

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 13. marca 2014 (*)

„DPH – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií – Plnenia uskutočnené mimo územia Európskej únie – Šiesta smernica 77/388/EHS – ?lánok 28 ods. 3 – Smernica 2006/112/ES – ?lánok 370 – Klauzuly ‚standstill‘ – Zmena vnútroštátnej legislatívy po?as lehoty na prebratie“

Vo veci C?599/12,

ktorej predmetom je návrh na za?atie prejudiciálneho konania podľa ?lánku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgicko) z 24. októbra 2012 a doru?ený Súdnemu dvoru 20. decembra 2012, ktorý súvisí s konaním:

Jetair NV,

BTW?eenheid BTWE Travel4you

proti

FOD Financiën,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory C. G. Fernlund (spravodajca), sudcovia C. Toader a E. Jaraši?nas,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zrete?om na písomnú ?as? konania,

so zrete?om na pripomienky, ktoré predložili:

- Jetair NV a BTW?eenheid BTWE Travel4you, v zastúpení: H. Vandeborgh, advocaat,
- belgická vláda, v zastúpení: M. Jacobs a J.?C. Halleux, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: W. Roels, C. Soulay a L. Lozano Palacios, splnomocnení zástupcovia,
- Rada Európskej únie, v zastúpení: A.?M. Colaert a E. Chatziioakeimidou, splnomocnené zástupkyne,

so zrete?om na rozhodnutie prijaté po vypo?utí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu klauzuly „standstill“ uvedenej v článku 28 ods. 3 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“), a článku 370 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“), článkov 153 a 309 smernice o DPH a článkov 43 ES a 56 ES, ako aj platnosti článku 370 smernice o DPH.

2 Tento návrh bol podaný v rámci dvoch sporov, v prvom medzi spoločnosťou Jetair NV (ďalej len „Jetair“) a v druhom medzi BTW-ëenheid BTWE Travel4you (ďalej len „Travel4you“), skupinou zloženou z viacerých spoločností, ktorú treba na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) považovať za jedinú zdaniteľnú osobu, a FOD Financiën (Federálny finančný úrad) vo veci zaplatenia dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v súvislosti so zamietnutím žiadosti o vrátenie DPH predloženej žalobcami a vzťahujúcej sa na cesty organizované mimo územia Európskej únie.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Článok 1 šiestej smernice stanovoval:

„Členské štáty prispôsobia svoje súčasné systavy [DPH] v súlade s nasledujúcimi článkami.

Prijmú potrebné právne a správne predpisy tak, aby prispôsobené predpisy nadobudli účinnosť čo najrýchlejšie, najneskôr 1. januára 1978.“

4 Článok 26 ods. 1 a 3 šiestej smernice znel takto:

„1. Členské štáty aplikujú [DPH] pri operáciách agentov cestovných kancelárií [plneniach cestovných kancelárií – *neoficiálny preklad*] v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby [ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkom vystupujú vo vlastnom mene a na uskutočnenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami – *neoficiálny preklad*]. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c) [na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa vzťahuje článok 11 A ods. 3 písm. c) – *neoficiálny preklad*]. ...

...

3. Ak sú plnenia, zverené cestovným agentom [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] inej zdaniteľnej osobe, vykonávané mimo spoločnosť, služby cestovného agenta [cestovnej kancelárie – *neoficiálny preklad*] sa budú považovať za od dane oslobodené sprostredkovateľské aktivity podľa článku 15 (14). ...“

5 Článok 28 ods. 3 písm. a) a článok 28 ods. 4 šiestej smernice uvedený v hlave XVI nazvanej „Prechodné ustanovenia“ stanovoval:

„3. Počas prechodného obdobia definovaného v odseku 4, členské štáty môžu:

a) na?alej poskytova? ú?avy na dani pri zdanite?ných transakciách, ako to definuje [?lánok 15] v Prílohe E tejto smernice,

...

4. Prechodné obdobie bude trva? 5 rokov od 1. januára 1978. ...“

6 Plnenia uvedené v ?lánku 15 bode 14 šiestej smernice a zopakované v jej prílohe E zah??ajú „služby cestovných zástupcov (agentov) uvedené v ?lánku 26 a služby cestovných zástupcov konajúcich v mene a na vlastné riziko [a na ú?et – *neoficiálny preklad*] cestujúceho, pokia? ide o cesty v rámci [mimo – *neoficiálny preklad*] spolo?enstva“.

