ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (tretia komora)
zo 6. októbra 2005 *

Vo veci C-291/03,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím VAT and Duties Tribunal, Manchester (Spojené kráľovstvo), z 30. júna 2003 a doručený Súdnemu dvoru 4. júla 2003, ktorý súvisí s konaním:

MyTravel plc

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SÚDNY DVOR (tretia komora),

v zložení: predseda tretej komory A. Rosas, sudcovia A. Borg Barthet (spravodajca), J.-P. Puissochet, S. von Bahr a U. Lõhmus,

* Jazyk konania: angličtina.

generálny advokát: P. Léger,
tajomník: M. M. Ferreira, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. novembra 2004,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— MyTravel plc, v zastúpení: N. Gibbon, solicitor, a J. Woolf, barrister,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: K. Manji, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci N. Paines, Q. C.,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: R. Lyal, splnomocnený zástupca,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 12. mája 2005,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 26 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica").

2 Tento návrh bol podaný v súvislosti so sporom medzi spoločnosťou MyTravel plc (ďalej len „MyTravel") a Commissioners of Customs & Excise, ktorý sa týkal možnosti uplatniť úpravu podľa článku 26 šiestej smernice na túto spoločnosť v dôsledku rozsudku z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229).

Právny rámec

3 Článok 11 A ods. 1 písm. a) šiestej smernice stanovuje, že základom dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH") je vo väčšine prípadov poskytovania tovaru alebo služieb „všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby...".

4 Článok 26 tejto smernice, ktorý zriaďuje osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie a usporiadateľov zájazdov, stanovuje:

„1. Členské štáty aplikujú daň z pridanej hodnoty pri operáciách agentov cestovných kancelárií [cestovných kancelárií — *neoficiálny preklad*] v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie [cestovná kancelária — *neoficiálny preklad*] obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí [cestovné kancelárie, ktoré — *neoficiálny preklad*] konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c). V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou — *neoficiálny preklad*] rozumie aj usporiadateľ zájazdov.

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou — *neoficiálny preklad*] súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované [jedinú službu poskytnutú — *neoficiálny preklad*] agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou — *neoficiálny preklad*] turistovi. Tieto sa budú zdaňovať v členskom štáte, v ktorom má cestovný agent [cestovná kancelária — *neoficiálny preklad*] zriadenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 (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.

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

4. Daň, 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."

5 Článok 26 šiestej smernice je prebraný do vnútroštátneho práva článkom 53 zákona z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty (Value Added Tax Act 1994), ako aj nariadením z roku 1987 o dani z pridanej hodnoty uplatniteľnej na usporiadateľov zájazdov [Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987]. Vnútroštátne ustanovenia boli spresnené obežníkom Commissioners of Customs & Excise č. 709/5/88, neskôr obežníkom č. 709/5/96 o úprave marže usporiadateľov zájazdov

(Tour Operators' Margin Scheme VAT Notice, ďalej len „úprava TOMS"). Táto úprava vyžaduje, aby celková suma, ktorú dostane usporiadateľ zájazdov, bola rozdelená na služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby poskytnuté usporiadateľom podľa skutočných nákladov vzťahujúcich sa na každú túto zložku.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 MyTravel usporadúva zahraničné dovolenky v podobe balíka služieb. Táto spoločnosť si vždy zabezpečuje ubytovacie služby u tretích osôb. Keďže vlastní vlastnú leteckú spoločnosť, vo všeobecnosti zabezpečuje prepravu cestujúcich na miesto ich pobytu. Predáva tak verejnosti samostatné letenky nazvané len let („seat only"), vo svojich vlastných lietadlách alebo v lietadlách iných spoločností, ako aj miesta iným usporiadateľom zájazdov, nazvané „miesta predané vo veľkom" („broked seats"). Za roky 1995 až 1999 priznala daňovú povinnosť v súvislosti s DPH, pričom uplatnila úpravu TOMS. Po vyhlásení už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin prepočítala svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH za roky 1995 až 1997 v rámci dovolenkových balíkov služieb na základe trhovej hodnoty predaných leteniek.

