypočítaná a na základe ktorých môže byť suma zodpovedajúca vlastným službám odpočítaná od ceny balíka služieb. Okrem toho, keďže uvedená cena balíka služieb zahŕňa tak

služby poskytnuté tretími osobami, ako aj vlastné služby, nemožno ako základ dane pre vlastné služby použiť „protihodnotu“ v zmysle článku 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice.

21. Vnútroštátny súd sa preto opýtal Súdneho dvora, ktorú referenčnú hodnotu treba použiť na identifikáciu časti balíka služieb, ktorá sa vzťahuje na vlastné služby. Navrhol dva možné postupy, jeden založený na skutočných nákladoch hospodárskeho subjektu, ako to je podľa TOMS, a druhý založený na trhovej hodnote. Druhý postup spočíval v tom, že sa ako referenčná hodnota pre určenie hodnoty ubytovania poskytnutého hoteliermi ako časti balíka služieb vzala cena izieb a polpenzie účtovaná zákazníkom, ktorí si nekúpili balík služieb. Podľa uvedenej úpravy stačilo odpočítať z ceny balíka služieb celkovú hodnotu ubytovania založenú na cenách účtovaných bez balíka služieb na to, aby sa vypočítala hodnota služieb poskytnutých tretími osobami, pretože uvedená hodnota ubytovania pokrýva tak ziskovú maržu hoteliera, ako aj jeho náklady. Odpočítanie ceny služieb poskytnutých tretími osobami potom vedie k marži zdaniteľnej podľa článku 26 šiestej smernice.

22. Vo vzťahu k uvedeným alternatívam Súdny dvor uviedol, že ani jeden z dvoch navrhovaných postupov neslúži na presné určenie protihodnoty skutočne získanej hospodárskym subjektom za služby, ktoré sám poskytol. Napríklad postup založený na skutočných nákladoch používaný vládou Spojeného kráľovstva by mohol byť proble-

<sup>14</sup> — Body 20 až 27.

<sup>15</sup> — Body 32 až 35.

matický, keďže neexistuje žiaden dôvod predpokladať, že podiel marží na odlišné služby, z ktorých pozostáva balík služieb, zodpovedá podielu príslušných nákladov na uvedené služby.<sup>16</sup>

advokát v bode 76 svojich návrhov, je jednoduchosť, pretože neexistuje žiadna potreba rozlišovať rozličné prvky hodnoty vlastných služieb.

23. Obdobne použitie postupu založeného na trhovej hodnote vlastných služieb, v prejednávanej veci ceny izby a polpenzie účtovanej hotelom vtedy, keď zákazníci nevyužívajú balík služieb, môže byť tiež v určitom rozsahu ľubovoľné, pretože cena ubytovania ponúkaného ako vlastná služba v rámci balíka služieb nie je nevyhnutne rovnaká ako cena ubytovania ponúkaného ako jediná služba.<sup>17</sup>

24. Súdny dvor však poznamenal, že výhodou postupu založeného na trhovej hodnote je jednoduchosť v porovnaní s postupom založeným na skutočných nákladoch. Svoju analýzu uzatvoril týmito bodmi:

„45 Postup založený na skutočných nákladoch vo vzťahu k vlastným službám vyžaduje súbor komplexných výpočtov opakovaného rozdeľovania súm, a teda tiež znamená značnú dodatočnú prácu pre hospodársky subjekt. Naopak, výhodou použitia trhovej hodnoty vlastných služieb, ako poznamenáva generálny

46 Za uvedených okolností — so zreteľom na to, že v prejednávanej veci nie je sporné, že výpočet DPH z marže pre služby poskytnuté tretími osobami na základe použitia jednej alebo druhej alternatívy v zásade vedie k rovnakej DPH — od hospodárskeho subjektu nemožno vyžadovať, aby vypočítaval časť balíka služieb, zodpovedajúcu vlastným službám prostredníctvom postupu založeného na skutočných nákladoch vtedy, keď je možné identifikovať uvedenú časť balíka služieb na základe trhovej hodnoty služieb podobných službám, ktoré tvoria časť balíka služieb.

47 Vo svetle vyššie uvedeného treba odpovedať na prejudiciálne otázky položené VAT and Duties Tribunal tak, že článok 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že vtedy, keď hospodársky subjekt, na ktorý sa vzťahuje uvedený článok, uskutočňuje za cenu balíka služieb plnenia pozostávajúce zo služieb poskytnutých sčasti ním samotným a sčasti inými platiteľmi dane, úprava DPH podľa uvedeného článku sa uplatňuje výlučne na služby poskytnuté tretími osobami. Od hospodárskeho subjektu nemožno vyžadovať, aby vypočítaval časť balíka služieb zodpoveda-

<sup>16</sup> — Bod 43.

<sup>17</sup> — Bod 44.

júcu vlastným službám postupom založeným na skutočných nákladoch vtedy, keď je možné identifikovať uvedenú časť balíka služieb na základe trhovej hodnoty služieb podobných službám, ktoré tvoria časť balíka služieb.“

sení rozsudku Madgett a Baldwin prepočítala svoju daňovú povinnosť za roky 1995, 1996 a 1997 tak, že z výpočtov vyňala „trhovú hodnotu“ miest v lietadlách predaných ako časť dovolení v podobe balíka služieb.

## II — Skutkové okolnosti sporu vo veci samej

25. MyTravel usporadúva zahraničné dovolenky v podobe balíkov služieb. Spoločnosť vždy nakupuje ubytovacie služby zahrnuté do balíka služieb od tretích osôb. Keďže má vlastnú leteckú spoločnosť, vo všeobecnosti používa svoje vlastné lietadlo na leteckú dopravu svojich zákazníkov na miesta ich pobytu.

26. Verejnosti tiež samostatne predáva letenky na miesta na letoch vo svojom vlastnom lietadle a na miesta na letoch iných leteckých spoločností, označované ako predaje „seat-only“ („len let“), rovnako ako aj miesta v lietadlách iným usporiadateľom zájazdov, označované ako „broked seats“ („miesta predané vo veľkom“).

27. Svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH za zdaňovacie obdobia rokov 1995 až 1999 priznala spoločnosť MyTravel na základe použitia postupu TOMS. Po vyhlá-

28. Pri výpočte uvedenej trhovej hodnoty použila spoločnosť MyTravel dva postupy. Za rok 1995, a zdá sa, že aj za rok 1996, vychádzala z ceny predaných leteníek v rámci ceny balíka, pričom k tejto cene pripočítala určité percento, nazvané „percento rastu“, ktoré sa rovná percentu zisku, ktorý údajne uskutočnila za rovnaké obdobie na predaji samostatných leteníek.

29. V priebehu roku 1995 predávala spoločnosť MyTravel tiež balíky služieb, vrátane plavieb loďou, leteckej prepravy spolu s poskytnutím automobilu a ubytovania v kempingu. Napriek tomu prepočítala svoju daňovú povinnosť na základe kritéria trhovej hodnoty iba v prípade leteckej prepravy, pretože usúdila, že nemá dostatok primeraných porovnávacích prvkov v prípade ostatných vlastných služieb.

30. Za rok 1997 MyTravel na základe vnútorného dokumentu nazvaného „Route Profitability Report“ (správa o rentabilite spojení) ocenila svoj „priemerný lineárny príjem“ za letenky predané verejnosti mimo rámca balíkov služieb na 153 GBP.

