Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA
MICHAL BOBEK
prednesené 5. septembra 2018 [1]

Vec C-422/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej
proti
Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Platby na účet – Zdaniteľná udalosť – Osobitná úprava pre cestovné kancelárie – Určenie prirážky – Skutočné náklady cestovnej kancelárie“

I. Úvod

1. Spoločnosť Skarpa Travel sp. z o.o. w Krakowie (ďalej len „Skarpa“) je cestovná kancelária. Spoločnosť Skarpa dostáva platby na účet od svojich zákazníkov, ktoré môžu pokrývať až 100 % ceny, ktorú majú zaplatiť. Podľa všeobecných ustanovení práva Únie týkajúcich sa dane z pridanej hodnoty (DPH), keď sa platby na účet uskutočnia skôr, ako sú služby skutočne poskytnuté, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.

2. Súbežne sa na služby spoločnosti Skarpa vzťahujú pravidlá o DPH stanovené v osobitnej úprave pre cestovné kancelárie. V rámci tejto úpravy spoločnosti Skarpa vzniká daňová povinnosť v súvislosti s jej prirážkou. Konečná suma prirážky spoločnosti Skarpa je však v čase, keď sú prijímané platby na účet, neznáma: presné sumy, ktoré má spoločnosť Skarpa zaplatiť svojim dodávateľom, ešte nemusia byť stanovené, alebo môžu byť predmetom zmien.

3. Skarpa a vnútroštátny daňový orgán majú rôzny názor na presný okamih, v ktorom vzniká daňová povinnosť cestovných kancelárií. Skarpa zastáva názor, že daňová povinnosť vzniká vtedy, keď sa stane známou presná suma prirážky. Minister Finansów (minister financií, Poľsko) zastáva názor, že daňová povinnosť vzniká uskutočnením platby na účet.

4. V tomto kontexte Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) kladie v podstate otázku, či sa *všeobecné* pravidlo vzniku daňovej povinnosti pre platby na účet vzťahuje na služby, ktoré spadajú do systému *osobitnej* úpravy zdaňovania prirážky pre cestovné kancelárie. V prípade kladnej odpovede sa vnútroštátny súd pýta, vo vzťahu k akej sume vzniká daňová povinnosť, keďže konečnú sumu prirážky je možné určiť až po prijatí platieb na účet.

1 Jazyk prednesu: angličtina.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

5. Článok 63 smernice 2006/112/ES[2] (ďalej len „smernica o DPH“) stanovuje, že „[z]daniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“.

6. Článok 65 tej istej smernice konkretizuje, že „[a]k má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby“.

7. Článok 66 ďalej ako výnimku z článkov 63, 64 a 65 smernice o DPH uvádza, že členské štáty môžu stanoviť, že daňová povinnosť vzniká v jednom z troch odlišných okamihov.

8. Články 306 až 310 smernice o DPH obsahujú pravidlá týkajúce sa osobitného systému pre cestovné kancelárie. Články 306 až 308 znejú nasledovne:

„Článok 306

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

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

2. Na účely tejto kapitoly sa za cestovnú kanceláriu považujú aj cestovné agentúry.

Článok 307

Transakcie, ktoré cestovná kancelária uskutoční v súlade s podmienkami ustanovenými v článku 306 na uskutočnenie cesty, sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnej kancelárie zákazníkovi.

Táto jedna služba sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ služby poskytla.

Článok 308

Základom dane a cenou bez DPH pre jednu službu poskytnutú cestovnou kanceláriou je v zmysle článku 226 bodu 8 prirážka cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí zákazník, a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka.“

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

B. Vnútroštátne právo

9. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Zákon o dani z tovarov a služieb z 11. marca 2004) (Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054, v znení neskorších predpisov) (ďalej len „zákon o DPH“) stanovuje toto:

„Článok 19a ods. 8.

Ak pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb došlo celkom alebo čiastočne k prijatiu platby, najmä zálohovej platby vopred, platby na účet, zálohovej platby, splátky, stavebného vkladu alebo vkladu na byt pred založením vlastníckeho práva k družstevnému bytu alebo k priestoru určenému na iné účely, vzniká daňová povinnosť v súvislosti s vybratou platbou v okamihu prijatia tejto platby s výhradou ustanovení odseku 5 bodu 4.

…

Článok 119

1. Zdaniteľným základom pre poskytnutie služby v cestovnom ruchu je s výhradou ustanovení odseku 5 prirážka znížená o sumu splatnej dane.

2. Pod pojmom ‚prirážka‘, ktorý je uvedený v odseku 1, sa rozumie rozdiel medzi sumou, ktorú musí príjemca plnenia zaplatiť, a skutočnými nákladmi, ktoré znáša zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla od iných zdaniteľných osôb tovary a služby, ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka; za ‚služby, ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka‘, sa považujú služby, ktoré sú súčasťou služieb poskytovaných v cestovnom ruchu, najmä doprava, ubytovanie, stravovanie a poistenie.“

10. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania Poľsko využilo článok 66 smernice o DPH a uplatnilo osobitné pravidlo na platby na účet za služby v cestovnom ruchu.[3] Poľská vláda na pojednávaní potvrdila, že k 1. januáru 2014 zákon obsahujúci toto pravidlo bol zrušený zjavne bez jeho nahradenia inými osobitnými ustanoveniami týkajúcimi sa služieb v cestovnom ruchu.[4]

III. Skutkový stav, konanie a prejudiciálne otázky

11. Spoločnosť Skarpa je cestovná kancelária. Jej služby spadajú pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie (ďalej len „osobitná úprava pre cestovné kancelárie“) stanovenú v článkoch 306 až 310 smernice o DPH a v článku 119 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že spoločnosti Skarpa nebolo jasné, kedy vzniká daňová povinnosť za platby na účet prijaté cestovnými kanceláriami, požiadala ministra financií o individuálny výklad tejto problematiky.

12. Spoločnosť Skarpa zastáva názor, že daňová povinnosť za jej služby by mala vzniknúť len vtedy, keď bude spoločnosť Skarpa schopná určiť konečnú prirážku. Naopak, minister financií zaujal stanovisko, že daňová povinnosť vzniká, keď dôjde k platbe na účet, za predpokladu, že platba sa uskutoční za konkrétnu, jasne definovanú službu. Na účely určenia prirážky/zdaniteľnej sumy v príslušnom čase by mala spoločnosť Skarpa zobrať do úvahy svoje predpokladané náklady a v prípade potreby následne vykonať príslušné korektúry.

3 Vyplýva to z článku 3 ods. 1 vyhlášky, ktorú vydal Minister Finansów (minister financií, Poľsko) vykonávajúcej niektoré ustanovenia zákona o DPH zo 4. apríla 2011 (Dz. U. 2013, položka 247).

4 Poľská vláda na pojednávaní vysvetlila, že táto zmena bola reakciou na rozsudok zo 16. mája 2013, TNT Express Worldwide (Poľsko) (C-169/12, EU:C:2013:314).

