SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 6. oktobra 2005*

V zadevi C-291/03,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, Manchester (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 30. junija 2003, ki je prispela na Sodišče 4. julija 2003, v postopku

MyTravel plc

proti

Commissioners of Customs & Excise,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi A. Rosas, predsednik senata, A. Borg Barthet (poročevalec), J.-P. Puissochet, S. von Bahr in U. Lõhmus, sodniki,

* Jezik postopka: angleščina.

generalni pravobranilec: P. Léger,
sodna tajnica: M. M. Ferreira, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. novembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za MyTravel plc N. Gibbon, solicitor, in J. Woolf, barrister,

— za Vlado Združenega kraljestva K. Manji, zastopnik, skupaj z N. Paines, Q.C.,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 12. maja 2005

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 26 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med družbo MyTravel plc (v nadaljevanju: družba MyTravel) in Commissioners of Customs & Excise zaradi veljavnosti ureditve iz člena 26 Šeste direktive za to družbo po sodbi z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Madgett in Baldwin (C-308/96 in C-94/97, Recueil, str. I-6229).

Pravni okvir

3 Člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive določa, da davčna osnova davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) za večino storitev pomeni „vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave [...]"

4 Člen 26 te direktive, ki uvaja posebno ureditev za transakcije potovalnih agentov in organizatorjev potovanj, določa:

„1. Države članice uporabljajo davek na dodano vrednost za delovanje potovalnih agentov v skladu z določbami tega člena, če potovalni agenti poslujejo z naročniki v svojem imenu in če pri zagotavljanju potovalnih zmogljivosti uporabljajo dobave in storitve drugih davčnih zavezancev. Ta člen se ne uporablja za potovalne agente, ki delujejo samo kot posredniki in obračunavajo davek v skladu s členom 11A(3)(c). V tem členu potovalni agenti vključujejo tudi organizatorje potovanj.

2. Vse transakcije, ki jih opravi potovalni agent v zvezi s potovanjem, se obravnavajo za eno storitev potovalnega agenta potniku. Obdavčljiva je v državi članici, v kateri ima potovalni agent sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, iz katere je potovalni agent opravil storitve. Davčna osnova in cena brez davka v smislu člena 22(3)(b) glede te storitve je marža potovalnega agenta, kar pomeni razliko med celotnim zneskom, ki ga plača potnik brez davka na dodano vrednost, in dejanskimi stroški potovalnega agenta za dobave in storitve, ki jih opravijo drugi davčni zavezanci, če so te transakcije v neposredno korist potnika.

3. Če so transakcije, ki jih za potovalnega agenta opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene izven Skupnosti, se storitev potovalnega agenta obravnava kot oproščena dejavnost posredovanja v skladu s členom 15(14). Če so te transakcije opravljene v Skupnosti, pa tudi izven nje, je lahko oproščen samo tisti del storitve potovalnega agenta, ki se nanaša na transakcije izven Skupnosti.

4. Davek, ki ga potovalnemu agentu obračunajo drugi davčni zavezanci za transakcije, opisane v odstavku 2, in so v neposredno korist potnika, ni upravičen do odbitka ali vračila v katerikoli državi članici."

5 Člen 26 Šeste direktive sta v notranje pravo prenesla člen 52 zakona iz leta 1994 o davku na dodano vrednost (Value Added Tax Act 1994) in uredba iz leta 1987 o davku na dodano vrednost, ki velja za organizatorje potovanj (Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987). Določbe nacionalne zakonodaje je natančneje določila okrožnica 709/5/88, nato okrožnica 709/5/96 Commissioners of Customs & Excise o maržni ureditvi organizatorjev potovanj (Tour Operators' Margin Scheme

VAT Notice, v nadaljevanju: ureditev TOMS). Ta ureditev zahteva, da se celotni znesek, ki ga obračuna potovalni agent ali organizator potovanja, razdeli med storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve glede na dejanske stroške vsakega sestavnega dela.

