

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

13. března 2014(*)

„DPH – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Plnění uskutečňovaná mimo Evropskou unii – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 28 odstavec 3 – Směrnice 2006/112/ES – Článek 370 – Klausule ‚standstill‘ – Změna vnitrostátní právní úpravy během lhůty pro provedení“

Ve věci C-599/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgie) ze dne 24. října 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 20. prosince 2012, v řízení

Jetair NV,

BTW-eenheid BTWE Travel4you

proti

FOD Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení C. G. Fernlund (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader a E. Jarašiňnas, soudci
generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Jetair NV a BTW-eenheid BTWE Travel4you H. Vandeberghem, advocaat,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem, jakož i C. Soulay a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,
- za Radu Evropské unie A.-M. Colaert a E. Chatziioakeimidou, 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 klauzule ‚standstill‘ v čl. 28 odst. 3 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 (Úč. vst.

L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i v článku 370 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“), články 153 a 309 směrnice o DPH, jakož i články 43 ES a 56 ES.

2 Tato žádost byla předložena v rámci dvou sporů mezi společnostmi Jetair NV (dále jen „Jetair“) a BTW-eenheid BTWE Travel4you (dále jen „Travel4you“), skupinou tvořenou několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na jedné straně a FOD Financiën (federální úřad pro finanční záležitosti) na druhé straně, jejichž předmětem je zamítnutí žádosti o vrácení DPH předložené žalobkyněmi, jež se týkala cest organizovaných mimo Evropskou unii.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

3 Článek 1 šesté směrnice stanovil:

„Členské státy uvedou své stávající systémy [DPH] do souladu s následujícími články.

Členské státy přijmou nezbytné právní a správní předpisy tak, aby pozměněné systémy nabýly účinnosti co nejdříve, nejpozději však do 1. ledna 1978.“

4 Článek 26 odst. 1 a 3 šesté směrnice zněl takto:

„1. Členské státy uplatní [DPH] 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 kancelář, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). [...]

[...]

3. Uskutečňují-li plnění, která cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, tyto osoby mimo Společenství, považuje se služba cestovní kanceláře za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle čl. 15 bodu 14. [...]

5 Článek 28 odst. 3 písm. a) a odst. 4 šesté směrnice, uvedený v hlavě XVI, nadepsané „Přechodná ustanovení“, stanovil:

„3. Během přechodného období uvedeného v odstavci 4 mohou členské státy:

pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daně podle [článku 15], obsažených v příloze E této směrnice;

4. Přechodné období se stanovuje na pět let, počínaje 1. lednem 1978. [...]

6 Plnění uvedená v čl. 15 bodu 14 šesté směrnice a rovněž v její příloze E zahrnovala „služby cestovních kanceláří uvedené v článku 26 a služby cestovních kanceláří, pokud jednájí jménem zákazníka a na jeho účet, při cestách mimo Společenství“.

Směrnice o DPH

7 ?lánek 153 sm?rnice o DPH stanoví:

„?lenské státy osvobodí od dan? poskytnutí služby zprost?edkovatelem, který jedná jménem a na ú?et jiné osoby, zprost?edková-li pln?ní uvedená v kapitolách 6, 7 a 8 nebo pln?ní uskute??ovaná mimo Spole?enství.

[...]“

8 ?lánek 306 odst. 1 sm?rnice o DPH, uvedený v hlav? XII v kapitole 3, nadepsané „Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e“, stanoví:

„?lenské státy uplat?ují zvláštní režim DPH na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kancelá?e s cestujícími svým vlastním jménem a k uskute?n?ní cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kancelá?e, které vystupují jen jako zprost?edkovatelé a na které se pro výpo?et základu dan? vztahuje ?l. 79 první pododstavec písm. c).“

9 ?lánek 309 sm?rnice o DPH zní takto:

„Jsou-li pln?ní, jež cestovní kancelá? sv??ila jiným osobám povinným k dani, uskute?na t?mito osobami mimo Spole?enství, považuje se poskytnutí služby cestovní kancelá?í za zprost?edkovatelskou ?innost osvobozenou od dan? podle ?lánku 153.