13. Skarpa napadla individuálny výklad ministra financií podaním na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Vojvodský správny súd Krakov, Poľsko). Tento súd rozhodol, že daný výklad je nesprávny a pristúpil k jeho zrušeniu. Uviedol, že daňová povinnosť vzniká iba v prípade, ak je konečná prirážka známa: akékoľvek iné riešenie by viedlo k neprípustnej modifikácii zákonných podmienok o zdaniteľnej sume, pretože by to neumožňovalo zohľadniť „skutočnú prirážku“ a bolo by založené na odhadoch – ktorých použitie by sa malo obmedziť na presne určené prípady. Právny inštitút opravy daňového priznania je upravený pre výnimočné prípady a nemôže byť pravidlom pri výpočte daní.

14. Minister financií podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý predložil návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento súd si nie je istý, či osobitné pravidlo o základe dane služieb cestovných kancelárií ovplyvňuje určenie okamihu, v ktorom vzniká daňová povinnosť v súvislosti s týmito službami. Hoci zákazník kupuje konkrétnu, identifikovateľnú službu, náklady, ktoré vzniknú cestovnej kancelárii, budú známe až neskôr. Z tohto dôvodu sa vnútroštátny súd domnieva, že všeobecné pravidlo podľa článku 65 smernice o DPH sa neuplatňuje. Tento súd však tiež pripúšťa, že takéto riešenie nie je upravené v smernici o DPH a mohlo by byť vyvodené len z jej celkového rámca.

15. Ak Súdny dvor dospeje k záveru, že daňová povinnosť vzniká pri prijatí platby na účet, vnútroštátny súd sa okrem toho pýta, či sa má DPH vypočítať z prijatej sumy (ak sa uplatňuje všeobecné pravidlo uvedené v článku 65 smernice o DPH), alebo či by sa mala zohľadniť osobitná metóda stanovenia základu dane podľa článku 308 smernice o DPH. V tomto ohľade sa vnútroštátny súd domnieva, že základom dane by mala byť prirážka (a nie suma prijatá na účet) a že prirážka by sa mala vypočítať na základe nákladov, ktoré vznikli do okamihu prijatia platby na účet. Vnútroštátny súd nie je presvedčený výkladom ministra financií, pokiaľ ide o zohľadnenie predpokladaných nákladov. Takýto výklad, hoci je opodstatnený a diktovaný praktickými pripomienkami, nie je podporený znením článku 65 a článku 308 smernice o DPH. Na druhej strane zdanenie cestovnej kancelárie z prijatej sumy by viedlo k zdaneniu sumy, ktorá by bola výrazne vyššia ako základ dane, ktorý by bol napokon stanovený.

16. Za týchto okolností sa vnútroštátny súd rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že daňová povinnosť z titulu platieb na účet, ktoré prijala zdaniteľná osoba pri poskytovaní služieb v cestovnom ruchu, pre ktoré platí osobitná úprava zdaňovania pre cestovné kancelárie podľa článkov 306 až 310 [smernice 2006/112], vzniká v okamihu definovanom v článku 65 [smernice 2006/112]?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa článok 65 [smernice 2006/112] vykladať v tom zmysle, že platba na účet, ktorú prijala zdaniteľná osoba poskytujúca služby v cestovnom ruchu zdaňované podľa osobitnej úpravy platnej pre cestovné kancelárie podľa článkov 306 až 310 [smernice 2006/112], sa na účely zdanenia zníži o náklady uvádzané v článku 308 [smernice 2006/112], ktoré fakticky vznikli zdaniteľnej osobe do okamihu prijatia platby na účet?“

17. Písomné pripomienky v tomto konaní boli doručené zo strany spoločnosti Skarpa, poľskej vlády a Európskej komisie. Skarpa, Szef Krajowej Administracji Skarbowej (vedúci národnej správy príjmov, Poľsko), nemecká a poľská vláda, ako aj Európska komisia taktiež predniesli svoje ústne pripomienky na pojednávaní, ktoré sa konalo 7. júna 2018.

IV. Posúdenie

18. Tieto návrhy sú štruktúrované nasledovne. V časti A uvediem ako odpoveď na prvú otázku vnútroštátneho súdu, že osobitné pravidlo uvedené v článku 308 smernice o DPH týkajúce sa *základu* dane nevylučuje súčasné uplatnenie všeobecného pravidla obsiahnutého v článku 65 smernice o DPH týkajúceho sa *okamihu*, v ktorom vznikne daňová povinnosť, ak sa uskutoční platba na účet. V časti B uvediem ako odpoveď na druhú otázku, že DPH sa má počítať z prirážky – určenej ako rozdiel medzi sumou prijatou ako platba na účet a zodpovedajúcim percentom celkových predpokladaných nákladov na danú transakciu.

A. O prvej otázky: uplatniteľnosť všeobecného pravidla v článku 65 smernice o DPH na služby cestovných kancelárií

19. Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či sa všeobecné pravidlo obsiahnuté v článku 65 smernice o DPH, že daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby, vzťahuje na platby na účet za služby cestovných kancelárií.

20. Skarpa na pojednávaní uviedla, že jej zákazníci zvyčajne najprv zaplatia 30 % z ceny za rezervovanú službu a zvyšok zaplatia pred odchodom. Náklady vzniknú približne mesiac pred poskytnutím služby, ale presná suma týchto nákladov je známa až neskôr. Podľa spoločnosti Skarpa je to najmä z dôvodu, že: i) cena sa vypočíta z očakávaného počtu cestujúcich, ktorých skutočný počet je často odlišný, ii) výmenné kurzy sú premenlivé a iii) môže dôjsť k neočakávaným nákladom.

21. Ako môže za týchto okolností vzniknúť daňová povinnosť, keď nie je jasné, *aká suma* má byť použitá ako základ na jej výpočet?

22. Podľa spoločnosti Skarpa je jednoducho nemožné uplatniť časové pravidlo obsiahnuté v článku 65 smernice o DPH a určovať DPH pri prijatí platby na účet. Skarpa tvrdí, že daňová povinnosť nevznikne, kým nie je stanovená prirážka, pričom určenie prirážky je nevyhnutnou súčasťou osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Pravidlo obsiahnuté v článku 308 smernice o DPH teda upravuje nielen otázku, *čo* predstavuje základ dane (prirážka namiesto prijatej sumy), ale tiež odkladá okamih, *kedy* vzniká daňová povinnosť. Inými slovami, spôsob, akým je určovaná daňová povinnosť, musí byť prispôsobený špecifickosti služieb v cestovnom ruchu.

23. Vedúci Národnej správy príjmov, nemecká a poľská vláda, ako aj Komisia zastávajú názor, že články 65 a 308 smernice o DPH sa môžu (a musia) uplatňovať súčasne. Obidve pravidlá sa týkajú rôznych aspektov výberu DPH a uplatňovanie všeobecného pravidla nebráni uplatňovaniu osobitných pravidiel. Náklady vznikajú v rôznych okamihoch, pred, počas alebo dokonca po poskytnutí príslušnej služby. Odloženie splatnosti DPH spôsobom, ktorý navrhuje Skarpa, by podľa ich názoru prekračovalo cieľ sledovaný osobitnou úpravou pre cestovné kancelárie a viedlo k neoprávnenej výhode.

