

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

29. června 2023(*)

„řízení o předběžné otázce – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Oblast působnosti – Konsolidátor ubytovacích služeb, který takové služby nakupuje na vlastní účet a prodává je jiným podnikatelům bez dalších služeb“

Ve věci C-108/22,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko) ze dne 26. srpna 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 16. února 2022, v řízení

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

proti

C. sp. z o.o., v likvidaci,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení: M. Safjan, předseda senátu, N. Jääskinen a M. Gavalec (zpravodaj), soudci,

generální advokát: A. Rantos,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

- za polskou vládu: B. Majczyna, jako zmocněnec,
- za českou vládu: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi: P. Habiak a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úč. vst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi ředitelem státní finanční informační služby (Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, Polsko) (dále jen „daňový orgán“) a společností C. sp. z o.o., v likvidaci, ve věci použití zvláštního režimu daně z přidané hodnoty (DPH) pro cestovní kanceláře na případ, kdy společnost C. vlastním jménem neprodává jiným osobám povinným k dani ubytovací služby bez dalších služeb.

Právní rámec

Unijní právo

3 Hlava XII směrnice o DPH, vnovaná „Zvláštním režimem“, obsahuje kapitolu 3, nadepsanou „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, v níž je zařazen článek 306, který stanoví:

„1. členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kancelář s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).

2. Pro účely této kapitoly se za cestovní kanceláře považují též organizátoři turistických zájezdů.“

4 Článek 307 této směrnice stanoví:

„Plnění uskutečňovaná cestovní kancelář za podmínek uvedených v článku 306 v souvislosti s uskutečněním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelář cestujícímu.

Toto jediné poskytnutí služby se zdání v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl.“

5 Článek 308 této směrnice stanoví:

„Za základ daně a cenu bez DPH ve smyslu čl. 226 bodu 8 při jediném poskytnutí služby cestovní kancelář se považuje přírůstek cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato plnění slouží k přímému prospěchu cestujícího.“

6 Článek 309 této směrnice stanoví:

„Jsou-li plnění, jež cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, uskutečňována těmito osobami mimo [Evropské] společenství, považuje se poskytnutí služby cestovní kancelář za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle článku 153.

Jsou-li plnění uvedená v prvním pododstavci uskutečňována jak uvnitř Společenství, tak mimo něj, může být od daně osvobozena jen ta část služeb poskytnutých cestovní kancelář, která se týká plnění uskutečňovaných mimo Společenství.“

7 Článek 310 této směrnice stanoví:

„Daň z přidané hodnoty, kterou cestovní kancelář účtuje jiné osoby povinné k dani při plněních

uvedených v § 307, jež slouží k přímému prospěchu cestujícího, není v žádném členském státě nárok odpočitatelná ani navratitelná [není v žádném členském státě odpočitatelná ani navratitelná].“

Polské právo

8 § 119 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. částka 54, č. 535, dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„1. Základem daně je v případě poskytování služby v oblasti cestovního ruchu, s výhradou odstavce 5, částka přírůžky cestovní kanceláře snižena o částku splatné daně.

2. ‚Přírůžkou‘ ve smyslu odst. 1 se rozumí rozdíl mezi částkou, kterou má zaplatit příjemce služby, a náklady skutečně vynaložené osobou povinnou k dani za zboží či služby, které slouží k přímému prospěchu cestujícího, nabyté či přijaté od jiných osob povinných k dani; ‚službami, které slouží k přímému prospěchu cestujícího‘, se rozumí služby, které jsou součástí poskytovaných turistických služeb, a to zejména doprava, ubytování, stravování a pojištění.

3. Odstavec 1 se použije bez ohledu na příjemce cestovních služeb, pokud osoba povinná k dani:

1) (zrušen)

2) jedná v zájmu příjemci služeb vlastním jménem a na vlastní účet;

3) požívá od jiných osob povinných k dani zboží a služby, které slouží k přímému prospěchu cestujícího;

4) (zrušen)

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

9 Společnost C., která je společností založenou podle polského práva a osobou povinnou k DPH, vykonává ekonomickou činnost jako „konsolidátor hotelových služeb“. V rámci této činnosti nabízí svým zákazníkům, a sice subjektům vykonávajícím hospodářskou činnost, možnost rezervace ubytovacích služeb v hotelech a dalších zařízeních s podobnou funkcí nacházejících se na území Polska i v zahraničí.

10 Vzhledem k tomu, že společnost C. nemá vlastní ubytovací zařízení, nakupuje ubytovací služby vlastním jménem a na vlastní účet od jiných osob povinných k DPH a ty pak dále prodává svým zákazníkům.

11 V závislosti na potřebách a očekáváních těchto zákazníků poskytuje rovněž poradenství při výběru ubytování a pomoc se zajištěním cesty. Předkládající soud nicméně uvádí, že společnost C. poskytuje nejčastěji pouze ubytovací službu. Cena, za kterou tuto ubytovací službu prodeje, zahrnuje náklady na poskytnutí této služby a její ziskovou přírůžku v podobě ceny za rezervaci na pokrytí transakčních nákladů.

