

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (šiesta komora)

z 25. októbra 2012 (*)

„DPH – Smernica 2006/112/ES – články 306 až 310 – Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií – Prepravná služba poskytnutá cestovnou kanceláriou konajúcou vo vlastnom mene – Pojem poskytnutie jednej služby – článok 98 – Znížená sadzba DPH“

Vo veci C-557/11,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Poľsko) z 31. augusta 2011 a doručený Súdnemu dvoru 4. novembra 2011, ktorý súvisí s konaním:

Maria Kozak

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie,

SÚDNY DVOR (šiesta komora),

v zložení: sudcovia A. Rosas, vykonávajúci funkciu predsedu šiestej komory, U. Løhmus a C. G. Fernlund (spravodajca),

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- pani Kozaková, v zastúpení: A. Bartosiewicz a R. Kamiński, poradcovia podatkovi,
- poľská vláda, v zastúpení: M. Szpunar a B. Majczyna, splnomocnení zástupcovia,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a K. Herrmann, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 98 smernice Rady

2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“) v spojení s prílohou III tejto smernice, ako aj výkladu článkov 306 až 310 uvedenej smernice.

2 Tento návrh bolo predložený v rámci konania medzi pani Kozakovou a Dyrektor Izby Skarbowej w Lublinie (riadiť Daňového úradu v Lubline), ktorého predmetom je rozhodnutie o výpočte dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorej podlieha činnosť cestovnej kancelárie pani Kozakovej.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 98 smernice o DPH, ktorý sa nachádza v oddiele 2 kapitole 2 hlave VIII tejto smernice nazvanom „Znížené sadzby“, stanovuje:

„1. členské štáty môžu uplatňovať buď jednu alebo dve znížené sadzby.

2. Znížené sadzby sa uplatňujú len na dodania tovaru a poskytovania služieb, ktoré patria do kategórií uvedených v prílohe III.

...“

4 Príloha III smernice o DPH nazvaná „Zoznam dodaní tovarov a poskytnutí služieb, na ktoré sa môžu uplatniť znížené sadzby uvedené v článku 98“ stanovuje:

„...“

5. preprava osôb a ich sprievodnej batožiny,

...“

5 Články 306 až 310 smernice o DPH, nachádzajúce sa v kapitole 3 hlave XII tejto smernice nazvanej „Osobitná úprava pre cestovné kancelárie“, stanovujú:

„Článok 306

1. členské štáty uplatňujú osobitnú úpravu DPH v súlade s touto kapitolou na transakcie cestovných kancelárií, ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkom vystupujú vo vlastnom mene a ak na uskutočnenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami.

...

2. Na účely tejto kapitoly sa za cestovnú kanceláriu považujú aj cestovné agentúry.

Článok 307

Transakcie, ktoré cestovná kancelária uskutoční v súlade s podmienkami ustanovenými v článku 306 na uskutočnenie cesty, sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnej kancelárie zákazníčkovi.

Táto jedna služba sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stále prevádzkareň, odkiaľ služby poskytnú.

§ 308

Základom dane a cenou bez DPH pre jednu službu poskytnutú cestovnou kanceláriou je v zmysle § 226 bodu 8 príloha cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez DPH, ktorú zaplatí zákazník, a skutočnými nákladmi cestovnej kancelárie za tovary a služby, ktoré dodajú a poskytnú iné zdaniteľné osoby, ak tieto transakcie priamo slúžia v prospech zákazníka.

...

§ 310

DPH, ktorú cestovnej kancelárii účtujú iné zdaniteľné osoby z transakcií, ktoré sú uvedené v § 307 a ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka, nie je možné v žiadnom členskom štáte odpočítať ani vrátiť.

Poľské právo

6 § 119 ods. 1, 5 a 6 zákona o dani z tovarov a služieb (ustawa o podatku od towarów i usług) z 11. marca 2004 (Dz. U. 54, položka 535) v znení uplatnenom na skutkové okolnosti vo veci samej (§aleň len „zákon o DPH“) stanovuje:

„1. Zdaniteľným základom pre poskytnutie jednej služby v oblasti cestovného ruchu je s výhradou ustanovení odseku 5 marža znížená o sumu splatnej dane.

...

5. Ak zdaniteľná osoba v rámci poskytovania služby v oblasti cestovného ruchu okrem služieb zabezpečených inými zdaniteľnými osobami, ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka, poskytuje navyše sama časť služieb, §aleň nazvaných ‚vlastné služby‘, zdaniteľný základ je určený rozdielne v závislosti od toho, či ide o vlastné služby alebo o služby zabezpečené inými zdaniteľnými osobami, ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka. Zdaniteľný základ pre vlastné služby sa určí na základe analogického uplatnenia ustanovení § 29.

