

## Downloaded via the EU tax law app / web

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 19. decembra 2018 (\*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Harmonizácia daňových predpisov – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Zdaniteľná udalosť – Osobitná úprava pre cestovné kancelárie – Články 65 a 308 – Prirážka cestovnej kancelárie – Určenie prirážky – Platby na účet pred poskytnutím služby cestovného ruchu cestovnou kanceláriou – Skutočné náklady cestovnej kancelárie“

Vo veci C-422/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) zo 16. februára 2017 a doručený Súdnemu dvoru 13. júla 2017, ktorý súvisí s konaním:

### **Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

proti

**Skarpa Travel sp. z o.o.,**

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda siedmej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu štvrtej komory, sudcovia K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (spravodajca) a C. Vajda,

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: M. Aleksejev, vedúci útvaru,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 7. júna 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Szef Krajowej Administracji Skarbowej, v zastúpení: J. Kaute a M. Kowalewska, splnomocnení zástupcovia,
- Skarpa Travel sp. z o.o., v zastúpení: J. Zajac-Wysocka, radca prawny,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna a A. Kramarczyk-Szaadzińska, splnomocnení zástupcovia,
- nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: M. Siekierzyńska a N. Gossement, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 5. septembra 2018,

vyhlásil tento

## Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článkov 65 a 308 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010 (Ú. v. EÚ L 44, 2010, s. 1) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej (riadiť daňovej správy, Poľsko) a spoločnosťou Skarpa Travel sp. z o.o. (ďalej len „Skarpa“) týkajúceho sa daňového stanoviska, ktoré vydal Minister Finansów (minister financií, Poľsko, ďalej len „minister“) týkajúceho sa dňa vzniku daňovej povinnosti a spôsobu výpočtu dane z pridanej hodnoty (DPH) z titulu platby za službu v cestovnom ruchu poskytovanú cestovnou kanceláriou.

## Právny rámec

### Právo Únie

3 Podľa článku 63 smernice o DPH „zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby“.

4 Článok 65 tejto smernice stanovuje:

„Ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby.“

5 Článok 66 uvedenej smernice znie takto:

„Odchylné od článkov 63, 64 a 65 môžu členské štáty stanoviť, že pri niektorých transakciách alebo niektorých kategóriách zdaniteľných osôb daňová povinnosť vzniká v jednom z nasledovných okamihov:

a) najneskôr v deň vyhotovenia faktúry,

b) najneskôr v deň prijatia platby,

c) ak sa faktúra nevyhotoví alebo ak sa vyhotoví neskoro, v stanovenej lehote ale najneskôr v deň uplynutia lehoty pre vyhotovenie faktúr stanovenej členskými štátmi podľa druhého odseku článku 222 alebo v prípade, že členský štát žiadnu takúto lehotu nestanovil, faktúra sa vyhotoví v stanovenej lehote po dni vzniku zdaniteľnej udalosti.

Výnimka ustanovená v prvom odseku sa však nevzťahuje na poskytovania služieb, v súvislosti s ktorými platí DPH odberateľ podľa článku 196, a na dodania alebo premiestnenia tovaru uvedené v článku 67.“

6 Článok 306 tejto smernice stanovuje:

„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 písm. c) prvého odseku článku 79.

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

7 Článok 307 smernice o DPH znie:

„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 stále prevádzkare?, odkiaľ službu poskytla.“

8 Podľa článku 308 tejto smernice „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“.

9 Článok 309 uvedenej smernice uvádza:

„Ak sú transakcie, ktorými poverí cestovná kancelária iné zdaniteľné osoby, uskutočňované týmito osobami mimo [Únie], služby cestovnej kancelárie sa považujú za sprostredkovateľskú činnosť oslobodenú od dane podľa článku 153.

Ak sa transakcie uvedené v prvom odseku uskutočňujú súčasne v rámci [Únie] a mimo neho, je možné oslobodiť od dane len tú časť služby cestovnej kancelárie, ktorá sa týka transakcií uskutočňovaných mimo územia [Únie].“

10 Podľa článku 310 smernice o DPH „DPH, ktorú cestovnej kancelárii účtujú iné zdaniteľné osoby z transakcií, ktoré sú uvedené v článku 307 a ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka, nie je možné v žiadnom členskom štáte odpočítať ani vrátiť“.