12 V individuálním výkladu ze dne 27. dubna 2017 daňový orgán uvedl, že následný prodej ubytovacích služeb společností C. nespadá – na rozdíl od jejího tvrzení – pod pojem „cestovní služba“, o který se v podstatě jedná v § 119 zákona o DPH. Tento orgán měl totiž v zásadě za to, že k tomu, aby byla služba považována za cestovní službu, musí být jakožto komplexní

služba zahrnující soubor externích a interních služeb složena z více než jednoho plnění. Služby poskytované společností C., které zahrnují pouze ubytování, přitom nemohou představovat cestovní službu, neboť se o takovou komplexní službu nejedná.

13 Společnost C. napadla toto rozhodnutí u Vojvodského správního soudu ve Vratislavi (Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, Polsko), který v rozsudku ze dne 16. listopadu 2017 prohlásil žalobu za opodstatněnou a rozhodl, že služby poskytované společností C. musí být zdaněny jakožto „cestovní služby“ podle zvláštního režimu stanoveného v článku 119 zákona o DPH. Soud své úvahy založil na gramatickém a kontextuálním výkladu posledně uvedeného ustanovení, jakož i na skutečnosti, že je tímto ustanovením proveden článek 306 směrnice o DPH, a že je tedy třeba v tomto ohledu použít judikaturu Soudního dvora Evropské unie.

14 Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu (Naczelny Sąd Administracyjny, Polsko), který je předkládajícím soudem. Daňový orgán soudu prvního stupně vytýká, že se dopustil porušení čl. 119 odst. 1 zákona o DPH, když měl za to, že předemtná služba nemusí splňovat požadavek komplexnosti, aby mohla být kvalifikována jako „cestovní služba“. Podle daňového orgánu nepředstavuje samostatně nabízená ubytovací služba cestovní službu, a tudíž se na ni nemůže vztahovat zvláštní režim pro cestovní kanceláře, který upravuje zdanění DPH ze ziskové přirážky.

15 Předkládající soud, k němuž byla tato kasační stížnost podána, má za to, že pro určení, zda služba dotčená ve věci v původním řízení spadá pod zvláštní režim stanovený v článku 119 zákona o DPH, je třeba zkoumat zejména článek 306 směrnice o DPH. V tomto ohledu se předkládající soud dovolává judikatury Soudního dvora, z níž podle něj v podstatě vyplývá, že zvláštní režim zavedený v článcích 306 až 310 směrnice o DPH se použije rovněž na ubytovací služby prodávané bez dalších služeb. Předkládající soud má tedy za to, že takové služby mohou pod tento zvláštní režim spadat, i když nemají komplexní povahu.

16 Předkládající soud k tomu upřesňuje, že tento výklad je slučitelný se zásadou neutrality podle směrnice o DPH. Kdyby totiž byl následný prodej ubytovacích služeb poskytnutých bez dalších služeb – na rozdíl od jejich následného prodeje spolu s dalšími službami – zdaněn podle obecných pravidel, byla by porušena zásada neutrality.

17 Předkládající soud se však domnívá, že by přetrvávající pochybnosti ve věci, která mu byla předložena, bylo možno rozptýlit výkladem daného ustanovení směrnice o DPH podaným Soudním dvorem.

18 Za těchto podmínek se Nejvyšší správní soud (Naczelny Sąd Administracyjny) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 306 směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že se může vztahovat na osobu povinnou k dani, která je konsolidátorem hotelových služeb a nakupuje a dále prodává ubytovací služby jiným hospodářským subjektům, pokud tato plnění nejsou doprovázena žádnými dalšími službami?“

K předběžné otázce

19 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 306 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se na poskytnutí služby osobou povinnou k dani, které spoívá v nákupu ubytovacích služeb od jiných osob povinných k dani a v jejich následném prodeji jiným hospodářským subjektům, vztahuje zvláštní režim DPH použitelný na cestovní kanceláře, i když tyto služby nejsou doprovázeny dalšími službami.

20 Úvodem je třeba poukázat na to, že zvláštní režim DPH použitelný na cestovní kanceláře, zavedený články 306 až 310 směrnice o DPH, obsahuje zvláštní pravidla pro činnost cestovních kanceláří, která jsou odchylná od obecného režimu DPH. V této souvislosti Soudní dvůr rozhodl, že jakožto výjimka ze společného systému směrnice o DPH se tento zvláštní režim uplatní pouze v rozsahu nezbytném k dosažení jeho cíle (rozsudek ze dne 19. prosince 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, body 24 a 27, jakož i citovaná judikatura).