[...]“

10 ?lánek 370 sm?rnice o DPH stanoví:

„?lenské státy, které k 1. lednu 1978 zda?ovaly pln?ní uvedená v ?ásti A p?ílohy X, mohou ve zda?ování t?chto pln?ní pokračovat.“

11 P?íloha X této sm?rnice v ?ásti, nadepsané „Pln?ní, která mohou ?lenské státy nadále osvobozovat od dan?“, v bod? 4 stanoví:

„služby cestovních kancelá?í uvedené v ?lánku 306 a služby cestovních kancelá?í, pokud jednájí jménem cestujícího a na jeho ú?et, p?i cestách mimo Spole?enství.“

Belgické právo

12 Z p?edkládacího rozhodnutí a spisu p?edloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že p?íslušným belgickým právním p?edpisem je code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákoník o dani z p?idané hodnoty), který byl p?ijat zákonem ze dne 3. ?ervence 1969 (*Moniteur belge* ze dne 17. ?ervence 1969, s. 7046), ve zn?ní platném v rozhodné dob? z hlediska skutkových okolností spor? v p?vodním ?ízení (dále jen „zákoník o DPH“).

13 Je nesporné, že p?ed 1. prosincem 1977 byly služby poskytované cestovními kancelá?emi, jež spo?ívaly v organizování cest mimo Evropskou unii, osvobozeny od dan?.

14 Zákoník o DPH byl zm?n?n zákonem ze dne 29. listopadu 1977, jenž vstoupil v platnost dne 1. prosince 1977 a podrobil tyto služby DPH.

15 Ze spisu p?edloženého Soudnímu dvoru rovn?ž vyplývá, že zákoník o DPH byl znovu zm?n?n, a to královskou vyhláškou ze dne 28. prosince 1999 s platností od 1. ledna 2000. Podle

této vyhlášky se již služby cestovních kanceláží vztahující se k zájezdům mimo Unii nepovažovaly za zprostředkovatelskou činnost. Tato plnění nicméně i nadále podléhala DPH.

Skutkové okolnosti sporů v původním řízení a předběžné otázky

16 Jetair je společností založenou podle belgického práva, jež je z titulu své činnosti cestovní kancelář osobou povinnou k DPH. Dne 1. února 2009 tato společnost přistoupila ke skupině Travel4you, jejíž součástí je rovněž šest dalších společností vykonávajících tuto činnost.

17 Jetair a Travel4you organizují zájezdy, při nichž využívají služeb třetích osob, zejména hotelů a leteckých společností.

18 Vzhledem k tomu, že se žalobkyně domnívaly, že cesty organizované mimo Unii nepodléhají DPH, podala každá z nich žádost o vrácení DPH, která od nich byla za tyto zájezdy požadována.

19 První žádost se týkala částek DPH připadajících na cesty organizované v období od roku 2001 do roku 2006 a zahrnuté do přiznání k DPH za měsíc září 2007. Vzhledem k tomu, že Úřad pro kontrolu DPH v Ostende nesouhlasil s výší požadovaných částek, snížil ji přibližně o 55 700 000 eur a sepsal protokol o postupu.

20 Druhá žádost se týkala částek DPH připadajících na cesty organizované během období od roku 2007 do ledna 2010 a zahrnuté do přiznání k DPH za měsíc březen 2010. Vzhledem k tomu, že Úřad pro kontrolu DPH v Ostende nesouhlasil s výší požadovaných částek, snížil ji přibližně o 37 600 000 eur a sepsal protokol o postupu.

21 Společnost Jetair dne 21. prosince 2010 a členové Travel4you dne 24. října 2011 podali žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Brugge (soud prvního stupně v Bruggách), který obě věci spojil.

22 Před předkládajícím soudem žalobkyně tvrdily, že přechodné ustanovení v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice neumožňuje belgickému zákonodárci změnit právní úpravu v rozporu s touto směrnicí bezprostředně před datem vstupu této směrnice v platnost. Tvrdily, že podle čl. 26 odst. 3 této směrnice, jehož znění převzal článek 309 směrnice o DPH, platí, že jsou-li plnění, jež cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, uskutečňována těmito osobami mimo Unii, je poskytnutí služby cestovní kanceláží osvobozeno od daně.

23 Vzhledem k tomu, že FOD Financiën naopak tvrdil, že se belgický zákonodárce mohl v souladu s čl. 28 odst. 3 šesté směrnice rozhodnout, že taková plnění zdaní, měl předkládající soud pochybnosti o tom, jak má rozhodnout ve sporech v původním řízení.

