

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

25. října 2012(*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – články 306 až 310 – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Přepravní služba poskytnutá cestovní kanceláří jednající vlastním jménem – Pojem ‚jediné poskytnutí služby‘ – Článek 98 – Snížená sazba DPH“

Ve věci C-557/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Polsko) ze dne 31. srpna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 4. listopadu 2011, v řízení

Maria Kozak

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení A. Rosas, vykonávající funkci předsedy šestého senátu, U. Løhmus a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za M. Kozak A. Bartosiewiczem a R. Kamińskim, doradcy podatkowi,
- za polskou vládu M. Szpunarem a B. Majczynou, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a K. Herrmann, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 98 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Ú. v. st. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), ve spojení s přílohou III této směrnice, jakož i články 306 až 310 uvedené směrnice.

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi M. Kozak a Dyrektor Izby Skarbowej w

Lublinie (ředitel finanřního řřadu v Lublinu) ve vřci vřpořtu danř z přřdaně hodnoty (dále jen „DPH“), které podléhá řinnost její cestovní kancelářě.

Právní rámec

Unijní právo

3 Pod oddílem 2 kapitoly 2 hlavy VIII smřnice o DPH, nadepsaným „Snížené sazby“, řlánek 98 této smřnice stanoví:

„1. Řlenské státy mohou rovnřř uplatřovat jednu ři dvř snížené sazby.

2. Snížené sazby se uplatřují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb řřch kategorií, které jsou uvedeny v přřřloze III.

[...]“

4 Přřřloha III smřnice o DPH, nadepsaná „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být přředmřtem snížené sazby uvedené v řřlanku 98“, stanoví:

„[...]

5) přřprava osob a jejich doprovodných zavazadel;

[...]“

5 Pod kapitolou 3 hlavy XII smřnice o DPH, nadepsanou „Zvláštní režim pro cestovní kancelářě“, řřlanky 306 až 310 této smřnice stanoví:

„řřlánek 306

1. Řlenské státy uplatřují zvláštní režim DPH na plnřní uskuteřřovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jednají-li cestovní kancelářě s cestujícími svřm vlastním jménem a k uskuteřřnřní cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

[...]“

2. Pro řřřřly této kapitoly se za cestovní kancelářě považují řřř organizátoři turistických zájezdř.

řřlánek 307

Plnřní uskuteřřovaná cestovní kancelářř za podmínek uvedených v řřlanku 306 v souvislosti s uskuteřřnřním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelářř cestujícímu.

Toto jediné poskytnutí služby se zdání v tom řlenském státř, v nřmřž má cestovní kancelářř sídlo ekonomické řřinnosti nebo stálou provozovnu, z níř službu poskytl.

řřlánek 308

Za základ daně a cenu bez DPH ve smyslu § 126 odst. 8 písm. a) zákona o DPH je jediným poskytnutím služby cestovní kancelář, která se považuje za poskytovatele, 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.

[...]

§ 310

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

6 § 119 odst. 1, 5 a 6 zákona o dani ze zboží a služeb (ustawa o podatku od towarów i usług) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. č. 54, částka 535), ve znění použitelném v rozhodné době z hlediska skutečností v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

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

[...]

5. Pokud osoba povinná k dani v rámci poskytování služby v oblasti cestovního ruchu, mimo služeb, které byly pořízeny u jiných osob povinných k dani a jež slouží k přímému prospěchu cestujícího, sama poskytuje část služeb, dále nazývané jako ‚vlastní služby‘, stanoví se základ daně odlišně v závislosti na tom, zda se jedná o vlastní služby nebo zda se jedná o služby, které byly pořízeny u jiných osob povinných k dani a jež slouží k přímému prospěchu cestujícího. Základ daně se v případě poskytování vlastních služeb stanoví na základě obdobného použití ustanovení § 29.

6. V případech uvedených v odstavci 5 má osoba povinná k dani povinnost uvést ve svém účetnictví výši podílu na částce uhrazené za službu, který připadá na služby, jež byly pořízeny u jiných osob povinných k dani a které slouží k přímému prospěchu cestujícího, a výši podílu připadajícího na vlastní služby.

