ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 9. decembra 2010 *

Vo veci C-31/10,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzhof (Nemecko) z 10. decembra 2009 a doručený Súdnemu dvoru 20. januára 2010, ktorý súvisí s konaním:

Minerva Kulturreisen GmbH

proti

Finanzamt Freital,

* Jazyk konania: nemčina.

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Tizzano, sudcovia A. Borg Barthet (spravodajca), M. Ilešič, E. Levits a M. Safjan,

generálny advokát: P. Mengozzi,
tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Minerva Kulturreisen GmbH, v zastúpení: P. Fröhler, A. Kellner a B. Juschten,

— Finanzamt Freital, v zastúpení: V. Rummer,

— nemecká vláda, v zastúpení: J. Möller a C. Blaschke, splnomocnení zástupcovia,

— helénska vláda, v zastúpení: K. Georgiadis, C. Poulakos a M. Tassopoulou, splnomocnení zástupcovia,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Inez Fernandes, splnomocnený zástupca,

— Európska komisia, v zastúpení: D. Triantafyllou, splnomocnený zástupca,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu 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, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Minerva Kulturreisen GmbH (ďalej len „Minerva“) a Finanzamt Freital (ďalej len „Finanzamt“) vo veci uplatnenia osobitnej úpravy týkajúcej sa cestovných kancelárií stanovenej v článku 26 šiestej smernice na samostatný predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania ďalších služieb.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 26 ods. 1 a 2 šiestej smernice s názvom „Osobitná úprava pre agentov cestovných kancelárií [Osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií – *neoficiálny preklad*]“, ktorý sa uplatní na spor vo veci samej *ratione temporis*, stanovuje:

„1. Členské štáty aplikujú daň z pridanej hodnoty pri operáciách agentov cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pričom agent cestovnej kancelárie [Členské štáty uplatnia daň z pridanej hodnoty na plnenia cestovných kancelárií v súlade s ustanoveniami tohto článku, pokiaľ cestovná kancelária – *neoficiálny preklad*] obchoduje so zákazníkom vo vlastnom mene a používa [a na účely uskutočnenia cesty využíva – *neoficiálny preklad*] dodávky a služby inej zdaniteľnej osoby. Tento článok sa nevzťahuje na agentov cestovných kancelárií, ktorí [cestovné kancelárie, ktoré – *neoficiálny preklad*] konajú len ako sprostredkovatelia a podliehajúci dani v súlade s článkom 11 A (3) c) [a na ktoré sa uplatní článok 11 A (3) c) – *neoficiálny preklad*]. V tomto článku sa pod agentom cestovnej kancelárie [cestovnou kanceláriou – *neoficiálny preklad*] rozumie aj usporiadateľ zájazdov.

2. Všetky plnenia vykonávané agentom cestovnej kancelárie súvisiace so zájazdom sa považujú za jednotlivé služby poskytované agentom cestovnej kancelárie turistovi. Tieto budú zdaňovať v členskom štáte, v ktorom má cestovný agent zradenú svoju kanceláriu alebo kde má dohodnuté miesto odkiaľ poskytuje svoje služby. Zdaniteľná suma a cena bez dane z pridanej hodnoty podľa výkladu článku 22 (3) b), v súvislosti s takouto službou bude predstavovať agentovu maržu, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou, ktorú platí turista, bez dane z pridanej hodnoty a reálnymi nákladmi cestovného agenta za dodávky služieb poskytovaných inou zdaniteľnou osobou, kde tieto plnenia slúžia v prospech turistu. [Plnenia cestovnej kancelárie na účely uskutočnenia cesty sa považujú za poskytnutie jednej služby cestovnej kancelárie zákazníkovi. Táto služba sa zdaní v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, odkiaľ služby poskytla. Za základ dane a cenu bez dane z pridanej hodnoty v zmysle článku 22 (3) b) v súvislosti s takouto službou sa považuje prirážka cestovnej kancelárie, t. j. rozdiel medzi celkovou sumou bez dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatí zákazník, a skutočnými nákladmi vynaloženými cestovnou kanceláriou za dodávky a poskytnutia služieb inými platiteľmi dane, ak tieto plnenia priamo slúžia v prospech zákazníka – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

4 § 25 nemeckého zákona o dani z obratu z roku 1993 (Umsatzsteuergesetz 1993, BGBI. 1993 I, s. 565, ďalej len „UStG“) stanovuje:

„1. Nasledujúce ustanovenia sa uplatňujú na cestovné služby podnikateľa, ktoré nie sú určené podniku konečného zákazníka, pokiaľ podnikateľ poskytujúci služby takto koná vo vlastnom mene voči konečnému zákazníkovi a ak využíva cestovné služby tretích subjektov. Služby poskytované podnikateľom musia byť posudzované ako ďalšie služby. … Cestovné služby tretích osôb zodpovedajú dodávkam a ďalším službám tretích osôb, z ktorých majú priamo výhody cestujúci.

