

62011CO0220

USNESENÍ SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

1. března 2012 ( \* )

„článek 104 odst. 3 první pododstavec jednacího řádu — Směrnice o DPH — Zvláštní režim zdanění cestovních kanceláží — Poskytování služeb autobusové přepravy cestovním kancelářím bez jakýchkoliv dalších služeb“

Ve věci C-220/11,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Nejvyššího správního soudu (česká republika) ze dne 28. dubna 2011, došlým Soudnímu dvoru dne 11. května 2011, v řízení

Star Coaches s. r. o.

proti

Finančnímu úředitelství pro hlavní město Prahu,

SOUDNÍ DVŮR (šestý senát),

ve složení U. Løhmus, předseda senátu, A. Arabadžev a C. G. Fernlund (zpravodaj), soudci, generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

vzhledem k tomu, že Soudní dvůr hodlá rozhodnout usnesením s odůvodněním v souladu s čl. 104 odst. 3 prvním pododstavcem svého jednacího řádu,

po vyslechnutí generální advokátky,

vydává toto

Usnesení

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 daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Star Coaches s. r. o. (dále jen „Star Coaches“) a Finančním úředitelstvím pro hlavní město Prahu (česká republika) ohledně platebního výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za leden 2008 vydaného vůči této společnosti.

Právní rámec

## Unijní právo

### 3

§lánek 306 směrnice o DPH uvedený v její hlavě XII kapitole 3, nadepsané „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, 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 kancelář považují též organizátoři turistických zájezdů.“

### 4

§lánek 307 téže směrnice zní takto:

„Plnění uskutečňovaná cestovní kancelář za podmínek uvedených v §lánku 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

§lánek 308 uvedené směrnice stanoví:

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

### 6

§lánek 310 směrnice o DPH stanoví:

„Dať z píídané hodnoty, kterou cestovní kancelář úťují jiné osoby povinné k dani píi plněních uvedených v §lánku 307, jeť slouží k píímu prospěchu cestujícího, není v žádném členském státě nárok odpočitatelná ani navratitelná [není v žádném členském státě odpočitatelná ani navratitelná].“

## české právo

### 7

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z píídané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), obsahuje § 89, nadepsaný „Zvláštní režim pro cestovní službu“, který ve znění účinném v roce 2008 stanovil:

„(1)

Zvláštní režim je povinen použít poskytovatel cestovní služby, který jedná se zákazníkem vlastním jménem, při poskytnutí cestovní služby zákazníkovi.

(2)

Pro účely tohoto zákona se rozumí

a)

poskytovatelem cestovní služby plátce, který poskytuje zákazníkovi cestovní službu,

b)

zákazníkem osoba, které je poskytnuta cestovní služba,

c)

cestovní službou poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje kombinace služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží, pokud jsou jednotlivé služby cestovního ruchu a zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; poskytnutí cestovní služby se považuje za poskytnutí jedné služby, pěstěže k uskutečnění cestovní služby se využije více služeb cestovního ruchu a popřípadě zboží nakoupené od jiných osob povinných k dani; za cestovní službu se považuje i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy.“

Spor v povodním řízení a potřebné otázky

8

Společnost Star Coaches se zabývá autobusovou přepravou osob v České republice a mezi členskými státy. Tuto přepravu zajišťuje buď vlastními autobusy, nebo prostřednictvím subdodavatelů, což jsou dopravní společnosti, jejichž plnění podléhá DPH. Jejími zákazníky jsou výlučně cestovní kanceláře usazené v České republice nebo v jiných členských státech. Společnost Star Coaches se svými zákazníky vždy jedná vlastním jménem. Pokud přepravu osob zajišťuje prostřednictvím subdodavatelů, nárokuje si nadměrný odpočet na základě obecného režimu DPH a svým zákazníkům vystavuje fakturu s vyčíslením DPH.

9

Společnost Star Coaches opakovaně uplatňovala vysoké nadměrné odpočty DPH. Finanční úřad pro Prahu 5 dospěl k závěru, že tato společnost poskytuje cestovní služby a namísto obecného režimu DPH měla uplatňovat zvláštní režim zavedený pro cestovní kanceláře podle § 89 zákona o DPH. Dne 25. března 2008 vydal platební výměr na DPH za leden 2008.

