ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

9. prosince 2010 *

Ve věci C-31/10,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzhof (Německo) ze dne 10. prosince 2009, došlým Soudnímu dvoru dne 20. ledna 2010, v řízení

Minerva Kulturreisen GmbH

proti

Finanzamt Freital,

* Jednací jazyk: němčina.

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Tizzano, předseda senátu, A. Borg Barthet (zpravodaj), M. Ilešič, E. Levits a M. Safjan, soudci,

generální advokát: P. Mengozzi,
vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Minerva Kulturreisen GmbH P. Fröhlerem, A. Kellner a B. Juschten,

– za Finanzamt Freital V. Rummerem,

– za německou vládu J. Möllerem a C. Blaschkem, jako zmocněnci,

– za řeckou vládu K. Georgiadisem, C. Poulakosem a M. Tassopoulou, jako zmocněnci,

– za portugalskou vládu L. Inez Fernandesem, jako zmocněncem,

– za Evropskou komisi D. Triantafyllouem, jako zmocněncem,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností Minerva Kulturreisen GmbH (dále jen „Minerva“) a Finanzamt Freital (dále jen „Finanzamt“) ve věci použití zvláštního režimu pro cestovní kanceláře stanoveného v článku 26 šesté směrnice na samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí dalších služeb.

Právní rámec

Právní úprava Společenství

3 Článek 26 odst. 1 a 2 šesté směrnice, nadepsaný „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, který je použitelný *ratione temporis* na věc v původním řízení, stanoví:

„1. Členské státy uplatní daň z přidané hodnoty na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi v souladu s tímto článkem, jednají-li cestovní kanceláře 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 kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se vztahuje čl. 11 část A odst. 3 písm. c). V tomto článku zahrnuje výraz cestovní kanceláře též organizátory turistických zájezdů.

2. Veškerá plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří v souvislosti s cestou se považují za jedinou službu poskytnutou cestovní kanceláří zákazníkovi. Ta se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář sídlo své hospodářské činnosti nebo v němž má stálou provozovnu, z níž službu poskytla. Základem daně a cenou bez daně ve smyslu čl. 22 odst. 3 písm. b) vzhledem k této službě se rozumí ziskové rozpětí cestovní kanceláře, tj. rozdíl mezi celkovou částkou, kterou má zaplatit zákazník, bez daně z přidané hodnoty, a skutečnými náklady cestovní kanceláře na zboží dodané a služby poskytnuté jinými osobami povinnými k dani, pokud byla tato plnění uskutečněna k přímému prospěchu zákazníka.“

Vnitrostátní právní úprava

4 Ustanovení § 25 německého zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBl. 1993 I, s. 565, dále jen „UStG“) stanoví:

„1. Následující ustanovení jsou použitelná na cestovní služby poskytované podnikatelem, které nejsou určeny pro podnik příjemce služeb, pokud při jejich poskytování podnikatel jedná vůči příjemci služeb svým vlastním jménem a využívá cestovních služeb poskytovaných třetími osobami. Službu poskytovanou podnikatelem je třeba považovat za jinou službu. […] Cestovními službami třetích osob jsou dodání zboží a jiné služby třetích osob poskytované přímo zákazníkům.

2. […]

3. Hodnota jiné služby odpovídá rozdílu mezi částkou uhrazenou příjemcem služby za účelem získání služby a částkou, kterou podnikatel uhradil za cestovní služby třetích osob. Daň z přidané hodnoty se nezapočítává do základu daně [...]

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

5 Minerva provozuje cestovní kancelář. V letech 1993 až 1998 mimo jiné nakupovala vstupenky od Saské státní opery (Semperoper) v Drážďanech a prodávala je vlastním jménem a na vlastní účet koncovým zákazníkům a cestovním kancelářím buď spolu s jinými službami, které jim poskytla, např. ubytováním, průvodcovskými službami po městě, kyvadlovou dopravou či restauračními službami, nebo bez těchto služeb.

6 Minerva měla za to, že příjmy ze samostatného prodeje uvedených vstupenek rovněž podléhají zdanění ziskového rozpětí podle § 25 UStG. Společnosti Minerva byla uložena daň za uvedenou činnost, aniž se na ni použil tento daňový režim.

7 Finanzamt zamítl stížnost společnosti Minerva podanou proti daňovým výměrům ze dne 28. září 2000 za roky 1993 až 1997 a daňovému výměru ze dne 27. března 2001 za rok 1998 z důvodu, že nákupem a prodejem vstupenek Minerva neposkytuje službu „uskutečnění cesty", a že se tedy činnost společnosti Minerva neliší od činnosti komerčních prodejců vstupenek.

8 Rozhodnutím ze dne 11. února 2008 se Sächsisches Finanzgericht připojil k názoru Finanzamt a zamítl tedy žalobu podanou společností Minerva proti zamítavému rozhodnutí Finanzamt.

9 Minerva podala u předkládajícího soudu proti tomuto rozhodnutí opravný prostředek „Revision“. Před předkládajícím soudem je sporná už jen otázka, zda prodej vstupenek koncovým zákazníkům bez poskytnutí dalších služeb podléhá zdanění ziskového rozpětí podle § 25 UStG.

10 Na podporu svého opravného prostředku „Revision“ Minerva uvedla, že prodej vstupenek na představení prostřednictvím cestovní kanceláře je třeba kvalifikovat jako „cestovní službu“ ve smyslu § 25 UStG, jelikož prodej uvedených vstupenek představuje podle společnosti Minerva službu, která je součástí jejího portfolia různých možností cestování a cestovních služeb.