21 V tomto smyslu je hlavním cílem pravidel zvláštního režimu DPH použitelného na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi vyloučit obtíže, které pro hospodářské subjekty vyplývají z obecných zásad směrnice o DPH, vztahujících se na plnění zahrnující poskytování služeb, které byly pořízeny u třetích osob. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpůthu daně zaplacené na vstupu by totiž z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb naráželo na praktické obtíže pro tyto podniky, které by mohly narušovat výkon jejich činnosti (rozsudky ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, bod 14, a ze dne 25. října 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19).

22 Podle článku 306 směrnice o DPH uplatňují členské státy uvedený režim konkrétně na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, jedná-li cestovní kancelář s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb od jiných osob povinných k dani.

23 V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že společnost C. jakožto konsolidátor hotelových služeb nakupuje ubytovací služby vlastním jménem od jiných osob povinných k dani a následně je prodává svým zákazníkům, jimiž jsou subjekty vykonávající hospodářskou činnost. Z toho vyplývá, že taková společnost, jako je společnost C., splňuje hmotněprávní podmínky stanovené v článku 306 směrnice o DPH, aby se na ni v zásadě mohl vztahovat zvláštní režim zdanění, který je v tomto článku upraven.

24 Dále je třeba uvést, že v rámci své činnosti uskutečňuje společnost C. plnění totožná nebo přinejmenším srovnatelná s plněními cestovní kanceláře nebo organizátora turistických zájezdů. Předkládající soud v tomto smru uvádí, že v závislosti na potřebách a očekáváních svých zákazníků poskytuje tato společnost příležitost rovněž poradenství při výběru ubytování a pomoc se zajištěním cesty.

25 Posouzena má být ale otázka, zda se na poskytování ubytovacích služeb vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře, není-li doprovázeno dalšími službami.

26 V této souvislosti s judikatury Soudního dvora vyplývá, že vyloučení služeb poskytovaných cestovní kanceláří z působnosti článku 306 směrnice o DPH jen z důvodu, že zahrnují pouze poskytnutí ubytování, by vedlo ke složitému daňovému režimu, ve kterém by pravidla použitelná v oblasti DPH závisela na prvcích tvořících služby nabízené každému cestujícímu. Takovýto daňový režim by nerespektoval cíle této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, body 25 až 28 a citovaná judikatura).

27 Z toho vyplývá, že poskytnutí rekreačního objektu cestovní kanceláří do tohoto zvláštního režimu zdanění spadá, i když tato služba zahrnuje pouze ubytování. V tomto ohledu je nutno uvést, že jelikož pouhé poskytnutí ubytování v rekreačním objektu cestovní kanceláří postačuje k tomu, aby se použil zvláštní režim stanovený v §láncích 306 až 310 směrnice o DPH, význam jiných dodání zboží nebo poskytování služeb, které případně doprovází toto poskytnutí ubytování, nemůže mít vliv na právní kvalifikaci dotčené situace, a sice tak, že spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, body 29 a 33).

28 Soudní dvůr proto rozhodl, že §lánky 306 až 310 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že samotné plnění cestovní kanceláře spočívající v poskytnutí ubytování v rekreačním objektu pronajímaném od třetích osob povinných k dani nebo takové poskytnutí ubytování v rekreačním objektu doprovázené dalšími službami, nezávisle na významu těchto dalších služeb, představuje každé jedinou službu spadající pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře (rozsudek ze dne 19. prosince 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, bod 35).

29 V projednávané věci z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že společnost C. prodává ubytovací služby v hotelech a jiných zařízeních s podobnou funkcí jak na území Polska, tak v zahraničí. Judikatura Soudního dvora vydaná v kontextu poskytnutí rekreačního ubytování cestovní kanceláří, tak jak vyplývá z bodů 26 až 28 tohoto rozsudku, se přitom vztáhne i na situaci prodeje ubytovacích služeb v hotelech a jiných zařízeních. V tomto ohledu je třeba zejména upřesnit, že rozmanitost v zeměpisném umístění hotelů a zařízení, k nimž se tyto služby vážou, by mohla sama o sobě způsobit praktické obtíže, jimž má tento zvláštní daňový režim v souladu s judikaturou uvedenou v bodě 21 tohoto rozsudku bránit.

30 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že §lánek 306 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že na poskytnutí služby osobou povinnou k dani, které spočívá v nákupu ubytovacích služeb od jiných osob povinných k dani a v jejich následném prodeji jiným hospodářským subjektům, se vztahuje zvláštní režim DPH použitelný na cestovní kanceláře, i když tyto služby nejsou doprovázeny dalšími službami.

K nákladům řízení

31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníky řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (osmý senát) rozhodl takto:

§lánek 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty

musí být vykládán v tom smyslu, že

na poskytnutí služby osobou povinnou k dani, které spočívá v nákupu ubytovacích služeb od jiných osob povinných k dani a v jejich následném prodeji jiným hospodářským subjektům, se vztahuje zvláštní režim daní z přidané hodnoty použitelný na cestovní kanceláře, i když tyto služby nejsou doprovázeny dalšími službami.

Podpisy

* Jednací jazyk: polština.