7 Pri výpočte trhovej hodnoty MyTravel použila dva postupy. Za rok 1995, a ako sa zdá aj za rok 1996, vychádzala z ceny predaných leteniek v rámci ceny balíka služieb, pričom k tejto cene pripočítala určité percento, nazvané „percento rastu", ktoré sa rovná percentu, ktoré údajne uskutočnila za rovnaké obdobie na predaji samostatných leteniek. V priebehu roku 1995 MyTravel tiež predala dovolenkové balíky služieb, ktoré obsahovali plavbu loďou, leteckú prepravu spolu s poskytnutím automobilu a ubytovanie 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.

8 Za rok 1997 MyTravel na základe vnútorného dokumentu nazvaného „Správa o rentabilite spojení" („Route Profitability Report") ocenila na 153 GBP svoj priemerný lineárny príjem za letenky predané verejnosti mimo rámca balíkov služieb. Podľa MyTravel sa táto suma uplatní na všetky predané letenky.

9 Potom, ako prepočítala na tomto základe cenu leteniek predaných v rámci dovolenkových balíkov služieb, MyTravel požiadala Commissioners of Customs & Excise 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. 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.

10 Commissioners of Customs & Excise 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.

11 MyTravel naproti tomu uviedla, že v uvedenom rozsudku 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.

12 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.

13 Za týchto okolností VAT and Duties Tribunal, Manchester, rozhodol o prerušení konania a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„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 [rozsudku Madgett a Baldwin]?

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 rámca 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 dopravy) 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 nemal 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?"

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

14 Prvou otázkou rozdelenou na viacero častí sa VAT and Duties Tribunal, Manchester, v podstate pýta, či a za akých podmienok môže usporiadateľ zájazdov, akým je MyTravel, prepočítať zdaniteľnú maržu v zmysle článku 26 šiestej smernice v súlade s postupom založeným na trhovej hodnote opísaným v už citovanom rozsudku Madgett a Baldwin.

O prvej časti prvej otázky

15 Je potrebné preskúmať, či má usporiadateľ zájazdov, ktorý vyplnil daňové priznanie o DPH za zdaňovacie obdobie tak, že použil postup upravený vnútroštátnym právnym poriadkom preberajúcim šiestu smernicu, právo prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s DPH na základe rozsudku Súdneho dvora podľa postupu, o ktorom sa v tomto rozsudku rozhodlo, že je v súlade s uvedenou smernicou.

16 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, 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 (pozri v tomto zmysle 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). Opak platí iba vtedy, ak Súdny dvor vo svojom rozsudku výnimočne časovo obmedzí účinok tohto výkladu (pozri v tomto zmysle rozsudky Denkavit Italiana, už citovaný, bod 17; z 29. novembra 2001, Griesmar, C-366/99, Zb. s. I-9383, bod 74, a, v súvislosti s nedávnym uplatnením týchto zásad v oblasti DPH, zo 17. februára 2005, Linneweber a Akritidis, C-453/02 a C-462/02, Zb. s. I-1131, body 41 až 45).

17 Cieľom rozsudku vydaného v prejudiciálnom konaní je, aby mal vplyv aj na právne vzťahy, ktoré vznikli pred jeho vydaním. Z uvedeného najmä vyplýva, že pravidlo 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 prejudiciálnej otázke (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. januára 2004, Kühne & Heitz, už citovaný, bod 22). Ak neexistuje právna úprava Spoločenstva v oblasti žiadostí o vrátenie dane, prináleží vnútroštátnemu právnemu poriadku každého členského štátu upraviť podmienky, ako podať tieto žiadosti, pričom tieto podmienky musia dodržiavať zásady rovnocennosti a efektivity, teda nesmú ani byť nevýhodnejšie ako podmienky týkajúce sa podobných sťažností podľa vnútroštátneho práva, ani stanovené takým spôsobom, že výkon práva Spoločenstva sa stane takmer nemožným (pozri v tomto zmysle rozsudky z 9. novembra 1983, San Giorgio, 199/82, Zb. s. 3595, bod 12, a z 2. októbra 2003, Weber's Wine World a i., C-147/01, Zb. s. I-11365, bod 103).