24 Za těchto podmínek se rechtbank van eerste aanleg te Brugge rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Může belgický zákonodárce změnit vnitrostátní právní úpravu v tom smyslu, že službu, která byla osvobozena od daně (v projednávaném případě cesty mimo Unii) v určitém okamžiku (1. prosinec 1977) bezprostředně před vstupem šesté směrnice v platnost (1. ledna 1978) podrobí zdanění a oboje tak klauzuli 'standstill' uvedenou v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice (článek 370 směrnice [o DPH]), která stanoví možnost pokračovat ve zdaňování dotčených cest jen, pokud již byly zdaňovány před vstupem šesté směrnice v platnost?

2) Měl belgický zákonodárce od 13. června 1977 (dne zveřejnění šesté směrnice) povinnost upustit od zdaňování cest mimo Unii?

3) Porušuje belgický zákonodárce ?lánek 309 sm?rnice [o DPH], když v p?ípad? služeb uskute??ovaných mimo [Unii] nepovažuje cestovní kancelá?e za zprost?edkovatele a p?esto tyto služby nadále zda?uje?

4) Porušují ?lánky 309, 153, 370 a p?íloha X sm?rnice [o DPH] obecné zásady práva Spole?enství, zásadu rovného zacházení a zásadu proporcionality, jakož i ustanovení o volném pohybu osob, zboží a služeb, zejména ?lánky [43 ES a 56 ES], když ?lenským stát?m poskytují možnost volby, pokud jde o zdan?ní služeb souvisejících s cestami mimo [Unii]?

5) Je skute?nost, že Belgický stát stanovil královskou vyhláškou ze dne 28. listopadu 1999 v souvislosti s cestami mimo Unii da?ovou povinnost jen pro cestovní kancelá?e, a nikoliv pro zprost?edkovatele v rozporu se zásadami práva Spole?enství, zejména se zásadami rovného zacházení, proporcionality a neutrality DPH?“

K p?edb?žným otázkám

K první a druhé otázce

25 Úvodem je třeba p?ipomenout, že ?l. 191 druhý pododstavec Smlouvy o EHS, ve zn?ní platném v dob? p?ijetí šesté sm?rnice, stanovil, že se sm?rnice oznamují t?m, jimž jsou ur?eny, a nabývají ú?inku tímto oznámením. Rozhodným datem pro ur?ení po?átku lh?ty pro provedení šesté sm?rnice tedy není datum jejího zve?ejn?ní, ale datum oznámení této sm?rnice dot?nému ?lenskému státu.

26 Je třeba rovnž zd?raznit, že k dot?ené legislativní zm?n?, která byla p?ijata dne 1. prosince 1977, došlo v období vymezeném datem oznámení šesté sm?rnice Belgickému království, tedy dnem 23. kv?tna 1977, a datem, ke kterému m?la být tato sm?rnice v souladu se svým ?lánkem 1 v tomto ?lenském stát? provedena, tedy dnem 1. ledna 1978. Ke zm?n? tedy došlo b?hem lh?ty pro provedení šesté sm?rnice v dot?ném ?lenském stát?.

27 Podstatou prvních dvou otázek p?edkládajícího soudu, které je třeba p?ezkoumat spole?n?, je, zda ?l. 28 odst. 3 šesté sm?rnice a ?lánek 370 sm?rnice o DPH brání tomu, aby ?lenský stát p?ed 1. lednem 1978, b?hem lh?ty pro provedení šesté sm?rnice, p?ijal ustanovení, které m?ní jeho stávající právní úpravu v tom smyslu, že podrobuje DPH pln?ní cestovních kancelá?í týkající se cest mimo Unii.

28 Je nesporné, že podle právní úpravy dot?ené ve v?cech v p?vodním ?ízení byly až do 1. prosince 1977 služby cestovních kancelá?í týkající se cest mimo Unii osvobozeny od dan? a že od tohoto data byly podrobeny dani, a to p?esto, že zvláštní režim pro cestovní kancelá?e zavedený šestou sm?rnicí v ?l. 26 odst. 3 této sm?rnice stanoví, že jsou tyto služby osvobozeny od dan?.