2. …

3. Hodnota ďalšej služby zodpovedá rozdielu medzi sumou, ktorú zaplatil konečný zákazník preto, aby mu bola služba poskytnutá, a sumou, ktorú podnikateľ platí za cestovné služby tretieho subjektu. Daň z pridanej hodnoty nie je súčasťou základu dane. …

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

5 Minerva prevádzkuje cestovnú kanceláriu. V rokoch 1993 až 1998 okrem iného kúpila vstupenky do Saskej opery (Semperoper) v Drážďanoch a tie potom vo vlastnom mene a na vlastný účet predávala konečným zákazníkom a cestovným kanceláriám, a to buď spolu s ďalšími službami, ktoré poskytovala, t. j. takými službami ako ubytovanie, prehliadky mesta s turistickým sprievodcom, kyvadlová doprava alebo pohostenie, alebo bez takýchto služieb.

6 Minerva sa domnieva, že tržby zo samostatného predaja uvedených vstupeniek na podujatia takisto podliehajú zdaneniu prirážky podľa § 25 UStG. Spoločnosti Minerva bola uložená povinnosť zaplatiť daň bez toho, aby sa voči nej uplatnil tento daňový režim.

7 Finanzamt odmietol žalobu spoločnosti Minerva proti daňovým výmerom z 28. septembra 2000 týkajúcim sa obdobia od roku 1993 do roku 1997 a proti daňovému výmeru z 27. marca 2001 za rok 1998, a to z dôvodu, že Minerva tým, že nakupuje a predáva vstupenky na podujatia, neposkytuje „cestovné služby“, a činnosť spoločnosti Minerva sa tak neodlišuje od činnosti ostatných komerčných predajcov vstupeniek na podujatia.

8 V rozhodnutí z 11. februára 2008 sa Sächsisches Finanzgericht stotožnil so stanoviskom Finanzamt, a preto zamietol odvolanie podané spoločnosťou Minerva proti rozhodnutiu o odmietnutí, ktoré prijal Finanzamt.

9 Minerva podala proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok „Revision“ na vnútroštátny súd. Jediná otázka, ktorú si tento súd ešte kladie, je, či predaj vstupeniek konečným zákazníkom bez poskytovania ďalších služieb podlieha zdaneniu prirážky podľa § 25 UStG.

10 Na podporu svojho odvolania spoločnosť Minerva tvrdí, že predaj vstupeniek na podujatia prostredníctvom cestovnej kancelárie je potrebné považovať za „cestovnú službu“ v zmysle § 25 UStG, pretože predaj uvedených vstupeniek je podľa spoločnosti Minerva službou, ktorú ponúka vo svojom katalógu zájazdov a cestovných služieb.

11 V súvislosti s rozsudkom Súdneho dvora z 12. novembra 1992, Van Ginkel (C-163/91, Zb. s. I-5723), sa vnútroštátny súd pýta, či cestovná kancelária, ktorá konala vo svojom vlastnom mene, môže byť zdaniteľnou osobou, pokiaľ ide o daň z prirážky podľa článku 26 šiestej smernice, a to v súvislosti so ziskami, ktoré dosiahla z predaja vstupeniek na podujatia, alebo či na to, aby sa voči nej mohol uplatniť tento daňový režim, je potrebné, aby samostatné poskytovanie služieb spočívalo v poskytovaní niektorej zo základných služieb hospodárskych subjektov, na ktorých sa toto ustanovenie vzťahuje.

12 Za týchto okolností Bundesfinanzhof rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Vzťahuje sa ‚osobitná úprava týkajúca sa cestovných kancelárií‘ stanovená v článku 26 [šiestej smernice] aj na samostatný predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania ďalších služieb?“

O prejudiciálnej otázke

13 Touto otázkou sa vnútroštátny súd pýta, či na každú službu, ktorú poskytla cestovná kancelária, sa uplatní osobitná úprava stanovená v článku 26 šiestej smernice alebo či na službu, ktorú poskytla cestovná kancelária, sa uplatní uvedená úprava len v prípade, že zahŕňa cestovnú službu.

14 Po prvé článok 26 ods. 1 šiestej smernice spresňuje, že osobitná úprava stanovená v tomto ustanovení sa uplatňuje na plnenia cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov v prípade, že tieto subjekty konajú vo vlastnom mene vo vzťahu k zákazníkovi a pokiaľ na účely uskutočnenia cesty využívajú dodávky a služby iných zdaniteľných osôb.