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

6 Družba MyTravel prodaja počitniške pakete v tujini. Ta družba redno kupuje nastanitve od tretjih oseb. Ker pa ima lastno letalsko družbo, običajno zagotavlja prevoz potnikov do njihovega počitniškega kraja. Javno prodaja tudi posamezne letalske vozovnice, imenovane „samo sedež" („seat only"), ki so sedeži na njenem lastnem letalu ali sedeži, pridobljeni od drugih družb, ter prodaja tudi letalske sedeže drugim organizatorjem potovanj, imenovane „sedeži, prodani prek posrednika" („broked seats"). Svoj dolg DDV za leta od 1995 do 1999 je prijavila tako, da je uporabila ureditev TOMS. Po izdaji zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin je ponovno obračunala svoj dolg DDV za leta od 1995 do 1997 tako, da se je oprla na tržno vrednost sedežev, prodanih v okviru počitniških paketov.

7 Družba MyTravel je uporabila dve metodi, da bi pridobila to tržno vrednost. Za leto 1995 in, kot se zdi, za leto 1996 je kot izhodišče uporabila strošek letalske vozovnice, prodane v okviru paketov, ki mu je dodala odstotek, imenovan „odstotni pribitek", ki je enak tistemu, za katerega zatrjuje, da ga je dosegla v istem obdobju pri prodaji posameznih vozovnic. V letu 1995 je družba MyTravel prodajala počitniške nastanitve v paketu z križarjenji, letalska potovanja z vozilom na voljo in nastanitve v kampu. Vendar je svoj dolg obračunala tako, da je uporabila merilo tržne vrednosti le glede letalskih potovanj, ker je menila, da ni imela ustrezne primerjave za druge svoje storitve.

8 Za leto 1997 je družba MyTravel, izhajajoč iz internega dokumenta z naslovom „Poročilo o donosnosti zračnih poti“ („Route Profitability Report“), povprečni linearni prihodek, ki ga je pridobila z javno prodajo letalskih vozovnic zunaj paketa, ocenila na 153 GBP. Po njenem mnenju ta znesek velja za vse prodane vozovnice.

9 Družba MyTravel je po tem, ko je na teh osnovah ponovno izračunala strošek letalskih vozovnic, prodanih v okviru počitniških paketov, zahtevala od Commissioners of Customs & Excise povračilo zneskov v višini 212.000 GBP, 2.004.857 GBP in 711.051 GBP za posamezna leta od 1995 do 1997. Višina teh zneskov je predvsem posledica dejstva, da je metoda, ki jo je uporabila družba MyTravel, povzročila povišanje dela cene paketa, ki se prišteje prevozu, ki je na podlagi veljavnega nacionalnega prava obdavčeno z 0 %.

10 Pri Commissioners of Customs & Excise so zavrnili zahteve družbe MyTravel. Kot so navajali pred predložitvenim sodiščem, iz zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin izhaja, da se metoda, ki temelji na tržni vrednosti, da bi se opredelil del paketa, ki se nanaša na lastne storitve, ne sme uporabiti, kadar ji, kot pri tej družbi, njena preprostost ne koristi, kadar pripelje do umetnega zneska glede marže na storitve, pridobljene od tretjih, in kadar bi znatno spremenila dolg DDV. Dalje so trdili, da ta sodba ne dopušča selektivne uporabe take metode in da znesek 153 GBP ni tržna vrednost letalskih sedežev, prodanih v okviru paketov.

11 Nasprotno je družba MyTravel izpostavila, da je Sodišče v tej sodbi zavrnilo trditev, da bi bilo merilo dejanskih stroškov zanesljivejši pokazatelj vrednosti različnih delov paketa. Prav tako je navedla, da se ne sme zahtevati, da obe metodi pripeljeta do enakih vrednosti dolga DDV, ker bi bili izvajalci s tem zavezani, da izvedejo obračune po vsaki izmed njih. Razlog iz te sodbe, da je metoda, ki temelji na tržni vrednosti, preprostejša, bi pomenil le dejavnik, ki se ga upošteva, da se doseže sprejeta rešitev, in ne pogoj, od katerega naj bi bila odvisna uporaba navedene metode.