## **Poľské právo**

11 Článok 19a ods. 8 Ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z pridanej hodnoty) z 11. marca 2004 (Dz. U. z. 54, položka 535), v znení neskorších predpisov (čalej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„Ak pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb došlo celkom alebo čiastočne k prijatiu platby, najmä preddavku, zálohy s možnosťou vrátenia peňazí, zálohy bez možnosti vrátenia peňazí, splátky, stavebného vkladu alebo vkladu na byt pred vznikom vlastníckeho práva k družstevnému bytu alebo k priestoru určenému na iné účely, vzniká daňová povinnosť v súvislosti s vybranou platbou v okamihu prijatia tejto platby s výhradou odseku 5 bodu 4.“

12 Článok 119 tohto zákona stanovuje:

„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 má príjemca služby 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.“

13 Vnútroštátny súd uvádza, že od 1. januára 2014 už nie sú ustanovenia vnútroštátnych právnych predpisov založené na článku 66 smernice o DPH v Poľsku platné, pričom tieto ustanovenia stanovovali dátum splatnosti tejto dane v súvislosti so zálohami platenými za služby v cestovnom ruchu poskytované cestovnou kanceláriou.

### **Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky**

14 Na spoločnosť Skarpa ako cestovnú kanceláriu sa vzťahuje osobitná úprava pre cestovné kancelárie podľa článku 119 zákona o DPH. Vzhľadom na to, že z tejto právnej úpravy jasne nevyplýva, kedy vzniká daňová povinnosť v súvislosti s DPH za platby na účet prijaté cestovnými kancelárkami, požiadala táto spoločnosť ministra financií o daňové stanovisko.

15 V daňovom stanovisku minister spresnil, že daňová povinnosť na DPH vzniká v okamihu, keď je platba zaplatená na účet. Podľa ministra na účely určenia prirážky cestovnej kancelárie, ktorá predstavuje zdaniteľný základ na účely DPH, Skarpa môže od svojej hrubej prirážky odpočítať predpokladanú výšku nákladov, ktoré bude znášať v súvislosti s dotknutou službou, a následne prípadne vykonať potrebné opravy, keď bude schopná určiť konečnú výšku svojich skutočných nákladov.

16 Keďže Skarpa zastávala názor, že daňová povinnosť v súvislosti s jej službami vzniká až vtedy, keď bude schopná určiť svoju konečnú prirážku, napadla toto daňové stanovisko na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Vojvodský správny súd Krakov, Poľsko).

17 Rozsudkom z 25. novembra 2014 tento súd zrušil uvedené stanovisko z dôvodu, že vzhľadom na to, že článok 119 ods. 2 zákona o DPH odkazuje len na skutočné náklady, ktoré vznikli poskytovateľovi, daňová povinnosť na DPH vzniká v okamihu, keď sa stanoví skutočná konečná prirážka. Konštatoval, že odhad základu dane sa nevyžaduje v prípade platieb z titulu poskytnutia služieb v cestovnom ruchu cestovnou kanceláriou. Uvedený súd tiež usudzoval, že k opravám daňových priznaní by malo dochádzať iba vo výnimočných situáciách a nemôžu sa stať normou.

18 Minister podal proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), v ktorom uviedol, že s výnimkou prípadov uvedených v zákone o DPH všetky platby podliehajú dani v okamihu ich zaplatenia. Pripúšťa, že skutočné náklady znášané zdaniteľnou osobou až do okamihu prijatia platby na účet možno zohľadniť na účely výpočtu prirážky. Skutočnosť, že nie je možné určiť skutočnú prirážku v čase prijatia platby na účet za službu v cestovnom ruchu, ktorú poskytne cestovná kancelária, však nemôže mať za následok, že daňová povinnosť na DPH vznikne až v okamihu, keď bude možné túto prirážku stanoviť s konečnou platnosťou.

