

V?c C-31/10

Minerva Kulturreisen GmbH

v.

Finanzamt Freital

(žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Bundesfinanzhof)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 26 – Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e a organizátory turistických zájezd? – Rozsah p?sobnosti – Vstupenky na operní p?edstavení bez dalších služeb“

Shrnutí rozsudku

Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e

(Sm?rnice Rady 77/388, ?lánek 26)

?lánek 26 šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu musí být vykládán tak, že se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní p?edstavení cestovní kancelá?í bez poskytnutí cestovní služby.

Toto ustanovení totiž stanoví výjimku z obecného pravidla ur?ujícího da?ový základ u ur?itých pln?ní uskute??ovaných cestovními kancelá?emi a organizátory turistických zájezd? a jako výjimka z b?žného režimu šesté sm?rnice m?že být použito jen tehdy, když je to nezbytné k dosažení jejích cíl?.

Použití tohoto zvláštního režimu na ?innost, kdy cestovní kancelá? pouze prodává vstupenky bez poskytnutí cestovních služeb, by narušilo hospodá?skou sout?ž vzhledem k tomu, že stejná ?innost by byla zdan?na odlišn? podle toho, zda hospodá?ský subjekt prodávající uvedené vstupenky je cestovní kancelá?í ?i nikoli.

(viz body 16, 24–25 a výrok)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

9. prosince 2010(*)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 26 – Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e a organizátory turistických zájezd? – Rozsah p?sobnosti – Vstupenky na operní p?edstavení bez dalších služeb“

Ve věci C-31/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. prosince 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 20. ledna 2010, v řízení

Minerva Kulturreisen GmbH

proti

Finanzamt Freital,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Ilešič, E. Levits a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Minerva Kulturreisen GmbH P. Fröhlerem, A. Kellner a B. Juschten,
- za Finanzamt Freital V. Rummerem,
- za německou vládu J. Möllerem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,
- za řeckou vládu K. Georgiadisem, C. Poulakosem a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,
- za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

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 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Minerva Kulturreisen GmbH (dále jen „Minerva“) a Finanzamt Freital (dále jen „Finanzamt“) ve věci použití zvláštního režimu pro cestovní kanceláře stanoveného v článku 26 šesté směrnice na samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí dalších služeb.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3. Článek 26 odst. 1 a 2 šesté směrnice, nadepsaný „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, který je použitelný *ratione temporis* na vč v původním řízení, stanoví:

„1. členské státy uplatní daň z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jedná-li cestovní kancelář se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tento článek se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz cestovní kancelář též organizátory turistických zájezdů.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kancelář v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez daně z přidané hodnoty, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečňována k přímému prospěchu zákazníka.“

Vnitrostátní právní úprava

4. Ustanovení § 25 německého zákona o dani z obrátu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG“) stanoví:

„1. Následující ustanovení jsou použitelná na cestovní služby poskytované podnikatelem, které nejsou určeny pro podnik příjemce služeb, pokud při jejich poskytování podnikatel jedná v zájmu příjemce služeb svým vlastním jménem a využívá cestovních služeb poskytovaných třetími osobami. Službu poskytovanou podnikatelem je třeba považovat za jinou službu. [...] Cestovními službami třetích osob jsou dodání zboží a jiné služby třetích osob poskytované přímo zákazníkům.

2. [...]

3. Hodnota jiné služby odpovídá rozdílu mezi částkou uhrazenou příjemcem služby za úelem získání služby a částkou, kterou podnikatel uhradil za cestovní služby třetích osob. Daň z přidané hodnoty se nezapočítává do základu daně [...]

[...]“

Spor v původním řízení a předložná otázka

5. Minerva provozuje cestovní kancelář. V letech 1993 až 1998 mimo jiné nakupovala vstupenky od Saské státní opery (Semperoper) v Drážďanech a prodávala je vlastním jménem a na vlastní účet koncovým zákazníkům a cestovním kancelářím buď spolu s jinými službami, které jim poskytla, například ubytováním, průvodcovskými službami po městě, kyvadlovou dopravou či restauračními službami, nebo bez těchto služeb.