10

Společnost Star Coaches podala proti tomuto platebnímu výměru odvolání. Vzhledem k tomu, že toto odvolání bylo rozhodnutím Finančního úředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 16. prosince 2008 zamítnuto, podala žalobu k Městskému soudu v Praze, který ji rozsudkem ze dne 18. března 2010 zamítl. Společnost Star Coaches poté podala kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu.

11

Předkládající soud má pochybnosti ohledně použití zvláštního režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice o DPH.

12

Poukazuje zejména na rozdíl mezi českou jazykovou verzí tohoto ustanovení a § 89 zákona o DPH, který provedl uvedené ustanovení do vnitrostátního práva. Zatímco uvedený článek 306 hovoří o službách poskytovaných cestujícím, § 89 se vztahuje na služby poskytované zákazníkům cestovní kanceláře, což je výraz, který zahrnuje nejenom cestující, ale i jiné osoby. Předkládající soud nicméně zdůrazňuje, že rozdíly jsou rovněž mezi jazykovými verzemi článku 306 směrnice o DPH, jakož i článku 26 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. v. st. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), která platila před vstupem směrnice o DPH v platnost, jelikož některé verze používají výraz „zákazník“ a jiné výraz „cestující“. Upřesňuje, že proti několika členským státům, včetně České republiky, podala Evropská komise žalobu pro nesplnění povinnosti z důvodu, že použily výraz „zákazník“ a z hlediska Komise tak příliš rozšířily předemtný okruh osob.

13

Předkládající soud se zadruhé táže – pro případ, že Soudní dvůr rozhodne, že se článek 306 směrnice o DPH vztahuje na zákazníky cestovní kanceláře – zda je nutno takový podnik, jako je společnost Star Coaches, považovat za cestovní kancelář ve smyslu tohoto ustanovení. Předkládající soud uvádí, že podle jeho názoru tomu tak není, jelikož tento podnik poskytuje pouze přepravní služby bez jakýchkoliv dalších služeb cestovního ruchu. Podle něj z toho plyne, že projednávanou věc je třeba odlišit od věci, v níž byl vydán rozsudek ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, Recueil, s. I-5723), v níž dotčený podnik poskytoval vedle ubytování také informační a konzultační služby a rezervaci ubytování.

14

Jelikož měl Nejvyšší správní soud za to, že pro vyřešení sporu, který mu byl předložen, je nezbytný výklad článku 306 směrnice o DPH, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Vztahuje se článek 306 [směrnice o DPH] pouze na plnění poskytnutá cestovními kancelářemi konečným spotřebitelům cestovní služby (cestujícím), nebo i na plnění poskytnutá jiným osobám (zákazníkům)?

2)

Je nutno považovat za cestovní kancelář pro účely článku 306 [směrnice o DPH] přepravní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovními kancelářím (nikoli přímo cestujícím), a neposkytuje žádné další služby (ubytování, informace, konzultace apod.)?“

K předběžným otázkám

15

Svou první otázkou se předkládající soud Soudního dvora táže na věcnou působnost zvláštního režimu DPH podle článků 306 až 310 směrnice o DPH a svou druhou otázkou na osobní působnost tohoto režimu.

16

Nejprve je třeba odpovědět na druhou otázku a ověřit, zda se na takový podnik, jako je Star Coaches, uvedený zvláštní režim vztahuje, a poté popřípadě a na druhém místě přezkoumat první otázku týkající se věcné působnosti tohoto režimu.

Ke druhé otázce

17

Článek 104 odst. 3 první pododstavec jednacího řádu stanoví, že pokud lze odpověď na předložnou otázku jasně vyvodit z dosavadní judikatury, může Soudní dvůr po vyslechnutí generálního advokáta kdykoli rozhodnout usnesením s odkladným účinkem, které obsahuje odkaz na stávající judikaturu.

18

Soudní dvůr je toho názoru, že v projednávané věci tomu tak je. Odpověď na druhou otázku položenou předkládajícím soudem lze totiž jasně vyvodit z judikatury týkající se článku 26 šesté směrnice, což je ustanovení, jehož znění je převzato v článku 306 směrnice o DPH. Judikaturu týkající se pojmu „cestovní kancelář“ ve smyslu tohoto článku 26 lze tedy vztáhnout na tentýž pojem ve smyslu článku 306 směrnice o DPH.

