

Vec C-108/22

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

Dátum podania:

16. február 2022

Vnútroštátny súd:

Naczelny Sąd Administracyjny

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

26. august 2021

Žalobkyňa:

C. sp. z o.o. (v súčasnosti v likvidácii)

Žalovaný:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu
pre daňové informácie)

Predmet konania

Možnosť uplatnenia osobitnej úpravy „prirážky na účely DPH“ stanovenej v článku 119 zákona o DPH na ďalší predaj ubytovacích služieb žalobkyňou, ktoré nie sú sprevádzané doplnkovými službami a ktoré predtým nakúpila vo vlastnom mene od iných zdaniteľných osôb.

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania

Uplatňovanie článku 306 na konsolidátora hotelových služieb.

Prejudiciálna otázka

„Má sa článok 306 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty... vykladať v tom zmysle, že sa môže vzťahovať na zdaniteľnú osobu, ktorá je konsolidátorom hotelových služieb a nakupuje a ďalej predáva ubytovacie služby iným hospodárskym subjektom, ak tieto transakcie nie sú sprevádzané žiadnymi inými doplnkovými službami?“

Relevantné predpisy práva Spoločenstva

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty: články 306, 307, 308, 309 a 310.

Relevantné vnútroštátne predpisy

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon o dani z towarov a služieb z 11. marca 2004) (ďalej len „zákon o DPH“): článok 119.

Krátky opis skutkového stavu a konania

- 1 Žalobkyňa, ktorá je aktívnym platcom DPH, je tzv. konsolidátorom hotelových služieb. Spoločnosť v rámci svojej hospodárskej činnosti ponúka možnosť rezervácie ubytovacích služieb v hoteloch a iných zariadeniach s podobnou funkciou, ktoré sa nachádzajú na území Poľska a v zahraničí. Keďže spoločnosť nemá vlastné ubytovacie zariadenia, nakupuje ubytovacie služby vo vlastnom mene a na vlastný účet od iných zdaniteľných osôb, ktoré potom ďalej predáva svojim zákazníkom. Zákazníkmi spoločnosti sú podnikateľské subjekty. Spoločnosť nepredáva ubytovacie služby takzvaným maloobchodným zákazníkom. V závislosti od potrieb a očakávaní zákazníkov spoločnosť poskytuje zákazníkom aj poradenstvo pri výbere ubytovania a pomoc pri organizovaní cesty.

Pri rezervácii a ďalšom predaji ubytovania však spoločnosť zvyčajne neposkytuje zákazníkovi žiadne ďalšie služby v podobe turistických informácií alebo turistického poradenstva. V takomto prípade má totiž zákazník záujem len o nákup ubytovacích služieb. Cena, za ktorú spoločnosť ďalej predáva jednotlivé ubytovacie služby, zahŕňa náklady na obstaranie danej služby a odmenu spoločnosti, v podobe transakčného poplatku za uskutočnenie rezervácie.

- 2 Žalobkyňa sa obrátila na Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie) s touto otázkou:

„Podlieha ďalší predaj ubytovacích služieb, ktoré spoločnosť predtým nakúpila vo vlastnom mene od iných zdaniteľných osôb a ktoré nie sú sprevádzané doplnkovými službami, DPH ako služba cestovného ruchu podľa osobitnej úpravy „prirážky na účely DPH“ na základe ustanovení článku 119 zákona o DPH?“

- 3 Podľa žalobkyne treba na túto otázku odpovedať kladne.
- 4 Riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie v záväznom stanovisku z 27. apríla 2017 konštatoval, že názor žalobkyne je nesprávny. Podľa tohto orgánu hotelová služba pozostávajúca z nocľahu, prípadne raňajok, nepredstavuje službu cestovného ruchu, pretože nepredstavuje komplexnú službu tvorenú mnohými plneniami.
- 5 Žalobkyňa podala proti tomuto záväznému stanovisku žalobu na prvostupňový súd, ktorý ju vyhlásil za dôvodnú. Podľa jeho názoru ďalší predaj ubytovacích služieb patrí do širšej kategórie služieb cestovného ruchu, a preto podlieha zdaneniu v rámci úpravy „prirážky na účely DPH“.
- 6 Daňový orgán podal proti uvedenému rozsudku kasačnú sťažnosť na vnútroštátny súd.