6. Minerva měla za to, že příjmy ze samostatného prodeje uvedených vstupenek rovněž podléhají zdanění ziskového rozpětí podle § 25 UStG. Společnosti Minerva byla uložena daň za

uvedenou ?innost, aniž se na ni použil tento da?ový režim.

7 Finanztamt zamítl stížnost společnosti Minerva podanou proti da?ovým vým?r?m ze dne 28. září 2000 za roky 1993 až 1997 a da?ovému vým?ru ze dne 27. března 2001 za rok 1998 z důvodu, že nákupem a prodejem vstupenek Minerva neposkytuje službu „uskute?n?ní cesty“, a že se tedy ?innost společnosti Minerva neliší od ?innosti komer?ních prodejc? vstupenek.

8 Rozhodnutím ze dne 11. února 2008 se Sächsisches Finanzgericht p?ipojil k názoru Finanztamt a zamítl tedy žalobu podanou společností Minerva proti zamítavému rozhodnutí Finanztamt.

9 Minerva podala u p?edkládajícího soudu proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek „Revision“. P?ed p?edkládajícím soudem je sporná už jen otázka, zda prodej vstupenek koncovým zákazník?m bez poskytnutí dalších služeb podléhá zdan?ní ziskového rozp?tí podle § 25 UStG.

10 Na podporu svého opravného prostředku „Revision“ Minerva uvedla, že prodej vstupenek na p?edstavení prostřednictvím cestovní kancelá?e je třeba kvalifikovat jako „cestovní službu“ ve smyslu § 25 UStG, jelikož prodej uvedených vstupenek p?edstavuje podle společnosti Minerva službu, která je sou?ástí jejího portfolia r?zných možností cestování a cestovních služeb.

11 S ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C?163/91, Recueil, s. I?5723), si p?edkládající soud klade otázku, zda cestovní kancelá?, která jednala svým jménem, m?že podléhat zdan?ní ziskového rozp?tí podle ?lánku 26 šesté sm?rnice, pokud jde o zisky, jichž dosáhla z prodeje vstupenek, nebo zda pro to, aby mohla podléhat tomuto da?ovému režimu, je nezbytné, aby samostatná služba spo?ívala v poskytnutí jedné ze základních služeb hospodá?ských subjekt? uvedených v tomto ustanovení.

12 Za t?chto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl p?erušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Platí ‚zvláštní režim pro cestovní kancelá?e‘ uvedený v ?lánku 26 [šesté sm?rnice] i pro samostatný prodej vstupenek na operní p?edstavení cestovní kancelá?í bez poskytnutí dalších služeb?“

K p?edb?žné otázce

13 Podstatou otázky p?edkládající soudu je, zda do zvláštního režimu stanoveného v ?lánku 26 šesté sm?rnice spadá jakákoli služba poskytnutá cestovní kancelá?í, nebo zda služba poskytnutá cestovní kancelá?í m?že spadat do uvedeného režimu pouze tehdy, když zahrnuje cestovní službu.

14 Zaprvé ?l. 26 odst. 1 šesté sm?rnice up?es?uje, že zvláštní režim stanovený v tomto ustanovení se použije na pln?ní uskute?ovaná cestovními kancelá?emi a organizátory turistických zájezd?, jednaj-li se zákazníci svým vlastním jménem a k uskute?n?ní cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani.

15 Ze samotného zn?ní tohoto ustanovení tedy vyplývá, že aby se na službu cestovní kancelá?e vztahoval zvláštní režim definovaný v tomto ustanovení, musí být jejím ú?elem uskute?n?ní cesty.

16 Zadruhé je třeba p?ipomenout, že ?lánek 26 šesté sm?rnice stanoví výjimku z obecného pravidla ur?ujícího da?ový základ u ur?itých pln?ní uskute?ovaných cestovními kancelá?emi a organizátory turistických zájezd? a že jako výjimka z běžného režimu šesté sm?rnice m?že být použit jen tehdy, když je to nezbytné k dosažení jejích cíl? (rozsudky ze dne 22. října 1998,

Madgett a Baldwin, C?308/96 a C?94/97, Recueil, s. I?6229, body 5 a 34, jakož i ze dne 19. ?ervna 2003, First Choice Holidays, C?149/01, Recueil, s. I?6289, body 21 a 22).