Smernica o DPH

7 ?lánok 153 smernice o DPH stanovuje:

„?lenské štáty oslobodia od dane služby poskytované sprostredkovate?mi konajúcimi v mene a na ú?et inej osoby, ak sa títo sprostredkovatelia podie?ajú na transakciách uvedených v kapitolách 6, 7 a 8 alebo na transakciách, ktoré sa uskuto??ujú mimo Spolo?enstva.

...“

8 ?lánok 306 ods. 1 smernice o DPH uvedený v hlave XII kapitole 3 nazvanej „Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“ stanovuje:

„?lenské štáty uplat?ujú osobitnú úpravu DPH v súlade s touto kapitolou na transakcie cestovných kancelárií, ak tieto cestovné kancelárie vo vz?ahu k zákazníkom vystupujú vo vlastnom mene a ak na uskuto?nenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdanite?nými osobami.

Táto osobitná úprava sa nevz?ahuje na cestovné kancelárie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia a na ktoré sa na ú?ely výpo?tu základu dane vz?ahuje ?lánok 79 ods. 1 písm. c).“

9 ?lánok 309 smernice o DPH znie:

„Ak sú transakcie, ktorými poverí cestovná kancelária iné zdanite?né osoby, uskuto??ované týmito osobami mimo Spolo?enstva, služby cestovnej kancelárie sa považujú za sprostredkovate?skú ?innos? oslobodenú od dane podľa ?lánku 153.

...“

10 ?lánok 370 smernice o DPH stanovuje:

„?lenské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 zda?ovali transakcie uvedené v zozname v prílohe X ?asti A, môžu pokračova? v ich zda?ovaní.“

11 Príloha tejto smernice vo svojej ?asti A nazvanej „Transakcie, ktoré ?lenské štáty môžu na?alej zda?ova?“ vo svojom bode 4 stanovuje:

„poskytnutie služieb cestovných kancelárií uvedené v ?lánku 306 a služieb cestovných kancelárií, ktoré konajú v mene cestujúceho a na jeho ú?et pri cestách mimo Spolo?enstva.“

Belgické právo

12 Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu a zo spisu predloženého Súdnemu dvoru vyplýva, že relevantné belgické právo je to, ktoré vyplýva zo zákona o dani z pridanej hodnoty zavedeného zákonom z 3. júla 1969 (*Moniteur belge* zo 17. júla 1969, s. 7046), v znení platnom v čase konania vo veci samej (čalej len „zákoník o DPH“).

13 Je nesporné, že pred 1. decembrom 1977 boli plnenia poskytnuté cestovnými kancelárkami spočívajúce v organizovaní ciest mimo územia Európskej únie oslobodené od dane.

14 Zákoník o DPH bol zmenený a doplnený zákonom z 29. novembra 1977, ktorý nadobudol účinnosť 1. decembra 1977 a ktorý podrobil tieto plnenia DPH.

15 Zo spisu predloženého Súdnemu dvoru tiež vyplýva, že zákoník o DPH bol opäť zmenený a doplnený kráľovským dekrétom z 28. novembra 1999, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 2000. Podľa tohto dekrétu poskytovanie služieb cestovných kancelárií súvisiacich s cestami mimo Úniu nezodpovedá už žiadnym sprostredkovateľom. Tieto plnenia však aj naďalej podliehali DPH.

Skutkové okolnosti sporov vo veci samej a prejudiciálne otázky

16 Jetair je spoločnosť založená podľa belgického práva, ktorá je zdaniteľnou osobou na účely DPH pokiaľ ide o jej pôsobenie ako cestovná kancelária. Dňa 1. februára 2009 sa stala súčasťou skupiny Travel4you, v ktorej sa nachádza ešte ďalších šesť spoločností vykonávajúcich túto činnosť.

17 Jetair a Travel4you organizujú turistické cesty, pri ktorých využívajú služby tretích osôb, najmä hoteliérov a letecké spoločnosti.