12 Družba MyTravel meni, da ima pravico uporabiti metodo, ki temelji na tržni vrednosti, ker ima na voljo ustrezno primerjavo, kot bi bilo to pri letalskih potovanjih, in da člen 26 Šeste direktive ne nasprotuje temu, da sočasno uporabi to metodo in metodo, ki temelji na dejanskih stroških. Znesek 153 GBP naj bi izražal povprečno vrednost ločeno prodanih letalskih vozovnic in bi lahko bil osnova za ovrednotenje potovanj, prodanih v okviru paketov, ker Sodišče v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin ni zahtevalo, naj izvajalec določi tržno vrednost svojih storitev v primerjavi z enakimi storitvami, ampak glede na podobne storitve.

13 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal, Manchester, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. V katerih okoliščinah, če je to sploh mogoče, ima organizator potovanj, ki je izpolnil prijavo obračuna [DDV] za poslovno leto na podlagi metode dejanskih stroškov, ki je bila edina metoda, ki jo je predvidela nacionalna zakonodaja, ki je prenesla direktivo, pravico, da ponovno obračuna svoj dolg DDV delno po metodi tržne vrednosti, opisane v točki 46 [sodbe Madgett in Baldwin]?

a) Ali sme zlasti ta organizator potovanj uporabiti metodo tržne vrednosti selektivno glede na različna poslovna leta, in če sme, pod katerimi pogoji?

b) Ali sme organizator potovanj, kadar javno prodaja dele storitev paketov zunaj paketa (v tem primeru letalska potovanja), vendar javno zunaj paketa

ne prodaja drugih delov lastnih storitev paketov (v tem primeru križarjenja in nastanitve v kampu):

— uporabiti metodo tržne vrednosti za te pakete (ki so velika večina), kadar lahko določi vrednost vseh lastnih dobav ali storitev (v tem primeru letalskih potovanj) z javno izvedenimi prodajami zunaj paketa;

— v primerih, kadar paket zajema njegove storitve, ki jih organizator potovanja ne prodaja javno zunaj paketa (v tem primeru križarjenja in nastanitev v kampu), uporabiti metodo tržne vrednosti, da določi vrednost lastnih dobav ali storitev, ki jih prodaja javno (v tem primeru letalskih potovanj), kadar ni bilo mogoče določiti drugih delov paketa?

c) Ali mora biti uporaba kombinacije obeh metod a) preprostejša, b) znatno preprostejša, c) ne znatno bolj zapletena?

d) Ali mora metoda tržne vrednosti privesti do enakega ali podobnega dolga DDV kot metoda, ki temelji na stroških?

2. Ali je v okoliščinah tega primera mogoče opredelite del lastnih storitev, ki se nanašajo na letalska potovanja, prodana kot del počitniškega paketa, z

upoštevanjem bodisi a) povprečne cene letalskega sedeža, povečane za povprečno maržo organizatorja potovanj pri prodaji samo sedežev" v zadevnem poslovnem letu, bodisi b) povprečnega prihodka organizatorja potovanj pri prodaji samo sedežev v istem poslovnem letu?"

Vprašanji za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

14 VAT and Duties Tribunal, Manchester, s prvim vprašanjem, ki je razdeljeno na več delov, sprašuje, ali in pod katerimi pogoji sme organizator potovanj, kot je družba MyTravel, ponovno obračunati maržo, ki je obdavčljiva v smislu člena 26 Šeste direktive, po metodi tržne vrednosti, opisane v zgoraj navedeni sodbi Madgett in Baldwin.

Prvi del prvega vprašanja

15 Preučiti je treba, ali ima organizator potovanj, ki je izpolnil prijavo obračuna DDV za obdavčitveno obdobje po metodi, ki jo je predvidela nacionalna ureditev, ki je prenesla Šesto direktivo, pravico, da na podlagi sodbe Sodišča svoj dolg DDV ponovno obračuna po metodi, ki jo je ta sodba razglasila za skladno s to direktivo.