31. Potom, ako prepočítala na tomto základe cenu leteniek predaných v rámci dovolenkových balíkov služieb, MyTravel požiadala Commissioners o vrátenie sumy 212 000 GBP za rok 1995, sumy 2 004 857 GBP za rok 1996 a sumy 711 051 GBP za rok 1997.

32. Výška týchto súm okrem iného vyplýva zo skutočnosti, že dôsledkom postupu, ktorý použila MyTravel, je zvýšenie časti ceny v balíkoch služieb pridelenej doprave, a skutočnosti, že na prepravu sa podľa uplatniteľného vnútroštátneho práva vzťahuje 0 % daňová sadzba.

33. Commissioners zamietli žiadosti MyTravel. Ako tvrdili pred vnútroštátnym súdom, podľa nich z už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin vyplýva, že postup založený na trhovej hodnote zameraný na oddelenie časti ceny balíka služieb predstavujúcej vlastné služby nemožno použiť, ak, ako je to aj v prípade uvedenej spoločnosti, výhodou tohto postupu nie je zjednodušenie, vytvára umelú maržu vo vzťahu k službám poskytnutým tretími osobami a značne mení daňovú povinnosť v súvislosti s DPH. Okrem toho tvrdili, že tento rozsudok neumožňuje selektívne použitie takéhoto postupu a že suma 153 GBP nepredstavuje trhovú hodnotu miest v lietadle predaných v rámci balíkov služieb.

34. MyTravel naproti tomu uviedla, že v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin Súdny dvor zamietol tvrdenie, podľa ktorého kritérium skutočných nákladov predstavuje spoľahlivejší údaj o hodnote jednotlivých zložiek balíka služieb. Tvrdí tiež, že nemožno požadovať, aby obidva postupy viedli k rovnakej daňovej povinnosti v súvislosti s DPH, keďže by to viedlo k tomu, že hospodárske subjekty by museli urobiť výpočet podľa každého z týchto postupov. Čo sa týka dôvodu uvedeného v tomto rozsudku spočívajúcom v jednoduchšom charaktere postupu založeného na trhovej hodnote, predstavuje vraj iba činiteľ zohľadnený preto, aby sa dospelo k riešeniu, ale nie podmienku, ktorej by bolo podriadené použitie tohto postupu.

35. MyTravel sa domnieva, že má právo použiť postup založený na trhovej hodnote, ak disponuje uspokojivým porovnávacím prvkom, ako je to v prípade leteckých zájazdov, a že článok 26 šiestej smernice podľa nej nebráni tomu, aby použila zároveň uvedený postup a postup založený na skutočných nákladoch. Vo vzťahu k sume 153 GBP uvádza, že predstavuje priemernú hodnotu leteniek predaných samostatne a môže slúžiť ako základ pre ocenenie leteniek poskytnutých v rámci balíkov služieb, keďže v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin Súdny dvor nepožadoval, aby hospodársky subjekt stanovil trhovú hodnotu svojich vlastných služieb vo vzťahu k rovnakým službám, ale iba vzhľadom na podobné služby.



### III — Prejudiciálne otázky

36. Za uvedených okolností VAT and Duties Tribunal, Manchester rozhodol konanie prerušiť a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky týkajúce sa výkladu článku 26 šiestej smernice a už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin:

„1. Za akých podmienok, pokiaľ je to možné, má právo usporiadateľ zájazdov, ktorý vyplnil priznanie týkajúce sa [DPH] za zdaňovacie obdobie tak, že použil postup založený na skutočných nákladoch, ktorý bol jediným postupom stanoveným vnútroštátnym právnym poriadkom preberajúcim smernicu, čiastočne prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH v súlade s postupom založeným na trhovej hodnote opísaným v bode 46 uvedeného rozsudku?

a) Môže tento usporiadateľ zájazdov použiť osobitne postup založený na trhovej hodnote selektívnym spôsobom v závislosti od rôznych zdaňovacích období a ak áno, za akých podmienok?

b) Ak usporiadateľ zájazdov predá verejnosti mimo rámcu balíka služieb časť zložiek tvoriacich tieto

balíky (v prejednávanej veci leteckú dopravu), ale nepredá verejnosti mimo tohto balíka ďalšie zložky tvoriace jeho balíky (v danom prípade plavbu loďou a ubytovanie v kempingových zariadeniach), môže tento usporiadateľ zájazdov:

— použiť postup založený na trhovej hodnote pre tieto balíky služieb (ktoré sú omnoho početnejšie) v prípade, že môže určiť hodnotu všetkých jeho vlastných plnení a služieb (v prejednávanej veci leteckej doprave) s odvolaním sa na predaj verejnosti uskutočnený mimo balíka služieb,

— v prípade, že dovolenkový balík obsahuje vlastné prvky, ktoré usporiadateľ zájazdov nepredáva verejnosti mimo dovolenkového balíka (v prejednávanej veci plavbu loďou a ubytovanie v kempingových zariadeniach), môže tento usporiadateľ zájazdov použiť postup založený na trhovej hodnote pre stanovenie hodnoty vlastných plnení alebo služieb, ktoré predáva verejnosti (v prejednávanej veci leteckú dopravu), keď nemá možnosť určiť trhovú hodnotu ďalších zložiek tvoriacich dovolenkový balík služieb?

- c) Musí byť použitie kombinácie týchto postupov a) jednoduchšie, b) výrazne jednoduchšie alebo c) nie výrazne zložitejšie?
- d) Musí postup založený na trhovej hodnote viesť k rovnakej daňovej povinnosti v súvislosti s DPH alebo k porovnateľnej daňovej povinnosti s tou, ktorá vyplýva z postupu založeného na nákladoch?

2. Je možné za okolností prejednávanej veci určiť časť vlastných plnení súvisiacich s leteckou prepravou predanou ako časť dovolenkového balíka služieb, berúc do úvahy buď a) priemerné náklady miesta v lietadle zvýšené o priemernú maržu dosiahnutú usporiadateľom zájazdov pri predajoch samostatných leteniek v predmetnom zdaňovacom období alebo b) priemerný príjem dosahovaný usporiadateľom zájazdov pri predajoch samostatných leteniek v predmetnom zdaňovacom období?“

38. Zastávam názor, že na uvedenú otázku treba odpovedať kladne. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že ak Súdny dvor v rámci právomoci, ktorú mu priznáva článok 234 ES, vykladá ustanovenie práva Spoločenstva, spresní zmysel a pôsobnosť tohto ustanovenia tak, ako sa malo toto ustanovenie chápať a uplatňovať od nadobudnutia jeho účinnosti.<sup>18</sup> Opak platí iba vtedy, ak Súdny dvor vo svojom rozsudku výnimočne časovo obmedzí účinok tohto výkladu.<sup>19</sup> Cieľom rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní je, aby mal vplyv aj na právne vzťahy, ktoré vznikli pred jeho vydaním, dokonca aj vtedy, keď také vzťahy neboli predmetom prebiehajúceho sporu. Z uvedeného najmä vyplýva, že pravidlo

#### IV — Posúdenie

##### A — O prvej otázke

37. Prvá otázka zahŕňa niekoľko aspektov. Po prvé, ako vyplýva okrem iného z použitia

18 — Pozri najmä rozsudky z 27. marca 1980, *Denkavit italiana*, 61/79, Zb. s. 1205, bod 16; zo 6. júla 1995, *BP Soupergaz*, C-62/93, Zb. s. I-1883, bod 39, a z 13. januára 2004, *Kühne & Heitz*, C-453/00, Zb. s. I-837, bod 21.