18 Keďže sa domnievali, že cesty organizované mimo územia Únie nepodliehajú DPH, obe žalobkyne požiadali o vrátenie DPH, ktorá sa na tieto cesty vzťahovala.

19 Prvá žiadosť sa týkala DPH vzťahujúcej sa na cesty, ktoré boli organizované v rokoch 2001 až 2006, a týkala sa daňového priznania DPH podaného v septembri 2007. Úrad pre kontrolu dane z pridanej hodnoty v Oostende nesúhlasil s výškou požadovaných súm, zadržal sumu vo výške 55 700 000 eur a spísal zápisnicu o priestupku.

20 Druhá žiadosť sa týkala DPH vzťahujúcej sa na cesty organizované počas doby od roku 2007 do januára 2010 a týkala sa daňového priznania DPH podaného v marci 2010. Úrad pre kontrolu dane z pridanej hodnoty v Oostende nesúhlasil s výškou požadovaných súm, zadržal sumu vo výške 37 600 000 eur a spísal zápisnicu o priestupku.

21 Jetair 21. decembra 2010 a členovia Travel4you 24. októbra 2011 predložili Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (prvostupňový súd v Bruggách) žalobu, ktorý tieto dve veci spojil na spoločné konanie.

22 Žalobcovia pred vnútroštátnym súdom tvrdili, že prechodné ustanovenie uvedené v článku 28 ods. 3 šiestej smernice neumožňuje belgickému zákonodarcovi zmeniť svoju právnu úpravu tak, aby krátko pred nadobudnutím účinnosti tejto smernice bola s ňou v rozpore. Tvrdili, že podľa článku 26 ods. 3 šiestej smernice, ktorý bol prebratý do článku 309 smernice o DPH, keď sú operácie, s ktorých výkonom sa cestovná kancelária obracia na tretie zdaniteľné osoby, poskytované týmito tretími osobami mimo územia Únie, plnenia kancelárie musia byť oslobodené.

23 Keďže FOD Financiën proti tomu namietal, že belgický zákonodarca sa mohol v súlade s článkom 28 ods. 3 šiestej smernice rozhodnúť pre zdanenie týchto plnení, vnútroštátny súd mal

pochybnosti o tom, ako má rozhodnúť v konaniach vo veci samej.

24 Za týchto podmienok Rechtbank van eerste aanleg te Brugge rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Môže Belgicko zmeniť svoju právnu úpravu v tom zmysle, že službu, ktorá je oslobodená od dane – v tomto prípade cesty mimo Únie –, zdaní od určitého dátumu (1. decembra 1977), t. j. bezprostredne predtým, ako nadobudla účinnosť šiesta smernica o DPH (1. januára 1978), a obíde tak klauzulu ‚standstill‘ uvedenú v článku 28 ods. 3 šiestej smernice (článok 370 smernice [o DPH]), ktorá stanovuje, že pokračovať v zdanení týchto služieb cestovných kancelárií možno len vtedy, ak už boli zdanené predtým, ako šiesta smernica nadobudla účinnosť?“

2. Bol belgický zákonodarca povinný od 13. júna 1977 (deň uverejnenia šiestej smernice) upustiť od zdanenia ciest mimo Úniu?

3. Porušuje belgický zákonodarca článok 309 smernice [o DPH], ak v prípade plnení mimo [Úniu] nezaobchádza s cestovnými kanceláriami rovnako ako so sprostredkovateľmi a napriek tomu tieto služby naďalej zdanuje?

4. Sú články 309, 153, 370 a príloha X smernice [o DPH] v rozpore so všeobecnými zásadami práva Spoločenstva, so zásadou rovnosti zaobchádzania a zásadou proporcionality, ako aj s ustanoveniami o voľnom pohybe osôb, tovaru a služieb, okrem iného s [článkami 43 ES a 56 ES] preto, lebo belgickým štátom poskytujú možnosť voľby, pokiaľ ide o zdanenie služieb v súvislosti s cestami mimo [Úniu]?