16 V zvezi s tem je treba opozoriti, da Sodišče, kadar v okviru pristojnosti na podlagi člena 234 ES razlaga določbo prava Skupnosti, natančneje določa smisel in obseg te določbe, tako kot bi jo bilo treba razumeti in uporabljati od začetka njene veljave (glej v tem smislu sodbe z dne 27. marca 1980 v zadevi Denkavit italiana, 61/79, Recueil, str. 1205, točka 16; z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 39, in z dne 13. januarja 2004 v zadevi Kühne & Heitz, C-453/00, Recueil, str. I-837, točka 21). To ne velja takrat, kadar Sodišče v sodbi izjemoma omeji časovni učinek te razlage (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Denkavit Italiana, točka 17; sodbo z dne 29. novembra 2001 v zadevi Griesmar, C-366/99, Recueil, str. I-9383, točka 74, in, o nedavni uporabi teh načel na področju DDV, z dne 17. februarja 2005 v združenih zadevah Linneweber in Akritidis, C-453/02 in C-462/02, ZOdl., str. I-1131, točke od 41 do 45).

17 Sodba, izdana na podlagi predloga za sprejetje predhodne odločbe, lahko učinkuje na pravna razmerja, ki so nastala pred njeno izdajo. Iz tega zlasti izhaja, da mora upravni organ v okviru svojih pristojnosti pravilo prava Skupnosti, ki je bilo predmet take razlage, uporabljati tudi za pravna razmerja, nastala in oblikovana, preden je Sodišče izreklo sodbo o vprašanju za sprejetje predhodne odločbe (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Kühne & Heitz, točka 22). Ker področje zahtev za povračilo dajatev ni urejeno s predpisi Skupnosti, je treba v notranjem pravnem redu vsake države članice predvideti pogoje, pod katerimi se te zahteve lahko izpolnjujejo, ti pogoji pa morajo upoštevati načeli enakovrednosti

in učinkovitosti, kar pomeni, da ne smejo biti manj ugodni od tistih, ki urejajo podobne zahtevke na podlagi določb notranjega prava, niti ne smejo biti določeni tako, da v praksi onemogočajo izvrševanje pravic, ki jih podeljuje pravni red Skupnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 9. novembra 1983 v zadevi San Giorgio, 199/82, Recueil, str. 3595, točka 12, in z dne 2. oktobra 2003 v zadevi Weber's Wine World in drugi, C-147/01, Recueil, str. I-11365, točka 103).

18 V teh okoliščinah je na prvi del prvega vprašanja treba odgovoriti, da sme potovalni agent ali organizator potovanja, ki je za obdavčitveno obdobje izpolnil prijavo obračuna DDV z uporabo metode, ki jo je predvidela nacionalna zakonodaja, ki je v notranje pravo prenesla Šesto direktivo, svoj dolg DDV ponovno obračunati po

metodi, ki jo je Sodišče razglasilo za skladno s pravom Skupnosti, pod pogoji, ki jih določa nacionalno pravo in ki morajo upoštevati načeli enakovrednoseti in učinkovitosti.

Drugi deli prvega vprašanja

19 Najprej je treba preučiti, ali je porazdelitev cene paketa, ki jo davčni zavezanec iz člena 26 Šeste direktive opravi z uporabo merila tržne vrednosti lastnih storitev, odvisna od pogoja, da je taka uporaba dejansko preprostejša v posebnem položaju tega davčnega zavezanca in da pripelje do podobnega dolga DDV, kot bi ga pridobil, če bi izhajal iz merila dejanskih stroškov.

20 Družba MyTravel glede merila preprostosti navaja, da bi dejstvo, da se za uporabo te metode za določitev DDV, ki ga dolguje potovalni agent ali organizator potovanj, določi pogoj, da je ta metoda v posebnem položaju vsakega davčnega zavezanca preprostejša od metode dejanskih stroškov, pomenilo, da je določitev davčne osnove, ki je temeljni element sistema DDV, odvisna od presoje, ki jo zaznamuje negotovost in določena stopnja subjektivnosti.