19 Vnútroštátny súd sa pýta, či osobitná úprava týkajúca sa určenia základu dane v prípade služieb poskytovaných cestovnými kancelárkami podľa článku 308 smernice o DPH má vplyv na okamih, kedy vznikne daňová povinnosť v súvislosti s týmito službami. Vzhľadom na to, že náklady, ktoré skutočne vznikli cestovnej kancelárii, budú známe až po poskytnutí služby v cestovnom ruchu klientovi, vnútroštátny súd usudzuje, že článok 65 tejto smernice nemožno uplatniť v prípade uvedenom v článku 308 uvedenej smernice. Uvedený súd však pripúšťa, že smernica o DPH neobsahuje ustanovenia v tomto zmysle a taký prístup možno odvodiť len z jej všeobecného rámca.

20 Okrem toho, pokiaľ daňová povinnosť vznikne podľa článku 65 smernice o DPH v okamihu

prijatia platby na ú?et cestovnou agentúrou, vnútroštátny súd sa pýta, či sa táto da? vypo?íta z prijatej sumy alebo sa musí zoh?adni? osobitný spôsob ur?enia základu dane stanovený v ?lánku 308 tejto smernice. V tejto súvislosti uvádza, že na jednej strane zdanenie celej sumy platby by mohlo predstavova? ve?mi vysokú zá?až pre cestovnú kanceláriu, hoci len do?asne, ale na druhej strane, ak sa cestovnej kancelárii umožní, aby zoh?adnila na ú?ely ur?enia zdanite?ného základu dane príslušnej služby v okamihu zaplatenia sumy klientom cenu služieb, ktorá ešte nebola zaplatená, nie je to v súlade s osobitnou úpravou pre cestovné kancelárie.

21 Za týchto podmienok Naczelny S?d Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol preruši? konanie a položi? Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Majú sa ustanovenia smernice [o DPH] vyklada? v tom zmysle, že da?ová povinnos? z titulu platieb na ú?et, ktoré prijala zdanite?ná osoba pri poskytovaní služieb v cestovnom ruchu, pre ktoré platí osobitná úprava zda?ovania pre cestovné kancelárie pod?a ?lánkov 306 až 310 smernice [o DPH], vzniká v okamihu definovanom v ?lánku 65 uvedenej smernice?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, má sa ?lánok 65 smernice [o DPH] vyklada? v tom zmysle, že platba na ú?et, ktorú prijala zdanite?ná osoba poskytujúca služby v cestovnom ruchu zda?ované pod?a osobitnej úpravy platnej pre cestovné kancelárie pod?a ?lánkov 306 až 310 smernice [o DPH], sa na ú?ely zdanenia zníži o náklady uvádzané v ?lánku 308 smernice, ktoré fakticky vznikli zdanite?nej osobe do okamihu prijatia platby na ú?et?“

## **O prejudiciálnych otázkach**

### **O prvej otázke**

22 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa majú ?lánky 65 a 306 až 310 smernice o DPH vyklada? v tom zmysle, že ke? cestovná kancelária, na ktorú sa vz?ahuje osobitná právna úprava pod?a ?lánkov 306 až 310, prijme platbu na ú?et za služby v cestovnom ruchu, ktoré poskytne cestujúcemu, da?ová povinnos? vzniká pod?a ?lánku 65 v okamihu prijatia tejto platby.

23 Skarpa tvrdí, že na ú?ely ur?enia základu dane pod?a ?lánku 308 tejto smernice musí cestovná kancelária vypo?íta? svoju skuto?nú prirážku, čo však nie je možné bez toho, aby poznala skuto?né náklady, ktoré bude znáša? na vstupe z dôvodu nadobudnutia tovarov a služieb od iných zdanite?ných osôb. V dôsledku toho vzniká da?ová povinnos? až v ?ase, ke? sú všetky vzniknuté náklady cestovnej kancelárie známe a prirážka je kone?ná. ?lánok 65 tejto smernice sa preto v tomto prípade neuplatní.

24 Treba uvies?, že osobitná právna úprava DPH pre cestovné kancelárie stanovená v ?lánkoch 306 až 310 smernice o DPH obsahuje vlastné pravidlá ?innosti týchto agentúr, ktoré sa odchy?ujú od spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. októbra 2012, Kozak, C?557/11, EU:C:2012:672, bod 16).