18 Za týchto okolností je potrebné odpovedať na prvú časť prvej otázky tak, že 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, môže 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.

O ostatných častiach prvej otázky

19 Po prvé je potrebné preskúmať, či rozdelenie ceny balíka služieb platiteľom dane podľa článku 26 šiestej smernice na základe použitia kritéria trhovej hodnoty pre vlastné služby podlieha podmienke, že toto použitie je skutočne jednoduchšie v konkrétnom prípade tohto platiteľa dane a že vedie k podobnej daňovej povinnosti v súvislosti s DPH, ako by bola daňová povinnosť vypočítaná na základe kritéria skutočných nákladov.

20 Najprv, čo sa týka kritéria jednoduchosti, MyTravel poznamenáva, že skutočnosť, že sa podmieni použitie uvedeného postupu pre stanovenie DPH, ktorú má zaplatiť cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, podmienke, že v konkrétnom prípade každého platiteľa dane tento postup bude skutočne jednoduchší ako postup založený na skutočných nákladoch, by znamenalo, že určenie základu dane, ktoré predstavuje základný prvok systému DPH, by záviselo od neistého a do určitej miery aj subjektívneho posúdenia.

21 Naproti tomu vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že platiteľ dane, akým je MyTravel, nemôže meniť svoje daňové priznania o DPH použitím kritéria trhovej hodnoty, pretože ich mohol urobiť bez osobitných ťažkostí aj použitím kritéria skutočných nákladov a pretože dôsledkom tejto zmeny je výrazné zníženie jeho daňovej povinnosti.

22 Ako zdôraznil generálny advokát v bode 51 svojich návrhov, z preskúmania bodu 45 už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin vyplýva, že dôvody, ktoré viedli Súdny dvor k tomu, že považoval postup založený na trhovej hodnote za jednoduchší, nesúvisia s osobitnými okolnosťami prejednávanej veci.

23 Za týchto okolností použitie kritéria trhovej hodnoty nepodlieha podmienke, že toto použitie je jednoduchšie ako použitie postupu založeného na skutočných nákladoch.

24 Čo sa ďalej týka výšky daňovej povinnosti v súvislosti s DPH, je potrebné preskúmať, či použitie postupu založeného na trhovej hodnote podlieha podmienke, že vedie k rovnakej alebo podobnej daňovej povinnosti v súvislosti s DPH, akou by bola daňová povinnosť vypočítaná na základe postupu založeného na skutočných nákladoch súvisiacich so službami.

25 Vláda Spojeného kráľovstva tvrdí, že v bodoch 45 a 46 už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin bol Súdny dvor, keď povolil použitie postupu založeného na trhovej hodnote, pod vplyvom skutočnosti, že očakával, že tento postup bude viesť k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH porovnateľnej s daňovou povinnosťou vypočítanou na základe postupu založeného na skutočných nákladoch.

26 Je potrebné uviesť, že okolnosť, že použitie oboch postupov vedie k výpočtu podobnej daňovej povinnosti, sa zdá ako nadbytočná, pretože je uvedená medzi zarážkami v bode 46 už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin.

27 Okrem toho dôsledkom opačného výkladu, ktorý uprednostňuje vláda Spojeného kráľovstva, by bolo prinútenie platiteľov dane, aby potom, ako vyplnili svoje daňové priznanie v súlade s postupom založeným na trhovej hodnote, aj tak urobili výpočty nevyhnutné pre určenie daňovej povinnosti v súvislosti s DPH podľa postupu založeného na skutočných nákladoch, čo by obmedzovalo účelnosť postupu založeného na trhovej hodnote.