21 Nasprotno vlada Združenega kraljestva zatrjuje, da davčni zavezanec, kot je družba MyTravel, ne sme spremeniti prijav obračuna DDV z uporabo merila tržne vrednosti, ker jih je lahko sestavila brez posebnih težav z uporabo merila dejanskih stroškov in ker se s to spremembo bistveno zmanjša njen davčni dolg.

22 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 51 sklepnih predlogov, iz preizkusa točke 45 zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin izhaja, da razlogi, iz katerih je Sodišče štelo, da je prednost metode, ki temelji na tržni vrednosti, preprostost, niso povezani s posebnimi okoliščinami te zadeve.

23 V teh okoliščinah uporaba merila tržne vrednosti ni odvisna od pogoja, da bi bila preprostejša od metode, ki temelji na dejanskih stroških.

24 Dalje je glede zneska dolga DDV treba preučiti, ali za uporabo metode, ki temelji na tržni vrednosti, velja pogoj, da mora pripeljati do dolga DDV, ki je enak ali podoben tistemu, ki bi ga pridobili z uporabo metode, ki temelji na dejanskih stroških storitev.

25 Vlada Združenega kraljestva trdi, da je na Sodišče v točkah 45 in 46 zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin s tem, da je dovolilo uporabo metode, ki temelji na tržni vrednosti, vplivalo dejstvo, da je pričakovalo, da bo ta metoda pripeljala do dolga DDV, ki bo primerljiv s tistim, ki se izračuna na podlagi metode, ki temelji na dejanskih stroških.

26 Ugotoviti je treba, da se okoliščina, da uporaba obeh metod pripelje do izračuna podobnega davčnega dolga, ker se pojavlja med alineami v točki 46 zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin, kaže kot nepomembna.

27 Še več, nasprotna razlaga, ki jo predlaga vlada Združenega kraljestva, bi imela za posledico zavezo davčnih zavezancev, da potem, ko so davčno prijavo sestavili v skladu z metodo, ki temelji na tržni vrednosti, v vsakem primeru opravijo potrebne izračune dolga DDV po metodi, ki temelji na dejanskih stroških, in bi s tem omejila uporabnost metode, ki temelji na tržni vrednosti.

28 Uporaba merila tržne vrednosti za razdelitev te cene paketa s strani davčnega zavezanca iz člena 26 Šeste direktive, ki potnikom v zameno za ceno paketa zagotovlja storitve, ki jih pridobi od tretjih, in svoje storitve, v teh okoliščinah torej ni odvisna od pogoja, da mora pripeljati do dolga DDV, ki je primerljiv s tistim, ki bi ga pridobili z uporabo merila dejanskih stroškov.

29 Dalje je treba preučiti, ali je treba uporabo merila tržne vrednosti, kadar se ta lahko določi, prepustiti presoji davčnega zavezanca.

30 Opozoriti je treba, da je osnovno načelo DDV v tem, da je namen sistema tega davka na trošarino obremeniti le končnega potrošnika. DDV je natančen sorazmeren del cene blaga in storitev ter ga davčni zavezanci obračunajo v vsaki stopnji proizvodnje ali distribucije v korist davčne uprave, ki ji ga morajo vplačati. V skladu z osnovnim načelom tega sistema in njegovimi podrobnimi pravili za delovanje mora biti DDV, ki ga obračunajo davčni organi, enak dajatvi, ki se dejansko pobere od končnega potrošnika (glej v tem smislu sodbo z dne 24. oktobra 1996 v zadevi Elida Gibbs, C-317/94, Recueil, str. I-5339, točke od 18 do 24). Pogoji uporabe posebne ureditve, ki jo je člen 26 Šeste direktive uvedel v korist potovalnih agentov in organizatorjev potovanj, kadar davčni zavezanec posreduje potniku proti plačilu cene paketa hkrati storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve, ne bi mogli omajati tega osnovnega načela sistema DDV.

31 Iz zgoraj navedene sodbe Madgett in Baldwin izhaja, da se metoda, ki temelji na tržni vrednosti, lahko izbere takrat, ko je mogoče določiti del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, na osnovi tržne vrednosti storitev, ki so podobne tistim, ki so del paketa. Vendar to ne sme pripeljati do tega, da se davčnemu zavezancu prizna pravica, da uporabi prvo metodo po svoji izbiri, če ta uporaba povzroči zmanjšanje njegovega davčnega dolga glede na dolg, ki bi izhajal iz uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških.