6. V prípadoch uvedených v odseku 5 je zdaniteľná osoba povinná vo svojom účtovníctve uviesť, aká časť sumy získanej za služby pripadá na služby zabezpečené inými zdaniteľnými osobami, ktoré priamo slúžia v prospech zákazníka, a aká časť pripadá na vlastné služby.

...“

7 Podľa § 41 ods. 2 zákona o DPH a bodu 144 prílohy 3 tohto zákona podliehajú služby pozemnej prepravy cestujúcich zníženej sadzbe DPH, a to 7 %-nej sadzbe, kým bežná sadzba DPH je 22 %.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Pani Kozaková prevádzkuje cestovnú kanceláriu so sídlom v Poľsku. V priebehu roku 2007 predala priamo zákazníkovi paušálne turistické pobyty, ktoré zahŕňali ubytovanie a stravovanie, ktoré zabezpečila s využitím služieb iných poskytovateľov, ako aj prepravu, ktorú zabezpečila sama s využitím vlastného autobusového parku.

9 Pri výpočte DPH zo služieb zabezpečených tretími osobami pani Kozaková uplatnila osobitnú úpravu stanovenú pre transakcie cestovných kancelárií, pričom ako zdaniteľný základ použila maržu cestovných kancelárií v súlade s § 308 smernice o DPH, na ktorú uplatnila

bežnú sadzbu DPH 22 %. Na vlastné prepravné služby, najmä pokiaľ ide o zdaniteľný základ, uplatnila všeobecnú úpravu DPH a zníženú 7 %-nú sadzbu stanovenú pre poskytovanie služieb prepravy osôb.

10 Daňový orgán sa domnieval, že tieto prepravné služby sú pre celkovú službu v oblasti cestovného ruchu ponúkanú cestovnou kanceláriou nevyhnutné a že ich treba považovať za neoddeliteľné od tejto služby. Daňový orgán sa v dôsledku toho domnieval, že v súlade so zákonom o DPH pani Kozaková nebola oprávnená uplatniť zníženú DPH na vlastné prepravné služby, ktoré považovala za nezávislé služby, ale naopak, bola povinná ich zdať rovnakou sadzbou ako iné služby, a teda bežnou 22 %-nou sadzbou. V tomto zmysle bolo prijaté rozhodnutie konštatujúce nesprávnosť výpočtu DPH, ktorý uskutočnila pani Kozaková za mesiace máj až jún a október až december 2007.

11 Pani Kozaková takýto výklad zákona o DPH spochybnila a podala proti uvedenému rozhodnutiu žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Správny súd vo veľkovoľvodstve Lublin). Tento súd však potvrdil názor daňového orgánu. Pani Kozaková následne podala kasačný opravný prostriedok na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd).

12 Tento súd má pochybnosti, pokiaľ ide o záver Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie, podľa ktorého 22 %-ná sadzba DPH sa musí uplatňovať tak na vlastné prepravné služby, ako aj na služby zabezpečené tretími osobami, hoci ich zdaniteľný základ je odlišný. Kládne si najmä otázku, či je relevantné použitie pojmu „poskytnutie jednej služby“ nachádzajúceho sa v bode 45 rozsudku z 15. mája 2001, Primback (C-34/99, Zb. s. I-3833), v ktorom Súdny dvor rozhodol, že ak transakcia pozostáva z viacerých prvkov, o jedno plnenie ide najmä v prípade, keď jeden prvok sa má chápať ako hlavné plnenie, zatiaľ čo iný prvok treba chápať ako vedľajšie plnenie, ktoré podlieha rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie.

13 Keďže Naczelny Sąd Administracyjny má pochybnosti o výklade článkov 306 až 310 smernice o DPH, ako aj o výklade článku 98 tejto smernice v spojení s bodom 5 prílohy III tejto smernice, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Ak v rámci služby v oblasti cestovného ruchu poskytnutej zákazníčkovi za paušálnu cenu zdanenú podľa osobitnej úpravy DPH pre cestovné kancelárie stanovenej v článkoch 306 až 310 [smernice o DPH] cestovná kancelária poskytne tomuto zákazníčkovi vlastnú prepravnú službu predstavujúcu neoddeliteľnú súčasť poskytnutia služby v oblasti cestovného ruchu, podlieha poskytnutie tejto vlastnej služby zdaneniu bežnou sadzbou dane uplatňovanou na služby v oblasti cestovného ruchu alebo zdaneniu zníženou sadzbou dane uplatňovanou na služby prepravy osôb na základe článku 98 v spojení s [bodom 5] prílohy III tejto smernice?“