25 Pod?a ?lánku 306 tejto smernice ?lenské štáty uplat?ujú túto úpravu 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.

26 Pre transakcie cestovných kancelárií vykonané pod?a tohto ?lánku 306 normotvorca Únie stanovil v ?lánkoch 307 až 310 smernice o DPH osobitné ustanovenia týkajúce sa miesta zdanenia, výpo?tu základu dane a jej odpo?ítania.

27 Súdny dvor už rozhodol, že vzhľadom na to, že zakotvuje výnimku zo spoločného systému DPH, táto osobitná úprava sa musí uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. októbra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 20 a citovanú judikatúru).

28 Podľa judikatúry Súdneho dvora je hlavným cieľom pravidiel osobitnej úpravy vyhnúť sa ťažkostiam, ktoré pre hospodárske subjekty môžu vyplývať z použitia všeobecných zásad smernice o DPH týkajúcich sa plnení, ktoré zahrnujú poskytovanie služieb zabezpečených tretími osobami, keďže uplatnenie všeobecných pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, zdaniteľného základu a odpočítania dane na vstupe by z dôvodu veľkého množstva a lokalizácie poskytnutých služieb spôsobovalo týmto podnikom praktické problémy, ktoré by mohli brániť výkonu ich činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 25. októbra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19 a citovanú judikatúru).

29 Z toho vyplýva, že osobitná úprava DPH pre cestovné kancelárie ako taká nepredstavuje nezávislý a vyberávajúci daňový režim, ale obsahuje len výnimky z niektorých pravidiel všeobecného systému DPH, takže ostatné pravidlá tohto všeobecného systému sa uplatňujú na transakcie cestovných kancelárií, ktoré podliehajú DPH.

30 Všetky ustanovenia všeobecného systému DPH sa preto môžu uplatňovať na plnenia patriace pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie, okrem tých, ktoré upravujú miesto zdanenia, výpočet základu dane a jej odpočítanie.

31 V dôsledku toho sa pravidlá týkajúce sa zdaniteľnej udalosti a vzniku daňovej povinnosti v prípade dodaní tovaru a poskytovania služieb, uvedené predovšetkým v článkoch 63 a 65 smernice o DPH, uplatňujú na transakcie patriace pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie.

32 Podľa článku 63 tejto smernice zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.

33 Článok 65 tejto smernice o DPH však stanovuje, že ak má k platbe na účet dôjsť pred dodaním tovaru alebo poskytnutím služieb, daňová povinnosť vzniká z prijatej sumy prijatím platby. Tento článok predstavuje výnimku z pravidla uvedeného v článku 63 tejto smernice a ako taký sa má vykladať reštriktívne (pozri v tomto zmysle rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 35 a citovanú judikatúru).

34 Na to, aby za týchto okolností vznikla daňová povinnosť, je potrebné, aby všetky relevantné prvky zdaniteľnej udalosti, teda budúceho poskytnutia služieb, boli už známe, a teda najmä, aby tieto tovary a služby boli presne určené už v okamihu vyplatenia platby (rozsudok z 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, bod 36, a citovaná judikatúra).

35 V prejednávanej veci vnútroštátny súd uvádza, že v momente prijatia platby na účet cestovnou kanceláriou, akou je Skarpa, táto platba môže byť spojená so službou poskytnutou touto kanceláriou, ako napríklad cesta v určitý deň a do určitej krajiny. Zdá sa teda – s výhradou overenia vnútroštátnym súdom – že táto platba sa týka presne určenej služby, takže daňová povinnosť vznikne v okamihu vyplatenia tejto sumy v zmysle článku 65 smernice o DPH.

36 Za týchto okolností treba na prvú otázku odpovedať tak, že články 65 a 306 až 310 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade, že cestovná kancelária, na ktorú sa vzťahuje osobitná právna úprava v týchto článkoch 306 až 310, prijme platbu na účet za služby v cestovnom ruchu, ktoré poskytne cestujúcemu, povinnosť zaplatiť DPH vzniká podľa článku 65 v okamihu prijatia tejto platby pod podmienkou, že v tomto okamihu sú služby v cestovnom ruchu,

ktoré sa majú poskytnúť, presne určené.