17 Zat?etí cílem zvláštního režimu stanoveného v ?lánku 26 šesté sm?rnice je p?izp?sobení pravidel použitelných na zvláštní povahu ?innosti cestovních kanceláží a organizátor? turistických zájezd? (výše uvedené rozsudky Madgett a Baldwin, bod 18, jakož i First Choice Holidays, bod 23).

18 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že tato ?innost se vyzna?uje tím, že se v?tšinou skládá z poskytnutí n?kolika služeb, zejména v oblasti dopravy a ubytování, které se uskute??ují jak na území ?lenského státu, kde má podnik své sídlo nebo stálou provozovnu, tak i mimo toto území. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdan?ní, základu dan? a odpo?tu dan? na vstupu by z d?vodu ?etnosti a místa poskytovaných služeb naráželo na praktické obtíže pro tyto podniky, které by mohly narušovat výkon jejich ?innosti (viz výše uvedené rozsudky Madgett a Baldwin, bod 18, jakož i First Choice Holidays, bod 24).

19 Krom toho je t?eba poukázat na to, že na rozdíl od toho, co tvrdí ?ecká vláda, nelze z výše uvedeného rozsudku Van Ginkel vyvodit, že zvláštní režim stanovený v ?lánku 26 šesté sm?rnice se vztahuje na každou samostatnou službu, kterou poskytuje cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezd?.

20 V bod? 23 výše uvedeného rozsudku Van Ginkel totiž Soudní dv?r rozhodl, že vylou?ení služeb poskytovaných cestovní kanceláží z p?sobnosti ?lánku 26 šesté sm?rnice z d?vodu, že zahrnují pouze ubytování, a nikoliv dopravu zákazníka, by vedlo ke složitému da?ovému režimu, ve kterém by pravidla použitelná v oblasti dan? z p?idané hodnoty závisela na znacích služeb nabízených každému zákazníkovi a že by takový da?ový režim nerespektoval cíle uvedené sm?rnice.

21 Z uvedeného rozsudku tedy vyplývá, že Soudní dv?r nerozhodl, že zvláštní režim podle ?lánku 26 šesté sm?rnice se vztahuje na jakoukoli službu poskytnutou cestovní kanceláží bez spojitosti s cestou, nýbrž že poskytnutí ubytovací služby cestovní kanceláží spadá do rozsahu p?sobnosti uvedeného ustanovení, i když tato služba zahrnuje pouze ubytování, a nikoli dopravu.

22 Z bodu 24 výše uvedeného rozsudku Van Ginkel rovn?ž vyplývá, že služba, pokud není spojena s cestovními službami, zejména v oblasti dopravy a ubytování, nespadá do p?sobnosti ?lánku 26 šesté sm?rnice.

23 Z výše uvedených úvah vyplývá, že prodej vstupenek na operní p?edstavení cestovní kanceláží bez poskytnutí cestovní služby nespadá do zvláštního režimu stanoveného v ?lánku 26 šesté sm?rnice.

24 Ostatn? je t?eba uvést, že použití tohoto zvláštního režimu na takovou ?innost, jako je ?innost dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, kdy cestovní kancelář pouze prodává vstupenky bez poskytnutí cestovních služeb, by narušilo hospodá?skou sout?ž vzhledem k tomu, že stejná ?innost by byla zdan?na odlišn? podle toho, zda hospodá?ský subjekt prodávající uvedené vstupenky je cestovní kanceláží ?i nikoli.

25 V d?sledku toho je t?eba na položenou otázku odpov?d?t, že ?lánek 26 šesté sm?rnice musí být vykládán tak, že se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní p?edstavení cestovní kanceláží bez poskytnutí cestovní služby.

K náklad?m ?ízení

26 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní musí být vykládán tak, že se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí cestovní služby.

Podpisy.

* Jednací jazyk: němčina.