

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 29. júna 2023 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií – Pôsobnosť – Konsolidátor ubytovacích služieb, ktorý nakupuje takéto služby na svoj vlastný účet a predáva ich iným podnikateľom bez doplnkových služieb“

Vo veci C-108/22,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 26. augusta 2021 a doručený Súdnemu dvoru 16. februára 2022, ktorý súvisí s konaním:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

proti

C. sp. z o.o., v likvidácii,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory M. Safjan, sudcovia N. Jääskinen a M. Gavalec (spravodajca),

generálny advokát: A. Rantos,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- česká vláda, v zastúpení: O. Serdula, M. Smolek a J. Vlášil, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: P. Habiak a J. Jokubauskaitė, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Tento návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 306 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie) (ďalej len „daňový orgán“) a spoločnosťou C. sp. z o.o., v likvidácii, ktorý sa týka uplatnenia osobitnej úpravy dane z pridanej hodnoty (DPH) pre cestovné kancelárie na ďalší predaj ubytovacích služieb spoločnosťou C., vo vlastnom mene, iným zdaniteľným osobám bez doplnkových služieb.

Právny rámec

Právo Únie

3 Hlava XII smernice o DPH s názvom „Osobitné úpravy“ obsahuje kapitolu 3, nazvanú „Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“, v ktorej sa nachádza článok 306 stanovujúci:

„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.“

4 Článok 307 tejto smernice stanovuje:

„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 prevádzkareň, odkiaľ služby poskytlá.“

5 Podľa článku 308 uvedenej smernice:

„Základom dane a cenou bez DPH pre jednu službu poskytnutú cestovnou kanceláriou je v zmysle článku 226 bodu 8 príloha 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.“

6 Článok 309 tej istej smernice stanovuje:

„Ak sú transakcie, ktorými poverí cestovná kancelária iné zdaniteľné osoby, uskutočňované týmito osobami mimo [Európskeho spoločenstva, 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 Spoločenstva a mimo neho, je možné oslobodiť od dane len tú časť služby cestovnej kancelárie, ktorá sa týka transakcií uskutočňovaných mimo územia Spoločenstva.“

7 Článok 310 smernice o DPH stanovuje:

„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

odpo?íta? ani vráti?."

Po?ské právo

8 ?lánok 119 ustawa o podatku od towarów i us?ug (zákon o dani z tovarov a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. ?. 54, položka 535, ?alej len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Zdanite?ným základom uplatnite?ným na poskytnutie služieb cestovného 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 zaplati?, a cenou, ktorú zdanite?ná osoba zaplatila za obstaranie tovaru a služieb od iných zdanite?ných osôb v priamy prospech zákazníka; za ‚služby, ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka‘, sa považujú služby, ktoré sú sú?as?ou služieb poskytovaných v cestovnom ruchu, najmä doprava, ubytovanie, stravovanie a poistenie.

3. Ustanovenie odseku 1 sa uplat?uje bez oh?adu na to, kto nakupuje turistickú službu, ak zdanite?ná osoba:

(1) (zrušený)

(2) koná na ú?et príjemcu služieb vo vlastnom mene a na vlastný ú?et,

(3) pri poskytovaní služby nakupuje tovar a služby od iných zdanite?ných osôb v priamy prospech zákazníka,

(4) (zrušený)

...“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 Spolo?nos? C., založená pod?a po?ského práva, ktorá je zdanite?nou osobou na ú?ely DPH, vykonáva hospodársku ?innos? ako „konsolidátor hotelových služieb“. V rámci tejto ?innosti ponúka svojim zákazníkom, konkrétne podnikate?ským subjektom, možnos? rezervácie ubytovacích služieb v hoteloch a iných zariadeniach s podobnou funkciou, ktoré sa nachádzajú na území Po?ska a v zahraničí.

10 Ke?že C. nemá vlastné ubytovacie zariadenia, nakupuje ubytovacie služby vo vlastnom mene a na vlastný ú?et od iných zdanite?ných osôb na ú?ely DPH, ktoré potom ?alej predáva svojim zákazníkom.

11 V závislosti od potrieb a o?akávaní zákazníkov spoločnosť poskytuje zákazníkom aj poradenstvo pri výbere ubytovania a pomoc pri organizovaní cesty. Vnútroštátny súd však uvádza, že C. zvy?ajne poskytuje len ubytovaciú službu. Cena, za ktorú C. predáva túto ubytovaciú službu, zah??a náklady na obstaranie danej služby a prirážku formou poplatku za uskuto?nenie rezervácie ur?eného na pokrytie transak?ných nákladov.