19 — Pozri najmä rozsudky *Denkavit Italiana*, už citovaný, bod 17, a z 29. novembra 2001, *Griesmar*, C-366/99, Zb. s. I-9383, bod 74. Pozri v súvislosti s nedávnyim uplatnením týchto zásad v oblasti DPH rozsudok zo 17. februára 2005, *Linnweber a Akritidis*, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, body 41 až 45.

práva Spoločenstva, ktorého výklad sa týmto spôsobom podal, musí správny orgán uplatniť v rámci svojich vlastných právomocí aj na právne vzťahy, ktoré vznikli a vytvorili sa pred vyhlásením rozsudku Súdneho dvora, v ktorom sa rozhodlo o výklade.<sup>20</sup>

39. Rovnako z ustálenej judikatúry vyplýva, že vtedy, keď členský štát uložil platby osobe podliehajúcej jeho právomoci v rozpore s pravidlami práva Spoločenstva, táto osoba je oprávnená dosiahnuť ich vrátenie. Ako je to vo všeobecnosti formulované, uvedené právo na vrátenie je dôsledkom a doplnkom práv priznaných týmto osobám ustanoveniami práva Spoločenstva, ako sú vykladané Súdny dvorom.<sup>21</sup>

40. Je tiež nesporné, že, ak neexistuje právna úprava Spoločenstva v oblasti vrátenia dane, prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky výkonu tohto práva, pričom tieto podmienky musia dodržiavať zásady rovnocennosti a efektivity, teda nesmú byť ani nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa

podobných sťažností podľa vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, že výkon práva Spoločenstva sa stane takmer nemožným.<sup>22</sup> Podľa uvedenej judikatúry platiteľ dane, ktorý zaplatil neoprávnene vyrubenú DPH, môže požadovať odo dňa, keď nadobudla účinnosť vnútroštátna právna úprava, ktorá je v rozpore so šiestou smernicou, vrátenie takto zaplatenej DPH v súlade s procesnými pravidlami stanovenými vnútroštátnym právnym poriadkom za predpokladu, že uvedené pravidlá spĺňajú požiadavku rovnocennosti a efektivity.<sup>23</sup>

41. Podľa môjho názoru možno z uvedenej judikatúry ako celku logicky vyvodiť, že platiteľ dane, ktorému sa uznalo právo dosiahnuť od správnych orgánov alebo vnútroštátnych súdov v súlade s podmienkami stanovenými vnútroštátnym právom a zásadami rovnocennosti a efektivity vrátenie bezdôvodne zaplatenej DPH, musí mať tiež možnosť za rovnakých podmienok prepočítať výšku dane, ktorú má zaplatiť v súlade s postupom, o ktorom Súdny dvor rozhodol, že je v súlade s právom Spoločenstva, a musí mať možnosť v súlade s tým opraviť svoje daňové priznania o DPH.

42. Navrhujem preto, aby bola odpoveď na uvedenú úvodnú otázku taká, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý

20 — Pozri najmä rozsudky z 22. júna 1989, Fratelli Costanzo, 103/88, Zb. s. 1839, bod 33; z 19. januára 1993, Komisia/Taliano, C-101/91, Zb. s. I-191, bod 24; z 28. júna 2001, Larsy, C-118/00, Zb. s. I-5063, bod 52, a Kühne & Heitz, už citovaný, bod 22.

21 — Pozri najmä rozsudky z 2. februára 1988, Barra, 309/85, Zb. s. 355, bod 17, a z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i., C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 93.

22 — Pozri najmä rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12, a Weber's Wine World a i., už citovaný, bod 103.

23 — Rozsudok BP Soupergaz, už citovaný, bod 42. Pozri tiež rozsudok z 11. júla 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Zb. s. I-6325, bod 47.

vyplnil svoje daňové priznanie o DPH za zdaňovacie obdobie tak, že použil postup upravený vnútroštátnou právnou úpravou preberajúcou šiestu smernicu, je oprávnený prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH v súlade s postupom, o ktorom Súdny dvor rozhodol, že je v súlade s právom Spoločenstva, za podmienok upravených vnútroštátnym právom, ktoré musia dodržiavať zásady rovnocennosti a efektivity.

43. Vo svojej prvej otázke sa vnútroštátny súd tiež pýta Súdneho dvora na podmienky, kedy môže usporiadateľ zájazdov, ktorý za cenu balíka služieb dodáva služby jednak zabezpečené ním samotným a jednak poskytnuté tretími osobami použiť postup založený na trhovej hodnote na stanovenie časti ceny balíka služieb zodpovedajúcej jeho vlastným službám.

44. Konkrétne sa v podstate pýta, či sa má článok 26 šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za cenu balíka služieb dodáva služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, musí v zásade identifikovať časť ceny balíka služieb zodpovedajúcu jeho vlastným službám na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote, ak môže byť uvedená hodnota určená, alebo či si môže platiť dane slobodne vybrať, či použije uvedený postup alebo postup založený na skutočných nákladoch. V spojitosti s tým sa tiež vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na to, do akej miery musí byť použitie postupu založeného na trhovej hodnote pre

dotknutého platiteľa dane jednoduchšie a či toto použitie podlieha podmienke, že by malo viesť k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH rovnakej alebo podobnej daňovej povinnosti, ktorá by bola výsledkom použitia postupu založeného na skutočných nákladoch.

45. Pýta sa tiež, či sa postup založený na trhovej hodnote uplatňuje na vlastné služby, ktorých hodnota môže byť určená, ak za rovnaké zdaňovacie obdobie trhovú hodnotu určitých zložiek balíka služieb poskytnutých samotným usporiadateľom nemôže byť určená, pretože platiť dane nepredával žiadne podobné služby, ktoré neboli súčasťou balíka služieb.

46. Vnútroštátny súd uvádza, že uvedené otázky nastoľuje preto, že v rozsudku Madgett a Baldwin nemôže nájsť nič, čo by nasvedčovalo tomu, že Súdny dvor mal v úmysle akýmkoľvek spôsobom obmedziť použitie postupu založeného na trhovej hodnote vtedy, keď mohol ktorýkoľvek platiť dane „identifikovať uvedenú časť balíka služieb na základe trhovej hodnoty služieb podobných službám, ktoré tvoria časť balíka služieb“. Vnútroštátny súd ani nebol schopný rozhodnúť s určitosťou o tom, či body 43 až 47 uvedeného rozsudku obsahujú podmienky, ktoré sa musia splniť, aby sa mohlo platiť dane povoliť použiť postup založený na trhovej hodnote, ako to tvrdia Commissioners, alebo či uvedené body iba uvádzajú okolnosti, ktoré vzal Súdny dvor do úvahy pri rozhodovaní v uvedenej veci.

47. Uvedené otázky ma vedú po prvé k preskúmaniu toho, či sa má rozsudok Madgett a Baldwin vykladať v tom zmysle, že voľba zo strany platiteľa dane rozdelenia ceny balíka služieb na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote podlieha podmienke, že použitie uvedeného postupu je skutočne jednoduchšie v prípade uvedeného platiteľa dane a že vedie k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH ekvivalentnej daňovej povinnosti, ktorá je výsledkom postupu založeného na skutočných nákladoch.

