

Věc C-406/20**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

28. srpna 2020

Předkládající soud:

Finanzgericht Köln (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

25. srpna 2020

Žalobkyně:

Phantasialand

Žalovaný:

Finanzamt Brühl

Předmět původního řízení

Směrnice 2006/112 – Článek 98 odst. 2 ve spojení s kategorií 7 přílohy III –
Slučitelnost různého zdanění trhů a volnočasových parků s unijním právem –
Podobnost služeb – Prokazování „hlediska průměrného spotřebitele“

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

- 1) Může být uvedení trhů a zábavních parků v kategorii 7 přílohy III ve spojení s čl. 98 odst. 2 směrnice o DPH použito ve smyslu rozlišování k tomu, aby volnočasové parky byly zdaněny běžnou sazbou daně, ačkoliv označení „zábavní park“ zahrnuje jak podniky provozující zábavní atrakce trvale na jednom místě nebo tak i podniky, které je provozují na různých místech?

- 2) Lze judikaturu Soudního dvora, podle níž může kontext různých služeb vést k tomu, že tyto služby nejsou podobné, použít na poskytování služeb podniky provozujícími atrakce na různých místech a podniky provozujícími atrakce trvale na jednom místě v podobě volnočasových parků?
- 3) V případě záporné odpovědi na druhou otázku:
Je „hledisko průměrného spotřebitele“, které je podle judikatury soudního dvora významným prvkem zásady neutrality daně z přidané hodnoty, „myšlenkovou perspektivou“, kterou nelze posoudit při dokazování znaleckým posudkem?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, konkrétně čl. 98 odst. 2 ve spojení s kategorií 7 přílohy III

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, konkrétně článek 32

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), konkrétně § 12 odst. 2 bod 7 písm. d)

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (prováděcí nařízení k zákonu o dani z obratu, dále jen „UStDV“), konkrétně § 30

Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení

- 1 Žalobkyně patří mezi nejznámější evropské volnočasové parky. Návštěvníci volnočasového parku získávají po zaplacení vstupného nárok na používání jeho zařízení.
- 2 Žalobkyně požádala, aby oprávnění ke vstupu bylo zdaňováno podle § 12 odst. 2 bodu 7 písm. d) UStG. Podle tohoto ustanovení se snižuje daň z obratu mj. pro služby poskytované při činnosti provozovatelů atrakcí na 7 %. Za služby poskytované provozovateli atrakcí jsou podle § 30 UStDV považována vystoupení, hudební produkce, zábavná představení a další atrakce na trzích, lidových a střeleckých slavnostech a podobných akcích. Žalovaný žádost zamítl. Proti tomuto zamítnutí směřuje žaloba podaná k předkládajícímu soudu.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 3 Předkládající soud musí mimo jiné ověřit, zda jsou atrakce provozované na trzích a podobných dočasných akcích, které jsou podle vnitrostátního práva zdaňovány sníženou sazbou daně, při uplatnění zásady daňové neutrality z pohledu průměrného spotřebitele obdobné jako atrakce provozované v podobě trvalých zábavních resp. volnočasových parků, které jsou zdaňovány běžnou sazbou daně.
- 4 Německý Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, dále jen „BFH“) rozhodl, že zdanění služeb provozovatelů atrakcí na trzích a služeb trvalých zábavních parků, jaký provozuje také žalobkyně, různými sazbami daně z přidané hodnoty neporušuje zásadu daňové neutrality.
- 5 BFH v odůvodnění uvedl, že podnik provozující atrakce na jednom místě a bez časového omezení nelze považovat za akci podobnou lidové slavnosti. Má za to, že v tomto ohledu neexistují pochybnosti o slučitelnosti s unijním právem. Rozhodne-li se vnitrostátní zákonodárce, že využije prostor, který mu poskytují kategorie stanovené v příloze III směrnice 2006/112, pak ale není povinen provést jednotlivé zde uvedené kategorie jako celek. Vzhledem k tomu, že příslušné služby nejsou obdobné, nejedná se o porušení zásady daňové neutrality.