Základné tvrdenia účastníkov konania vo veci samej

- 7 Riaditeľ Štátneho úradu pre daňové informácie uviedol, že služba cestovného ruchu je komplexná služba poskytovaná turistovi, ktorá zahŕňa dielčie služby, bez ktorých by sa daná turistická akcia nemohla uskutočniť, preto podľa názoru úradu by sa za služby cestovného ruchu mali považovať organizované alebo individuálne zájazdy vo voľnom čase spojené s rekreáciou a zábavou (tzv. komplexný program akcií). Úrad poukázal na to, že katalóg služieb tvoriacich službu cestovného ruchu poskytovanú organizátorom má otvorený charakter a aby bolo možné kvalifikovať konkrétnu činnosť ako službu, musí smerovať k uspokojeniu konkrétnej potreby objednávateľa. Úrad zastáva názor, že nákup týchto služieb a tovaru, ktoré uspokojujú potreby a očakávania turistu, bude v prípade služieb cestovného ruchu predstavovať prvok pri výpočte prirážky.
- 8 Podľa názoru úradu je poskytovanie služieb cestovného ruchu uvedené v článku 119 zákona o DPH plnením, ktorá pozostáva z rôznych externých a vlastných

služieb, ako sú hotelové služby, stravovanie a doprava, ktorých účelom je zorganizovanie pobytu zákazníka mimo miesta jeho bydliska a ktoré sú navzájom úzko prepojené, takže z ekonomického hľadiska tvoria celok. Preto sa úrad domnieva, že pojem „turistické služby“ by sa mal chápať ako organizované alebo individuálne zájazdy vo voľnom čase spojené s rekreáciou a zábavou, a teda predstavujúce tzv. komplexný program akcií. Podľa názoru úradu zákonná definícia služieb cestovného ruchu zahŕňa aj hotelové služby. Z uvedeného úrad vyvodil záver, že na to, aby sa daná služba mohla považovať za službu cestovného ruchu, musí pozostávať z viac ako jednej služby, čo nebol prípad v prejednávanej veci.

- 9 Súd prvého stupňa, ktorý sa stotožnil s názorom žalobkyne, poukázal na to, že spôsob zdaňovania služieb cestovného ruchu je upravený v článku 119 zákona o DPH. Týmto ustanovením sa vykonáva článok 306 smernice 2006/112. V týchto ustanoveniach sa stanovuje povinné uplatňovanie úpravy „prirážky na účely DPH“ na služby cestovného ruchu. Uplatňovanie tejto úpravy vylučuje možnosť odpočtu DPH na vstupe v prípade služieb, ktoré predstavujú turistickú službu a sú nadobudnuté v priamy prospech cestujúceho.

Tento súd zároveň uviedol, že aj vnútroštátna judikatúra a právna doktrína zastáva názor, že hotelové služby, aj keď sú poskytované bez doplnkových služieb súvisiacich s organizáciou voľného času, sa v praxi považujú za služby cestovného ruchu, ktoré môžu podliehať úprave „prirážky na účely DPH“.

Podľa súdu prvého stupňa je pri výklade výrazu „služba cestovného ruchu“ opodstatnené odvolať sa na zásady jazykového výkladu a na jeho podporu použiť aj systémový výklad. V tejto súvislosti poukázal na to, že v súlade s definíciou pojmu „cestovný ruch“ uvedenou v Slovníku poľského jazyka sa cestovný ruch vzťahuje na organizované kolektívne alebo individuálne cesty mimo miesta trvalého bydliska a výlety do zahraničia na poznávacie účely alebo ako forma aktívneho odpočinku. Keďže účelom poskytovania ubytovania je uspokojenie základných potrieb osôb, ktoré sa dočasne nachádzajú mimo svojho trvalého bydliska, poskytovanie takejto služby je formou poskytovania služby cestovného ruchu.

- 10 Z uvedených dôvodov sa súd prvého stupňa stotožnil s názorom žalobkyne, že za okolností uvedených v žiadosti o záväzné stanovisko hotelové služby predávané spoločnosťou ako samostatná služba budú zdaňované v režime „prirážky na účely DPH“.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu

- 11 Vnútroštátny súd uvádza, že podstatou sporu v prejednávanej veci je otázka, či na účely právnej kvalifikácie danej služby ako služby cestovného ruchu, ktorá podľa článku 119 ods. 1 zákona o DPH podlieha osobitnej daňovej úprave „prirážky na účely DPH“, je potrebné splniť požiadavku komplexnosti, a teda či ubytovacia služba zakúpená od iných zdaniteľných osôb vo vlastnom mene a následne ďalej

predaná, nedoplnená o doplnkové služby, môže predstavovať službu cestovného ruchu.