[...]“

7 Podle § 41 odst. 2 zákona o DPH a bodu 144 přílohy 3 tohoto zákona se na služby pozemní přepravy cestujících uplatní snížená sazba DPH, a to ve výši 7 %, zatímco obecná sazba DPH činí 22 %.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Maria Kozak provozuje cestovní kancelář se sídlem v Polsku. V průběhu roku 2007 prodala přímo cestujícím paušální turistické pobyty, které zahrnovaly ubytování a stravu, k jejichž zajištění využila služeb jiných poskytovatelů, jakož i přepravu, kterou zajistila sama za použití vlastního autobusového parku.

9 Maria Kozak uplatnila při výpočtu DPH za služby pořízené u jiných poskytovatelů zvláštní

režim stanovený pro plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, přičemž jako základ daně použila podle § 308 směrnice o DPH příplatek cestovní kanceláře, na který uplatnila obecnou sazbu DPH ve výši 22 %. Na vlastní přepravní služby použila, zejména co se týče základu daně, obecný režim DPH a na tyto služby uplatnila sníženou sazbu daně ve výši 7 %, stanovenou pro služby přepravy osob.

10 Daňový orgán měl za to, že přepravní služby jsou pro celkovou službu v oblasti cestovního ruchu nabízenou cestovní kanceláří nezbytné a že musejí být považovány za služby od této služby neoddtělitelné. Podle daňového orgánu neměla tudíž M. Kozak podle zákona o DPH uplatnit na své přepravní služby sníženou sazbu DPH, když s nimi nakládala jako se samostatnou službou, ale měla na ně uplatnit stejnou sazbu jako na ostatní služby, a to obecnou sazbu ve výši 22 %. Bylo tak přijato rozhodnutí, kterým byla konstatována nesprávnost výpočtu DPH provedeného M. Kozak za měsíce květen až červen a říjen až prosinec 2007.

11 Maria Kozak s tímto výkladem zákona o DPH nesouhlasila a podala u Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie proti tomuto rozhodnutí žalobu. Nicméně tento soud názor daňového orgánu potvrdil. Následně M. Kozak podala u Naczelny Sąd Administracyjny (nejvyšší správní soud) kasační opravný prostředek.

12 Tento soud má pochybnosti ohledně závěru Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, podle něhož se musí jak na vlastní přepravní služby, tak na služby pořízené u třetích osob uplatnit sazba DPH ve výši 22 %, i když je jejich základ daně odlišný. Zejména se zamýšlí nad otázkou, zda je relevantní použití pojmu „jediné plnění“, jenž se nachází v bodě 45 rozsudku ze dne 15. května 2001, Primback (C-34/99, Recueil, s. I-3833), ve kterém Soudní dvůr rozhodl, že v případě plnění, které se skládá z několika dílčích plnění, jde o jediné plnění zejména tehdy, je-li nutno jedno dílčí plnění považovat za hlavní, zatímco jiné dílčí plnění je nutno považovat za vedlejší, sdílející daňový osud hlavního plnění.

13 Vzhledem k tomu, že Naczelny Sąd Administracyjny má pochybnosti o výkladu § 306 až 310 směrnice o DPH, jakož i o výkladu § 98 této směrnice ve spojení s bodem 5 přílohy III směrnice, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Pokud cestovní kancelář v rámci služby v oblasti cestovního ruchu, poskytnuté cestujícímu proti zaplacení paušální ceny zdaněné podle § 306 až 310 [směrnice o DPH], které stanoví zvláštní režim zdanění DPH pro cestovní kanceláře, poskytne tomuto cestujícímu vlastní přepravní službu, která tvoří dílčí plnění nezbytné pro poskytnutí služby v oblasti cestovního ruchu, podléhá tato vlastní služba obecné sazbě daně, která se uplatní na služby v oblasti cestovního ruchu, nebo podléhá snížené sazbě daně, která se podle § 98 ve spojení s [bodem 5] přílohy III této směrnice uplatní na služby přepravy osob?“