24. V zásade zastávam posledný uvedený názor. Podľa môjho názoru uplatňovanie všeobecného pravidla uvedeného v článku 65 smernice o DPH (1) nevylučuje uplatňovanie osobitného pravidla obsiahnutého v článku 308 (2) len z toho dôvodu, že v kontexte prejednávanej veci sú tieto dve ustanovenia spojené s rozdielnymi problematikami. Prvou je to, *kedy* vzniká daňová povinnosť, a druhou je to, *čo* tvorí základ dane. Tieto dve ustanovenia sa teda navzájom nevylučujú (3).

1. Všeobecné pravidlo: kedy vzniká daňová povinnosť?

25. Pravidlá daňovej povinnosti pre dodávky tovaru a služieb sú stanovené v článkoch 63 až 66 smernice o DPH. V zmysle článku 63 daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.[5] Ak sú uskutočňované platby na účet, daňová povinnosť vzniká podľa článku 65 „z prijatej sumy prijatím platby".

26. Z legislatívnej histórie článku 65 vyplýva, že sa považovalo za nevyhnutné, s cieľom harmonizácie DPH, aby bola definovaná zdaniteľná udalosť na úrovni EÚ.[6] Zdôvodnenie pravidla týkajúceho sa vzniku daňovej povinnosti v súvislosti s platbami na účet bolo takéto: „ak sú platby na účet prijaté pred zdaniteľnou udalosťou, prijatie týchto súm vedie ku vzniku daňovej povinnosti, keďže účastníci tejto transakcie týmto spôsobom preukazujú svoj úmysel aby všetky finančné dôsledky zdaniteľnej udalosti vznikli vopred"[7].

27. Článok 65 smernice o DPH je súčasťou jej hlavy VI, nazvanej „Zdaniteľná udalosť a vznik daňovej povinnosti". Problematike základu dane sa však venuje hlava VII. Systém a kontext článku 65 teda tiež jasne potvrdzuje, že toto ustanovenie sa primárne sústreďuje na *časový* aspekt výberu DPH a iba sekundárne, v (logicky) obmedzenej miere, na to, aký je základ dane (suma zaplatená v danom čase).

2. Osobitné pravidlo o tom, čo predstavuje základ dane pre služby cestovných kancelárií

28. Všetci účastníci a zainteresované osoby okrem spoločnosti Skarpa argumentovali, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie nie je nezávislou a vyčerpávajúcou daňovou úpravou, ktorá by regulovala všetky aspekty výpočtu DPH pre služby cestovných kancelárií. Ide skôr o súbor pravidiel, ktoré umožňujú obmedzené výnimky – ktoré sú nevyhnutné na dosiahnutie osobitného cieľa, ktorý sleduje táto osobitná úprava o DPH, bez toho, aby sa však odchyľovali od akýchkoľvek iných prvkov všeobecnej úpravy o DPH.[8]

29. S týmto výkladom súhlasím.

30. Cieľ osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie je dvojaký. Po prvé Súdny dvor opakovane vysvetlil, že osobitná úprava pre cestovné kancelárie sa snaží vyhnúť praktickým problémom, ktoré by mohlo spôsobiť „uplatnenie všeobecných pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, základu dane a odpočtu dane na vstupe… z dôvodu veľkého množstva a lokalizácie poskytnutých plnení [cestovnými kanceláriami]".[9]

5 Súdny dvor stanovil, že „Článok 63… smernice [o DPH] vyjadruje túto základnú zásadu stanovením, že došlo k zdaniteľnému plneniu a daň sa stáva splatnou v okamihu dodania tovaru alebo poskytnutia služieb". Rozsudok zo 16. mája 2013, TNT Express Worldwide (Poľsko) (C-169/12, EU:C:2013:314, bod 22).

6 Pozri návrh šiestej smernice Rady o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, [COM (73) 950 z 20. júna 1973]. Pozri aj dôvodovú správu k návrhu šiestej smernice, Bulletin Európskych spoločenstiev, dodatok 11/73, s. 12.

7 Dôvodová správu k návrhu šiestej smernice, Bulletin Európskych spoločenstiev, dodatok 11/73, s. 13.

8 Rozsudok z 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435, bod 15), alebo rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 5). Pozri tiež bod 34 toho istého rozsudku a rozsudok z 25. októbra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 20).

9 Pozri rozsudok z 19. júna 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, body 24 a 22 a tam citovanú judikatúru); z 9. decembra 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, body 17 a 18 a tam citovanú judikatúru), a z 25. októbra 2012, Kozak (C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19).

31. Po druhé táto úprava sa tiež zameriava na zachovanie výberu DPH za tieto služby v členských štátoch, kde sa služba uskutočňuje, pri vyberaní dane zodpovedajúcej službám poskytovaným cestovnou kanceláriou v členskom štáte, v ktorom má sídlo.[10]

32. V dôsledku toho nemajú cestovné kancelárie v rámci osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie právo odpočítať DPH na vstupe za služby poskytované ich dodávateľmi v rôznych členských štátoch. Účtujú ich svojim zákazníkom ako nákladovú zložku[11] spolu so svojou vlastnou DPH na výstupe, ktorá sa vyberá z ich prirážky a zaplatí sa v členskom štáte, v ktorom majú sídlo.[12] Inými slovami, cena za cestovný balík zahŕňa cenu služieb poskytovaných dodávateľmi vrátane DPH účtovanej dodávateľmi, prirážku cestovnej kancelárie (ktorá ešte nie je konečná v tomto štádiu) a DPH, ktorú majú zaplatiť cestovné kancelárie z tejto prirážky.

33. Z vyššie uvedených skutočností teda vyplýva, že články 306 až 308 smernice o DPH obsahujú dvojitú výnimku: z definície základu dane (*čo*), ako aj miesta zdanenia (*kde*). Tieto ustanovenia však nestanovujú nič o zdaniteľnej udalosti a daňovej povinnosti.

3. Súčasné uplatnenie článku 65 a článkov 306 až 308 smernice o DPH

34. Ako už vyplýva z predchádzajúcich dvoch častí, ak sa zameriame na presnú povahu oboch príslušných ustanovení, argument „nesúladu“ medzi všeobecným pravidlom uvedeným v článku 65 smernice o DPH na jednej strane a osobitným pravidlom uvedeným v článkoch 306 až 308 tej istej smernice na druhej strane sa stáva pomerne slabým. Inými slovami, osobitné pravidlo obsiahnuté v článkoch 306 až 308 smernice o DPH sa týka toho, „*čo*“ a „*kde*“. Prvá časť článku 65, ale predovšetkým celková logika a účel hlavy VI, sa týkajú toho, „*kedy*“.