O prejudiciálnej otázke

Pripomienky predložené Súdnemu dvoru

14 Pani Kozaková a Komisia uvádzajú, že pojem poskytnutie jednej služby cestovnou kanceláriou sa vzťahuje iba na služby zabezpečené tretími osobami podľa článku 306 smernice o DPH. Tento pojem nezahŕňa vlastné služby prevádzkovateľa. Z toho vyplýva, že všeobecná úprava DPH vrátane daňovej sadzby sa uplatňuje na poskytovanie vlastných prepravných služieb a že v prípade, akým je prípad vo veci samej, musí poskytnutie prepravnej služby podliehať zníženej sadzbe DPH stanovenej vnútroštátnou právnou úpravou v súlade s článkom 98 smernice o DPH v spojení s bodom 5 prílohy III tejto smernice.

15 Poľská vláda uvádza, že ak je vlastná prepravná služba nevyhnutná na poskytnutie služby

v oblasti cestovného ruchu, treba ju chápať ako vedľajšie plnenie k službe v oblasti cestovného ruchu, ktorá je jednotným a hlavným plnením podliehajúcim osobitnej úprave DPH stanovenej v článkoch 306 až 310 smernice o DPH. Prepravná služba musí mať z toho dôvodu rovnaký režim ako hlavné plnenie a musí podliehať osobitnej právnej úprave DPH stanovenej v uvedených článkoch, pokiaľ ide o miesto a sadzbu dane, pričom pokiaľ ide o zdaniteľný základ a právo na odpočet, podlieha všeobecnej úprave DPH, keďže článok 308 tejto smernice sa neuplatňuje na vlastné služby.

Odpoveď Súdneho dvora

16 Je potrebné pripomenúť, že úprava DPH uplatniteľná na plnenia cestovných kancelárií, ktorá sa nachádza v článkoch 306 až 310 smernice o DPH, v zásade preberá ustanovenia článku 26 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23). Táto úprava je osobitnou úpravou, ktorá obsahuje špecifické pravidlá činnosti cestovných kancelárií, ktoré sa odchyľujú od všeobecnej úpravy DPH.

17 Podľa článku 306 smernice o DPH členské štáty uplatňujú túto osobitnú úpravu na plnenia cestovných kancelárií, ak tieto cestovné kancelárie vo vzťahu k zákazníkovi vystupujú vo vlastnom mene a ak na uskutočnenie cesty využívajú tovar dodaný a služby poskytnuté inými zdaniteľnými osobami.

18 Zo znenia tohto ustanovenia vyplýva, že dotknutými službami sú služby, ktoré zabezpečujú tretie zdaniteľné osoby.

19 Hlavným cieľom pravidiel osobitnej úpravy DPH uplatniteľnej na plnenia cestovných kancelárií je vyhnúť sa ťažkostiam, ktoré pre hospodárske subjekty môžu vyplývať z použitia všeobecných zásad smernice o DPH týkajúcich sa plnení, ktoré zahŕňujú poskytovanie služieb zabezpečených tretími osobami (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, bod 33). Uplatnenie všeobecných právnych pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, zdaniteľného základu a odpočtu dane na vstupe by totiž z dôvodu veľkého množstva a lokalizácie poskytnutých služieb spôsobovalo týmto podnikom praktické problémy, ktoré by mohli brániť výkonu ich činnosti (pozri rozsudok z 12. novembra 1992, Van Ginkel, C-163/91, Zb. s. I-5723, bod 14).

20 Úprava stanovená v článkoch 306 až 310 smernice o DPH sa ako výnimka zo všeobecnej úpravy tejto smernice musí uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jej cieľa (rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 34).

21 Súdny dvor v tomto zmysle už skôr rozhodol, že osobitná úprava DPH uplatniteľná na plnenia cestovných kancelárií sa uplatňuje iba na poskytovanie služieb zabezpečených tretími osobami (pozri rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 35).

22 Rovnaké dôvody viedli Súdny dvor k prijatiu rozhodnutia, že uvedená úprava sa nevzťahuje na poskytovanie prepravných služieb uskutočnené bez sprostredkovateľa, ktoré spadajú pod všeobecné ustanovenia uplatniteľné na dopravné podniky (rozsudok z 27. októbra 1992, Komisia/Nemecko, C-74/91, Zb. s. I-5437, bod 26).