5. Je v rozpore so zásadami práva Spoločenstva, najmä so zásadou rovnosti zaobchádzania, zásadou proporcionality a neutrality DPH, že Belgické kráľovstvo kráľovským dekrétom z 28. novembra 1999 stanovilo v súvislosti s cestami mimo Úniu daňovú povinnosť len pre cestovné kancelárie, ale nie pre sprostredkovateľov?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej a druhej otázke

25 Na úvod treba pripomenúť, že podľa článku 191 druhého odseku Zmluvy o EHS platného v čase prijatia šiestej smernice sa smernice oznamujú im adresátom a nadobúdajú účinnosť týmto oznámením. Takže pre určenie začatia plynutia lehoty na prebratie tejto smernice nebol rozhodujúci dátum uverejnenia, ale dátum oznámenia šiestej smernice dotknutému belgickému štátu.

26 Treba tiež zdôrazniť, že k predmetnej legislatívnej zmene, ktorá bola prijatá 1. decembra 1977, došlo v období od oznámenia šiestej smernice Belgickému kráľovstvu, t. j. od 23. mája 1977, a dátumom, do ktorého mala byť táto smernica v súlade so svojím článkom 1 týmto belgickým štátom prebratá, t. j. 1. januárom 1978. K zmene teda došlo počas lehoty na prebratie šiestej smernice v predmetnom belgickom štáte.

27 Vnútroštátny súd sa svojimi prvými dvoma otázkami, ktoré treba preskúmať spoločne, v podstate pýta, či článok 28 ods. 3 šiestej smernice a článok 370 smernice o DPH bránia tomu, aby belgický štát pred 1. januárom 1978, t. j. počas lehoty na prebratie šiestej smernice, prijal ustanovenie, ktorým sa mení jeho platná právna úprava v tom zmysle, že DPH podliehajú plnenia cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Únie.

28 Je nesporné, že podľa vnútroštátnej právnej úpravy vo veci samej boli služby cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Únie oslobodené od dane až do 1. decembra 1977 a že od tohto

dátumu podliehajú dani, hoci osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií zavedená šiestou smernicou vo svojom v ?lánku 26 ods. 3 stanovuje, že tieto služby sú od dane oslobodené.

29 ?lánok 28 ods. 3 šiestej smernice však zavádza klauzulu, „standstill“, pod?a ktorej môžu ?lenské štáty po?as obdobia uvedeného v ?lánku 28 ods. 4 šiestej smernice na?alej zda?ova? DPH plnenia, ktoré sú pod?a ?lánku 15 tejto smernice oslobodené od tejto dane a ktorých zoznam je uvedený v prílohe E tejto smernice.

30 Dotknuté obdobie prechodnej povahy, ktoré bolo spo?iatku stanovené na pä? rokov od 1. januára 1978, pokračovalo aj po uplynutí tejto lehoty, keďže Rada Únie nevyvinula v tomto smere žiadne úsilie.

31 Zo znenia ?lánku 28 ods. 3 a 4 šiestej smernice v spojení s ?lánkom 15 a prílohou E tejto smernice vyplýva, že normotvorca Únie poskytol ?lenským štátom, ktorých právna úprava pred 1. januárom 1978 stanovovala zdanenie plnení uvedených v ?lánku 26 ods. 3 tejto smernice, možnosť, že nemusia oslobodi? tieto plnenia od dane.

32 Tento výklad podporuje ?lánok 370 smernice o DPH, ktorý v podstate preberá znenie ?lánku 28 ods. 3 šiestej smernice, keď stanovuje, že ?lenské štáty, ktoré k 1. januáru 1978 zda?ovali plnenia, ktorých zoznam je uvedený v prílohy X ?asti A smernice o DPH, môžu v ich zda?ovaní pokračova?. Bod 4 tejto prílohy X ?asti A uvádza poskytovanie služieb cestovných kancelárií, ktoré konajú v mene cestujúceho a na jeho ú?et pri cestách mimo Únie.

33 Pod?a žalobký? mohli ?lenské štáty pokračova? v zda?ovaní dotknutých plnení, ak pod?a ich vnútroštátnej právnej úpravy tieto plnenia podliehali DPH už pred 1. januárom 1978. Žalobkyne poukazujú na rozsudok z 18. decembra 1997, Inter?Environnement Wallonie (C?129/96, Zb. s. I?7411, bod 45), pričom tvrdia, že táto možnosť neopráv?ovala uvedené štáty po?as lehoty na prebratie šiestej smernice upravi? ich právnu úpravu v tom zmysle, aby tieto plnenia podliehali zdaneniu.