- 12 Odpoveď na uvedenú otázku spočíva v určení správneho výkladu ustanovenia článku 119 ods. 1 zákona o DPH, z ktorého vyplýva, že základom dane pri poskytovaní služieb cestovného ruchu je suma prirážky znížená o sumu splatnej dane, s výhradou odseku 5. Podľa článku 119 ods. 2 tohto zákona sa prirážkou uvedenou v odseku 1 rozumie rozdiel medzi sumou, ktorú má zákazník zaplatiť za službu, a cenou, ktorú zdaniteľná osoba zaplatila za obstaranie tovaru a služieb od iných zdaniteľných osôb v priamy prospech cestujúceho; za služby v priamy prospech cestujúceho sa považujú služby, ktoré sú súčasťou poskytnutej služby cestovného ruchu, najmä doprava, ubytovanie, stravovanie a poistenie. V článku 119 ods. 3 sa zasa stanovuje, že ustanovenie odseku 1 sa uplatňuje bez ohľadu na to, kto nakupuje turistickú službu, ak zdaniteľná osoba: - koná na účet príjemcu služieb vo vlastnom mene a na vlastný účet; - pri poskytovaní služby nakupuje tovar a služby od iných zdaniteľných osôb v priamy prospech cestujúceho.
- 13 Kumulatívne splnenie všetkých vyššie uvedených podmienok rozhoduje o tom, či je uplatňovanie osobitnej úpravy „prirážky na účely DPH“ na turistické služby povinné alebo nie. Aby služba poskytnutá zdaniteľnou osobou mohla byť zdanená na základe prirážky, zdaniteľná osoba poskytujúca takúto službu musí pre zákazníka konať vo vlastnom mene a na vlastný účet a musí nakupovať od zdaniteľnej osoby pre DPH tovar alebo služby, ktoré sú pre cestujúceho priamo prospešné.
- 14 Vnútroštátny súd poznamenáva, že zákon o dani z tovarov a služieb neobsahuje definíciu pojmu „služba cestovného ruchu“. Preto je na určenie rozsahu služieb zdaňovaných podľa úpravy „prirážky na účely DPH“, odôvodnené odvolať sa na obsah ustanovení článku 306 smernice 2006/112/ES (predtým 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, ďalej len „šiesta smernica“), ktorý stanovuje pravidlá uvedené v článku 119 ods. 1 a 2 zákona o DPH, pokiaľ ide o zdaňovanie služieb cestovného ruchu.
- 15 V článku 306 ods. 1 smernice 2006/112 sa od členských štátov vyžaduje, aby uplatňovali osobitnú úpravu DPH na transakcie uskutočnené cestovnými kancelármi, 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.
- 16 Treba poznamenať, že zatiaľ čo v [poľskej jazykovej verzii] článku 26 šiestej smernice sa používa pojem „usługi turystyczne (služby cestovného ruchu)“, v článku 306 a nasledujúcich článkoch smernice 2006/112 sa tento pojem už nevyskytuje. Obe ustanovenia sa týkajú služieb poskytovaných cestovnými kancelármi a cestovnými agentúrami. V [poľskej jazykovej verzii] šiestej smernice sa článok 26 označuje ako „specjalny system dla biur podróży (špeciálny

system pre cestovné kancelárie)“, zatiaľ čo kapitola 3 smernice 2006/112 má [v poľskej jazykovej verzii] názov „procedura szczególna dla biur podróży (osobitná úprava pre cestovné kancelárie“. Podľa oboch smerníc sa preto na subjekty, ktoré poskytujú predmetné služby, vzťahuje úprava „prirážky na účely DPH“.