K předběžné otázce

Vyjádření předložené Soudnímu dvoru

14 Maria Kozak a Komise tvrdí, že pojem jediného poskytnutí služeb cestovní kancelářé zahrnuje podle § 306 směrnice o DPH pouze služby pořízené u třetích osob. Nezahrnuje služby, které poskytl sám hospodářský subjekt. Z toho vyplývá, že se na vlastní přepravní službu uplatní obecný režim DPH, včetně sazby daně, a že na poskytnutí přepravní služby v takovém případě jako ve věci v původním řízení je podle § 98 směrnice o DPH ve spojení s bodem 5 přílohy III této směrnice nutné uplatnit sníženou sazbu DPH, stanovenou vnitrostátními právními předpisy.

15 Polská vláda tvrdí, že pokud je vlastní přepravní služba nezbytná pro poskytování služeb v

oblasti cestovního ruchu, musí být považována za doplňkové plnění k této službě, která je jediným a hlavním plněním, jež podléhá zvláštnímu režimu DPH stanovenému v člácích 306 až 310 směrnice o DPH. Přepravní služba musí z tohoto důvodu sdílet osud hlavního plnění a musí, co se týče místa zdanění a sazby daně, podléhat zvláštnímu režimu DPH stanovenému v uvedených člácích, přičemž pokud jde o základ daně a nárok na odpočet, podléhá obecnému režimu DPH, neboť článek 308 této směrnice se nepoužije na vlastní služby.

Odpověď Soudního dvora

16 Je třeba připomenout, že režim DPH použitelný na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, který je obsažen v člácích 306 až 310 směrnice o DPH, v zásadě přejímá ustanovení 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 32). Tento režim je zvláštním režimem, který obsahuje specifická pravidla pro činnosti cestovních kanceláří, jež se odchyľují od obecného režimu DPH.

17 Podle článku 306 směrnice o DPH členské státy uplatňují uvedený režim na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, jednají-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

18 Ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že dotčenými službami jsou služby, které jsou pořízeny u těchto osob povinných k dani.

19 Hlavním cílem pravidel zvláštního režimu DPH použitelného na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi je vyloučit obtíže, které pro hospodářské subjekty vyplývají z obecných zásad směrnice o DPH, vztahujících se na plnění zahrnující poskytování služeb, které byly pořízeny u těchto osob (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 33). Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpočtu 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 (viz rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel, C-163/91, Recueil, s. I-5723, bod 14).

20 Režim stanovený v člácích 306 až 310 směrnice o DPH se má jakožto výjimka z obecného režimu směrnice o DPH použít pouze v míře nezbytné pro dosažení svého cíle (výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 34).

21 Soudní dvůr tak již dříve rozhodl, že zvláštní režim DPH použitelný na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi se použije výlučně na služby, které byly pořízeny u těchto osob (viz výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, bod 35).

22 Tatáž argumentace vedla Soudní dvůr k rozhodnutí, že uvedený režim se netýká přepravních služeb uskutečňovaných bez prostředníka, jež spadají pod obecná ustanovení, použitelná na dopravní podniky (rozsudek ze dne 27. října 1992, Komise v. Německo, C-74/91, Recueil, s. I-5437, bod 26).

23 Soudní dvůr z toho vyvodil, že pokud hospodářský subjekt, který podléhá ustanovením zvláštního režimu DPH použitelného na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, uskutečňuje proti úhradě paušální ceny plnění skládající se z poskytování služeb částečně dodaných jím samotným a částečně jinými osobami povinnými k dani, použije se tento zvláštní režim pouze na služby poskytované těmito osobami (v tomto smyslu viz výše uvedený rozsudek

Madgett a Baldwin, bod 47).