## O druhej otázke

37 Svojou druhou otázkou vnútroštátny súd žiada o objasnenie spôsobu, akým sa zdaňuje platba na účet prijatá cestovnou kanceláriou.

38 Podľa článku 308 smernice o DPH základom dane pre jednu službu poskytnutú cestovnou kanceláriou je prirážka cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí cestujúci, a skutočnými nákladmi tejto cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech cestujúceho.

39 Ako sa už pripomenulo v bodoch 26 a 28 tohto rozsudku, toto pravidlo stanovuje základ dane na účely DPH, ak cestovné kancelárie nadobúdajú tovary alebo služby od iných zdaniteľných osôb, a je súčasťou osobitných ustanovení stanovených normotvorcom Únie s cieľom zohľadniť osobitosti špecifickosti cestovných kancelárií a zabrániť vzniku praktických ťažkostí, ktoré by im mohli brániť vo výkone ich špecifickosti.

40 Z toho vyplýva, že ustanovenia smernice o DPH nemožno vykladať tak, že by to v skutočnosti znemožnilo vykonať presný výpočet základu dane stanoveného v jej článku 308, ktorý predpokladá, že cestovná kancelária si môže od celkovej ceny bez DPH zaplatenej cestujúcim odpočítať všetky skutočné náklady, ktoré jej vznikli v súvislosti s dodaním tovaru a poskytnutím služieb inými platiteľmi dane, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech cestujúceho.

41 V prípade, že platba zákazníkom na účet zodpovedá celkovej cene alebo podstatnej časti celkovej ceny služby v cestovnom ruchu, a že v čase vyplatenia tejto platby cestovnej kancelárii ešte nevznikli žiadne skutočné náklady alebo len obmedzená časť celkových individuálnych nákladov na túto službu, zohľadnenie iba skutočných nákladov, ktoré vznikli cestovnej kancelárii v okamihu tohto vyplatenia, jej môže v niektorých prípadoch zabrániť odpočítať tieto náklady alebo ich časť od celkovej ceny tejto služby bez DPH, a môže tak narušiť spôsob výpočtu základu dane, ako je stanovený v článku 308 smernice o DPH.

42 Okrem toho cestovná kancelária nemusí byť schopná určiť skutočné náklady na konkrétnu službu v okamihu, keď cestujúci zaplatí s ňou súvisiacu platbu na účet.

43 V dôsledku toho v situáciách, o aké ide v predchádzajúcich dvoch bodoch, prirážku cestovnej kancelárie možno určiť na základe odhadu celkových skutočných nákladov, ktoré v konečnom dôsledku bude znášať. V súvislosti s týmto odhadom cestovná kancelária musí prípadne vziať do úvahy náklady, ktoré už skutočne vynaložila v okamihu prijatia platby na účet.

44 Odpočítaním predpokladaných skutočných celkových nákladov od celkovej ceny cestovná kancelária vypočíta svoju očkávanú prirážku. Základ DPH, ktorý sa má zaplatiť v okamihu prijatia platby na účet, sa vypočíta vynásobením sumy tejto platby percentom, ktoré predstavuje takto určená očkávaná prirážka v celkovej cene za cestu.

45 Ako uviedol generálny advokát v bode 51 svojich návrhov, možno rozumne očakávať, že náležite starostlivá cestovná kancelária musí skutočne pripraviť pomerne podrobný odhad svojich predpokladaných nákladov, aby mohla zverejniť celkovú cenu cesty.

46 Takto odhadnuté predpokladané náklady musia súvisieť s konkrétnou službou v cestovnom ruchu, v rámci ktorej bola platba prijatá na účet cestovnou kanceláriou, keďže prirážka a základ dane sa určujú v súvislosti s každou poskytnutou službou cestovnej kancelárie, t. j. jednotlivo a nie všeobecne, s ohľadom na skupiny služieb alebo celkové služby poskytované za dané obdobie

(pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. februára 2018, Komisia/Nemecko, C-380/16, neuvverejnený, EU:C:2018:76, body 89, 91 a 92).