35. Na jednej strane je potrebné ďalej uviesť, že všeobecné pravidlo uvedené v článku 65 smernice o DPH sa uplatňuje nezávisle od dotknutého odvetvia. Konkretizuje, *kedy* vzniká daňová povinnosť vo vzťahu k DPH. Stanovuje, že tento okamih nastáva, keď sa uskutoční platba na účet. Na druhej strane pravidlo obsiahnuté v článku 308 smernice o DPH sa vzťahuje len na cestovné kancelárie a definuje, *čo* predstavuje základ dane za nimi poskytované služby. Týmto základom dane je prirážka, definovaná ako „rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí zákazník, a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka“.

36. Na chápanie vzťahu medzi týmito dvoma ustanoveniami existujú dva argumenty: doslovný a účelový.

37. Na doslovnej úrovni je na konci článku 65 uvedené, že daňová povinnosť vzniká „z prijatej sumy“.[13] Bolo by teda možné tvrdiť, že článok 65 tiež stanovuje základ dane, ktorým musí byť vždy, pokiaľ ide o platby na účet, prijatá suma.

10 Pozri napríklad medziinštitucionálny spis Rady 2002/0041 (CNS) o „osobitnej úprave DPH pre cestovné kancelárie“ [17567/09]: „2. Prvým cieľom úpravy bolo zjednodušiť uplatňovanie pravidiel DPH na tieto transakcie, čím boli prevádzkovatelia ušetrení od toho, aby sa museli registrovať v rôznych členských štátoch, v ktorých boli služby poskytované. 3. Druhým cieľom bolo zabezpečiť, aby DPH splatná za tovar a služby zakúpené sprostredkovateľom bola vyberaná štátom, v ktorom sa tieto transakcie vykonávajú, zatiaľ čo daň zodpovedajúca službám poskytovaným cestovnou kanceláriou sa vyberá v štáte, v ktorom má kancelária sídlo.“

11 Táto DPH na vstupe je implicitne nahradená – pozri návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Tizzano vo veci First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2002:485, bod 25).

12 Konkrétnejšie článok 307 druhý odsek smernice o DPH stanovuje, že „táto jedna služba [cestovnej kancelárie] sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ služby poskytla“.

13 „… daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby“.

38. Vzhľadom na všeobecné úvahy uvedené v predchádzajúcich častiach, ale aj na jednoduchú logiku sa mi javí toto chápanie ako problematické. Čo sa má zdaniť v každej prijatej platbe, je „základ dane“ alebo skôr zdaniteľná časť prijatej platby. To ale prirodzene neznamená, že všetky prijaté platby budú automaticky zdanené. Teda opäť na účely určenia základu (dane) zo sumy v prípade služieb poskytovaných cestovnými kanceláriami treba uviesť odkaz na osobitné ustanovenie článku 308, ktoré definuje „základ dane“ pre tento účel. [14]

39. Na úrovni účelu by sa malo pripomenúť, že články 306 až 308, alebo skôr celá kapitola 3 patrí pod hlavu XII smernice o DPH, nazvanú „osobitné úpravy“ (pre príslušný sektor alebo činnosť). Možno sa teda domnievať, že normotvorca Únie mal v úmysle vytvoriť samostatnú „úpravu“, ktorá by sa mohla odchýliť nielen od tých prvkov výslovne uvedených v príslušnej kapitole venovanej každej osobitnej úprave, ale aj od ďalších všeobecných ustanovení, ktoré by mohli potenciálne predstavovať problémy pri uplatňovaní tejto osobitnej úpravy.

40. Rozumiem širšej logike tohto argumentu. Napriek tomu sa zdá, že takýto prístup je v rozpore s ustálenou judikatúrou, ktorá trvá na prísnom a reštriktívnom výklade akejkoľvek odchýlky od všeobecného režimu DPH, a to tak vo všeobecnosti, ako aj osobitne so zreteľom na osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie.

41. Vo všeobecnosti má Súdny dvor taký prístup, že akékoľvek výnimky ustanovené v smernici o DPH by sa mali vykladať reštriktívne. Znamená to, že ich rozsah pôsobnosti by sa mal prísne obmedziť na text a cieľ, na ktorý boli navrhnuté, aj keď by sa na ich základe dala vysvetliť aj širšia výnimka. V poslednej dobe túto zásadu Súdny dvor opäť zdôraznil v rozsudku Avon Cosmetics, [15] kde jasne odmietol myšlienku, že výnimka stanovená vzhľadom na výpočet základu dane v modeli priameho predaja by sa mohla vykladať tak, že umožňuje aj odpočítanie nákladov na produkty kúpené na účely predvádzania na úrovni dane na vstupe. Povolenie takejto ďalšej výnimky (určite vo všeobecnosti obhájiteľné) by v skutočnosti znamenalo, že výnimka poskytnutá s ohľadom na jeden špecifický prvok by potom umožnila vytvoriť ďalšie „zvlnené účinky“ v celom systéme DPH, čo by viedlo k vzniku niekoľkých paralelných úprav „à la carte“, ktoré jasne presahujú rozsah pôsobnosti výnimky. [16]

42. Pokiaľ ide o osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, Súdny dvor opakovane pripomínal skutočnosť, že „ako výnimka zo všeobecnej úpravy smernice [o DPH] sa [osobitná úprava pre cestovné kancelárie] musí uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa“. [17] Takisto uznal súbežné uplatňovanie tohto systému s príslušnými všeobecnými ustanoveniami režimu DPH, pričom všeobecné pravidlá sa uplatňujú na aspekty transakcie, na ktorú sa nevzťahuje výnimka pre cestovné kancelárie. [18]

43. Nevidím spôsob, akým by ciele sledované osobitnou úpravou pre cestovné kancelárie [19] mohli byť dotknuté uplatnením časového pravidla článku 65 smernice o DPH. Keď daňová povinnosť vzniká pri prijatí platieb na účet, DPH bude stále ukladaná za služby v cestovnom ruchu v členských štátoch, v ktorých sa vykonávajú. Táto DPH by sa v týchto štátoch neodpočítala, ale cestovné kancelárie by ju preniesli na zákazníka a účtovali by DPH na výstupe na svoju prirážku a zaplatili by ju v členskom štáte, v ktorom majú svoje sídlo.

14 Pozri bod 67 nižšie.

15 Rozsudok zo 14. decembra 2017 (C-305/16, EU:C:2017:970, body 36 až 40).

16 Pozri tiež návrhy, ktoré som predniesol vo veci Avon Cosmetics (C-305/16, EU:C:2017:651, najmä body 39 až 41 a 50, 58 až 60 a tam citovanú judikatúru).

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

18 Pokiaľ ide o stanovenie základu dane vo vzťahu k interným a nakupovaným službám, pozri rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin (C-308/96 a C-94/97, EU:C:1998:496, bod 39 a nasl.).

19 Identifikované a posúdené v bodoch 30 až 33 vyššie.

44. Zdá sa, že toto všeobecné zistenie sa nepozmení tvrdeniami, ktoré uviedla spoločnosť Skarpa v rámci prejednávanej veci.