24 Práv? v tomto kontextu je třeba chápat pojem „jediné poskytnutí služeb“, obsažený v ?láncích 307 a 308 sm?rnice o DPH. Tento pojem se vztahuje pouze na služby, které byly po?ízeny u t?etích osob povinných k dani. Mimoto pravidlo o jediném poskytnutí služeb, uvád?né p?edkládajícím soudem a zmín?né v bod? 12 tohoto rozsudku, které se použije v oblasti obecného režimu DPH, nem?že ovlivnit posouzení uvedeného pojmu v kontextu zvláštního režimu DPH použitelného na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi.

25 Na výše uvedených úvahách nic nem?ní okolnost uvád?ná p?edkládajícím soudem, že vlastní p?epavní služby jsou nezbytné pro celkovou službu v oblasti cestovního ruchu, kterou cestovní kancelá? poskytuje cestujícím. Bez ohledu na to, zda tyto služby jsou ?i nejsou nezbytné pro celkovou službu v oblasti cestovního ruchu, z této skute?nosti nevyplývá, že je nutné tyto služby považovat společn? s touto celkovou službou za „jediné poskytnutí služby“ ve smyslu ?lánek? 307 a 308 sm?rnice DPH, ani že v d?sledku toho musejí sdílet tentýž da?ový režim jako uvedená služba.

26 Z toho vyplývá, že pokud jde o vlastní p?epavní služby poskytované cestovní kancelá?í, jako jsou služby zajiš?ované samotnou M. Kozak, nemohou být tyto služby podrobeny zvláštnímu režimu DPH, který se uplatní na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi, a to ani pro ú?ely stanovení základu dan?, ani pro ú?ely použití jiných pravidel pro výpo?et DPH. Co se tý?e sazby dan?, použijí se pravidla obsažená v hlav? VIII sm?rnice o DPH. Podle ?l. 98 odst. 2 této sm?rnice ve spojení s bodem 5 p?ílohy III sm?rnice mohou ?lenské státy stanovit sníženou sazbu dan? pro p?epavu osob a jejich doprovodných zavazadel. Jak vyplývá z bodu 7 tohoto rozsudku, Polská republika této možnosti využila tím, že na uvedenou službu uplat?uje sazbu ve výši 7 %.

27 Na položenou otázku je tedy třeba odpov?d?t tak, že ?lásky 306 až 310 sm?rnice o DPH musejí být vykládány v tom smyslu, že pokud cestovní kancelá? v rámci služby v oblasti cestovního ruchu poskytované cestujícím proti úhrad? paušální ceny, zdan?né podle t?chto ustanovení, poskytne tomuto cestujícím vlastní p?epavní službu, která tvo?í jedno z dí?ích pln?ní této služby v oblasti cestovního ruchu, podléhá toto poskytnutí služby obecnému režimu DPH, zejména pokud jde o sazbu dan?, a nikoli zvláštnímu režimu DPH použitelnému na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi. Pokud ?lenské státy v souladu s ?lánkem 98 této sm?rnice stanovily sníženou sazbu DPH v oblasti p?epavních služeb, použije se na uvedené poskytnutí služby tato snížená sazba.

K náklad?m ?ízení

28 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícím p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (šestý senát) rozhodl takto:

§lánky 306 až 310 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že pokud cestovní kancelář v rámci služby v oblasti cestovního ruchu poskytované cestujícím proti úhrad? paušální ceny, zdan?né podle t?chto ustanovení, poskytne tomuto cestujícím vlastní p?epravní službu, která tvoří jedno z díl?ích pln?ní této služby v oblasti cestovního ruchu, podléhá toto poskytnutí služby obecnému režimu dan? z p?idané hodnoty, zejména pokud jde o sazbu dan?, a nikoli zvláštnímu režimu dan? z p?idané hodnoty použitelnému na pln?ní uskute?ovaná cestovními kancelářemi. Pokud ?lenské státy v souladu s §lánkem 98 této sm?rnice stanovily sníženou sazbu dan? z p?idané hodnoty v oblasti p?epravních služeb, použije se na uvedené poskytnutí služby tato snížená sazba.

Podpisy.

* Jednací jazyk: polština.