15 Preto zo samotného znenia tohto ustanovenia vyplýva, že na to, aby sa na službu cestovnej kancelárie uplatnila osobitná úprava vymedzená v tomto ustanovení, je potrebné, aby účelom tejto služby bolo uskutočnenie cesty.

16 Po druhé je potrebné pripomenúť, že článok 26 šiestej smernice zavádza výnimku zo všeobecnej úpravy týkajúcej sa základu dane pre niektoré plnenia cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov a ako výnimka zo všeobecnej úpravy šiestej smernice sa musí uplatňovať iba v rozsahu nevyhnutnom na dosiahnutie jeho cieľa (rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, body 5 a 34, ako aj z 19. júna 2003, First Choice Holidays, C-149/01, Zb. s. I-6289, body 21 a 22).

17 Po tretie účelom osobitnej úpravy stanovenej v článku 26 šiestej smernice je prispôsobiť uplatniteľné právo špecifikám činnosti cestovných kancelárií a usporiadateľov turistických zájazdov (rozsudky Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 18, ako aj First Choice Holidays, už citovaný, bod 23).

18 V tejto súvislosti z judikatúry vyplýva, že táto činnosť sa vyznačuje tým, že najčastejšie pozostáva z množstva plnení, najmä v oblasti dopravy a ubytovania, ktoré sa uskutočňujú tak na území, ako aj mimo územia členského štátu, kde má podnik svoje sídlo alebo stálu prevádzkareň. Uplatnenie všeobecných pravidiel týkajúcich sa miesta zdanenia, základu dane a odpočtu dane na vstupe by z dôvodu veľkého množstva a lokalizácie poskytnutých plnení spôsobovalo týmto podnikom praktické problémy, ktoré by mohli brániť výkonu ich činnosti (pozri rozsudky Madgett a Baldwin, už citovaný, bod 18, ako aj First Choice Holidays, už citovaný, bod 24).

19 Okrem iného je potrebné uviesť, že na rozdiel od toho, čo tvrdí helénska vláda, z už citovaného rozsudku Van Ginkel nemožno vyvodiť záver, že na každú službu, ktorú poskytla cestovná kancelária alebo usporiadateľ turistických zájazdov, sa uplatní osobitná úprava stanovená v článku 26 šiestej smernice.

20 Súdny dvor totiž v bode 23 už citovaného rozsudku Van Ginkel rozhodol, že vyňatie služieb cestovných kancelárii z pôsobnosti článku 26 šiestej smernice z dôvodu, že tieto služby zahŕňajú len ubytovanie, a nie dopravu cestujúceho, by viedlo k zložitému daňovému systému, v ktorom by pravidlá uplatňovania dane z pridanej hodnoty záviseli od súčastí služieb ponúkaných cestujúcemu, pričom takýto daňový systém by nebol v súlade s cieľmi uvedenej smernice.

21 Z tohto rozsudku teda vyplýva, že Súdny dvor nerozhodol o tom, že na akúkoľvek službu, ktorú poskytla cestovná kancelária a ktorá nesúvisí s cestovaním, sa uplatní osobitná úprava stanovená v článku 26 šiestej smernice, ale o tom, že poskytnutie ubytovania prostredníctvom cestovnej kancelárie patrí do pôsobnosti uvedeného ustanovenia, aj keď táto služba zahŕňa len ubytovanie a nie dopravu.

22 Z bodu 24 už citovaného rozsudku Van Ginkel takisto vyplýva, že služba, pokiaľ nezahŕňa cestovné služby, najmä v oblasti dopravy a ubytovania, nespadá do pôsobnosti článku 26 šiestej smernice.

23 Z predchádzajúcich úvah vyplýva, že na predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania cestovných služieb sa neuplatní osobitná úprava stanovená v článku 26 šiestej smernice.

24 Navyše je potrebné uviesť, že uplatnenie tejto osobitnej úpravy na takú činnosť, o akú ide vo veci samej, keď sa cestovná kancelária obmedzuje na predaj vstupeniek na podujatia bez poskytovania cestovných služieb, by skreslilo hospodársku súťaž, keďže rovnaká činnosť by bola zdanená rôzne podľa toho, či hospodársky subjekt predávajúci uvedené vstupenky je, alebo nie je cestovnou kanceláriou.

25 Preto je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 26 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní na samostatný predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania cestovných služieb.

O trovách

26 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 (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 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 sa má vykladať v tom zmysle, že sa neuplatní na samostatný predaj vstupeniek do opery prostredníctvom cestovnej kancelárie bez poskytovania cestovných služieb.

Podpisy