48. Po druhé posúdim, ak to bude nevyhnutné, či si môže platiteľ dane slobodne zvoliť, či v rôznych zdaňovacích obdobiach použije postup založený na trhovej hodnote alebo nie. Napokon preskúmam, či môže platiteľ dane použiť uvedený postup pre určité vlastné služby, ak vo vzťahu k danému zdaňovaciemu obdobiu nedokáže určiť trhovú hodnotu iných vlastných služieb tvoriacich súčasť balíka.

49. Treba predovšetkým posúdiť, či rozdelenie ceny balíka služieb na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote platiteľom dane, na ktorého sa vzťahuje článok 26 šiestej smernice, podlieha podmienke, že použitie uvedeného postupu je skutočne jednoduchšie v konkrétnom prípade platiteľa dane a vedie k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH podobnej daňovej povinnosti v súvislosti s DPH vyplývajúcej z použitia postupu založeného na skutočných nákladoch. Otázkou je, či, ako tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, taký platiteľ dane, ako je MyTravel, nie je oprávnený opraviť svoje daňové priznania o DPH na základe použitia postupu založeného na

trhovej hodnote z toho dôvodu, že ich mohol vyplniť bez akýchkoľvek podstatných ťažkostí na základe použitia postupu založeného na skutočných nákladoch a že takáto zmena by viedla k značnému zníženiu jeho daňovej povinnosti v súvislosti s DPH.

50. Neprikláňam sa k výkladu rozsudku Madgett a Baldwin presadzovanému vládou Spojeného kráľovstva.

51. Podľa môjho názoru je z bodu 45 uvedeného rozsudku jasné, že dôvody, pre ktoré Súdny dvor usúdil, že výhodou postupu založeného na trhovej hodnote je jednoduchosť, nevyplývajú z konkrétnych okolností tejto veci. Súdny dvor nedospel k zisteniu, že postup je jednoduchší na základe konkrétnych okolností týkajúcich sa pánov Madgett a Baldwin, ale na základe porovnania všeobecných podmienok uplatňovania dvoch konkurenčných postupov s výslovným poukazom na bod 76 mojich návrhov v uvedenej veci.<sup>24</sup> Postup

24 — Uvedený bod znie takto: „Výhodou odpočítania trhovej hodnoty vlastných služieb je jednoduchosť ale, ako som uviedol, presne neodráža štruktúru cien uvedených služieb v rámci balíka služieb. Zatiaľ čo v súvislosti s postupom výpočtu založeného na nákladoch musí byť zdaniteľná marža identifikovaná na základe bežnej marže, v tomto prípade netreba rozlišovať rozličné prvky hodnoty služieb. Marža a náklady spoločne predstavujú referenčnú hodnotu vlastných služieb, ktorá sa musí iba odpočítať od ceny balíka služieb na to, aby sa získala hodnota služieb poskytnutých tretími osobami. Odpočítanie, ako je opísané vyššie, ceny zaplatenej pre služby poskytnuté tretími osobami potom vytvára zdaniteľnú maržu, ku ktorej sa dospeje bez toho, aby bolo nevyhnutné rozkladať hodnotu vlastných služieb.“

založený na trhovej hodnote sa podľa uvedeného rozsudku má uprednostniť preto, že jeho výhodou vyplývajúcou zo samotnej jeho podstaty je jednoduchosť v porovnaní s postupom založeným na skutočných nákladoch.<sup>25</sup>

52. Okrem toho, ako na to poukázali vnútroštátny súd a žalobca v spore vo veci samej, podmienenie použitia uvedeného postupu výpočtu DPH, ktorú má zaplatiť cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, podmienka, že v konkrétnom prípade každého platiteľa dane má byť toto použitie skutočne jednoduchšie ako postup založený na skutočných nákladoch, by spôsobilo, že výpočet základu dane, ktorý je podstatným prvkom systému DPH, by bol závislý od nejstej a do istej miery subjektívnej analýzy. Taká podmienka by bola v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá vyžaduje, najmä v záležitostiach, ktoré ako DPH majú finančné dôsledky, aby

boli pravidlá práva Spoločenstva určité a predvídateľné.<sup>26</sup>

53. Skutočnosť, že taký platiteľ dane ako MyTravel dokázal svoje daňové priznania o DPH vyplniť podľa systému TOMS na základe použitia postupu založeného na skutočných nákladoch, ako sa zdá bez toho, aby sa stretol s akoukoľvek zvláštnou ťažkosťou, by mu podľa môjho názoru nemala brániť v tom, aby ich vyplnil opäť na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote.

54. Nemyslím si ani, že znenie použité v bode 46 rozsudku Madgett a Baldwin — „so zreteľom na to, že v prejednávanej veci nie je sporné, že výpočet DPH z marže pre služby poskytnuté tretími osobami na základe použitia jednej alebo druhej alternatívy v zásade vedie k rovnakej DPH“ — sa má chápať tak, že predstavuje podmienku, ktorej splnením bolo podmienené uplatnenie postupu založeného na trhovej hodnote. Podľa môjho názoru nie je taký výklad podporený znením posudzovaných dôvodov. Myšlienka je uvedená v zarážkach za slovami „za uvedených okolností“, čo naznačuje, že záver Súdneho dvora v uvedenom bode 46 a v nasledujúcom bode vyplýva z myšlienok uvedených v predchádzajúcich bodoch. Skutočnosť, že v uvedenej veci vedú oba

25 — V bodoch 77 a 78 mojich návrhov v uvedenej veci som doplnil, že postup založený na nákladoch vyžaduje komplikovanú rekonštrukciu rozličných prvkov ceny nákladov, čo nemožno spraviť bez rozdelenia režijných nákladov na vlastné služby, ktorých odpočítanie z ceny balíka služieb vedie k obvyklej marži, ktorá sa použije na výpočet zdaniteľnej sumy, a na vlastné služby mimo balíka služieb. Použitie kritéria trhovej hodnoty okrem toho umožňuje vyhnúť sa neurčitostiam spojeným s povahou nákladov, ktoré sa musia odpočítať. Článok 26 ods. 2 tretia veta šiestej smernice upravuje odpočítanie skutočných nákladov cestovnej kancelárie na služby poskytnuté tretími osobami vtedy, keď sú uvedené plnenia priamo v prospech turistu. Z toho vyplýva, že režijné náklady, ktoré uvedenú podmienku nespĺňajú, ale slúžia napriek tomu činnostiam hospodárskeho subjektu ako celku, tvoria časť zdaniteľnej marže pre služby poskytnuté tretími osobami, ale sú vyňaté z marže pre vlastné služby. Výpočet nákladov by vyžadoval rozdelenie uvedených režijných nákladov na uvedené dve kategórie služieb. Ale trhové hodnoty vlastných služieb ich už zahŕňajú a nemusia sa oddeľovať pri výpočte marže pre služby poskytnuté tretími osobami.

26 — Pozri rozsudok z 13. marca 1990, Komisia/Francúzsko, C-30/89, Zb. s. I-691, bod 23, a, čo sa týka konkrétnejšie úpravy podľa článku 26 šiestej smernice, rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko, C-74/91, Zb. s. I-5437, bod 17.

konkurenčné postupy k rovnakej daňovej povinnosti, sa teda zdá byť nadbytočná.