34 Komisia naopak tvrdí, že predmetná legislatívna zmena nie je v rozpore so šiestou smernicou vykladanou vzh?adom na už citovaný rozsudok Inter?Environnement Wallonie, ako aj vzh?adom na výslovné ustanovenia tejto smernice. Komisia uvádza, že výnimka týkajúca sa cestovných kancelárií bola normotvorcom Únie prijatá práve preto, aby sa zoh?adnili obavy vyjadrené Belgickým krá?ovstvom.

35 Treba pripomenú?, že pod?a ustálenej judikatúry po?as lehoty na prebratie smernice sa ?lenské štáty, ktoré sú jej adresátmi, musia zdrža? prijímania opatrení, ktoré by mohli vážne ohrozi? uskuto?nenie cie?a stanoveného touto smernicou (pozri najmä rozsudky Inter?Environnement Wallonie, už citovaný, bod 45, ako aj zo 4. júla 2006, Adeneler a i., C?212/04, Zb. s. I?6057, bod 121).

36 V súvislosti so šiestou smernicou treba teda overi?, či opatrenie prijaté ?lenským štátom po?as lehoty na jej prebratie, ktorým sa mení vnútroštátna právna úprava v tom zmysle, že stanovuje zdanenie predmetných plnení, mohlo vážne ohrozi? uskuto?nenie cie?a stanoveného touto smernicou.

37 Ako už bolo v tejto súvislosti konštatované v bode 31 tohto rozsudku, ak členské štáty zdaťovali dotknuté plnenia k 1. januáru 1978, mohli v ich zdaťovaní pokračovať aj po tomto dátume. Keďže šiesta smernica výslovne stanovila 1. január 1978 ako východiskový bod pre prípadné zachovanie daťového opatrenia v platnosti, nemožno sa domnievať, že by zákon stanovujúci zdanenie predmetných plnení prijatý pred týmto dátumom poťas lehoty na prebratie tejto smernice mohol vážne ohroziť uskutoťnenie cieťa stanoveného touto smernicou.

38 Na prvé dve otázky treba teda odpovedať tak, že článok 28 ods. 3 šiestej smernice a článok 370 smernice o DPH nebránia tomu, aby členský štát pred 1. januárom 1978, t. j. poťas lehoty na prebratie šiestej smernice, prijal ustanovenie, ktorým sa mení jeho platná právna úprava v tom zmysle, že DPH podliehajú plnenia cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Únie.

O tretej otázke

39 Vnútroštátny súd sa svojou treťou otázkou v podstate pýta, či členský štát porušuje článok 309 smernice o DPH, ak v prípade plnení týkajúcich sa ciest mimo Únie nepovažuje poskytovanie služieb cestovných kancelárií za sprostredkovateľskú činnosť, ktorá je od dane oslobodená, a uplatní na tieto plnenia DPH.

40 Článok 309 smernice o DPH nachádzajúci sa v kapitole zaoberajúcej sa osobitnou úpravou týkajúcou sa cestovných kancelárií, ktorá sa nachádza v článkoch 306 až 310 tejto smernice, pričom pôsobnosť tejto osobitnej úpravy je definovaná v uvedenom článku 306, upravuje oslobodenie niektorých služieb cestovných kancelárií od dane, a to služieb poskytovaných v rámci ciest mimo Únie, ktoré sa považujú za sprostredkovateľskú činnosť oslobodenú od dane podľa článku 153 uvedenej smernice.

41 Ako vyplýva z bodu 32 tohto rozsudku, článok 370 smernice o DPH však umožňujú odchyliť sa od tohto ustanovenia, keď členským štátom umožňujú zdaťovať dotknuté plnenia, pokiaľ ich tieto štáty zdaťovali k 1. januáru 1978.

42 Z toho vyplýva, že ak členský štát spľa túto podmienku, nie je povinný uplatňovať ustanovenia článku 309 smernice o DPH.

43 Na tretiu otázku treba teda odpovedať, že členský štát neporušuje článok 309 smernice o DPH, ak v prípade plnení týkajúcich sa ciest mimo Únie nepovažuje poskytovanie služieb cestovných kancelárií za sprostredkovateľskú činnosť, ktorá je od dane oslobodená, a uplatní na tieto plnenia DPH, ak podliehali tejto dani už k 1. januáru 1978.