28 Za týchto okolností teda použitie kritéria trhovej hodnoty pre rozdelenie ceny balíka služieb platiteľom dane podľa článku 26 šiestej smernice, ktorý poskytuje turistom v cene tohto balíka služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, nepodlieha podmienke, že vedie k daňovej povinnosti v súvislosti s DPH porovnateľnej s daňovou povinnosťou vypočítanou na základe postupu založeného na skutočných nákladoch.

29 Je potrebné preskúmať, či použitie kritéria trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť určená, má podliehať voľnej úvahe platiteľa dane.

30 Je potrebné pripomenúť, že základnou zásadou systému DPH je skutočnosť, že jej zámerom je zaťažiť iba konečného spotrebiteľa. DPH je proporcionálna k cenám výrobkov a služieb a platitelia dane ju vyberajú na každej úrovni výrobného alebo distribučného procesu na účet daňovej správy, ktorej ju musia zaplatiť. Podľa základnej zásady tohto systému a spôsobu jeho fungovania sa DPH, ktorú majú vybrať daňové úrady, musí rovnať dani skutočne zaplatenej konečným spotrebiteľom (pozri v tomto zmysle rozsudok z 24. októbra 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Zb. s. I-5339, body 18 až 24). Podmienky uplatnenia osobitnej úpravy podľa článku 26 šiestej smernice v prospech cestovných kancelárií a usporiadateľov zájazdov, keď platiteľ dane poskytne turistovi za zaplatenie ceny balíka služieb jednak služby poskytnuté tretími osobami a jednak svoje vlastné služby, by nemali spochybniť základnú zásadu systému DPH.

31 Z už citovaného rozsudku Madgett a Baldwin však vyplýva, že postup založený na trhovej hodnote možno pripustiť, ak je možné oddeliť časť balíka služieb, ktorú predstavujú vlastné služby na základe trhovej hodnoty služieb podobných tým, ktoré patria do balíka služieb. Toto by však nemalo viesť k priznaniu možnosti platiteľovi dane použiť tento postup na základe voľnej úvahy podľa toho, či jej použitie má alebo nemá za následok zníženie daňovej povinnosti tohto platiteľa dane vo vzťahu k daňovej povinnosti, ktorá by vyplývala z použitia postupu založeného na skutočných nákladoch.

32 Priznanie takejto možnosti platiteľom dane by mohlo mať za následok, že sa im 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. Takýto výklad by mohol byť v rozpore so zásadou neutrality DPH.

33 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.

34 Ako zdôraznil generálny advokát v bode 68 svojich návrhov, stanovisko Komisie Európskych spoločenstiev, podľa ktorého rozdelenie ceny balíka služieb na služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, by sa malo uskutočniť na základe trhovej hodnoty vlastných služieb, ak je možné túto hodnotu stanoviť, je odôvodnené. Naproti tomu, ako to rovnako zdôraznil generálny advokát

v bode 69 svojich návrhov, možno len ťažko úplne vylúčiť možnosť odchýliť sa od tohto riešenia. Možno teda pripustiť, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý môže preukázať, že postup založený na skutočných nákladoch verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb, môže pristúpiť k rozdeleniu cien balíka služieb na základe tohto postupu a nie na základe postupu založeného na trhovej hodnote.

35 Za týchto okolností cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za zaplatenie ceny za balík služieb poskytuje turistovi jednak služby poskytnuté tretími osobami a jednak vlastné služby, v zásade musí oddeliť časť balíka služieb predstavujúcu jeho vlastné služby na základe ich trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť stanovená s výnimkou prípadu, že môže preukázať, že v priebehu posudzovaného obdobia postup založený na kritériu skutočných nákladov verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb.

36 Navyše prináleží vnútroštátnej daňovej správe a prípadne vnútroštátnemu súdnemu orgánu, aby posúdil, či je možné oddeliť časť balíka služieb predstavujúcu vlastné služby na základe ich trhovej hodnoty, ako aj určiť v tejto súvislosti čo najprimeranejší trh.