45. Po prvé Skarpa tvrdí, že prirážka je základným prvkom úpravy zdaňovania prirážky. Ak teda nie je známa presná výška prirážky, daňová povinnosť na DPH nevznikne. Tento argument sa zdá byť inšpirovaný judikatúrou Súdneho dvora, z ktorej vyplýva, že uplatňovanie článku 65 smernice o DPH vyžaduje, aby boli určené všetky prvky transakcie. [20]

46. Je pravda, že judikatúra vyžaduje určitú mieru istoty, aby bolo možné uplatniť DPH na dodávky tovarov alebo služieb. Z rozsudku vo veci BUPA Hospitals vyplýva, že táto istota nepredstavuje zásadu, keď ide o „paušálne preddavkové platby… uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vyberať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá suma preddavkových platieb“. [21]

47. S uplatnením tejto judikatúry na prejednávanú vec mám ťažkosti. Na rozdiel od skutkových okolností v týchto veciach, povaha a obsah služieb poskytovaných cestovnými kanceláriami majú tendenciu byť veľmi dobre známe a definované, často s vysokou mierou presnosti, vrátane toho, ako bolo živo popísané na pojednávaní, že to zachádza až do zabezpečenia toho, že rezervovaná izba má okná otočené určitým smerom. Za týchto okolností je ťažké predstaviť si, že prirážka predstavuje základný prvok „zdaniteľnej udalosti“. Vynára sa mi skôr technický aspekt výberu daní, ktorý je zákazníkovi zvyčajne neznámy, a preto spadá mimo množinu prvkov transakcie, ktoré musia byť vopred definované.

48. Skarpa ďalej tvrdí, že zdanenie platieb na účet, keď je prirážka stále neznáma, spôsobí vážne a neprimerané ťažkosti v praxi: daňové priznania k DPH sa budú musieť neustále upravovať. Podľa názoru spoločnosti Skarpa by to bolo v rozpore s cieľmi úpravy zdaňovania prirážky. Z pojednávania tiež vyplynulo, že v skutočnosti sú v tomto vyhlásení skryté dva problémy: problém týkajúci sa znalosti (známa alebo neznáma výška prirážky) a praktické ťažkosti pri opätovnej úprave.

49. Po druhé, pokiaľ ide o otázku neznámej výšky prirážky, Skarpa na pojednávaní potvrdila, že vo všeobecnosti sa cena účtovaná klientom cestovnou kanceláriou javí ako zložka rôznych čiastok. DPH, ktorú má následne vypočítať a zaplatiť cestovná kancelária, je v skutočnosti už zahrnutá do tejto „katalógovej sumy“. Konečná prirážka sa teda vypočíta „vylúčením“ v tom zmysle, že hneď ako sa skutočné náklady odpočítajú od prijatej platby, zvyšok sa rozdelí medzi prirážku a DPH. Týmto spôsobom cestovná kancelária neposiela zákazníkovi žiadnu korigovanú faktúru.

50. Uvediem príklad: za predpokladu, že cena cesty je 1 000 eur a náklady sú 800 eur, rozdiel vo výške 200 eur sa musí rozdeliť medzi prirážku a DPH. Predstavme si, že sadzba DPH je 21 %. Suma 200 eur teda predstavuje 121 %, ktoré sa rozdelia na DPH zodpovedajúcu 34,71 eura a prirážku zodpovedajúcu sume 165,29 eura.

51. Ak tak skutočne funguje toto odvetvie, čo, ako tomu rozumiem, bolo potvrdené zo strany spoločnosti Skarpa, spolu so skutočnosťou, že katalógová cena už zahŕňa DPH a že cestovné kancelárie nebudú účtovať žiadnu DPH samostatne neskôr, potom jediný logický záver, ktorý môžem urobiť z týchto tvrdení, je nasledujúci: rozumne fungujúca cestovná kancelária musí skutočne pripraviť pomerne podrobný odhad svojich predpokladaných nákladov a odhadovanej prirážky na to, aby mohla zverejniť každú takúto cenu v katalógu.

20 Rozsudky z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 48); zo 16. decembra 2010, Macdonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780, bod 31); z 3. mája 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 26); z 19. decembra 2012, Orfey Balgaria (C-549/11, EU:C:2012:832, bod 28), a zo 7. marca 2013, Efir (C-19/12, neuverejnený, EU:C:2013:148, bod 32).

21 Rozsudok z 21. februára 2006, BUPA Hospitals a Goldsborough Developments (C-419/02, EU:C:2006:122, bod 51).

52. Hoci teda presná výška prirážky skutočne nemusí byť známa v okamihu, keď bola vykonaná platba vopred, alebo v okamihu, keď bola služba skutočne poskytnutá, alebo dokonca značne neskôr (dovtedy, kým budú všetky platby pre určitého dodávateľa a/alebo za určitú sezónu uhradené), skutočnosťou zostáva, že akákoľvek cestovná kancelária, ktorá nemá záujem utrpieť straty, bude mať pravdepodobne podrobný odhad predpokladaných nákladov predtým, ako vytvorí a bude inzerovať určité cesty.

53. Po tretie, pokiaľ ide o praktické ťažkosti, na ktoré sa odvoláva Skarpa, najmä potrebu dodatočných úprav, jednoducho konštatujem, že takýto argument by sotva mohol sám osebe odôvodniť skutočné vylúčenie zákonných pravidiel o DPH.[22]

54. Navyše na rozdiel od toho, čo tvrdí Skarpa, nejde o praktické ťažkosti, ktorým mala úprava zdaňovania prirážky za cieľ predchádzať. Ako bolo vysvetlené vyššie,[23] osobitná úprava pre cestovné kancelárie bola navrhnutá s cieľom odstrániť potrebu cestovných kancelárií požadovať odpočet DPH v celej Európskej únii. Nemala však mať za následok oslobodenie od všetkých administratívnych povinností, s ktorými sa zdaniteľná osoba stretáva za podobných okolností.[24]

55. Zdá sa, že tento záver je ešte o to viac odôvodnený vzhľadom na skutočnosť, že opačný záver by prinášal cestovnej kancelárii dvojitú finančnú výhodu: bude oprávnená zaplatiť DPH po poskytnutí služieb, keď sa stane známou výška prirážky, pričom ju bude účtovať svojim zákazníkom vopred. Neviem, ako by takýto výklad poskytol primeranú rovnováhu medzi všetkými zainteresovanými záujmami.

56. Napokon sa javí, že problém predbežnej povahy výšky prirážky pri prijatí platby na účet nie je obmedzený na platbu na účet. Z opisu poskytnutého na pojednávaní chápem, že v skutočnosti môže byť výška prirážky neznáma aj *po poskytnutí služieb v cestovnom ruchu*, ak sú vykonávané úpravy zo strany dodávateľov cestovnej kancelárie.