19

Je tak třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora je cílem zvláštního režimu DPH zavedeného článkem 26 šesté směrnice přizpůsobit použitelná pravidla specifické povaze činnosti cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů. Služby poskytované těmito podniky se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika služeb, zejména z oblasti dopravy a ubytování, jež jsou uskutečňovány jak na území členského státu, kde má podnik své sídlo nebo stálou provozovnu, tak mimo něj. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpůthu daně na vstupu by z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb působilo zmíněným podnikům praktické potíže, jež by jim mohly bránit v provádění jejich činnosti (viz výše uvedený rozsudek Van Ginkel, body 13 až 15, a rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 18, jakož i ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, body 23 a 24).

20

Nicméně okolnost, že cestovní kancelář poskytuje cestujícím pouze rekreační ubytování, není dostačující k vyloučení této služby z působnosti článku 26 šesté směrnice. Služba poskytovaná cestovní kancelář se totiž ani v takovém případě nemusí omezovat na jedinou službu, neboť vedle pronájmu ubytování může zahrnovat i takové služby, jako je poskytování informací a rad, prostřednictvím kterých cestovní kancelář nabízí sortiment nabídek dovolené a rezervací ubytování (výše uvedený rozsudek Van Ginkel, bod 24).

21

Soudní dvůr může dále za to, že bez ohledu na formální povahu hospodářského subjektu jsou důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný na cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, platné rovněž v případě, že tento subjekt není cestovní kancelář nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně popisován, ale že v rámci jiné činnosti uskutečňuje plnění totožná s plněními uskutečňovanými uvedenými kancelářemi a organizátory (viz výše uvedený rozsudek Madgett a Baldwin, body 20 a 21, a rozsudek ze dne 13. října 2005, ISt, C-200/04, Sb. rozh. s. I-8691, bod 22).

22

Není tedy vyloučeno, aby se zvláštní režim uvedený v článku 306 směrnice o DPH vztahoval na služby autobusového přepravce, jenž v případě, že nepoužívá vlastní autobusy, využívá přepravních služeb subdodavatelů, kteří jsou plátcí DPH. Okolnost, že takové služby nezahrnují ubytovací služby, nestačí k vyloučení toho, aby spadaly do působnosti tohoto ustanovení.

23

V souladu s přístupem zvoleným Soudním dvorem ve výše uvedeném rozsudku Van Ginkel by však bylo ještě třeba, aby se tyto služby neomezovaly na jedinou službu a vedle přepravy zahrnovaly i další služby, jako je poskytování informací a rad ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem. Soudní dvůr totiž rozhodl, že z tohoto rozsudku Van Ginkel nelze vyvodit, že se zvláštní režim stanovený v článku 26 šesté směrnice vztahuje na každou samostatnou službu, kterou poskytuje cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů (rozsudek ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen, C-31/10, Sb. rozh. s. I-12889, bod 19). Tento závěr platí stejně pro hospodářský subjekt, který není cestovní kancelář ani organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je tímto pojmem běžně popisován.

24

Pokud jde o společnost Star Coaches, předkládající soud uvádí, že poskytuje pouze přepravní služby cestovním kancelářím bez jakýchkoliv dalších služeb. Uvedený soud výslovně dodává, že tato společnost neposkytuje žádnou službu, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad.

25

Z toho vyplývá, že služby poskytované společností Star Coaches nejsou v žádném případě totožné se službami nabízenými cestovní kancelář nebo organizátorem turistických zájezdů.

26

Na druhou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že přepravní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovním kancelářím, a neposkytuje žádné další služby, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad, neuskutečňuje plnění, na která se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice o DPH.

K první otázce

27

S ohledem na odpověď Soudního dvora na druhou otázku není namístě, aby odpovídal na první otázku.

K nákladům řízení

28

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 účastníky řízení se nenahrazují.

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

Přepavní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovním kancelářím, a neposkytuje žádné další služby, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad, neuskutečňuje plnění, na která se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

Podpisy.

(\*) Jednací jazyk: čeština.