

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

19. prosince 2018(\*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Harmonizace daňových právních předpisů – Společný systém daní z prodané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Zvláštní režim pro cestovní kanceláře – Poskytování ubytování v rekreačním objektu pronajímaném od jiných osob povinných k dani – Další služby – Vedlejší nebo hlavní služby – Snížená sazba daní – Ubytování poskytované cestovní kanceláří vlastním jménem“

Ve věci C-552/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo) ze dne 3. srpna 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 21. září 2017, v řízení

**Alpenchalets Resorts GmbH**

proti

**Finanzamt München Abteilung Körperschaften,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda sedmého senátu vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász (zpravodaj) a C. Vajda, soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: K. Malacek, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 11. července 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Alpenchalets Resorts GmbH M. Laukemannem, Rechtsanwalt, a E. Meilingerem,
- za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,
- za nizozemskou vládu M. Bulterman a M. Noort, jako zmocněnkyni,
- za Evropskou komisi N. Gossement a B. R. Killmannem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 5. září 2018,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 98 odst. 2 prvního pododstavce

a ?látku 306 sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1, dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi společnostmi Alpenchalets Resorts GmbH (dále jen „Alpenchalets“) a Finanzamt München (finan?ní ú?ad v Mnichov?, N?mecko) ohledn? zdan?ní poskytování ubytování v rekrea?ních objektech.

## **Právní rámec**

### **Unijní právo**

3 Podle ?l. 98 odst. 1 a 2 sm?rnice o DPH, který spadá do hlavy VIII této sm?rnice, nadepsané „Sazby“, mohou ?lenské státy uplat?ovat jednu ?i dv? snížené sazby a snížené sazby se uplat?ují pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb t?ch kategorií, které jsou uvedeny v p?íloze III této sm?rnice.

4 Tato p?íloha III obsahuje „Seznam dodání zboží a poskytnutí služeb, která mohou být p?edm?tem snížené sazby uvedené v ?látku 98“, p?i?emž jeho bod 12 stanoví:

„poskytnutí ubytování hotelovými a jinými obdobnými za?ízeními, v?etn? poskytnutí ubytování v prázdninových táborech [rekrea?ních objektech] a na místech upravených k využívání jako tábo?išt? a parkovišt? pro obytné p?ív?sy;

[...]“

5 Kapitola 3, nadepsaná „Zvláštní režim pro cestovní kancelá?e“, uvedená v hlav? XII sm?rnice o DPH, v?nované „Zvláštním režim?m“, obsahuje ?lánek 306, který stanoví:

„1. ?lenské státy uplat?ují zvláštní režim DPH na pln?ní uskute??ovaná cestovními kancelá?emi v souladu s touto kapitolou, jednájí-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).

2. Pro ú?ely této kapitoly se za cestovní kancelá?e považují též organizáto?i turistických zájezd?.“

6 ?lánek 307 této sm?rnice stanoví:

„Pln?ní uskute??ovaná cestovní kancelá?í za podmínek uvedených v ?látku 306 v souvislosti s uskute?n?ním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kancelá?í cestujícímu.

Toto jediné poskytnutí služby se zdaní v tom ?lenském stát?, v n?mž má cestovní kancelá? sídlo ekonomické ?innosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytla.“

7 ?lánek 308 uvedené sm?rnice zní:

„Za základ dan? a cenu bez DPH ve smyslu ?l. 226 bodu 8 p?i jediném poskytnutí služby cestovní kancelá?í se považuje p?irážka cestovní kancelá?e, tj. rozdíl mezi celkovou ?ástkou bez DPH, kterou má zaplatit cestující, a skute?nými náklady cestovní kancelá?e na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud tato pln?ní slouží k p?ímému prosp?chu

cestujícího.“

8 §lánek 309 sm?rnice o DPH stanoví:

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

Jsou-li pln?ní uvedená v prvním pododstavci uskute?na jak uvnit? [Unie], tak mimo n?, m?že být od dan? osvobozena jen ta ?ást služeb poskytnutých cestovní kancelá?í, která se týká pln?ní uskute?ných mimo [Unii].“