47 Toto riešenie nemá vplyv na skutočnosť, že po tom, čo sa cestovná kancelária dozvie svoje konečné skutočné individuálne náklady na cestu, tieto náklady musí zohľadniť na účely stanovenia DPH v súlade s článkom 308 smernice o DPH, prípadne aj opravou daňových priznaní k DPH vykonaných v deň prijatia platby na účet.

48 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy treba na druhú otázku odpovedať tak, že článok 308 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že prírážka cestovnej kancelárie a v dôsledku toho jej základ dane tvorí rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí cestujúci, a skutočnými nákladmi vynaloženými na vstupe cestovnou kanceláriou z titulu dodania tovaru a poskytnutia služieb inými zdaniteľnými osobami, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka. Ak výška platby na účet zodpovedá celkovej cene služby v cestovnom ruchu alebo podstatnej časti tejto ceny a cestovnej kancelárii ešte nevznikli žiadne skutočné náklady alebo len obmedzená časť celkových individuálnych nákladov na túto službu, alebo ak skutočné individuálne náklady cestovnej kancelárie na cestu nemožno určiť v čase zaplata platby na účet, prírážka sa môže určiť na základe odhadu celkových skutočných nákladov, ktoré kancelária bude v konečnom dôsledku znášať. V súvislosti s týmto odhadom musí cestovná kancelária prípadne vziať do úvahy náklady, ktoré už skutočne vynaložila v okamihu prijatia platby na účet. Na účely výpočtu prírážky sa celkové skutočne predpokladané náklady odpočítajú od celkovej ceny za cestu a základ DPH, ktorý sa má zaplatiť v okamihu prijatia platby na účet, sa vypočíta vynásobením sumy tejto platby percentom, ktoré predstavuje takto určená opakovaná prírážka v celkovej cene za cestu.

## O trovách

49 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 (štvrtá komora) rozhodol takto:

1. Články 65 a 306 až 310 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2010/45/EÚ z 13. júla 2010, sa majú vykladať v tom zmysle, že v prípade, že cestovná kancelária, na ktorú sa vzťahuje osobitná právna úprava v týchto článkoch 306 až 310, prijme platbu na účet za služby v cestovnom ruchu, ktoré poskytne cestujúcemu, daňová povinnosť na daň z pridanej hodnoty (DPH) vzniká podľa článku 65 v okamihu prijatia tejto platby pod podmienkou, že v tomto okamihu sú služby v cestovnom ruchu, ktoré sa majú poskytnúť, presne určené.

2. Článok 308 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2010/45, sa má vykladať v tom zmysle, že prírážka cestovnej kancelárie a v dôsledku toho jej základ dane tvorí rozdiel medzi celkovou sumou bez dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú zaplatí cestujúci, a skutočnými nákladmi vynaloženými na vstupe cestovnou kanceláriou z titulu dodania tovaru a poskytnutia služieb inými zdaniteľnými osobami, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka. Ak výška platby na účet zodpovedá celkovej cene služby v cestovnom ruchu alebo podstatnej časti tejto ceny a cestovnej kancelárii ešte nevznikli žiadne skutočné náklady alebo len obmedzená časť celkových individuálnych nákladov na túto službu, alebo ak skutočné individuálne náklady cestovnej kancelárie na cestu nemožno určiť v čase zaplata platby na účet, prírážka sa môže určiť na základe odhadu celkových skutočných nákladov, ktoré kancelária bude v konečnom dôsledku znášať. V súvislosti s týmto odhadom musí cestovná kancelária prípadne vziať do úvahy náklady,



**ktoré už skutočne vynaložila v okamihu prijatia platby na účet. Na účely výpočtu prirážky sa celkové skutočne predpokladané náklady odpočítajú od celkovej ceny za cestu a základ DPH, ktorý sa má zaplatiť v okamihu prijatia platby na účet, sa vypočíta vynásobením sumy tejto platby percentom, ktoré predstavuje takto určená ošakávaná prirážka v celkovej cene za cestu.**

Podpisy

\* Jazyk konania: poština.