

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (šestého senátu)

25. října 2012(\*)

„DPH – Směrnice 2006/112/ES – články 306 až 310 – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Právní služba poskytnutá cestovní kanceláří jednajícím 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. Lõhmus 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 vč 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 daně 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 úřadu v Lublinu) ve vřci výpořtu danř z přidaně 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 rovněž uplatřovat jednu ři dvř snížené sazby.

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

[...]“

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

„[...]

5) přeprava osob a jejich doprovodných zavazadel;

[...]“

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

#### *„řlánek 306*

1. řlenské státy uplatřují zvláštní režim DPH na plně uskuteřovaná cestovními kancelářemi v souladu s touto kapitolou, jednají-li cestovní kancelářě s cestujícími svým vlastním jménem a k uskuteřnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

[...]

2. Pro úřely této kapitoly se za cestovní kancelářě považují též organizátoři turistických zájezdř.

#### *řlánek 307*

Plně uskuteřovaná cestovní kancelářě ř za podmínek uvedených v řlátku 306 v souvislosti s uskuteřněním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelářě cestujícímu.

Toto jediné poskytnutí služby se zdání v tom řlenském státě, v němž má cestovní kancelářě sídlo ekonomické řinnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytla.

#### *řlánek 308*

Za základ daně a cenu bez DPH ve smyslu § 1. 226 bodu 8 při jediném poskytnutí služby cestovní kancelář se považuje přírůžka cestovní kanceláře, 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.

[...]

#### §lánek 310

Daž z přidané hodnoty, kterou cestovní kancelář útuží jiné osoby povinné k dani při plněních uvedených v §látku 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 §lánek 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 povodním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

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

[...]

5. Pokud osoba povinná k dani v rámci poskytování služby v oblasti cestovního ruchu, mimo služeb, které byly poskytnuty 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 poskytnuty 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 §látku 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 poskytnuty 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 snižená sazba DPH, a to ve výši 7 %, zatímco obecná sazba DPH činí 22 %.

#### **Spor v povodním řízení a pedbážná 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 poskytnuté u jiných poskytovatelů zvláštní

režim stanovený pro plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi, přičemž jako základ daně použila podle článku 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 neodlučitelné. 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 článků 306 až 310 směrnice o DPH, jakož i o výkladu článku 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 cestujícím proti zaplacení paušální ceny zdaněné podle článků 306 až 310 [směrnice o DPH], které stanoví zvláštní režim zdanění DPH pro cestovní kanceláře, poskytne tomuto cestujícím 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 článku 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 kanceláří zahrnuje podle článku 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 článku 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 článcích 306 až 310 směrnice o DPH. Právní 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 článcích, 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 článcích 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 daní 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 poskytnuty 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 poskytnuty 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 článcích 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 poskytnuty 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 právních 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 cestujícímu. 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 cestujícímu proti úhrad? paušální ceny, zdan?né podle t?chto ustanovení, poskytne tomuto cestujícímu vlastní p?epavní službu, která tvo?í jedno z díl?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 probíhajícímú 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:

**Články 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musejí být vykládány v tom smyslu, že pokud cestovní kancelář v rámci služby v oblasti cestovního ruchu poskytované cestujícím proti úhradě paušální ceny, zdaněné podle těchto ustanovení, poskytne tomuto cestujícím vlastní přepravní službu, která tvoří jedno z dílčích plnění této služby v oblasti cestovního ruchu, podléhá toto poskytnutí služby obecnému režimu daně z přidané hodnoty, zejména pokud jde o sazbu daně, a nikoli zvláštnímu režimu daně z přidané hodnoty použitelnému na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi. Pokud členské státy v souladu s článkem 98 této směrnice stanovily sníženou sazbu daně z přidané hodnoty v oblasti přepravních služeb, použije se na uvedené poskytnutí služby tato snížená sazba.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: polština.