9 §lánek 310 sm?rnice o DPH stanoví:

„Da? z p?ídané hodnoty, kterou cestovní kancelá?i ú?tují jiné osoby povinné k dani p?i pln?ních uvedených v ?látku 307, jež slouží k p?ímému prosp?chu cestujícího, není v žádném ?lenském stát? nárok odpo?itatelná ani navratitelná [není v žádném ?lenském stát? odpo?itatelná ani navratitelná].“

## **N?mecké právo**

10 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) ze dne 21. února 2005 (BGBl. I, s. 386), ve zn?ní zákona ze dne 22. prosince 2009 (BGBl. I, s. 3950) (dále jen „zákon o DPH“), stanoví v § 12, nadepsaném „Sazby“:

„1. Sazba dan? ?iní pro každé zdanitelné pln?ní 19 % vym??ovacího základu dan? (§§ 10, 11, 25 odst. 3, jakož i 25a odst. 3 a 4).

2. Tato sazba se snižuje na 7 % v p?ípad? následujících pln?ní:

[...]

11. Nájem obytných místností a ložnic, které podnikatel vyhradil ke krátkodobému ubytování t?etích osob, jakož i krátkodobý nájem tábo?iš?. První v?ta neplatí pro pln?ní, která neslouží p?ímo pronájmu, i když jsou tato pln?ní placena úplatou za pronájem.“

11 Ustanovení § 25 téhož zákona, nadepsané „Zdan?ní cestovních služeb“, zní takto:

„1. „Následující ustanovení jsou použitelná na cestovní služby poskytované podnikatelem, které nejsou ur?eny podnikem p?íjemce služeb, pokud p?i jejich poskytování podnikatel jedná v??i p?íjemci služeb svým vlastním jménem a využívá souvisejících cestovních služeb poskytovaných t?etími osobami. Službu poskytovanou podnikatelem je t?eba považovat za jinou službu. Jestliže podnikatel poskytuje p?íjemci v rámci cesty více služeb tohoto druhu, jsou tyto služby považovány za jedinou jinou službu. Místo poskytnutí jiné služby se ur?í podle § 3a odst. 1. Cestovními službami t?etích osob jsou dodání zboží a jiné služby poskytované t?etími osobami p?ímo cestujícímu.

2. Jiná služba je osvobozena od dan?, pokud jsou související cestovní služby t?etích osob poskytovány na území t?etího státu. Podnikatel musí prokázat, že podmínka pro osvobození je spl?na. Bundesministerium der Finanzen (Spolkové ministerstvo financí) m?že se souhlasem Bundesrat (horní komora parlamentu) ur?it usnesením zp?soby, kterými musí podnikatel poskytnout tento d?kaz.

3. Hodnota jiné služby odpovídá rozdílu mezi ?ástkou uhrazenou p?íjemcem služby za ú?elem

pořízení služby a částkou, kterou podnikatel uhradil za cestovní služby těchto osob. Daň z obrátu není součástí vyměňovacího základu daně. Podnikatel může vypočítat vyměňovací základ daně místo pro jednotlivé plnění buď pro skupiny plnění, nebo pro souhrnná plnění poskytovaná v rámci zdaňovacího období.

4. Odchylně od § 15 odst. 1 není podnikatel oprávněn odejít jako na vstupu vybranou DPH částky daně, které mu byly zvlášť vyúčtovány za cestovní služby těchto osob, jakož i částky daně, které jsou dlužné na základě § 13b. Dále není dotčen § 15.

[...]"

### **Spor v povodním řízení a předběžné otázky**

12 Alpenchalets si v roce 2011 pronajímala domy v Německu, Rakousku a Itálii od jejich vlastníků a následně je vlastním jménem pronajímala jednotlivým klientům k rekreačním účelům. Kromě poskytování ubytování zahrnovaly služby úklid ubytovacího objektu, jakož i případně praní prádla a donášku peřiva.