32 Dejstvo, da se taka pravica podeli davčnim zavezancem, bi lahko imela za posledico, da se jim dopusti, da umetno zvišajo davčno osnovo, za katero velja nižja stopnja, in s tem ustvarijo konkurenčno neenakost med gospodarskimi subjekti v korist tistih, ki so določili sedež svoje dejavnosti ali stalnega podjetja v državi članici, ki določene transakcije obdavčuje z zelo znižano stopnjo ali celo z 0 % kot v Združenem kraljestvu v zvezi s prevozom oseb. Taka razlaga bi lahko posledično nasprotovala načelu nevtralnosti DDV.

33 V tej zvezi je treba opozoriti, da je zakonodajalec Skupnosti, kot to izhaja iz devete uvodne izjave Šeste direktive, želel, da se davčna osnova uskladi, „da bi uporaba stopnje Skupnosti za obdavčljive transakcije pripeljala do primerljivih rezultatov v vseh državah članicah". Namen te uskladitve je torej zagotoviti, da se situacije, ki so si podobne iz gospodarskega ali trgovskega vidika, obravnavajo enako glede na uporabo sistema DDV. Ta uskladitev tako prispeva k zagotovitvi nevtralnosti tega sistema.

34 Kot je opozoril generalni pravobranilec v točki 68 sklepnih predlogov, je upravičeno stališče Komisije Evropskih skupnosti, da bi bilo porazdelitev cene paketa med storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve treba izvesti na osnovi tržne vrednosti slednjih storitev, vselej ko se ta vrednost lahko določi. Nasprotno, kot je navedel tudi generalni pravobranilec v točki 69 istih sklepnih predlogov, je težko

popolnoma izključiti možnost, da bi se lahko odstopilo od tega načela. Zato je mogoče dopustiti, da bi potovalni agent ali organizator potovanja, ki bi lahko izkazal, da metoda, ki temelji na dejanskih stroških, verodostojno odraža dejansko sestavo paketa, lahko porazdelil svoje cene paketov na podlagi te metode namesto metode, ki temelji na tržni vrednosti.

35 V teh okoliščinah mora potovalni agent ali organizator potovanja, ki v zameno za plačilo cene paketa potniku zagotovi storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve, načeloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, na osnovi njihove tržne vrednosti, kadar se ta vrednost lahko določi, razen če lahko izkaže, da metoda, ki temelji na merilu dejanskih stroškov, v obravnavanem obdavčitvenem obdobju verodostojno odraža dejansko sestavo paketa.

36 Poleg tega morata nacionalna davčna uprava in, glede na okoliščine primera, nacionalno sodišče presoditi, ali je mogoče opredeliti del paketa, ki ustreza lastnim storitvam, na osnovi njihove tržne vrednosti in v tem smislu določiti najprimernejši trg.

37 Predložitveno sodišče nazadnje sprašuje, kako je treba porazdeliti ceno paketa, kadar davčni zavezanec ne more določiti tržne vrednosti nekaterih lastnih storitev, ker ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa. Isto sodišče zato sprašuje, ali se v takih okoliščinah to merilo vseeno uporablja za lastne storitve, za katere se lahko ugotovi tržna vrednost.

38 Kot je navedel generalni pravobranilec v točki 77 sklepnih predlogov, dejstvo, da tržne vrednosti ni mogoče določiti za vse lastne storitve davčnega zavezanca, ne

more upravičiti odstopa od uporabe tega merila pri oceni storitev, za katere se lahko ugotovi tržna vrednost. V takem primeru drži, da mora davčni zavezanec ceno paketa porazdeliti z uporabo obeh metod izračuna za lastne storitve. Zato uporaba tako kombiniranih metod ne bi smela povzročiti nepremostljivih praktičnih težav.