- 17 Vnútroštátny súd uvádza, že na určenie toho, či sa má jedna komplexná transakcia klasifikovať ako dodanie tovaru alebo ako poskytnutie služieb, je potrebné identifikovať jej dominantné prvky.
- 18 Toto stanovisko potvrdzujú rozsudky Súdneho dvora z 22. októbra 1998 v spojených veciach C-308/96 a C-94/97 Madgett a Baldwin a rozsudok z 19. júna 2003 vo veci C-149/01, First Choice Holidays (vydané na pozadí predchádzajúcej platnej smernice), z ktorých vyplýva, že v prípade komplexných služieb pozostávajúcich z viacerých činností predstavujú všetky tieto činnosti alebo plnenia jedno plnenie na účely DPH za predpokladu, že tieto činnosti z ekonomického hľadiska tvoria jeden celok a ich oddelenie by bolo umelé.
- 19 Z uvedených rozsudkov Súdneho dvora vyplýva, že každý prípad, v ktorom existujú pochybnosti o tom, či sa konkrétna transakcia pozostávajúca zo súboru služieb a činností má považovať za dodávku tovaru alebo za poskytnutie služby, sa musí posudzovať individuálne, pričom sa skúmajú konkrétne okolnosti daného prípadu.
- 20 V rozsudku v spojených veciach C-308/96 a C-94/97 Súdny dvor tiež uviedol, že prevádzkovateľa hotela nemožno automaticky považovať za poskytovateľa služieb cestovného ruchu, ak ponúka len hotelovú službu a nie komplexnú službu, ktorej jedným prvkom je ubytovanie. Súdny dvor tiež rozhodol, že článok 26 šiestej smernice sa vzťahuje aj na subjekty, ktoré formálne nie sú cestovnými kancelármi, ale ponúkajú organizovanú rekreáciu vo vlastnom mene a na tento účel nakupujú služby od iných zdaniteľných osôb.
- 21 Treba uviesť, že na účely určenia zásad zdaňovania uplatniteľných v prípade cestujúcich, ktorí si môžu za podmienok uvedených v článku 119 zákona o DPH kúpiť hotelovú službu, ktorá nie je sprevádzaná žiadnymi inými službami, má zásadný význam rozsudok z 26. septembra 2013, Komisia/Poľsko, C-193/11. Súdny dvor v ňom vysvetlil, že úprava prirážky slúži na spravodlivé rozdelenie príjmov z výberu tejto dane medzi členské štáty. S odkazom na článok 307 Súdny dvor zdôraznil, že transakcie uskutočnené za podmienok stanovených v článku 306 cestovnými kancelármi na účely poskytnutia zájazdu sa považujú za jedinú službu, ktorú cestovná kancelária poskytuje cestujúcemu. Jediná služba podlieha zdaneniu v členskom štáte, v ktorom má cestovná kancelária stálu prevádzkareň, z ktorej poskytuje služby. Z toho vyplýva, že členský štát, v ktorom sa daná služba spotrebuje (napr. služba poskytnutá prevádzkovateľom hotela), získa príjem z DPH a štát, v ktorom je usadená cestovná kancelária predávajúca túto službu cestujúcemu, získa príjem z prirážky.

- 22 Uvedený problém je potrebné posúdiť aj s ohľadom na rozsudok Súdneho dvora z 19. decembra 2018 vo veci C-552/17, Alpenchalets Resorts GmbH, z ktorého vyplýva, že služby cestovného ruchu sa majú zdaňovať v režime „prirážky na účely DPH“.
- 23 Vnútroštátny súd uvádza, že v rámci základnej zásady systému DPH stanovenej v článku 168 smernice o DPH, a to zásady neutrality, nie je prípustné, aby sa určité služby zdaňovali podľa všeobecných pravidiel, zatiaľ čo ich konkurenčné služby sa zdaňujú podľa zjednodušenej metódy „prirážky na účely DPH“. Mohlo by teda dôjsť k porušeniu zásady neutrality, keď by sa ďalší predaj ubytovacích služieb bez akýchkoľvek doplnkových služieb zdaňoval podľa všeobecných pravidiel, zatiaľ čo na ďalší predaj tých istých ubytovacích služieb doplnených o doplnkové služby by sa uplatňovala zjednodušená metóda „prirážky na účely DPH“.
- 24 Stanovisko Súdneho dvora k uplatneniu článku 306 smernice 2006/112S na oblasť, ktorej sa týka položená otázka, umožní vyriešiť pochybnosti, ktoré vznikli v súvislosti s uplatnením osobitnej úpravy „prirážky na účely DPH“ v súvislosti s hotelovými službami, ktoré nie sú sprevádzané doplnkovými službami.