K pojmům „trhy“, „zábavní parky“ a „volnočasové parky“

- 6 Podle německého znění kategorie 7 přílohy III směrnice 2006/112 patří mimo jiné „Jahrmärkte“ („trhy“) a „Vergnügungsparks“ („zábavní parky“) mezi služby, které mohou být předmětem snížené sazby uvedené v článku 98 směrnice. V anglickém znění jsou použity výrazy „faires“ pro trhy a „amusement parks“ pro zábavní parky, ve francouzském textu pak „foires“ pro trhy a „parcs d'attraction“ pro zábavní parky. V článku 32 prováděcího nařízení č. 282/2011, který byl přijat k článku 53 směrnice 2006/112, obsahuje německé znění pouze výraz „Freizeitpark“ („volnočasový park“) jako obdobu pro výrazy „faires“ a „amusement parks“ resp. „foires“ a „parcs d'attraction“.
- 7 V německém jazyce jsou pod pojmem „volnočasový park“ chápány podniky provozující atrakce na stálém místě, zatímco výraz „zábavní park“ představuje jak trvalé zábavní parky, které se pak označují za „volnočasové parky“, tak i časově omezené zábavní parky, označované pak jako pouť, trh nebo lidová slavnost.
- 8 Předkládající soud považuje vzhledem k popsáným jazykovým nejasnostem za žádoucí, aby se Soudní dvůr vyjádřil k tomu, jak mají být pojmy „trhy“, „zábavní parky“ a „volnočasové parky“ ve směrnici 2006/112 a v prováděcím nařízení č. 282/2011 definovány a vymezeny.
- 9 Není jisté, zda vzhledem k tomu, že zábavní parky mohou být jak trvalé, tak i mobilní, lze argument BFH, že rozlišování mezi „trhy“ a „zábavními parky“ v kategorii 7 přílohy III směrnice 2006/112 hovoří pro přípustnost jejich různého zdanění daní z obratu, považovat za přesvědčivý.

K různému kontextu poskytování služby

- 10 BFH se dále odvolává na to, že služby provozovatele trvalých atrakcí v podobě volnočasového parku a služby poskytovatelů, kteří svou kočovnou živnost provozují na trzích, nejsou z důvodu různého kontextu, v němž jsou služby poskytovány, obdobné. Není pochybnosti o tom, že kontext časově omezené slavnosti nebo trhu, zejména z pohledu příjemce služby, je odlišný od kontextu zábavního parku provozovaného na jednom místě.
- 11 Předkládající soud v tomto ohledu připomíná, že podle judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 27. února 2002, Komise v. Francie, C-302/00, EU:C:2002:123, bod 23) musí být výklad pojmu podobnosti služby široký.
- 12 V tomto smysl Soudní dvůr (rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, The Rank Group, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 50) rozhodl, že v určitých výjimečných případech vzhledem ke specifickým dotčených odvětví mohou rozdíly v regulačním rámci a právním režimu upravujícím dotčené dodávky zboží nebo poskytování služeb vést k rozlišování z hlediska průměrného spotřebitele, pokud jde o uspokojování jeho potřeb, což znamená, že tyto služby nelze považovat za podobné (viz také rozsudky ze dne 23. dubna 2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, body 38, 39 a 45, jakož i ze dne 27. února 2014, Pro Med Logistik a Pongratz (C-454/12 a C-455/12, EU:C:214:111, bod 52 a násl.).
- 13 Předkládající soud má pochybnosti, zda lze tuto judikaturu v projednávané věci použít. Kontext obou služeb poskytovaných provozovateli atrakcí se totiž, na rozdíl od případů, o nichž rozhodoval Soudní dvůr, nevyznačuje různými rámcovými právními podmínkami. Podnikům, jako je podnik žalobkyně, ani provozovatelům atrakcí na trzích například právní normy nepředepisují, zda mají počítat vstupné za použití veškerých zábavních služeb nebo jednotlivé vstupné za konkrétní službu. Dále platí stejná bezpečnostní norma pro atrakce jak ve volnočasových parcích, tak i na trzích. Zákon dále trvalým ani mobilním provozovatelům atrakcí nepředepisuje, v jakou dobu v roce mají své služby nabízet.