39 Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 79 istih sklepnih predlogov, čeprav je namen člena 26 Šeste direktive prilagoditi upoštevna pravila na področju DDV posebni naravi dejavnosti potovalnega agenta in tako zmanjšati praktične težave, ki bi lahko ovirale navedeno dejavnost, pa ureditev, ki jo vzpostavlja ta člen, v nasprotju z vzpostavljeno ureditvijo v korist majhnih podjetij in kmetov, ni namenjena poenostavitvi računovodskih zahtev, ki jih prinaša splošni sistem DDV. Tako ta člen v odstavku 2 predvideva, da kadar so transakcije, ki jih za te gospodarske subjekte opravijo drugi davčni zavezanci, opravljene v Evropski skupnosti in zunaj nje, je oproščen samo tisti del cene paketa, ki se nanaša na transakcije zunaj Skupnosti. Uporaba take določbe lahko prav tako zaveže potovalne agente, da izvedejo sorazmerno tehnične operacije porazdelitve njihovih cen paketov.

40 V teh okoliščinah ni zadostne utemeljitve, da se v primeru, kot je ta v postopku v glavni stvari, ne uporabi merilo tržne vrednosti. Davčni zavezanec lahko torej v okviru istega obdavčitvenega obdobja uporabi merilo tržne vrednosti za nekatere storitve, in ne za druge, kadar ne more ugotoviti tržne vrednosti teh drugih storitev.

41 Zato je treba na druge dele prvega vprašanja odgovoriti, da je člen 26 Šeste direktive treba razlagati tako, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki v zameno za plačilo cene paketa potniku zagotovi storitve, pridobljene od tretjih, in svoje storitve, načeloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam na osnovi

njihove tržne vrednosti, kadar se ta vrednost lahko določi. V takem primeru sme davčni zavezanec uporabiti merilo dejanskih stroškov le, če izkaže, da to merilo verodostojno izraža dejansko sestavo paketa. Uporaba merila tržne vrednosti ni odvisna od pogoja, da bi bila preprostejša od uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških, niti od pogoja, da bi pripeljala do dolga DDV, ki je enak ali blizu tistemu, ki bi izhajal iz uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških. Zato:

— potovalni agent ali organizator potovanj ne sme po svoji izbiri uporabiti metode, ki temelji na tržni vrednosti, in

— ta metoda se uporablja za vse lastne storitve, za katere se lahko določi tržna vrednost, tudi če v okviru istega obdavčitvenega obdobja ni mogoče določiti vrednosti nekaterih lastnih delov paketa, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa.

Drugo vprašanje

42 Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je v okoliščinah postopka v glavni stvari mogoče določiti del lastnih storitev, ki se nanašajo na letalska potovanja, prodana v okviru počitniških paketov, z uporabo bodisi povprečne cene letalskega sedeža, povečane za povprečno maržo organizatorja potovanj pri prodaji samo sedežev v zadevnem poslovnem letu, bodisi povprečnega prihodka organizatorja potovanj pri prodaji samo sedežev v istem poslovnem letu.

43 Opozoriti je treba, da Sodišče v okviru člena 234 ES ni pristojno uporabiti pravila Skupnosti v določenem primeru, ampak se le izreče o razlagi Pogodbe ES in aktih, ki jih sprejmejo institucije Skupnosti (glej zlasti sodbe z dne 15. julija 1964 v zadevi Van der Veen, 100/63, Recueil, str. 1105, 1121; z dne 2. decembra 1964 v zadevi Dingemans, 24/64, Recueil, str. 1259, 1273; z dne 22. oktobra 1998 v združenih zadevah Jokela in Pitkäranta, C-9/97 in C-118/97, Recueil, str. I-6267, točka 30; z dne 25. februarja 1999 v zadevi Trans-Ex-Import, C-86/97, Recueil, str. I-1041, točka 15; z dne 7. septembra 1999 v zadevi De Haan, C-61/98, Recueil, str. I-5003, točka 29, in z dne 10. maja 2001 v zadevi Veedfald, C-203/99, Recueil, str. I-3569, točka 31). Vseeno je v okviru razlage člena 26 Šeste direktive in ob upoštevanju informacij, ki so bile že predložene o načinu porazdelitve cene paketa, kadar davčni zavezanec zagotovi storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve, treba odgovoriti na drugo vprašanje v delu, kjer se želi izvedeti, ali se je mogoče opreti na povprečne vrednosti, da se določi tržna vrednost.