57. Táto skutočnosť iba podčiarkuje celkový problém argumentácie spoločnosti Skarpa v tomto bode. Pokiaľ ide o úplné logické dôsledky, potom Skarpa skutočne žiada nielen o výnimku z článku 65 smernice o DPH, pretože rovnaký argument by mohol byť rozšírený aj na to, aby sa vylúčila uplatniteľnosť článku 63.[25] Vzhľadom na to, že ani v čase poskytnutia služieb nemusí byť presná prirážka známa, potom to, v ktorom okamihu by skutočne vznikla daňová povinnosť, by úplne záviselo od vlastného vyhlásenia cestovnej kancelárie, že sa domnieva, že pozná presnú výšku prirážky. To pravdepodobne nebude po poskytnutí danej služby, ale týždne a mesiace neskôr, alebo možno dokonca až na konci každej sezóny, keď je pravdepodobné, že budú známe úplné rozpisy všetkých skutočných nákladov vynaložených na jednotlivé čiastkové služby. Netreba dodávať, že počas všetkých týchto období by neboli príslušné zdroje k dispozícii štátu.[26]

22 Pozri, na preukázanie opakovanej neakceptácie „praktických a technických ťažkostí“ Súdnym dvorom ako dostatočného dôvodu na odklonenie sa od pravidiel EÚ, rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko (C-74/91, EU:C:1992:409, bod 12), alebo rozsudok z 23. mája 1996, Komisia/Grécko (C-331/94, EU:C:1996:211, bod 12).

23 Pre podrobnejšie posúdenie pozri body 30 až 33 vyššie.

24 Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 79): „Okrem toho, hoci účelom článku 26 šiestej smernice je prispôsobiť 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, nie je zjednodušiť požiadavky na účtovníctvo vyplývajúce zo všeobecnej úpravy DPH“. Pozri tiež rozsudok z 19. júna 2003, First Choice Holidays (C-149/01, EU:C:2003:358, bod 25).

25 Ak neexistujú žiadne vnútroštátne predpisy prijaté na základe článku 66 písm. a) až c) smernice o DPH.

26 Súdny dvor rozhodol, že „… v oblasti DPH zdaniteľné osoby vystupujú ako výbercovia daní“ a pokladal za odôvodnené ustanovenia šiestej smernice, ktorých cieľom je zabrániť „veľkým sumám verejných peňazí, ktoré sa hromadia v ich rukách počas zdaňovacieho obdobia“. Rozsudok z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

58. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti je môj predbežný záver taký, že smernica o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že daňová povinnosť z titulu platieb na účet, ktoré prijala zdaniteľná osoba pri poskytovaní služieb v cestovnom ruchu, pre ktoré platí osobitná úprava zdaňovania pre cestovné kancelárie podľa článkov 306 až 310 smernice o DPH, vzniká v okamihu definovanom v článku 65 smernice o DPH, teda prijatím príslušnej platby na účet.

B. O druhej otázke: ako určiť DPH, keď nie je známy základ dane

59. Prostredníctvom druhej otázky sa vnútroštátny súd pýta, ak skutočne daňová povinnosť vznikne prijatím platby na účet, ako sa má táto daň určiť, keď ešte nie je známa presná výška prirážky, teda základ dane.

60. Vedúci národnej správy príjmov, poľská a nemecká vláda, ako aj Komisia súhlasia s tým, že DPH by sa nemala účtovať na *prijatú sumu*, ale na *prirážku*.[27] Návrhy, akým spôsobom by sa mala táto prirážka stanoviť v čase prijatia platby na účet, sa však líšia.

61. Vedúci národnej správy príjmov tvrdí, že prirážka by sa mala stanoviť po prijatí platby na účet, a to na základe *predpokladaných* nákladov. Potrebné úpravy sa vykonajú následne – v daňovom priznaní za príslušné účtovné obdobie, počas ktorého bola služba poskytnutá. Podobne poľská vláda tvrdí, že na účely stanovenia výšky prirážky po prijatí platby na účet by mala Skarpa uplatňovať „funkčný prístup“ a ako základ použiť *predpokladané* náklady.

62. Na pojednávaní nemecká vláda zastávala (čiastočne) podobné stanovisko. Tvrdila, že na účely stanovenia výšky prirážky by mali byť zohľadnené náklady, ktoré vznikli, a predpokladané (predvídateľné) náklady. Podľa uvedenej vlády formuláciu „skutočné náklady cestovnej kancelárie“ uvedenú v článku 308 smernice o DPH je potrebné chápať takto.

63. Komisia sa domnieva, že zohľadnenie predpokladaných nákladov na účely stanovenia prirážky po prijatí platieb na účet by bolo v rozpore so znením článku 308 smernice o DPH. Toto ustanovenie odkazuje na „*skutočné náklady*“ cestovnej kancelárie.[28] Z tohto dôvodu je možné zobrať do úvahy iba skutočné náklady do prijatia platby na účely stanovenia prirážky pri prijímaní platieb na účet. Stanovisko Komisie zodpovedá aj návrhu vnútroštátneho súdu.

64. Ako bolo ďalej uvedené na pojednávaní, v podstate existuje päť rôznych možností, ako možno teoreticky vypočítať prirážku a zohľadniť náklady za týchto okolností.

i) Článok 65 smernice o DPH sa neuplatňuje. Pri prijatí platby na účet nevzniká daňová povinnosť a pre výpočet DPH sa použije prirážka, až keď bude definitívne známa (stanovisko spoločnosti Skarpa).

ii) Daňová povinnosť vzniká zo sumy prijatej na účet (namiesto z prirážky). To by vyplývalo z doslovného uplatnenia článku 65 smernice o DPH.

iii) Daňová povinnosť vzniká z prirážky vypočítanej odpočítaním *podielu predpokladaných nákladov* pre danú transakciu zo sumy prijatej na účet. Tento podiel by zodpovedal podielu, ktorý predstavuje prijatá suma z celkovej ceny služby (stanovisko vedúceho národnej správy príjmov a poľskej vlády).

27 Toto je tiež (alternatívny) argument spoločnosti Skarpa s jasnou výhradou vyplývajúcou z jej navrhovanej odpovede na prvú otázku, podľa ktorej sa článok 65 smernice o DPH nemôže uplatniť, a že daňová povinnosť vo vzťahu k DPH vzniká až vtedy, keď je známa prirážka.

28 V niektorých iných jazykových verziách opísané ako *coût effectif supporté par l'agence de voyages* (francúzština), *tatsächlichen) Kosten die dem Reisebüro entstehen* (nemčina), *faktyczne koszty poniesione przez biuro podróży* (poľština), *skutečné náklady cestovní kanceláře* (čeština), *coste efectivo soportado por la agencia de viaje* (španielčina).

iv) Daňová povinnosť by sa mala uplatňovať na prirážku, ale táto prirážka by sa mala stanoviť pri prijatí platby na účet, odpočítaním skutočných nákladov v zmysle skutočne vynaložených nákladov cestovnej kancelárie až do okamihu prijatia platby na účet (stanovisko Komisie a tiež návrh vnútroštátneho súdu).

v) Daňová povinnosť by sa mala uplatňovať na prirážku, ktorá by sa tiež mala stanoviť v čase prijatia platby na účet, ale berúc do úvahy náklady cestovnej kancelárie až do doby prijatia platby na účet *a* predpokladané náklady za predpokladu, že zatiaľ neboli vynaložené všetky predpokladané náklady (stanovisko nemeckej vlády).