13 Alpenchalets vypočítala DPH na základě ziskového rozpětí v souladu s § 25 zákona o DPH, který se vztahuje na cestovní služby a použila běžnou sazbu daně. Následně dopisem ze dne 6. května 2013 požádala o opravu daňového výměru a použití snížené sazby DPH na základě § 12 odst. 2 zákona o DPH. Finanční úřad v Mnichově tento požadavek zamítl.

14 Žalobkyně podala žalobu k Finanzgericht (finanční soud, Německo), který jí zamítl s odvodněním, že na dotčené cestovní služby se použije režim zdanění ziskové přírůstky na základě § 25 zákona o DPH a že použití snížené sazby daně není možné, protože poskytování cestovní služby ve smyslu tohoto ustanovení není uvedeno ve výtu pro sníženou sazbu DPH podle § 12 odst. 2 tohoto zákona.

15 Alpenchalets napadla toto rozhodnutí u Bundesfinanzhof (Spolkový finanční dvůr, Německo).

16 Předkládající soud zaprvé uvádí, že z rozsudku ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435) vyplývá, že se zvláštní režim pro cestovní kanceláře použije na služby cestovní kanceláře, které zahrnují pouze ubytování. Přestože předkládající soud konstatoval, že toto řešení potvrdila následující judikatura Soudního dvora, zabývá se otázkou, zda by uvedený přístup neměl být znovu zvážen s ohledem na rozsudek ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), ve kterém se rozlišuje mezi poskytnutými hlavními a vedlejšími službami.

17 Zadruhé předkládající soud považuje za nezbytné ověřit, zda je možné v projednávané věci použít sníženou sazbu DPH, přestože služby cestovních kanceláří ve smyslu § 306 směrnice o DPH musí být považovány za tyto služby a jako takové nespádají pod přílohu III této směrnice. Podle tohoto soudu v rozsahu, v němž pronájem ubytování v rekreačním objektu, které nespádá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, podléhá snížené sazbě DPH, je možné připustit stejnou sníženou sazbu pro podobnou službu, na kterou se uvedený zvláštní režim vztahuje.

18 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Podléhá plnění, jehož podstata spočívá v přenechání rekreačního objektu doprovázeném dalšími plněními, které je třeba považovat podle rozsudku ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel

(C-163/91, EU:C:1992:435) pouze za vedlejší plnění k plnění hlavnímu, zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice o DPH?

2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Může toto plnění kromě zvláštního režimu pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice o DPH podléhat také snížení sazby daně přiznanému pro poskytování ubytování v prázdninových táborech [rekreačních objektech], ve smyslu čl. 98 odst. 2 uvedené směrnice, ve spojení s bodem 12 přílohy III téže směrnice?

## **K pedbžným otázkám**

### **K první otázce**

19 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda články 306 až 310 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že samotné plnění cestovní kanceláře spočívající v poskytnutí ubytování v rekreačním objektu pronajímaném od třetích osob povinných k dani nebo takové poskytnutí ubytování v rekreačním objektu doprovázené dalšími vedlejšími službami, spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

20 Nejprve je třeba poznamenat, že podle článku 306 směrnice o DPH se tento zvláštní režim použije jen v případě, kdy cestovní kancelář využívá k uskutečnění cesty zboží dodané a služby poskytované jinými osobami povinnými k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. prosince 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, body 18 a 21).

21 Přitom žádost o rozhodnutí o pedbžné otázce neobsahuje žádnou informaci o tom, zda majitelé nebo provozovatelé, kteří pronajali rekreační objekty společnosti Alpenchalets, jsou osobami podléhajícími DPH či nikoli.

22 Soudní dvůr tedy může odpovědět na první otázku jen za předpokladu, že tito majitelé nebo provozovatelé jsou „osoby povinné k DPH“, což přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

23 Jak vyplývá ze znění článku 306 směrnice o DPH, jakož i z judikatury Soudního dvora, zvláštní režim pro cestovní kanceláře se použije jen v případě, kdy cestovní kancelář využívá k uskutečnění cesty dodání zboží a poskytnutí služeb třetími osobami, což znamená, že její vlastní služby, tj. služby, které nebyly poskytnuty u třetích osob, ale které cestovní kancelář poskytla sama, nespádají pod tento režim (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. prosince 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, body 18, 21, 23 a 27).