29 ?lánek 28 odst. 3 šesté sm?rnice nicmén? stanovil klauzuli ,standstill', podle které mohou ?lenské státy b?hem období uvedeného v ?l. 28 odst. 4 šesté sm?rnice pokračovat ve zda?ování DPH pln?ní, která jsou podle ?lánku 15 této sm?rnice od této dan? osvobozena a jejichž seznam je obsažen v p?íloze E této sm?rnice.

30 Dot?ené období, jež bylo p?echodné povahy a zpo?átku stanoveno na dobu p?ti let od 1. ledna 1978, pokračovalo i po uplynutí této doby, jelikož Rada Unie nevyvinula v tomto sm?ru žádné úsilí.

31 Ze zn?ní ?l. 28 odst. 3 a 4 ve spojení s ?lánkem 15 a p?ílohou E šesté sm?rnice vyplývá, že unijní zákonodárce poskytl ?lenským stát?m, jejichž právní úprava p?ed 1. lednem 1978 stanovila zdan?ní pln?ní uvedených v ?l. 26 odst. 3 této sm?rnice, možnost neosvobodit tato pln?ní od

dan?.

32 Tento výklad potvrzuje ?lánek 370 sm?rnice o DPH, který v podstat? p?ebírá zn?ní ?l. 28 odst. 3 šesté sm?rnice, když stanoví, že ?lenské státy, které k 1. lednu 1978 zda?ovaly pln?ní uvedená v ?ásti A p?ílohy X, mohou ve zda?ování t?chto pln?ní pokračovat. Bod 4 této p?ílohy X v ?ásti A uvádí služby cestovních kancelá?í, pokud jednají jménem cestujícího a na jeho ú?et, p?i cestách mimo Unii.

33 Podle žalobky? mohly ?lenské státy pokračovat ve zda?ování dot?ených pln?ní, pokud podle jejich vnitrostátní právní úpravy tato pln?ní podléhala DPH již p?ed 1. lednem 1978. Žalobkyn? se však na základ? rozsudku ze dne 18. prosince 1997, Inter-Environnement Wallonie (C?129/96, Recueil, s. I?7411, bod 45) domnívají, že tato možnost dané státy neoprav?ovala k tomu, aby b?hem lh?ty pro provedení šesté sm?rnice zm?nily právní úpravu v tom smyslu, že stanoví zdan?ní t?chto pln?ní.

34 Podle Komise naopak není dot?ená legislativní zm?na v rozporu se šestou sm?rnicí, vykládanou ve sv?tle výše uvedeného rozsudku Inter-Environnement Wallonie, p?ihlédne-li se k výslovným ustanovením této sm?rnice. Komise uvádí, že výjimka pro cestovní kancelá?e byla unijním zákonodárcem p?ijata práv? proto, aby se zohlednily obavy vyjád?ené Belgickým královstvím.

35 Je t?eba p?ipomenout, že podle ustálené judikatury v dob? b?hu lh?ty k provedení sm?rnice se ?lenské státy, které jsou jejími adresáty, musejí zdržet p?ijímání p?edpis?, které by mohly vážn? ohrozit výsledek stanovený touto sm?rnicí (zejména viz výše uvedený rozsudek Inter-Environnement Wallonie, bod 45, jakož i rozsudek ze dne 4. ?ervence 2006, Adeneler a další, C?212/04, Sb. rozh. s. I?6057, bod 121).

36 V souvislosti s šestou sm?rnicí je tedy t?eba ov??it, zda opat?ení p?ijaté ?lenským státem b?hem lh?ty pro její provedení, kterým se m?ní vnitrostátní právní úprava v tom smyslu, že stanoví zdan?ní dot?ených pln?ní, mohlo vážn? ohrozit výsledek stanovený touto sm?rnicí.

37 Jak již bylo v tomto ohledu konstatováno v bod? 31 tohoto rozsudku, zda?ovaly-li ?lenské státy dot?ená pln?ní k 1. lednu 1978, mohly tak ?init i po tomto datu. Vzhledem k tomu, že šestá sm?rnice výslovn? stanovila datum 1. ledna 1978 jako výchozí bod pro p?ípadné ponechání da?ového opat?ení v platnosti, nelze mít za to, že zákon, jenž stanoví zdan?ní dot?ených pln?ní a jenž byl p?ijat p?ed tímto datem, b?hem lh?ty pro provedení této sm?rnice, mohl vážn? ohrozit výsledek stanovený touto sm?rnicí.