65. Samotný zoznam všetkých týchto (prinajmenšom teoreticky koncipovaných) možností jasne dokazuje, že odpoveď, ktorá sa má poskytnúť, nie je zďaleka jednoznačná. Niektoré možnosti sú však problematickejšie ako iné.

66. Z dôvodov, ktoré už boli podrobne uvedené v odpovedi na prvú otázku,[29] prvé stanovisko, ktoré obhajuje Skarpa, jednoducho nie je možné akceptovať bez ďalšieho narušenia celého systému výberu DPH. Navyše, ak by bol takýto prístup prijatý, prečo sa zastaviť na článkoch 65 a 63. Mohli by existovať potenciálne aj ďalšie (všeobecné) ustanovenia smernice o DPH, ktoré by sa mohli „v ideálnom prípade“ ďalej prispôsobiť tak, aby sa zabezpečili (objektívne bezpochyby úplne odôvodnené) špecifické potreby konkrétneho odvetvia. Ale to je presne ten klzký breh, ktorému sa Súdny dvor snaží vyhnúť.

67. Z už uvedených dôvodov[30] druhú možnosť tiež nie je možné akceptovať. Je pravda, že článok 65 smernice o DPH uvádza, že „daňová povinnosť vzniká *z prijatej sumy* prijatím platby“.[31] Prijatie tohto stanoviska by však takisto v konečnom dôsledku viedlo k (dajme tomu, že predbežnému) neprimeranému výsledku, pretože takýto počiatočný základ dane by bol v konečnom dôsledku vyšší ako základ dane, ktorý by bol následne určený. Aj z tohto dôvodu sa domnievam, že odkaz uvedený v článku 65 týkajúci sa „prijatej sumy“ sa má chápať ako pripomienka všeobecného pravidla, podľa ktorého zahŕňa základ dane „všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ…“. To vyplýva z článku 73 smernice o DPH.[32] Konkrétnejšie v súčasnom kontexte zastávam názor, že pojem „prijatá suma“ uvedený v článku 65 smernice o DPH treba chápať ako odkaz na *prijatý základ dane*. Týmto základom dane je podľa osobitného pravidla článku 308 smernice o DPH prirážka. Toto osobitné pravidlo sa teda vsadí do logiky článku 65 smernice o DPH, keďže odkazuje na pojem „prijatá suma“.

68. Zastávam názor, že štvrtá a piata možnosť by boli bližšie k tomu, čo vyplýva zo znenia článku 308 smernice o DPH. Obávam sa však, že tieto jednoducho prekračujú hranicu, keď sa účtovanie a vyhlásenia o DPH menia z pomerne zložitej operácie na „mission impossible“, teda na neuskutočniteľnú misiu. Vyžadovali by, aby *jednotlivé* rozpisy všetkých *skutočných* vynaložených nákladov boli robené *opakovane* a *rozdielne* pri prijatí každej individuálnej platby na účet.

69. Zdá sa to však jednoducho nemožné z viacerých dôvodov. Po prvé určité služby sa nakupujú vo veľkých množstvách (ubytovanie a doprava), zatiaľ čo jednotlivé služby v rámci nich sa predávajú jednotlivo. Ak je to skutočne tak, podiel celkových nákladov na každú transakciu (každú službu) pravdepodobne nebude známy pri prijatí platby na účet, a to najmä preto, že množstvo jednotlivých

29 Pozri body 39 až 57 vyššie.

30 Pozri body 37 až 38 vyššie.

31 Kurzívou zvýraznil generálny advokát.

32 „V prípade dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré nie sú uvedené v článkoch 74 až 77, zahŕňa základ dane všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú získal alebo má získať dodávateľ alebo poskytovateľ za tieto transakcie od odberateľa alebo od tretej strany vrátane dotácií priamo spojených s cenou týchto transakcií“. Podľa ustálenej judikatúry je konečným základom dane podľa všeobecných pravidiel skutočne prijatá protihodnota; pozri napríklad (pokiaľ ide o dodávky tovaru) rozsudok z 29. mája 2001, Freemans (C-86/99, EU:C:2001:291, bod 27 a tam citovanú judikatúru).

predaných služieb sa pravdepodobne v priebehu času výrazne zmení. Po druhé nie je mi jasné, ako by sa takéto skutočné náklady na služby objednané vo veľkých množstvách spájali s jednotlivými poskytovanými službami. Po tretie všetko sa stáva ešte zložitejším v prípadoch, keď platby na účet nepredstavujú len 100 % ceny, ale naopak, jej časť, napríklad 10 %, 30 % alebo 50 %.

70. Okrem toho, vo všetkých týchto prípadoch, predtým, ako je známa konečná situácia, odpočítanie všetkých skutočných nákladov, ktoré vznikli v okamihu, keď bola uhradená iba časť platieb (iba pre niektoré miesta vo veľkom balíku zájazdu) a/alebo dokonca iba percentá tejto ceny (30 % alebo 50 %), pravdepodobne povedie k zápornému zostatku. Inými slovami, v konkrétnom čase skutočné náklady v zmysle výšky nákladov, ktoré boli skutočne vynaložené, môžu predstavovať 100 % všetkých nákladov, zatiaľ čo platba na účet môže zodpovedať iba 10 % z ceny služby. Nie je mi jasné, ako by táto skutočnosť mala byť neskôr upravená a či by takéto „dočasné straty“ mali byť napríklad takto deklarované.

71. Z praktických dôvodov teda zastávam názor, že vzhľadom na danú zložitosť by to, čo by sa mohlo reálne uskutočniť, bolo v konečnom dôsledku v najlepšom prípade ďalším (informovaným) odhadom úrovne skutočných nákladov. Jediný rozdiel by bol v tom, že cestovná kancelária by musela s vynaložením sizyfovského úsilia pri každom prijatí platby na účet dokola vykonávať takéto posúdenia.

72. Ako už bolo vysvetlené vyššie a potvrdené na pojednávaní, zároveň sa zdá, že informovaná cestovná kancelária má dosť podrobnú predstavu o nákladoch, ktoré vzniknú, a o prirážke, ktorú dosiahne v súvislosti s konkrétnou transakciou.

73. Všetky tieto úvahy ma vedú k záveru, že je to naozaj tretia možnosť navrhovaná vedúcim národnej správy príjmov a poľskou vládou, ktorá sa zdá byť najprimeranejšia a najmenej zaťažujúca. Podľa môjho názoru táto možnosť dosahuje primeranú rovnováhu medzi príslušnými záujmami vnútroštátneho daňového úradu a zdaniteľnej osoby, pričom zostáva v rámci uskutočniteľnosti. Tento prístup neposkytuje žiadnej z týchto strán neprimeranú výhodu nad druhou stranou. Je to preto, že ani jedna z nich nebude disponovať „príliš veľkým množstvom peňazí“ v porovnaní s tým, na čo bude táto strana v konečnom dôsledku oprávnená.