55. Okrem toho účinok výkladu presadzovaného Spojeným kráľovstvom by bol taký, že by zaväzoval platiteľov dane, po tom, čo vyplnili svoje daňové priznania na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote, aby uskutočnili všetky výpočty nevyhnutné pre postup založený na skutočných nákladoch. Uvedený prístup by teda postup založený na trhovej hodnote pripravil o tú výhodu, na základe ktorej Súdny dvor vyslovil, že ide o relevantný postup, pretože tento postup sa vo všeobecnosti používa jednoduchšie ako postup založený na skutočných nákladoch. Uvedený prístup by tiež mohol spôsobiť to, že by bolo použitie postupu založeného na trhovej hodnote neúčinné, ak, ako je to v prejednávanej veci, vlastné služby a služby poskytované tretími osobami podliehajú odlišným sadzbám DPH.

56. Použitie postupu založeného na trhovej hodnote platiteľom dane, na ktorého sa vzťahuje článok 26 šiestej smernice a ktorý za cenu balíka služieb dodáva svoje vlastné služby a služby poskytnuté tretími osobami, na rozdelenie uvedenej ceny balíka služieb teda podľa môjho názoru nepodlieha podmienke, že takéto použitie má viesť k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH ekvivalentnej daňovej povinnosti, ktorá by bola výsledkom postupu založeného na skutočných nákladoch. Okolnosť, že vo veci samej použitie uvedeného postupu viedlo k podstatnému zníženiu daňovej povinnosti MyTravel, by teda ako taká nemala predstavovať prekážku použitia uvedeného postupu.

57. Po druhé treba posúdiť, či rozhodnutie použiť postup založený na trhovej hodnote, ak možno uvedenú hodnotu určiť, môže závisieť od voľnej úvahy platiteľa dane.

58. Účel uvedenej otázky je jasný z uznesenia vnútroštátneho súdu o návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Otázkou je, či taký platiteľ dane, ako je MyTravel, ktorý vyplnil svoje daňové priznania o DPH za zdaňovacie obdobia rokov 1995 až 1999 na základe použitia postupu založeného na skutočných nákladoch, je oprávnený prepočítať svoju daňovú povinnosť na základe použitia postupu založeného na trhovej hodnote iba za tie tri roky, vo vzťahu ku ktorým vedie použitie uvedeného postupu k podstatnému zníženiu jeho daňovej povinnosti.

59. Ako na to poukazuje vnútroštátny súd, je pravdou, že znenie odpovede Súdneho dvora na otázky v rozsudku Madgett a Baldwin v tom zmysle, že „od hospodárskeho subjektu nemožno vyžadovať, aby vypočítaval časť balíka služieb zodpovedajúcu vlastným službám postupom založeným na skutočných nákladoch vtedy, keď je možné identifikovať uvedenú časť balíka služieb na základe trhovej hodnoty služieb podobných službám, ktoré tvoria časť balíka služieb“,<sup>27</sup> môže byť v uvedenom ohľade trochu nejednoznačné. Nemyslím si však, že uvedenou odpoveďou mal Súdny dvor v úmysle povedať, že platiteľ dane, ktorý môže stanoviť trhovú hodnotu svojich vlastných služieb je

oprávnený vybrať si, či použije uvedený postup alebo postup založený na skutočných nákladoch výlučne na to, aby čo najviac, ako je to možné, znížil svoju daňovú povinnosť.

60. Taký prístup by podľa môjho názoru nebol v súlade so základnou zásadou, na ktorej je postavená DPH. Treba mať na zreteli, že touto zásadou je to, že daň predstavuje daň zo spotreby. Je presne v pomere k cene tovarov a služieb a je účtovaná platiteľmi dane v každej fáze výrobného alebo distribučného procesu v mene daňových orgánov, ktorým sa platelia dane musia zodpovedať a v konečnom dôsledku ju platí iba konečný spotrebiteľ.<sup>28</sup> Vykonanie tohto systému v dôsledku toho vyžaduje, aby boli platelia dane identifikovaní daňovými orgánmi svojho štátu, aby viedli správne účtovníctvo a aby podávali uvedeným orgánom pravidelné priznania. V súlade so základnou zásadou uvedeného systému a podrobnými pravidlami jeho fungovania musí byť DPH, ktorú majú daňové orgány vyberať, skutočne rovná dani vybranej od konečného spotrebiteľa.

61. Podmienky uplatnenia osobitnej úpravy upravenej v článku 26 šiestej smernice pre cestovné kancelárie a usporiadateľov zájazdov, keď platiteľ dane poskytuje turistovi za platbu ceny balíka služieb, by tak služby poskytnuté tretími osobami, ako aj vlastné služby nemali spochybňovať základnú zásadu systému DPH. Preto podporujem stanovisko

vyslovené Komisiou Európskych spoločností, podľa ktorého postup rozdelenia ceny za balík služieb by mal byť vo všeobecnosti taký, aby viedol vo vzťahu k vlastným službám k výsledku, ktorý je čo najbližšie výsledku, ku ktorému by viedla všeobecná úprava DPH, ako je uvedená v článku 11 A ods. 1 písm. a) uvedenej smernice a v ustálenej judikatúre, podľa ktorej by mal byť základ dane protihodnotou skutočne získanou hospodárskym subjektom a nie sumou odhadnutou podľa objektívnych kritérií.<sup>29</sup>

62. Na rozdiel od Komisie nie som však presvedčený o tom, že postup založený na trhovej hodnote treba uprednostňovať pred postupom založeným na skutočných nákladoch, pretože, ako tvrdí uvedená inštitúcia, jeho výhodou je, že vo všeobecnosti umožňuje presnejšie určiť časti ceny balíka služieb, ktoré treba pripísať službám poskytnutým tretími osobami a vlastným službám. Nie kvôli takejto výhode sa Súdny dvor rozhodol,

29 — Pozri, čo sa týka pojmu „protihodnota“ uvedeného v druhej smernici Rady 67/228/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnej úpravy členských štátov týkajúcej sa daní z obratu — štruktúra a postupy pre uplatnenie spoločného systému dane z pridanej hodnoty [*neoficiálny preklad*], rozsudok z 5. februára 1981, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*, 154/80, Zb. s. 445, bod 13; čo sa týka pojmu „protihodnota“ uvedeného v šiestej smernici, rozsudky z 23. novembra 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Zb. s. 6365, bod 16; z 2. júna 1994, *Empire Stores*, C-33/93, Zb. s. I-2329, bod 18; *Madgett a Baldwin*, už citovaný, bod 40, a z 3. júla 2001, *Bertelsmann*, C-380/99, Zb. s. I-5163, bod 22.

28 — Pozri najmä opis systému DPH v rozsudku z 24. októbra 1996, *Gibbs*, C-317/94, Zb. s. I-5339, body 18 až 24.



že uvedený postup je relevantným postupom rozdelenia vo veci Madgett a Baldwin.