37 Po štvrté sa vnútroštátny súd v podstate pýta, ako možno uskutočniť rozdelenie ceny balíka služieb, ak platiteľ dane nemôže stanoviť trhovú hodnotu niektorých vlastných služieb, pretože nepredáva podobné služby mimo rámca balíka služieb. Ten istý súd sa teda pýta, či za týchto okolností možno uplatniť toto kritérium na vlastné služby, ktorých trhová hodnota môže byť určená.

38 V tejto súvislosti, ako zdôraznil generálny advokát v bode 77 svojich návrhov, okolnosť, že nemožno stanoviť trhovú hodnotu pre všetky vlastné služby poskytnuté

platiteľom dane, nemôže odôvodniť neuplatnenie tohto kritéria pre ocenenie služieb, ktorých trhová hodnota môže byť určená. V takomto prípade je pravdou, že platiteľ dane musí oddeliť od ceny balíka služieb na základe oboch postupov svoje vlastné služby. Z kombinovaného použitia týchto dvoch postupov by však nemali vyplývať neprekonateľné praktické ťažkosti.

39 Okrem toho, ako zdôraznil generálny advokát v bode 79 svojich návrhov, ak je cieľom článku 26 šiestej smernice prispôsobiť pravidlá uplatniteľné v oblasti DPH špecifickosti činností cestovných kancelárií a znížiť tak praktické ťažkosti, ktoré by mohli byť prekážkou týchto činností, nie je zámerom úpravy zriadenej týmto článkom na rozdiel od úpravy zriadenej v prospech malých podnikov a poľnohospodárskych výrobcov zjednodušiť požiadavky účtovníctva, ktoré vyplývajú zo všeobecnej úpravy DPH. Tento článok v odseku 3 stanovuje, že ak cestovná kancelária zverí plnenia inému platiteľovi dane vo vnútri a aj mimo Spoločenstva oslobodiť od dane možno len časť služieb, ktoré cestovná kancelária poskytuje mimo územia Spoločenstva. Uplatnenie tohto ustanovenia môže donútiť cestovné kancelárie, aby technicky pomerne náročne delili svoje ceny za balíky služieb.

40 Za týchto okolností neexistuje dostatočné odôvodnenie, v prípade, akým je vec prejednávaná pred vnútroštátnym súdom, pre vylúčenie uplatnenia kritéria trhovej hodnoty. Platiteľ dane môže teda v priebehu toho istého zdaňovacieho obdobia uplatniť kritérium trhovej hodnoty na niektoré služby a nie na ostatné, ak nemôže stanoviť trhovú hodnotu týchto ostatných služieb.

41 Na ostatné časti prvej otázky treba teda odpovedať tak, že článok 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za zaplatenie ceny za balík služieb poskytuje turistovi jednak služby poskytnuté tretími osobami a jednak vlastné služby, v zásade musí oddeliť časť balíka služieb

predstavujúcu jeho vlastné služby na základe ich trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť stanovená. V takomto prípade platiteľ dane môže použiť kritérium skutočných nákladov iba vtedy, ak preukáže, že toto kritérium verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb. Uplatnenie kritéria trhovej hodnoty nepodlieha ani podmienke, že toto uplatnenie je jednoduchšie ako uplatnenie postupu založeného na skutočných nákladoch, ani podmienke, že bude viesť k daňovej povinnosti rovnakej alebo podobnej daňovej povinnosti, ktorá by vyplynula z použitia postupu založeného na skutočných nákladoch. V dôsledku toho:

— cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov nemôže použiť podľa voľnej úvahy postup založený na trhovej hodnote a

— tento postup sa uplatní na vlastné služby, ktorých trhová hodnota 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.

O druhej otázke

42 Druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či za okolností, akými sú okolnosti sporu vo veci samej, je možné určiť časť vlastných služieb súvisiacich s leteckou prepravou predanou ako časť dovolenkového balíka služieb, berúc do úvahy buď priemerné náklady miesta v lietadle zvýšené o priemernú maržu dosiahnutú usporiadateľom zájazdov pri predajoch samostatných leteniek v predmetnom zdaňovacom období alebo priemerný príjem dosahovaný usporiadateľom zájazdov pri predajoch samostatných leteniek v predmetnom zdaňovacom období.