38 Na dv? první otázky je tedy t?eba odpov?d?t tak, že ?l. 28 odst. 3 šesté sm?rnice a ?lánek 370 sm?rnice o DPH nebrání tomu, aby ?lenský stát p?ed 1. lednem 1978, b?hem lh?ty pro provedení šesté sm?rnice, p?ijal ustanovení, které m?ní jeho stávající právní úpravu v tom smyslu, že podrobuje DPH pln?ní cestovních kancelá?í týkající se cest mimo Unii.

Ke t?etí otázce

39 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lenský stát porušuje ?lánek 309 sm?rnice o DPH, když v p?ípad? služeb souvisejících s cestami mimo Unii nepovažuje poskytnutí takové služby cestovní kancelá?í za zprost?edkovatelskou ?innost osvobozenou od dan?, a když uvedené služby podrobuje DPH.

40 ?lánek 309 sm?rnice o DPH, který je sou?ástí kapitoly v?nované zvláštnímu režimu pro cestovní kancelá?e, upravenému ?láňky 306 až 310 této sm?rnice, jehož p?sobnost je definována v uvedeném ?lánku 306, stanoví osvobození ur?itých služeb cestovních kancelá?í od dan?, a to

služeb poskytovaných v rámci cest mimo Unii, které se považují za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle článku 153 uvedené směrnice.

41 Jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, článek 370 směrnice o DPH nicméně umožňuje odchýlit se od tohoto ustanovení tím, že členským státům poskytuje možnost dotčená plnění zdaňovat, pokud je tyto státy zdaňovaly k 1. lednu 1978.

42 Z toho vyplývá, že pokud členský stát tuto podmínku splňuje, není povinen uplatňovat ustanovení článku 309 směrnice o DPH.

43 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že členský stát neporušuje článek 309 směrnice o DPH, když v případě služeb souvisejících s cestami mimo Unii nepovažuje poskytnutí takové služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně a když uvedené služby podrobuje DPH, pokud tyto služby podroboval DPH k 1. lednu 1978.

Ke čtvrté otázce

44 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice o DPH porušuje unijní právo, konkrétně obecné právní zásady, zásadu rovného zacházení a zásadu proporcionality, jakož i ustanovení o volném pohybu osob, zboží a služeb, když členským státům poskytuje možnost volby, pokud jde o zdanění služeb souvisejících s cestami mimo Unii.

45 Jak vyplývá z odpovědi na třetí otázku, článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice o DPH umožňuje členským státům, aby se rozhodly, zda poskytnutí služby cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečněných mimo Unii, zdaní či nikoli, pokud tyto služby zdaňovaly k 1. lednu 1978.

46 Článek 370 směrnice o DPH tím, že poskytuje členským státům takovou možnost, zajiště zavádí v jednotlivých členských státech rozdílný režim v tom smyslu, že některé státy této možnosti využijí a dotčená plnění zdaní a některé uplatní pravidla stanovená v článku 309 směrnice o DPH a tato plnění od daně osvobodí.

47 Nicméně se jedná o možnost poskytovanou výjimkou, s výhradou splnění podmínky stanovené v uvedeném článku.

48 Jak již Soudní dvůr rozhodl, zachování tohoto výjimkového režimu je odrazem postupné a zatím pouze částečné harmonizace vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 50). Tato plánovaná harmonizace nebyla dosud dokončena v tom, že čl. 28 odst. 3 písm. a) šesti směrnice a článek 370 směrnice o DPH povolily členským státům zachovat si nadále některá ustanovení vnitrostátních právních předpisů platných k 1. lednu 1978, která by bez uvedených povolení byla s tímto směrnicemi neslučitelná (v tomto smyslu, pokud jde o šestou směrnici, viz výše uvedený rozsudek Eurodental, bod 51).

49 Unijnímu zákonodárci přísluší stanovit definitivní režim osvobození od DPH a tím dosáhnout postupné harmonizace vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH (viz rozsudek ze dne 13. července 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 39).

50 Vzhledem k tomu, že unijní zákonodárci nezavedli takovýto definitivní režim a členské státy smají zachovat své stávající právní předpisy, je třeba připustit, že mezi tímto právními předpisy mohou existovat rozdíly, které nejsou v rozporu s unijním právem.