63. V uvedenom rozsudku Súdny dvor poukázal totiž na to, že postup založený na trhovej hodnote má tiež prvok ľubovôle, pretože vedie k predpokladu, že cena vlastných služieb poskytnutých ako časť balíka služieb je rovnaká ako ich cena vtedy, keď sú poskytnuté samostatne. V spore vo veci samej by to viedlo k predpokladu, že cena letenky predávanej spoločnosťou MyTravel ako časť dovolenky v podobe balíka služieb je rovnaká, ako cena letenky do rovnakého miesta určenia vtedy, keď je uvedeným platiteľom dane predávaná samostatne. Uvedený predpoklad nie je vždy odôvodnený. Ako som na to poukázal vo svojich návrhoch vo veci Madgett a Baldwin<sup>30</sup>, nie je nezvyčajné, že balík služieb je príležitosťou na ponúknutie služby za nižšiu cenu tak, aby sa ponuka zmiešaných služieb stala príťažlivejšou.

64. Podľa rozsudku Madgett a Baldwin treba postup založený na trhovej hodnote uprednostňovať nie preto, ako tvrdí Komisia, že vo všeobecnosti vedie k výsledku, ktorý je tak blízko, ako je to len možné k výsledku, ku ktorému vedie uplatnenie všeobecnej úpravy DPH, ale pretože je zo svojej podstaty jednoduchší ako postup založený na skutočných nákladoch.

65. Podľa môjho názoru by to však nemalo viesť k uznaniu práva platiteľa dane použiť uvedený postup na základe vlastnej voľnej úvahy, podľa toho, či je alebo nie je jeho účinok taký, že znižuje jeho daňovú povinnosť v porovnaní s povinnosťou, ktorá by bola výsledkom postupu založeného na skutočných nákladoch. Po prvé, v rozsudku Madgett a Baldwin nie je nič, čo by podporovalo argument, že Súdny dvor mal v úmysle udeliť hospodárskym subjektom takéto právo.

66. Po druhé, výklad uvedeného rozsudku navrhovaný spoločnosťou MyTravel by platiteľom dane umožnil zmeniť ľubovoľne základ dane, na ktorý sa vzťahuje článok 26 šiestej smernice, a základ dane podliehajúci všeobecnej úprave. Priznanie takejto možnosti platiteľovi dane by mohlo mať za následok, že sa mu umožní umelo zvýšiť základ dane zdaniteľný tou najnižšou sadzbou a vytvoriť tak konkurenčnú nerovnosť medzi hospodárskymi subjektmi v prospech tých, ktoré majú sídlo podnikania alebo stálu prevádzkareň v členskom štáte, ktorý niektoré plnenia zdaňuje veľmi nízkou alebo nulovou daňovou sadzbou, ako je to v Spojenom kráľovstve v súvislosti s prepravou osôb.<sup>31</sup> Taký výklad by preto

31 — Pravidlá uplatniteľné na sadzbu DPH upravuje v zásade článok 12 ods. 3 šiestej smernice. Podľa verzií uvedeného článku uplatniteľných v príslušných rokoch v tejto veci majú členské štáty stanoviť štandardnú sadzbu DPH, ktorá nie je nižšia ako 15 %. Môžu tiež stanoviť jednu alebo viac znížených sadzieb vo výške nie menej ako 5 % uplatniteľných na určité dodávky tovarov a poskytovanie služieb. Určité členské štáty majú však možnosť prechodne určiť nižšie sadzby, ako sú uvedené znížené sadzby [pozri opis sadzieb uplatniteľných v rozličných členských štátoch v správe Komisie o znížených sadzbách DPH vypracovanej v súlade s článkom 12 ods. 4 šiestej smernice, KOM(2001) 599, konečné znenie, z 22. októbra 2001].

mohol byť v rozpore so zásadou neutrality DPH vo vzťahu k hospodárskej súťaži.

67. V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že zámerom zákonodarcu Spoločenstva, ako to vyplýva z deviateho odôvodnenia šiestej smernice, je, aby daňový základ bol zosúladený tak, „aby aplikácia daňovej sadzby Spoločenstva na plnenia podliehajúce dani viedla k porovnateľným výsledkom vo všetkých členských štátoch“. Cieľom tohto zosúladenia je zabezpečiť, aby situácie, ktoré sú podobné z hľadiska ekonomického alebo hospodárskeho, boli rovnako posudzované pri uplatňovaní systému DPH. Takto toto zosúladenie prispeje k zabezpečeniu neutrality tohto systému.

68. Preto zdieľam názor Komisie, že rozdelenie ceny balíka služieb na služby poskytované tretími osobami a vlastné služby sa má uskutočniť na základe trhovej hodnoty vlastnej služby vtedy, keď možno uvedenú hodnotu stanoviť.

69. Rovnako sa mi zdá, že by bolo ťažké úplne vylúčiť možnosť odchýlenia sa od uvedenej zásady. Ako bolo vidieť, postup založený na trhovej hodnote má tiež prvok ľubovôle a jednou zo základných zásad DPH je jej neutralita vo vzťahu k platiteľom dane.

Je nesporné, že podľa všeobecnej úpravy DPH základ dane slúžiaci ako základ pre DPH, ktorú majú vybrať daňové orgány, nemôže prevýšiť protihodnotu skutočne zaplatenú konečným spotrebiteľom.<sup>32</sup> Preto sa mi zdá, že je prijateľné, aby cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý dokáže preukázať, že postup založený na skutočnej hodnote verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb, rozdelil svoje ceny balíkov služieb na základe použitia uvedeného postupu a nie postupu založeného na trhovej hodnote.

70. Tak by to bolo napríklad vtedy, keby bol platiteľ dane schopný dokázať na základe svojho účtovníctva, že vo vzťahu k dotknutému zdaňovaciemu obdobiu systematicky stanovoval svoje ceny balíkov služieb tak, aby umožňovali pevnú ziskovú maržu na každej položke ním znášaných výdavkov. Zdá sa mi, že v takom hypotetickom prípade by mal byť cieľ harmonizácie základu dane, z ktorého vyplýva vo všeobecnosti použitie postupu založeného na trhovej hodnote, podriadený požiadavke neutrality.

71. Preto zastávam názor, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za cenu balíka služieb dodáva turistom služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, musí vo všeobecnosti identifikovať časť ceny balíka služieb zodpovedajúcu vlastným služ-

32 — Rozsudky Gibbs, už citovaný, bod 19, a z 15. októbra 2002, Komisia/Nemecko, C-427/98, Zb. s. I-8315, body 28 a 29.

bám na základe ich trhovej hodnoty vtedy, keď možno uvedenú hodnotu stanoviť, s výnimkou prípadu, že môže preukázať, že vo vzťahu k posudzovanému zdaňovaciemu obdobiu postup založený na skutočných nákladoch verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb.

poukázal vo svojich návrhoch v uvedenej veci<sup>34</sup>, mohlo by to spôsobiť viac ťažkostí ako výhod. Údaj, ku ktorému sa dospeje na základe obdobných služieb poskytnutých inými platiteľmi dane, je do značnej miery fiktívny, keďže nemá žiaden priamy vzťah k službe, ktorá sa má zdaňiť. Okrem toho existuje riziko nepresnosti, pretože referenčnú hodnotu možno spochybníť, a teda sa môže stať predmetom sporov medzi expertmi.

72. Prináleží vnútroštátnym daňovým orgánom, a v prípade potreby vnútroštátnym súdom, aby posúdili, či je možné identifikovať časť balíka služieb vzťahujúcu sa na vlastné služby na základe ich trhovej hodnoty.