43 Je potrebné pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 234 ES Súdny dvor nie je oprávnený uplatniť predpisy Spoločenstva na konkrétny prípad, ale môže sa iba vyjadriť k výkladu Zmluvy ES a aktov prijatých inštitúciami Spoločenstva (pozri najmä 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). V rámci výkladu článku 26 šiestej smernice a vzhľadom na už oznámené informácie o spôsobe rozdelenia ceny balíka služieb, keď platiteľ dane poskytuje služby poskytnuté tretími osobami a vlastné služby, je potrebné odpovedať na druhú otázku len v časti týkajúcej sa možnosti vychádzať pri stanovovaní trhovej hodnoty z priemerných veličín.

44 V tejto súvislosti, ako zdôraznil generálny advokát v bode 86 svojich návrhov, nič nebráni takejto praxi. Priemerná veličina môže byť objektívnejšia, ak, ako je to aj v spore vo veci samej, ceny podobných služieb predaných mimo rámca balíka služieb sa môžu výrazne meniť. Vnútroštátny súd, ktorému prináleží stanoviť v každom konkrétnom prípade hodnotu najlepšie zodpovedajúcu duchu šiestej smernice, môže teda legitímne určiť trhovú hodnotu leteniek predaných MyTravel-om v rámci dovolenkových balíkov služieb na základe priemernej ceny leteniek predaných týmto platiteľom dane do tej istej alebo podobnej destinácie. Prináleží tomuto súdu prípadne opraviť tieto priemerné veličiny tak, aby sa napríklad zohľadnila skutočnosť, že v rámci balíka služieb miesta v lietadle pre deti sú zadarmo alebo za veľmi nízke ceny.

45 Vzhľadom na vyššie uvedené je potrebné odpovedať na druhú prejudiciálnu otázku tak, že vnútroštátnemu súdu prináleží určiť, so zreteľom na okolnosti sporu vo veci samej, trhovú hodnotu leteniek poskytnutých v spore vo veci samej v rámci dovolenkového balíka služieb. Tento súd môže určiť uvedenú hodnotu prostredníc-

tvom priemerných veličín. V tomto kontexte trh založený na letenkách predaných iným usporiadateľom zájazdov môže predstavovať ten najprimeranejší trh.

O trovách

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

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

1. **Cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý vyplnil daňové priznanie o dani z pridanej hodnoty 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, môže prepočítať svoju daňovú povinnosť v súvislosti s daňou z pridanej hodnoty 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 77/388 sa má vykladať v tom zmysle, že cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov, ktorý za zaplatenie ceny za balík**

služieb poskytuje turistovi jednak služby poskytnuté tretími osobami a jednak vlastné služby, v zásade musí oddeliť časť balíka služieb predstavujúcu jeho vlastné služby na základe ich trhovej hodnoty, ak táto hodnota môže byť stanovená. V takomto prípade platiteľ dane môže použiť kritérium skutočných nákladov iba vtedy, ak preukáže, že toto kritérium verne odzrkadľuje skutočné zloženie balíka služieb. Uplatnenie kritéria trhovej hodnoty nepodlieha ani podmienke, že toto uplatnenie je jednoduchšie ako uplatnenie postupu založeného na skutočných nákladoch, ani podmienke, že bude viesť k daňovej povinnosti rovnakej alebo podobnej daňovej povinnosti, ktorá by vyplynula z použitia postupu založeného na skutočných nákladoch. V dôsledku toho:

— cestovná kancelária alebo usporiadateľ zájazdov nemôže použiť podľa voľnej úvahy postup založený na trhovej hodnote a

— tento postup sa uplatní na vlastné služby, ktorých trhová hodnota 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 v spore vo veci samej v rámci dovolenkového balíka služieb. Tento súd môže určiť uvedenú hodnotu prostredníctvom priemerných veličín. V tomto kontexte trh založený na letenkách predaných iným usporiadateľom zájazdov môže predstavovať ten najprimeranejší trh.

Podpisy