24 V tomto kontextu pravidlo o jediném poskytnutí služeb, uváděné předkládajícím soudem a zmíněné v bodě 18 rozsudku ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), které se použije v oblasti obecného režimu DPH, nemůže ovlivnit posouzení uvedeného pojmu v kontextu zvláštního režimu DPH použitelného na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 25. prosince 2012, Kozak, C-557/11, EU:C:2012:672, bod 24).

25 Pokud jde o použití tohoto zvláštního režimu na službu poskytování ubytování v rekreačním objektu poskytnutého u třetích osob, je třeba připomenout, jak poznamenává předkládající soud, že Soudní dvůr konstatoval v bodech 23 a 24 rozsudku ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435), že samotné poskytnutí ubytování cestovní kanceláří může spadat pod tento zvláštní režim. Aby cestovní kanceláře reagovaly na potřeby zákazníků, nabízejí totiž velmi rozmanité formy dovolené a cest, které cestovateli umožní za podmínek, které si určí, kombinovat služby přepravy, ubytování a dalších plnění, které tyto podniky mohou poskytovat. Vyloučení služeb poskytovaných cestovní kanceláří z působnosti článku 306 směrnice o DPH jen z důvodu, že zahrnují pouze ubytování, by vedlo ke složitějšímu režimu, ve kterém by

pravidla použitelná v oblasti DPH závisela na prvcích tvořících služby nabízené každému cestujícímu. Takovýto daňový režim by nerespektoval cíle této směrnice.

26 Více rozsudků Soudního dvora potvrdilo tuto judikaturu.

27 Ve věci MyTravel (rozsudek ze dne 6. října 2005, C-291/03, EU:C:2005:591) organizovala cestovní kancelář dovolené za paušální ceny, včetně ubytování, a zajišťovala vlastní dopravu, tedy dopravu vlastními prostředky. Jak vyplývá z bodu 19 tohoto rozsudku, bylo nezbytné provést rozdělení paušální ceny na cenu, na kterou se vztahuje zvláštní režim, a na cenu pro vlastní plnění. Soudní dvůr, který provedl toto rozdělení, uznal, že zvláštní režim se může použít na samotné ubytovací služby.

28 Z bodu 29 rozsudku ze dne 13. října 2005, ISt (C-200/04, EU:C:2005:608) vyplývá, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře se použije na hospodářský subjekt, který za úhradu paušální částky nabízí svým klientům mimo služeb spojených s jejich odbornou přípravou a s jazykovým vzdáváním, které poskytuje vlastními prostředky, služby jiných osob podléhajících dani, jako je doprava do cílového státu nebo pobyt v něm. Výraz „a/nebo“ prokazuje, že jedno z těchto plnění může samo o sobě stažit, aby se použil uvedený zvláštní režim.

29 V rozsudku ze dne 9. prosince 2010, Minerva Kulturreisen (C-31/10, EU:C:2010:762, bod 21) Soudní dvůr rozhodl, že se sice zvláštní režim podle 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 předané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1), jehož ustanovení se převzala do článku 306 směrnice o DPH, nevztahuje na jakoukoli službu poskytnutou cestovní kanceláří bez spojitosti s cestou, nicméně poskytnutí rekreačního objektu cestovní kanceláří spadá do rozsahu působnosti uvedeného článku 26, i když tato služba zahrnuje pouze ubytování, a nikoli dopravu.

30 Usnesení ze dne 1. března 2012, Star Coaches (C-220/11, EU:C:2012:120) neumožňuje dospět k jinému závěru.

31 Zaprvé v bodě 20 tohoto usnesení Soudní dvůr jasně potvrdil judikaturu vyplývající z rozsudku ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, EU:C:1992:435).