73. V už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin Súdny dvor vyslovil, že uvedená trhovú hodnotu sa má určiť na základe ceny podobných služieb dodávaných samotným platiteľom dane a netvoriacich súčasť balíka služieb.<sup>33</sup> Pokiaľ ide o Komisiu, zastáva názor, že by sa mohli zohľadniť podobné služby dodávané inými platiteľmi dane.

74. Z týchto dôvodov nesúhlasím s týmto prístupom. Po prvé sa podobá na návrh uskutočnený švédskou vládou vo veci Madgett a Baldwin, ktorý hoci nebol výslovne zamietnutý Súdnym dvorom, nebol do jeho rozhodnutia zahrnutý. Ďalej, ako som na to

75. Zdá sa mi, že skutkové okolnosti sporu vo veci samej majú skôr sklon potvrdzovať moju analýzu. Veľké odchýlky v cenách letov a rozmanitosť nákladov podľa miesta určenia najmä v dôsledku súťaže v uvedenej oblasti zo strany nízkonákladových („low cost“) leteckých spoločností by mohli spôsobiť, že stanovenie príslušných porovnávacích prvkov na základe dopravy poskytovanej inými platiteľmi dane by bolo ťažké a kontroverzné. Okrem toho vnútroštátny súd nespochybňuje postup stanovenia trhovej hodnoty vlastných služieb, ktorý je uvedený v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin. Prináleží preto uvedenému súdu, aby posúdil, či letenky predávané samostatne spoločnosťou MyTravel môžu predstavovať služby podobné službám dodávaným uvedeným platiteľom dane ako časť balíka služieb a, ak je to primerané, aby stanovil trhovú hodnotu uvedených leteniek na základe ceny leteniek predávaných samostatne.

33 — Bod 44. Predmetné ceny boli cenami izieb a polpenzie účtované hotelom vtedy, keď hostia nevyužívali balík služieb.

34 — Bod 72.

76. V tejto veci tiež vyvstáva otázka, ako rozdeliť cenu balíka služieb vtedy, keď platiteľ dane nedokáže stanoviť trhovú hodnotu určitých vlastných služieb, pretože nepredáva podobné služby mimo rámca balíka služieb. Tak to bolo v zdaňovacom období roku 1995, kedy spoločnosť MyTravel predávala dovolenky v podobe balíka služieb, v rámci ktorých sama poskytovala okrem leteckej dopravy aj plavby loďou a ubytovanie v kempingu, zatiaľ čo nepredávala služby uvedeného typu bez balíka služieb. Vnútroštátny súd sa preto po tretie usiluje zistiť, či sa vtedy, keď balík služieb zahŕňa vlastné služby, ktorých trhovú hodnotu nemôže byť určená, pretože platiteľ dane nepredáva podobné služby bez balíka služieb, uvedený postup napriek tomu uplatňuje na vlastné služby, ktorých trhovú hodnotu môže byť určená.

77. Skutočnosť, že trhovú hodnotu nemôže byť určená pre všetky vlastné služby poskytované platiteľom dane, nemôže, podľa môjho názoru, odôvodniť odchýlku od uplatňovania uvedeného postupu na zistenie hodnoty služieb vtedy, keď môže byť uvedená hodnota určená. V takom prípade je pravdou, že platiteľ dane je povinný rozdeliť cenu balíka služieb na základe použitia oboch postupov výpočtu. Musí určiť trhovú hodnotu vlastných služieb, ktoré predáva bez balíka služieb, aby odpočítal ich hodnotu od ceny balíka služieb, a potom pokračovať rozdelením zvyšku uvedenej ceny medzi služby poskytnuté tretími osobami a iné vlastné služby tak, aby stanovil zdaniteľnú maržu podľa článku 26 šiestej smernice na

základe použitia postupu založeného na skutočných nákladoch.

78. Neverím však tomu, že z tejto kombinácie dvoch postupov vyplývajú neprekonateľné praktické ťažkosti. Vnútroštátny súd nespomenul žiadne také ťažkosti a podľa súdneho spisu spoločnosť MyTravel dokázala prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH za rok 1995 tým, že odpočítala iba trhovú hodnotu leteckej dopravy. Okrem toho som vyššie poukázal na dôvody, prečo by uplatnenie postupu založeného na trhovej hodnote nemalo podľa môjho názoru podliehať splneniu podmienky, že by mal byť ľahšie použiteľný v konkrétnom prípade každého platiteľa dane.

79. Okrem toho, hoci účelom článku 26 šiestej smernice je prispôbiť pravidlá uplatniteľné v oblasti DPH na osobitnú povahu činnosti cestovnej kancelárie, a teda znížiť praktické ťažkosti, ktoré by takej činnosti mohli prekážať, cieľom úpravy zavedenej uvedeným článkom, na rozdiel od úpravy stanovenej pre malé podniky a poľnohospodárskych výrobcov,<sup>35</sup> nie je zjednodušiť požiadavky na účtovníctvo vyplývajúce zo všeobecnej úpravy DPH. Napríklad uvedený článok stanovuje v odseku 3, že ak sú plnenia zverené cestovnou kanceláriou inému platiteľovi

35 — Všetky dôvody, ktoré viedli zákonodarcu Spoločenstva k prijatiu ustanovenia o osobitných úpravách pre také hospodárske subjekty, som načrtnol v bodoch 3 až 5 a 39 mojich návrhov vo veci Harbs (rozsudok z 15. júla 2004, C-321/02, Zb. s. I-7101).

dane uskutočňované týmito platiteľmi tak vnútri, ako aj mimo Spoločenstva, možno oslobodiť iba časť ceny balíka služieb vzťahujúcu sa na plnenia mimo Spoločenstva. Vidí sa mi, že vykonanie takého ustanovenia môže tiež od cestovných kancelárií vyžadovať uskutočnenie dosť technicky náročných rozdeľovaní ich balíkov služieb.<sup>36</sup>

80. Preto nevidím dostatočné dôvody v uvedenom hypotetickom prípade na neuplatnenie postupu založeného na trhovej hodnote a tým na marenie cieľa harmonizácie základu dane sledovaného šiestou smernicou. Preto, rovnako ako Komisia, zastávam názor, že platiteľ dane môže v danom zdaňovacom období uplatňovať postup založený na trhovej hodnote na určité služby a na iné nie, ak nedokáže stanoviť trhovú hodnotu uvedených iných služieb.

81. Vo svetle všetkých uvedených úvah navrhujem na prvú otázku túto odpoveď: článok 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za zaplatenie ceny za balík služieb poskytuje turistom služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, musí v zásade oddeliť časť balíka služieb zodpovedajúcu jeho vlastným službám na základe ich trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť stanovená. V takomto

prípade môže platiteľ dane použiť kritérium založené na skutočných nákladoch iba vtedy, ak preukáže, že toto kritérium verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb. Uplatnenie kritéria založeného na trhovej hodnote nepodlieha ani podmienke, že toto uplatnenie je jednoduchšie ako postup založený na skutočných nákladoch, ani podmienke, že bude viesť k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH rovnakej alebo podobnej daňovej povinnosti vyplývajúcej z postupu založeného na skutočných nákladoch. V dôsledku toho:

- cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov nemôže použiť podľa voľnej úvahy postup založený na trhovej hodnote a,
- postup založený na trhovej hodnote sa uplatní na vlastné služby, ktorých trhovú hodnotu môže byť stanovená, aj keď v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia hodnota niektorých častí vlastných služieb v balíku služieb nemôže byť stanovená, keďže platiteľ dane nepredáva podobné služby mimo rámca balíka služieb.