74. Príklad, ktorý uviedol na pojednávaní vedúci národnej správy príjmov, túto logiku dobre zachytáva. Ak je cena služby napríklad 1 000 poľských zlotých (PLN), pričom odhadovaná prirážka tvorí 20 % z tejto ceny (200 PLN) a zákazník vyplatí zálohu vo výške 500 PLN, prirážka, ktorá by sa mala zohľadniť v čase prijatia platby na účet, by mala byť 100 PLN. Z tejto sumy 100 PLN je potrebné vypočítať DPH a daňová povinnosť by mala vzniknúť v tomto štádiu s následnými a konečnými úpravami, ktoré sa vykonajú, keď bude známa konečná výška prirážky, ak to bude potrebné.

75. Okrem toho sa tým zabezpečí primeraná rovnováha, pokiaľ ide o neprimerane nadmerné platby alebo zadržanie splatnej dane, a tiež to umožní, aby bol účtovný postup zvládnuteľný, a to v súlade s predchádzajúcimi rozhodnutiami Súdneho dvora (v rozsudkoch vo veci Komisia/Španielsko [33] a Komisia/Nemecko [34]), podľa ktorých musí byť prirážka určená vo vzťahu ku každej transakcii, a nie „globálne“ za určité obdobie. Celá účtovná operácia, pokiaľ ide o výpočet nákladov pre každú jednotlivú transakciu (v zmysle každej služby poskytovanej cestovnou kanceláriou), by sa však musela vykonať iba dvakrát. Najprv by tomu tak bolo pri určovaní počiatočných odhadov a počítaní predpokladaných nákladov pred stanovením ceny a inzerovaním služby a potom na konci, keď budú známe všetky náklady a presná prirážka.

33 Pozri rozsudok z 26. septembra 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, body 101 až 104).

34 Rozsudok z 8. februára 2018 (C-380/16, neuverejnený, EU:C:2018:76, body 87 až 92).

76. Vzhľadom na vyššie uvedené som dospel k názoru, že DPH sa má vypočítať z prirážky určenej ako rozdiel medzi sumou prijatou ako platba na účet a zodpovedajúcim percentom celkových predpokladaných nákladov na danú transakciu.

77. Na záver považujem za potrebné uviesť dodatočnú poznámku. Som si vedomý, že riešenie, ktoré som práve navrhol, nie je ideálne. Na základe načrtnutého procesu eliminácie extrémov sa ale zdá byť najmenej zaťažujúce a ťažkopádne pre všetky zainteresované strany, ak zostaneme v rámci možností, o ktorých možno ešte rozumne povedať, že sa týkajú rozsahu súdneho výkladu existujúcich pravidiel.

78. Stanovenie povinností cestovných kancelárií súvisiacich s DPH sa stretáva s ťažkosťami, ktoré vyplývajú z časových rozdielov na jednej strane medzi prijatím čiastky ceny a účtovaním nákladov na druhej strane. Ako ukazuje skúsenosť členských štátov, výpočet prirážky za takýchto okolností je pomerne zložitý úkon. Tieto ťažkosti boli riešené v niektorých členských štátoch zavedením paušálnej prirážky pre dané obdobie.[35] Okrem toho bol v roku 2002 predložený návrh zameraný na zavedenie celkovej sadzby na výpočet prirážky cestovných kancelárií.[36] V roku 2014 sa však od toho upustilo. Okrem toho vzhľadom na rozsudky Súdneho dvora vo veci Komisia/Španielsko[37] a Komisia/Nemecko[38] sa tejto prístup javí ako problematický.

79. V takomto (už) komplexnom kontexte súhlasím so všeobecným návrhom nemeckej vlády, že je vhodné usilovať sa o riešenie, ktoré predstavuje skôr menej než viac ďalších dodatočných ťažkostí. Je iróniou, ako na pojednávaní uviedli takmer všetci účastníci konania a zainteresované osoby, že osobitná úprava bola prijatá na účely zjednodušenia fungovania systému, zatiaľ čo sa dospelo k výrazne odlišným názorom na to, ako by malo toto zjednodušenie vyzerať v špecifickom kontexte osobitnej úpravy pre cestovné kancelárie. Aj vzhľadom na takú výraznú *rozmanitosť zjednodušení* zastávam názor, že v tejto súvislosti by bolo vhodné ponechať ďalšie kroky smerujúce k zjednodušeniu na normotvorcu Únie a/alebo na vnútroštátnych zákonodarcov v rámci stanovenom právom Únie.

V. Návrh

80. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na otázky, ktoré položil Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), takto:

1. Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že daňová povinnosť z titulu platieb na účet, ktoré prijala zdaniteľná osoba pri poskytovaní služieb v cestovnom ruchu, pre ktoré platí osobitná úprava zdaňovania pre cestovné kancelárie podľa článkov 306 až 310 smernice 2006/112, vzniká v okamihu definovanom v článku 65 tejto smernice, teda prijatím príslušnej platby na účet.

2. V danom okamihu sa má DPH vypočítať z prirážky určenej ako rozdiel medzi sumou prijatou ako platba na účet a zodpovedajúcim percentom celkových predpokladaných nákladov na danú transakciu.

35 Rôzne vnútroštátne riešenia boli opísané, ako to správne zdôraznila Skarpa na pojednávaní, v správe vypracovanej pre Komisiu s názvom *Štúdia o revízii osobitnej úpravy DPH pre cestovné kancelárie a možnosti reformy*, záverečná správa TAXUD/ 2016/AO-05, december 2017 (prístupné on-line na webovej stránke Európskej komisie). V tejto správe sa uvádza, že takúto alternatívu umožňuje približne 14 členských štátov.

36 Návrh smernice Rady z 8. februára 2002, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o osobitnú úpravu DPH pre cestovné kancelárie, KOM(2002) 64 v konečnom znení (Ú. v. ES C 126 E, 2002, s. 390). Podobne sa výbor pre DPH domnieval, že je prijateľné použiť celkový výpočet: „Výbor taktiež rozhodol, že zásada uplatňovaná na cestovné kancelárie pri zdaňovaní prirážky nebráni určeniu prirážky pre všetky transakcie na základe rovnakého vzorca počas určitého obdobia.“ (Usmernenia vyplývajúce zo 17. schôdze 4. až 5. júla 1984, XV/243/84). Pozri Usmernenia vyplývajúce zo zasadnutí výboru pre DPH (do 2. júla 2018), dostupné na https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/vat/vat-committee_en.

37 Pozri rozsudok z 26. septembra 2013 (C-189/11, EU:C:2013:587, body 101 až 104).

38 Rozsudok z 8. februára 2018 (C-380/16, neuverejnený, EU:C:2018:76, body 87 až 92).