K „pohledu průměrného spotřebitele“ a k jeho dokazování

- 14 BFH se dále odvolává na to, že podle jeho názoru existující rozdíly mezi poskytováním služeb podniky provozujícími atrakce na jednom místě v podobě volnočasových parků a poskytováním takových služeb na trzích mají nikoliv zanedbatelný vliv na rozhodnutí průměrného spotřebitele, že některou z těchto služeb využije. Z jeho rozsudku lze usuzovat, že zásadní rozdíl nemá spočívat pouze v tom, jsou-li tyto služby trvale na jednom místě nebo mobilní, nýbrž také v tom, že takovýto podnik provozující své služby na jednom místě a bez časového omezení neslouží - na rozdíl od provozovatelů atrakcí cestujících od jednoho trhu k druhému - obecně zábavě obyvatel na slavnostech a nelze jej tedy považovat za akci podobnou lidové slavnosti.

- 15 Je třeba zvážit, že průměrný spotřebitel také v očích BFH v obou případech, na trzích a ve volnočasových parcích, využívá služeb provozovatelů atrakcí. Ve volnočasovém parku vůči průměrnému spotřebiteli vystupuje pouze jeden podnik provozující atrakce, na trhu naopak jejich velký počet, existují tedy znatelné rozdíly v místní a časové dostupnosti, jakož i v atmosféře. Z judikatury Soudního dvora (rozsudek ze dne 10. listopadu 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 47, a ze dne 17. února 2005, *Linneweber a Akritidis*, C-453/02 a C-462/02, EU:C:2005:92, body 29 a 30) však vyplývá, že tyto aspekty, které je nutno odlišovat od právního rámce poskytování služeb, nemají pro srovnatelnost služeb význam.
- 16 Za předpokladu, že se kontext služeb mobilních provozovatelů atrakcí na trzích a podniků provozujících atrakce na jednom místě, jako je volnočasový park žalobkyně, neliší, pak je podle názoru předkládajícího soudu relevantní, jaké potřeby jsou z pohledu dnešního průměrného spotřebitele uspokojovány na trhu na straně jedné a ve volnočasovém parku na straně druhé případně stejnou měrou na trhu a ve volnočasovém parku.
- 17 Po vyjasnění těchto potřeb je nutno zjistit, zda služby provozovatelů atrakcí na trzích a ve volnočasových parcích slouží stejným potřebám průměrných spotřebitelů, a to na základě kritéria podobnosti a srovnatelnosti v použití, a zda případné existující rozdíly podstatným způsobem ovlivňují či neovlivňují rozhodnutí průměrného spotřebitele zvolit služby na trhu nebo ve volnočasovém parku (rozsudky ze dne 10. listopadu 2011, *The Rank Group*, C-259/10 a C-260/10, EU:C:2011:719, bod 44, ze dne 11. září 2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, bod 25, a ze dne 9. listopadu 2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, bod 31).
- 18 Předkládající soud je přesvědčen, že toho je schopen pouze s pomocí znaleckého posudku, neboť jeho vlastní znalosti nejsou dostatečné k tomu, aby znal potřeby průměrného návštěvníka trhu nebo volnočasového parku v takovém rozsahu, který je nezbytný.
- 19 Není však jisté, zda má předkládající soud v tomto ohledu pravomoc provádět dokazování. BFH - na rozdíl od Bundesverwaltungsgericht (Spolkový správní soud) v souladu s judikaturou Soudního dvora (rozsudek ze dne 16. července 1998, *Gut Springenheide a Tusky*, C-210/96, EU:C:1998:369, body 14, 15 a 35) – rozhodl, že není zapotřebí dokazování empirickými šetřeními týkajícími se „pohledu průměrného spotřebitele“ na dvě služby v souvislosti se zásadou neutrality daně z přidané hodnoty, neboť se jedná pouze o „myšlenkovou perspektivu“.
- 20 Pojem „myšlenková perspektiva“ ale není senátu rozhodujícímu v projednávané věci srozumitelný. Má-li tím být vyjádřeno, že „hledisko průměrného spotřebitele“ je objektivizovaným pojmem spotřebitele interpretovaným pouze právně, pak nelze vysvětlit, proč se pohled finančních soudů resp. BFH jeví být „hlediskem průměrného spotřebitele“, jestliže toto hledisko má být ve sporném

případě určeno v rámci přezkumu zásady neutrality daně z přidané hodnoty (viz k tomu rozsudek ze dne 19. prosince 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, bod 37).

PRACOVNÍ DOKUMENT