#### B — O druhej otázke

82. Druhou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či za okolností sporu vo veci samej je možné stanoviť podiel vlastných služieb vzťahujúcich sa na leteckú dopravu pre-

36 — Pozri, čo sa týka technických ťažkostí, ktoré môže také rozdelenie spôsobiť v prípade leteckých dopravných služieb, rozsudok z 27. októbra 1990, Komisia/Nemecko, už citovaný, bod 12.

dávanú ako časť balíkov služieb zohľadnením priemerných nákladov na letenku a pripočítaním priemernej marže získanej usporiadateľom zájazdov z predaja samostatných leteniek počas predmetného zdaňovacieho obdobia, inými slovami, priemerného príjmu usporiadateľa zájazdov z predajov samostatných leteniek v tom istom zdaňovacom období.

83. Uvedenou otázkou vnútroštátny súd žiada Súdny dvor o objasnenie postupu konkrétneho stanovovania trhovej hodnoty vlastných služieb poskytovaných spoločnosťou MyTravel ako časti dovoleniek v podobe balíka služieb, ktoré predáva.

84. Treba pripomenúť, že podľa článku 234 ES nemá Súdny dvor žiadnu právomoc uplatňovať pravidlá práva Spoločenstva na konkrétnu vec, ale iba rozhodovať o výklade Zmluvy ES a aktov prijatých inštitúciami Spoločenstva.<sup>37</sup> Uvedená otázka preto podľa môjho názoru nepatrí do právomoci, ktorú uvedený článok zveruje Súdnemu dvoru, pretože by vyžadovala preskúmanie výpočtov uskutočnených spoločnosťou MyTravel v jej nových daňových priznaniach o DPH.

Okrem toho, samotný vnútroštátny súd uvádza, že v prípade, že Súdny dvor vysloví, že uvedená spoločnosť je oprávnená použiť postup založený na trhovej hodnote, presný postup výpočtu uvedenej trhovej hodnoty by musel byť určený na opätovnom pojednávaní o uvedenej otázke kolegiálnym senátom, v ktorom dve osoby by mali byť odbornými členmi s kvalifikáciou a skúsenosťami v oblasti účtovníctva.

85. Napriek tomu, ako časť svojho výkladu článku 26 šiestej smernice na rozšírenie už daných usmernení o postupe rozdelenia ceny balíka služieb vtedy, keď platiteľ dane poskytuje služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, Súdny dvor by podľa môjho názoru môže dať odpoveď o aspekte nastolenom v uvedenej otázke, a to, či je možné vziať priemerné veličiny ako základ pre stanovenie trhovej hodnoty.

86. Podobne ako Komisia zastáva názor, že takému postupu nič nebráni. Naopak, priemerná veličina môže byť objektivnejšia, ak sa, ako je to aj spore vo veci samej, ceny podobných služieb predávaných mimo rámca balíka služieb môžu výrazne meniť.<sup>38</sup> Vnútroštátny súd by teda mohol legitímne určiť trhovú hodnotu leteniek predávaných MyTravel-om v rámci dovolenkových balíkov služieb na základe priemernej predajnej

37 — Rozsudky z 15. júla 1964, Van der Veen, 100/63, Zb. s. 1105, 1121; z 2. decembra 1964, Dingemans, 24/64, Zb. s. 1259, 1273; z 22. októbra 1998, Jokela a Pitkäranta, C-9/97 a C-118/97, Zb. s. I-6267, bod 30; z 25. februára 1999, Trans-Ex-Import, C-86/97, Zb. s. I-1041, bod 15; zo 7. septembra 1999, De Haan, C-61/98, Zb. s. I-5003, bod 29, a z 10. mája 2001, Veedfald, C-203/99, Zb. s. I-3569, bod 31.

38 — Vláda Spojeného kráľovstva poukazuje na to, že letenky do Palmy (Španielsko) boli predávané spoločnosťou MyTravel za 18 rozdielnych cien v roku 1997 (bod 4.15 jej písomných pripomienok).

ceny leteniek predávaných uvedeným plati-  
teľom dane na to isté alebo porovnateľné  
miesto určenia. Bude prináležať uvedenému  
súdu, aby uskutočnil nevyhnutné úpravy  
uvedených priemerov tak, aby vzal do úvahy  
skutočnosť, že ak sú letenky poskytované ako  
časť balíka služieb, sú letenky pre deti  
účastníkov zájazdov vo forme balíkov služieb  
ponúkané zadarmo alebo za znížené ceny.

87. Navrhujem preto, aby bola odpoveď na  
druhú otázku taká, že prináleží vnútroštát-  
nemu súdu určiť, so zreteľom na okolnosti  
sporu vo veci samej, trhovú hodnotu leteniek  
poskytnutých spoločnosťou MyTravel ako  
časť zájazdov predávaných vo forme balíka  
služieb. Vnútroštátny súd môže uvedenú  
hodnotu určiť prostredníctvom priemerných  
veličín.

## V — Návrh

88. Vo svetle vyššie uvedených úvah preto navrhujem, aby Súdny dvor na  
prejudiciálne otázky položené VAT and Duties Tribunal, Manchester, odpovedal  
takto:

- „1. Cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý vyplnil daňové priznanie  
o DPH za zdaňovacie obdobie tak, že použil postup upravený vnútroštátnym  
právnym poriadkom preberajúcim šiestu smernicu 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, je oprávnený prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH  
podľa postupu, o ktorom Súdny dvor rozhodol, že je v súlade s právom  
Spoločenstva, a to za podmienok upravených vnútroštátnym právom, ktoré  
musia dodržiavať zásady rovnocennosti a efektivity.

2. Článok 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za cenu balíka služieb poskytuje turistom služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, musí v zásade oddeliť časť balíka služieb zodpovedajúcu jeho vlastným službám na základe ich trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť stanovená. V takomto prípade môže platiteľ dane použiť kritérium založené na skutočných nákladoch iba vtedy, ak preukáže, že toto kritérium verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb. Uplatnenie kritéria založeného na trhovej hodnote nepodlieha ani podmienke, že toto uplatnenie je jednoduchšie ako postup založený na skutočných nákladoch, ani podmienke, že bude viesť k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH rovnakej alebo podobnej daňovej povinnosti vyplývajúcej z postupu založeného na skutočných nákladoch. V dôsledku toho:
  - cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov nemôže použiť podľa voľnej úvahy postup založený na trhovej hodnote a,
  - postup založený na trhovej hodnote sa uplatní na vlastné služby, ktorých trhovú hodnotu môže byť stanovená, aj keď v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia hodnota niektorých častí vlastných služieb v balíku služieb nemôže byť stanovená, keďže platiteľ dane nepredáva podobné služby mimo rámca balíka služieb.
3. Vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, so zreteľom na okolnosti sporu vo veci samej, trhovú hodnotu leteniek poskytnutých spoločnosťou MyTravel v rámci dovolenkového balíka služieb. Vnútroštátny súd môže určiť uvedenú hodnotu prostredníctvom priemerných veličín.