O štvrtej otázke

44 Vnútroštátny súd sa svojou štvrtou otázkou v podstate pýta, či článok 370 smernice o DPH v spojení s prílohou X asťou A bodom 4 tejto smernice porušuje právo Únie, najmä všeobecné zásady práva, zásadu rovnosti zaobchádzania a zásadu proporcionality, ako aj ustanovenia týkajúce sa základných slobôd, keď členským štátom poskytuje možnosť voťby, pokiaľ ide o zdanenie služieb súvisiacich s cestami mimo Úniu.

45 Ako vyplýva z odpovede na tretiu otázku, uvedený článok 370 v spojení s prílohou X asťou A bodom 4 umožňujú členským štátom, aby sa rozhodli, či zdania služby cestovných kancelárií týkajúce sa plnení mimo Únie, ak tieto služby zdaťovali k 1. januáru 1978.

46 Isteže, tým, že článok 370 smernice o DPH poskytuje členským štátom takúto možnosť, zavádza úpravu, ktorá je rozdielna v tých členských štátoch, ktoré sa rozhodnú zdaníť predmetné plnenia, od tých, ktoré uplatnia pravidlá stanovené v článku 309 smernice o DPH a oslobodia tieto

plnenia od dane.

47 Ide však o možnosť poskytovanú výnimkou, a to len pod podmienkou splnenia podmienok stanovených v uvedenom článku.

48 Ako Súdny dvor už rozhodol, zachovanie tejto odchyľnej právnej úpravy zobrazuje postupné a zatiaľ len čiastočné zosúladenie vnútroštátnych právnych predpisov v oblasti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. decembra 2006, Eurodental, C-240/05, Zb. s. I-11479, bod 50). Zamýšľaná harmonizácia nebola doposiaľ vykonaná, keďže článok 28 ods. 3 písm. a) šiestej smernice a článok 370 smernice o DPH umožnili členským štátom, aby ponechali v účinnosti niektoré ustanovenia svojich vnútroštátnych právnych úprav platné pred 1. januárom 1978, ktoré by bez tohto súhlasu boli nezlučiteľné s týmito smernicami (pozri v tomto zmysle v súvislosti so šiestou smernicou rozsudok Eurodental, už citovaný, bod 51).

49 Normotvorcovi Únie prináleží, aby prijal konečnú právnu úpravu týkajúcu sa oslobodenia od DPH a uskutočnil tak postupné zosúladenie vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH (pozri rozsudok z 13. júla 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Zb. s. I-6049, bod 39).

50 Keďže normotvorca Únie neprijal takú konečnú právnu úpravu, a teda členské štáty môžu ponechať v platnosti svoje právne úpravy, treba pripustiť, že medzi týmito právnymi úpravami môžu existovať rozdiely a pritom tieto rozdiely nie sú v rozpore s právom Únie.

51 Na štvrtú otázku preto treba odpovedať tak, že článok 370 smernice o DPH v spojení s prílohou X časťou A bodom 4 tejto smernice neporušuje právo Únie, keď členským štátom poskytuje možnosť pokračovať v zďažovaní služieb cestovných kancelárií súvisiacich s cestami mimo Úniu.

O piatej otázke

52 Vnútroštátny súd sa svojou piatou otázkou v podstate pýta, či členský štát porušuje právo Únie, a najmä zásady rovnosti zaobchádzania, proporcionality a daňovej neutrality, keď zaobchádza s cestovnými kanceláriami v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice a článku 306 smernice o DPH inak ako so sprostredkovateľmi a keď prijal pravidlo, akým je kráľovský dekrét z 28. novembra 1999, podľa ktorého sa pri cestách mimo Únie zďažujú len plnenia cestovných kancelárií, avšak nie plnenia sprostredkovateľov.

53 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že zásada rovnosti zaobchádzania, ktorej vyjadrením v oblasti DPH je zásada daňovej neutrality, vyžaduje, aby porovnateľné situácie neboli posudzované rozdielne okrem prípadu, že takéto rozdielne zaobchádzanie by bolo možné objektívne odôvodniť (pozri najmä rozsudky z 10. apríla 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Zb. s. I-2283, body 49 a 51, ako aj zo 7. marca 2013, Efir, C-19/12, bod 35).