23 Súdny dvor z toho vyvodil, že ak hospodársky subjekt podliehajúci ustanoveniam osobitnej úpravy DPH uplatniteľnej na plnenia cestovných kancelárií uskutočňuje za zaplatenú paušálnu cenu plnenia zložené zo služieb poskytovaných sčasti ním samotným a sčasti inými subjektmi, táto osobitná úprava sa uplatní výlučne na služby zabezpečené tretími osobami (pozri v tomto

zmysle rozsudok Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 47).

24 Pojem „poskytnutie jednej služby“ použitý v článkoch 307 a 308 smernice o DPH treba chápať v tomto kontexte. Tento pojem sa vzťahuje iba na služby zabezpečené tretími zdaniteľnými osobami. Okrem toho pravidlo o poskytovaní jednej služby uvádzané vnútroštátnym súdom a spomenuté v bode 12 tohto rozsudku, ktoré sa uplatňuje v oblasti všeobecnej úpravy DPH, nemôže mať vplyv na posúdenie uvedeného pojmu v kontexte osobitného režimu DPH uplatniteľného na plnenia cestovných kancelárií.

25 Konštatovanie vnútroštátneho súdu, že vlastné prepravné služby sú nevyhnutné pre celkovú službu v oblasti cestovného ruchu, ktorú poskytla cestovná kancelária zákazníkovi, teda na predchádzajúcich záveroch nič nemení. Bez ohľadu na to, či tieto služby sú, alebo nie sú nevyhnutné na celkovú službu v oblasti cestovného ruchu, nemožno ich chápať ako „jednu službu“ v zmysle článkov 307 a 308 smernice o DPH a v dôsledku toho sa s nimi z daňového hľadiska nemôže zaobchádzať rovnako ako s uvedenou službou.

26 Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o vlastné prepravné služby poskytnuté cestovnou kanceláriou, akými sú služby zabezpečené samotnou pani Kozakovou, tieto služby nemožno podriaďovať osobitnej úprave DPH uplatniteľnej na plnenia cestovných kancelárií, a to tak na účely určenia zdaniteľného základu, ako ani na účely uplatnenia iných pravidiel výpočtu DPH. Pokiaľ ide o sadzbu dane, pravidlá obsiahnuté v hlave VIII smernice o DPH sú uplatniteľné. Podľa článku 98 ods. 2 tejto smernice v spojení s bodom 5 prílohy III tejto smernice môžu členské štáty uplatňovať zníženú sadzbu na prepravu osôb a ich sprievodnej batožiny. Z bodu 7 tohto rozsudku vyplýva, že Poľská republika túto právomoc využila a uplatňuje na uvedenú službu 7 %-nú sadzbu.

27 Na položenú otázku preto treba odpovedať tak, že články 306 až 310 smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že ak v rámci služby v oblasti cestovného ruchu poskytnutej zákazníkovi za paušálnu cenu zdanenú podľa týchto ustanovení cestovná kancelária poskytne tomuto zákazníkovi vlastnú prepravnú službu tvoriacu jeden z prvkov tejto služby v oblasti cestovného ruchu, poskytnutie tejto vlastnej služby podlieha všeobecnej úprave DPH, najmä pokiaľ ide o sadzbu dane, a nepodlieha osobitnej úprave DPH uplatniteľnej na plnenia cestovných kancelárií. Ak členské štáty v súlade s článkom 98 tejto smernice zaviedli zníženú sadzbu DPH v oblasti prepravných služieb, táto znížená sadzba sa bude uplatňovať na uvedené poskytnutie služby.

O trovách

28 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (šiesta komora) rozhodol takto:

Články 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa majú vykladať v tom zmysle, že ak v rámci služby v oblasti cestovného ruchu poskytnutej zákazníkovi za paušálnu cenu zdanenú podľa týchto ustanovení cestovná kancelária poskytne tomuto zákazníkovi vlastnú prepravnú službu tvoriacu jeden z prvkov tejto služby v oblasti cestovného ruchu, poskytnutie tejto vlastnej služby podlieha všeobecnej úprave dane z pridanej hodnoty, najmä pokiaľ ide o sadzbu dane, a nepodlieha osobitnej úprave dani z pridanej hodnoty uplatnenej na plnenia cestovných kancelárií. Ak členské štáty v súlade s článkom 98 tejto smernice zaviedli zníženú sadzbu dane z pridanej hodnoty v oblasti prepravných služieb, táto znížená sadzba sa bude uplatňovať na uvedené poskytnutie služby.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.