51 Na čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 370 ve spojení s bodem 4 části A

přílohy X směrnice o DPH neporušuje unijní právo, když členským státem poskytuje možnost pokračovat ve zdaňování služeb cestovních kanceláří souvisejících s cestami mimo Unii.

K páté otázce

52 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda členský stát porušuje unijní právo, konkrétně zásady rovnosti, proporcionality a daňové neutrality, když zachází s cestovními kancelářemi ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice a článku 306 směrnice o DPH odlišně od zproštění osvoboditelů a když stanoví takové pravidlo, jako je královská vyhláška ze dne 28. listopadu 1999, podle kterého se v souvislosti s cestami mimo Unii daní pouze služby cestovních kanceláří, a nikoliv služby zproštění osvoboditelů.

53 Z ustálené judikatury vyplývá, že zásada rovného zacházení, jejímž vyjádřením v oblasti DPH je zásada daňové neutrality, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna (zejména viz rozsudky ze dne 10. dubna 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, body 49 a 51, jakož i ze dne 7. března 2013, Efir, C-19/12, bod 35).

54 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že cestovní kanceláře, na které se vztahuje zvláštní režim DPH, jsou definovány v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice a v článku 306 směrnice o DPH jako subjekty, které jednájí se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tato ustanovení výslovně vylučují zvláštní režim pro cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zproštění osvoboditelé.

55 Z uvedených ustanovení vyplývá, že unijní zákonodárce nemohl za to, že se tyto dvě kategorie cestovních kanceláří nacházejí ve srovnatelné situaci. Soudní dvůr již dříve zdůraznil, že povinnost cestovních kanceláří, na něž se vztahuje šestá směrnice, charakterizuje skutečnost, že jsou hospodářskými subjekty, které svým vlastním jménem organizují cesty nebo zájezdy a které za účelem poskytování služeb obecně spojených s tímto typem povinností využívají jiných osob povinných k dani (viz rozsudek ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 23).

56 Z toho vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce neporušuje unijní právo, a konkrétně zásadu rovného zacházení nebo zásadu neutrality, tím, že s těmito dvěma kategoriemi hospodářských subjektů zachází rozdílně.

57 Pokud jde o zásadu proporcionality, stačí konstatovat, že nebyl předložen žádný důkaz, který by mohl prokázat porušení této zásady.

58 Na pátou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že členský stát neporušuje unijní právo, a konkrétně zásady rovnosti, proporcionality a daňové neutrality, když zachází s cestovními kancelářemi ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice a článku 306 směrnice o DPH odlišně od zproštění osvoboditelů a když stanoví takové pravidlo, jako obsahuje královská vyhláška ze dne 28. listopadu 1999, podle kterého se v souvislosti s cestami mimo Unii daní pouze služby těchto cestovních kanceláří a nikoliv služby zproštění osvoboditelů.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím 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 (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 28 odst. 3 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 a článek 370 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty nebrání tomu, aby členský stát před 1. lednem 1978, během lhůty pro provedení šesté směrnice 77/388, přijal ustanovení, které mění jeho stávající právní úpravu v tom smyslu, že podrobuje daní z přidané hodnoty plnění cestovních kanceláří týkající se cest mimo Evropskou unii.
- 2) Členský stát neporušuje článek 309 směrnice 2006/112, když v případě služeb souvisejících s cestami mimo Evropskou unii nepovažuje poskytnutí takové služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daní a když uvedené služby podrobuje daní z přidané hodnoty, pokud tyto služby podroboval daní z přidané hodnoty k 1. lednu 1978.
- 3) Článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice 2006/112 neporušuje unijní právo, když členským státům poskytuje možnost pokračovat ve zdaňování služeb cestovních kanceláří souvisejících s cestami mimo Evropskou unii.
- 4) Členský stát neporušuje unijní právo, a konkrétně zásady rovnosti, proporcionality a daňové neutrality, když zachází s cestovními kancelářemi ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice 77/388 a článku 306 směrnice 2006/112 odlišně od zprostředkovatelů a když stanoví takové pravidlo, jako obsahuje královská vyhláška ze dne 28. listopadu 1999, podle kterého se v souvislosti s cestami mimo Evropskou unii daní pouze služby těchto cestovních kanceláří, a nikoliv služby zprostředkovatelů.

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.