54 V tejto súvislosti treba uviesť, že cestovné kancelárie, ktorých sa osobitná úprava DPH týka, sú definované v článku 26 ods. 1 šiestej smernice, ako aj v článku 306 smernice o DPH ako cestovné kancelárie, ktoré vo vzťahu k zákazníkovi vystupujú vo vlastnom mene a pri uskutočňovaní ciest využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami. Tieto ustanovenia výslovne vylučujú z osobitnej právnej úpravy týkajúcej sa cestovných kancelárií, tie, ktoré konajú len ako sprostredkovatelia.

55 Z uvedených ustanovení vyplýva, že normotvorca Únie dospel k záveru, že tieto dve kategórie cestovných kancelárií sa nenachádzajú v porovnateľnej situácii. Súdny dvor už zdôraznil, že činnosť cestovných kancelárií, na ktoré sa vzťahuje šiesta smernica, sa vyznačuje tým, že tieto kancelárie predstavujú hospodárske subjekty, ktoré vo vlastnom mene organizujú

cesty alebo turistické zájazdy a ktoré na účely poskytovania služieb, ktoré sú väšinou spojené s týmto druhom činnosti, využívajú tretie zdaniteľné osoby (pozri rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 23).

56 Z toho vyplýva, že vnútroštátny zákonodarca neporuší právo Únie, a najmä nie zásadu rovnosti zaobchádzania alebo zásadu neutrality, tým, že s týmito dvoma kategóriami hospodárskych subjektov bude zaobchádzať rozdielne.

57 Pokiaľ ide o zásadu proporcionality, stačí konštatovať, že nebol predložený žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval porušenie tejto zásady.

58 V dôsledku toho treba na piatu položenú otázku odpovedať tak, že český štát neporušuje právo Únie, a najmä nie zásady rovnosti zaobchádzania, proporcionality a daňovej neutrality, keď zaobchádza s cestovnými kancelármi v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice a článku 306 smernice o DPH inak ako so sprostredkovateľmi a keď prijal pravidlo, akým je kráľovský dekrét z 28. novembra 1999, podľa ktorého sa pri cestách mimo Únie zdaťujú len plnenia týchto cestovných kancelárií, avšak nie plnenia sprostredkovateľov.

O trovách

59 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

- Článok 28 ods. 3 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 a článok 370 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty nebránia tomu, aby český štát pred 1. januárom 1978, t. j. počas lehoty na prebratie šiestej smernice, prijal ustanovenie, ktorým sa mení jeho platná právna úprava v tom zmysle, že daní z pridanej hodnoty podliehajú plnenia cestovných kancelárií týkajúce sa ciest mimo Európskej únie.**
- Český štát neporušuje článok 309 smernice 2006/112, ak v prípade plnení týkajúcich sa ciest mimo Únie nepovažuje poskytovanie služieb cestovných kancelárií za sprostredkovateľskú činnosť, ktorá je od dane oslobodená, a uplatní na tieto plnenia daň z pridanej hodnoty, ak podliehali tejto dani už k 1. januáru 1978.**
- Článok 370 smernice 2006/112 v spojení s prílohou X časťou A bodom 4 tejto smernice neporušuje právo Únie, keď českým štátom poskytuje možnosť pokračovať v zdaňovaní služieb cestovných kancelárií súvisiacich s cestami mimo Európskej únie.**
- Český štát neporušuje právo Únie, a najmä nie zásady rovnosti zaobchádzania, proporcionality a daňovej neutrality, keď zaobchádza s cestovnými kancelármi v zmysle článku 26 ods. 1 šiestej smernice 77/388 a článku 306 smernice 2006/112 inak ako so sprostredkovateľmi a keď prijal pravidlo, akým je kráľovský dekrét z 28. novembra 1999, podľa ktorého sa pri cestách mimo Európskej únie zdaťujú len plnenia týchto cestovných kancelárií, avšak nie plnenia sprostredkovateľov.**

Podpisy

* Jazyk konania: holand?ina.