32 Zadruhé se Soudní dvůr omezil v této věci na konstatování, že dopravní služby poskytované hospodářským subjektem nemohou spadat pod článek 306 směrnice o DPH, jestliže jsou poskytovány prostřednictvím subdodavatele nikoliv samotnému cestujícímu, ale cestovním kancelářím, a když uvedený dopravce nemá žádné další vlastnosti, na základě kterých by jeho služby mohly být postaveny na roveň službám cestovní kanceláře nebo organizátora turistických zájezdů.

33 Jelikož pouhé poskytnutí ubytování v rekreačním objektu cestovní kanceláří postačuje k tomu, aby se použil zvláštní režim stanovený v článcích 306 až 310 směrnice o DPH, význam jiných dodání zboží nebo poskytování služeb, které případně doprovází toto poskytnutí ubytování, nemůže mít vliv na právní kvalifikaci dotčené situace, a sice tak, že spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

34 Není proto třeba zkoumat, případně s ohledem na judikaturu vycházející z rozsudku ze dne 21. června 2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369), zda uvedená dodání zboží a poskytování služeb doprovázející poskytnutí ubytování cestovní kanceláří jsou hlavní nebo vedlejší.

35 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba odpovědět na první otázku, že články 306 až 310 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že samotné plnění cestovní kanceláře

spořívající v poskytnutí ubytování v rekreačním objektu pronajímaném od třetích osob povinných k dani nebo takové poskytnutí ubytování v rekreačním objektu doprovázené dalšími službami, nezávisle na významu těchto dalších služeb, představuje každé jedinou službu spadající pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

## **K druhé otázce**

36 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda musí být § 98 odst. 2 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že poskytování služeb cestovní kanceláří spořívající v poskytování ubytování v rekreačních objektech, které spadá pod § 307 směrnice o DPH, může podléhat snížené sazbě daně nebo jedné ze snížených sazeb uvedených v tomto prvně uvedeném ustanovení.

37 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle samotného znění § 307, plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří za podmínek uvedených v § 306 této směrnice v souvislosti s uskutečněním cesty se pro účely daňového zacházení považují za jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří cestujícím. Z toho vyplývá, že když služba poskytnutí ubytování v rekreačních objektech spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře, neřídí se z hlediska daňového zacházení pravidly použitelnými na poskytování ubytování v rekreačních objektech, ale toto zacházení je určováno zvláštním režimem stanoveným směrnicí o DPH pro jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří.

38 Dále je třeba konstatovat, že podle tohoto § 98 odst. 2 se snížená sazba uplatňuje pouze u dodání zboží a poskytnutí služeb těchto kategorií, které jsou uvedeny v příloze III směrnice o DPH.

39 Jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří ve smyslu § 307 této směrnice přitom není v této příloze uvedeno.

40 Snížená sazba stanovená v § 98 odst. 2 směrnice o DPH se tedy nepoužije na poskytování ubytování v rekreačních objektech, které spadá pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

41 Na druhou otázku je tudíž třeba odpovědět, že § 98 odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování služeb cestovní kanceláří spořívající v poskytování ubytování v rekreačních objektech, které spadá pod § 307 této směrnice, nemůže podléhat snížené sazbě daně nebo některé ze snížených sazeb stanovených v tomto prvně uvedeném ustanovení.

## **K nákladům řízení**

42 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

1) Články 306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládány v tom smyslu, že samotné plnění cestovní kanceláře spočívající v poskytnutí ubytování v rekreačním objektu pronajímaném od třetích osob povinných k dani nebo takové poskytnutí ubytování v rekreačním objektu doprovázené dalšími službami, nezávisle na významu těchto dalších služeb, představuje každé jedinou službu spadající pod zvláštní režim pro cestovní kanceláře.

2) Článek 98 odst. 2 směrnice 2006/112 musí být vykládán v tom smyslu, že poskytování služeb cestovní kanceláří spočívající v poskytování ubytování v rekreačních objektech, které spadá pod článek 307 této směrnice, nemůže podléhat snížené sazbě daně nebo některé ze snížených sazeb stanovených v tomto prvně uvedeném ustanovení.

Podpisy.

\* Jednací jazyk: němčina.