12 Da?ový úrad v záväznom stanovisku z 27. apríla 2017 konštatoval, že ?alší predaj ubytovacích služieb poskytovaný spoločnosťou C. nespadá pod pojem „služba cestovného ruchu“, uvedený v podstate v ?lánku 119 zákona o DPH, ?o je v rozpore s tvrdením spoločnosti C. Tento orgán sa v podstate domnieval, že na to, aby sa služba mohla považova? za službu cestovného ruchu, musí ako komplexná služba pozostávajúca zo súboru externých a interných služieb pozostáva? z viac ako jednej služby. Služby poskytované spoločnosťou C., ktoré zah??ali

len ubytovanie, však nemohli predstavovať službu cestovného ruchu, keďže nešlo o takúto komplexnú službu.

13 C. napadla toto rozhodnutie na Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Vojvodský správny súd Wrocław, Poľsko), ktorý rozsudkom zo 16. novembra 2017 vyhlásil odvolanie za dôvodné a rozhodol, že služby poskytnuté spoločnosťou C. by mali byť zdanené ako „služby cestovného ruchu“ podľa osobitnej úpravy stanovenej v článku 119 zákona o DPH. Tento súd založil svoje odôvodnenie na doslovnom a kontextuálnom výklade posledného uvedeného ustanovenia a na skutočnosti, že toto ustanovenie preberá článok 306 smernice o DPH, a preto by sa v tejto súvislosti mala uplatňovať judikatúra Súdneho dvora Európskej únie.

14 Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania. Tento orgán vytýka prvostupňovému súdu, že porušil článok 119 ods. 1 zákona o DPH, keďže usúdil, že predmetná služba nemusela spĺňať požiadavku komplexnosti, aby mohla byť kvalifikovaná ako „služba cestovného ruchu“. Podľa daňového orgánu ubytovacie služby, ktoré sú ponúkané samostatne, nepredstavujú službu cestovného ruchu, a preto sa na ne nevzťahuje osobitný režim pre cestovné kancelárie, v rámci ktorého sa DPH účtuje z marže.

15 Vnútroštátny súd, na ktorý bol podaný tento opravný prostriedok, sa domnieva, že na účely určenia, či služba dotknutá vo veci samej patrí do osobitnej úpravy stanovenej v článku 119 zákona o DPH, je potrebné preskúmať najmä článok 306 smernice o DPH. V tejto súvislosti sa vnútroštátny súd odvoláva na judikatúru Súdneho dvora, z ktorej v podstate vyplýva, že osobitná úprava zavedená článkami 306 až 310 smernice o DPH sa uplatňuje aj na ubytovacie služby predávané bez doplnkových služieb. Vnútroštátny súd sa preto domnieva, že takéto služby môžu spadať do pôsobnosti tohto osobitného režimu, aj keď nemajú komplexnú povahu.

16 Spresňuje, že tento výklad je v súlade so zásadou neutrality stanovenou v smernici o DPH. Ak by totiž ďalší predaj ubytovacích služieb poskytovaných bez doplnkových služieb bol na rozdiel od ďalšieho predaja takýchto služieb s doplnkovými službami zdaňovaný podľa všeobecných pravidiel, došlo by k porušeniu zásady neutrality.

17 Vnútroštátny súd sa však domnieva, že výklad príslušného ustanovenia smernice o DPH Súdnym dvorom by odstránil zostávajúce pochybnosti vo veci, ktorú prejednáva.

18 Za týchto okolností Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 306 smernice [o DPH] vykladať v tom zmysle, že sa môže vzťahovať na zdaniteľnú osobu, ktorá je konsolidátorom hotelových služieb a nakupuje a ďalej predáva ubytovacie služby iným hospodárskym subjektom, ak tieto transakcie nie sú sprevádzané žiadnymi inými doplnkovými službami?“

O prejudiciálnej otázke

19 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 306 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že na plnenie zdaniteľnej osoby, ktoré spočíva v nákupe ubytovacích služieb od iných zdaniteľných osôb a ich ďalšom predaji iným hospodárskym subjektom, sa vzťahuje osobitný režim DPH pre cestovné kancelárie, aj keď tieto služby nie sú sprevádzané doplnkovými službami.

20 Na úvod treba uviesť, že osobitná úprava DPH pre cestovné kancelárie stanovená v článkoch 306 až 310 smernice o DPH obsahuje pravidlá zinnosti, ktoré sú vlastné týmto

kanceláriám, ktoré sa odchyľujú od spoločného systému DPH. V tejto súvislosti Súdny dvor 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 (rozsudok z 19. decembra 2017, Skarpa Travel, C-422/17, EU:C:2018:1029, body 24 a 27, ako aj citovaná judikatúra).

21 Vzhľadom na to je hlavným cieľom pravidiel osobitnej úpravy DPH uplatniteľnej na transakcie cestovných kancelárií vyhnúť sa ťažkostiam, ktoré pre hospodárske subjekty môžu vyplývať z použitia všeobecných zásad smernice o DPH týkajúcich sa transakcií, ktoré zahŕňajú poskytovanie služieb nadobudnutých od tretích osôb. Uplatnenie všeobecných právnych pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, zdaniteľného základu a odpisu dane na vstupe by totiž z dôvodu veľkého množstva a lokalizácie poskytnutých služieb spôsobovalo týmto podnikom praktické problémy, ktoré by mohli brániť výkonu ich činnosti (rozsudky z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, EU:C:1992:435, bod 14, a z 25. októbra 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 19).