11 S ohledem na rozsudek Soudního dvora ze dne 12. listopadu 1992, Van Ginkel (C-163/91, Recueil, s. I-5723), si předkládající soud klade otázku, zda cestovní kancelář, která jednala svým jménem, může podléhat zdanění ziskového rozpětí podle článku 26 šesté směrnice, pokud jde o zisky, jichž dosáhla z prodeje vstupenek, nebo zda pro to, aby mohla podléhat tomuto daňovému režimu, je nezbytné, aby samostatná služba spočívala v poskytnutí jedné ze základních služeb hospodářských subjektů uvedených v tomto ustanovení.

12 Za těchto okolností se Bundesfinanzhof rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Platí ‚zvláštní režim pro cestovní kanceláře‘ uvedený v článku 26 [šesté směrnice] i pro samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí dalších služeb?“

K předběžné otázce

13 Podstatou otázky předkládající soudu je, zda do zvláštního režimu stanoveného v článku 26 šesté směrnice spadá jakákoli služba poskytnutá cestovní kanceláří, nebo zda služba poskytnutá cestovní kanceláří může spadat do uvedeného režimu pouze tehdy, když zahrnuje cestovní službu.

14 Zaprvé čl. 26 odst. 1 šesté směrnice upřesňuje, že zvláštní režim stanovený v tomto ustanovení se použije na plnění uskutečňovaná cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů, jednají-li se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani.

15 Ze samotného znění tohoto ustanovení tedy vyplývá, že aby se na službu cestovní kanceláře vztahoval zvláštní režim definovaný v tomto ustanovení, musí být jejím účelem uskutečnění cesty.

16 Zadruhé je třeba připomenout, že článek 26 šesté směrnice stanoví výjimku z obecného pravidla určujícího daňový základ u určitých plnění uskutečňovaných cestovními kancelářemi a organizátory turistických zájezdů a že jako výjimka z běžného režimu šesté směrnice může být použit jen tehdy, když je to nezbytné k dosažení jejích cílů (rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, body 5 a 34, jakož i ze dne 19. června 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Recueil, s. I-6289, body 21 a 22).

17 Zatřetí cílem zvláštního režimu stanoveného v článku 26 šesté směrnice je přizpůsobení pravidel použitelných na zvláštní povahu činnosti cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů (výše uvedené rozsudky Madgett a Baldwin, bod 18, jakož i First Choice Holidays, bod 23).

18 V tomto ohledu z judikatury vyplývá, že tato činnost se vyznačuje tím, že se většinou skládá z poskytnutí několika služeb, zejména v oblasti dopravy a ubytování, které se uskutečňují jak na území členského státu, kde má podnik své sídlo nebo stálou provozovnu, tak i mimo toto území. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu by z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb naráželo na praktické obtíže pro tyto podniky, které by mohly narušovat výkon jejich činnosti (viz výše uvedené rozsudky Madgett a Baldwin, bod 18, jakož i First Choice Holidays, bod 24).

19 Krom toho je třeba poukázat na to, že na rozdíl od toho, co tvrdí řecká vláda, nelze z výše uvedeného rozsudku Van Ginkel vyvodit, že zvláštní režim stanovený v článku 26 šesté směrnice se vztahuje na každou samostatnou službu, kterou poskytuje cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů.

20 V bodě 23 výše uvedeného rozsudku Van Ginkel totiž Soudní dvůr rozhodl, že vyloučení služeb poskytovaných cestovní kanceláří z působnosti článku 26 šesté směrnice z důvodu, že zahrnují pouze ubytování, a nikoliv dopravu zákazníka, by vedlo ke složitému daňovému režimu, ve kterém by pravidla použitelná v oblasti daně z přidané hodnoty závisela na znacích služeb nabízených každému zákazníkovi a že by takový daňový režim nerespektoval cíle uvedené směrnice.

21 Z uvedeného rozsudku tedy vyplývá, že Soudní dvůr nerozhodl, že zvláštní režim podle článku 26 šesté směrnice se vztahuje na jakoukoli službu poskytnutou cestovní kanceláří bez spojitosti s cestou, nýbrž že poskytnutí ubytovací služby cestovní kanceláří spadá do rozsahu působnosti uvedeného ustanovení, i když tato služba zahrnuje pouze ubytování, a nikoli dopravu.

22 Z bodu 24 výše uvedeného rozsudku Van Ginkel rovněž vyplývá, že služba, pokud není spojena s cestovními službami, zejména v oblasti dopravy a ubytování, nespadá do působnosti článku 26 šesté směrnice.

23 Z výše uvedených úvah vyplývá, že prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí cestovní služby nespadá do zvláštního režimu stanoveného v článku 26 šesté směrnice.

24 Ostatně je třeba uvést, že použití tohoto zvláštního režimu na takovou činnost, jako je činnost dotčená ve věci v původním řízení, kdy cestovní kancelář pouze prodává vstupenky bez poskytnutí cestovních služeb, by narušilo hospodářskou soutěž vzhledem k tomu, že stejná činnost by byla zdaněna odlišně podle toho, zda hospodářský subjekt prodávající uvedené vstupenky je cestovní kanceláří či nikoli.

25 V důsledku toho je třeba na položenou otázku odpovědět, že článek 26 šesté směrnice musí být vykládán tak, že se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí cestovní služby.

K nákladům řízení

26 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 účastníků řízení se nenahrazují.

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

Článek 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně musí být vykládán tak, že se nepoužije na samostatný prodej vstupenek na operní představení cestovní kanceláří bez poskytnutí cestovní služby.

Podpisy.