44 Kot je ugotovil generalni pravobranilec v točki 86 sklepnih predlogov, nič ne nasprotuje taki praksi. Povprečna vrednost se lahko izkaže bolj reprezentativna, kadar – kot v postopku v glavni stvari – se cene podobnih storitev, prodanih zunaj paketa, znatno razlikujejo. Predložitveno sodišče, ki mora v vsakem posameznem primeru ugotoviti vrednost, ki najbolje odraža bistvo Šeste direktive, lahko torej legitimno določi tržno vrednost letalskih potovanj, ki jih je družba MyTravel prodala v okviru počitniških paketov, na osnovi prodajne cene letalskih vozovnic, ki jih je ta davčni zavezanec prodal za isti ali primerljiv namembni kraj. To sodišče bo moralo izvesti popravke na te vrednosti, ki so potrebni za to, da se upošteva, na primer, dejstvo, da so v okviru paketov letalski sedeži za otroke potnikov ponujeni brezplačno ali po znižani ceni.

45 Ob upoštevanju navedenega je na drugo vprašanje treba odgovoriti, da mora predložitveno sodišče, glede na okoliščine spora o glavni stvari, določiti tržno vrednost letalskih potovanj, ki so v postopku v glavni stvari zagotavljena v okviru počitniških paketov. To sodišče lahko to tržno vrednost določi glede na povprečne

vrednosti. V tem kontekstu lahko trg sedežev, ki so prodani drugim organizatorjem potovanj, pomeni najprimernejši trg.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Potovalni agent ali organizator potovanja, ki je za obdavčitveno obdobje izpolnil prijavo obračuna DDV z uporabo metode, ki jo je predvidela nacionalna zakonodaja, ki je v notranje pravo prenesla Šesto direktivo Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, sme svoj dolg davka na dodano vrednost ponovno obračunati po metodi, ki jo je Sodišče razglasilo za skladno s pravom Skupnosti, pod pogoji, ki jih določa nacionalno pravo in ki morajo upoštevati načeli enakovrednosti in učinkovitosti.**

2. **Člen 26 Šeste direktive 77/388 je treba razlagati tako, da mora potovalni agent ali organizator potovanj, ki v zameno za plačilo cene paketa potniku**

zagotovi storitve, pridobljene od tretjih, in lastne storitve, načeloma opredeliti del paketa, ki ustreza njegovim storitvam, na osnovi njihove tržne vrednosti, kadar se ta vrednost lahko določi. V takem primeru sme davčni zavezanec uporabiti merilo dejanskih stroškov le, če izkaže, da to merilo verodostojno izraža dejansko sestavo paketa. Uporaba merila tržne vrednosti ni odvisna od pogoja, da bi bila preprostejša od uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških, niti od pogoja, da bi pripeljala do dolga davka na dodano vrednost, ki je enak ali blizu tistemu, ki bi izhajal iz uporabe metode, ki temelji na dejanskih stroških. Zato:

— **potovalni agent ali organizator potovanj ne sme po svoji izbiri uporabiti metode, ki temelji na tržni vrednosti, in**

— **ta metoda se uporablja za vse lastne storitve, za katere se lahko določi tržna vrednost, tudi če v okviru istega obdavčitvenega obdobja ni mogoče določiti vrednosti nekaterih lastnih delov paketa, ker davčni zavezanec ne prodaja podobnih storitev zunaj paketa.**

3. **Predložitveno sodišče mora, glede na okoliščine spora o glavni stvari, določiti tržno vrednost letalskih potovanj, ki so v postopku v glavni stvari zagotovljena v okviru počitniških paketov. To sodišče lahko to tržno vrednost določi glede na povprečne vrednosti. V tem kontekstu lahko trg sedežev, ki so prodani drugim organizatorjem potovanj, pomeni najprimernejši trg.**

Podpisi