22 Konkrétnejšie, podľa článku 306 smernice o DPH členské štáty uplatňujú túto osobitnú úpravu 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.

23 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že C. ako konsolidátor hotelových služieb nakupuje ubytovacie služby vo vlastnom mene od iných zdaniteľných osôb, aby ich následne predala svojim zákazníkom, teda subjektom vykonávajúcim podnikateľskú činnosť. Z toho vyplýva, že spoločnosť, akou je C., spĺňa materiálne podmienky stanovené v článku 306 smernice o DPH, aby mohla v zásade využívať osobitný daňový režim stanovený v tomto článku.

24 Okrem toho je potrebné poznamenať, že C. v rámci svojej činnosti vykonáva transakcie, ktoré sú totožné alebo aspoň porovnateľné s transakciami cestovnej kancelárie alebo cestovnej agentúry. Vnútroštátny súd uvádza, že táto spoločnosť v závislosti od potrieb a opožďovaní jej zákazníkov poskytuje príležitostne aj poradenstvo pri výbere ubytovania a pomoc pri organizovaní cesty.

25 Je však potrebné posúdiť, či poskytovanie ubytovacích služieb spadá pod osobitný režim pre cestovné kancelárie, ak nie je sprevádzané doplnkovými službami.

26 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že vyňatie služieb cestovných kancelárií z pôsobnosti článku 306 smernice o DPH iba z dôvodu, že tieto služby zahŕňajú len ubytovanie, by viedlo k zložitému daňovému systému, v ktorom by pravidlá uplatňovania DPH záviseli od súťaží služieb ponúkaných každému cestujúcemu. Takýto daňový systém by nebol v súlade s cieľmi tejto smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, body 25 až 28 a citovanú judikatúru).

27 Z toho vyplýva, že poskytovanie dovolenkového ubytovania cestovnou kanceláriou podlieha tomuto osobitnému daňovému režimu, aj keď služba zahŕňa len ubytovanie. V tejto súvislosti je dôležité poznamenať, že keďže samotné poskytovanie prázdninového ubytovania cestovnou kanceláriou stačí na to, aby sa uplatnila osobitná úprava v článkoch 306 až 310 smernice o DPH, význam ďalších dodaní tovarov alebo poskytnutí služieb, ktoré prípadne dopĺňajú toto poskytnutie ubytovania, nemôže mať vplyv na právnu kvalifikáciu dotknutej situácie, teda, že patrí pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 19. decembra 2018, Alpenchalets Resorts, C-552/17, EU:C:2018:1032, body 29 a 33).

28 Súdny dvor preto rozhodol, že články 306 až 310 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že samotné poskytnutie zo strany cestovnej kancelárie prázdninového ubytovania prenajatého od iných zdaniteľných osôb alebo takýto prenájom prázdninového ubytovania doplnený o ďalšie plnenia, nezávisle od významu týchto doplnkových plnení, predstavuje vždy jednu službu, ktorá patrí pod osobitnú úpravu pre cestovné kancelárie (rozsudok z 19. decembra 2018, Alpenchalets Resort, C-552/17, EU:C:2018:1032, bod 35).

29 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že C. predáva ubytovacie služby v hoteloch a iných zariadeniach s podobnou funkciou v Poľsku a zahraničí. Judikatúra Súdneho dvora v súvislosti s poskytovaním dovolenkového ubytovania cestovnou kanceláriou, ako je uvedená v bodoch 26 až 28 tohto rozsudku, sa však má vzťahovať aj na situáciu predaja ubytovacích služieb v hoteloch a iných zariadeniach. V tejto súvislosti treba najmä spresniť, že geografická rôznorodosť hotelov a zariadení, ktoré sú predmetom týchto služieb, by sama osebe mohla viesť k praktickým ťažkostiam, ktorým má tento osobitný daňový režim v súlade s judikatúrou uvedenou v bode 21 tohto rozsudku zabrániť.

30 Vzhľadom na všetky vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 306 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že na plnenie zdaniteľnej osoby, ktoré spočíva v nákupe ubytovacích služieb od iných zdaniteľných osôb a ich ďalšom predaji iným hospodárskym subjektom, sa vzťahuje osobitný režim DPH pre cestovné kancelárie, aj keď tieto služby nie sú sprevádzané doplnkovými službami.

O trovách

31 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 306 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty

sa má vykladať v tom zmysle, že:

na plnenie zdaniteľnej osoby, ktoré spočíva v nákupe ubytovacích služieb od iných zdaniteľných osôb a ich ďalšom predaji iným hospodárskym subjektom, sa vzťahuje osobitný režim dane z pridanej hodnoty pre cestovné kancelárie, aj keď tieto služby nie sú sprevádzané doplnkovými službami.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.