

**Věc C-108/22****Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce na základě čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

16. února 2022

**Předkládající soud:**

Naczelny Sąd Administracyjny

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

26. srpna 2021

**Žalobkyně:**

C. sp. z o.o. (v likvidaci)

**Žalovaný:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

**Předmět původního řízení**

Možnost uplatnění zvláštního režimu „zdanění ziskové přírážky“ stanoveného v článku 119 zákona o DPH na další prodej ubytovacích služeb, které nejsou rozšířeny o doplňková plnění a které předtím žalobkyně nakoupila vlastním jménem od jiných osob povinných k dani.

**Předmět a právní základ předběžné otázky**

Použití článku 306 [směrnice 2006/112/ES] na konsolidátora hotelových služeb.

**Předběžná otázka**

„Musí být článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty vykládán v tom smyslu, že se může vztahovat na osobu povinnou k dani, která je konsolidátorem hotelových služeb a nakupuje a dále prodává ubytovací služby jiným hospodářským subjektům, pokud tato plnění nejsou doprovázena žádnými dalšími doplňkovými službami?“

## **Uplatňované předpisy práva Společenství**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty: články 306, 307, 308, 309, 310.

## **Uplatňované vnitrostátní předpisy**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (zákon ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb): článek 119.

## **Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení**

- 1 Žalobkyně, která je aktivním plátcem DPH, je tzv. konsolidátorem hotelových služeb. Společnost v rámci své ekonomické činnosti nabízí možnost rezervace ubytovacích služeb v hotelech a dalších zařízeních s podobnou funkcí nacházejících se na území Polska i v zahraničí. Vzhledem k tomu, že společnost nemá vlastní ubytovací zařízení, nakupuje ubytovací služby vlastním jménem a na vlastní účet od jiných osob povinných k dani a ty pak dále prodává svým zákazníkům. Zákazníky společnosti jsou hospodářské subjekty. Společnost neprodává ubytovací služby tzv. maloobchodním zákazníkům. V závislosti na potřebách a očekáváních svých zákazníků jim společnost poskytuje také poradenství při výběru ubytování a pomoc při zajištění cesty. Při rezervaci a dalším prodeji ubytování však společnost nejčastěji neposkytuje zákazníkovi doplňkové služby v podobě turistických informací nebo turistického poradenství. V tomto případě má totiž zákazník zájem pouze o nákup ubytovacích služeb. Cena, za kterou společnost přeprořádá jednotlivé ubytovací služby, zahrnuje náklady na pořízení ubytovací služby a zisk společnosti ve formě transakčního poplatku za provedení rezervace.
- 2 Žalobkyně se obrátila na Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (ředitel Státního úřadu pro daňové informace) s následující otázkou:  
„Je další prodej ubytovacích služeb, které nejsou rozšířeny o doplňková plnění a které společnost předtím nakoupila vlastním jménem od jiných osob povinných k dani, předmětem DPH jako cestovní služba ve zvláštním režimu „zdanění ziskové přírážky“ podle ustanovení článku 119 zákona o dani ze zboží a služeb?“
- 3 Podle názoru žalobkyně je třeba na tuto otázku odpovědět kladně.
- 4 Ředitel Státního úřadu pro daňové informace v individuálním výkladu ze dne 27. dubna 2017 shledal stanovisko žalobkyně nesprávným. Podle tohoto orgánu není hotelová služba spočívající v přenocování, případně se zajištěním snídaně, cestovní službou, protože nepředstavuje komplexní službu sestávající z většího počtu plnění.

- 5 Žalobkyně podala proti rozhodnutí ve věci výše uvedeného individuálního výkladu žalobu k soudu prvního stupně, který rozhodl, že její žaloba je opodstatněná. Podle jeho názoru spadá další prodej ubytovacích služeb do širší kategorie cestovních služeb, a proto podléhá DPH v režimu „zdanění ziskové přírážky“.
- 6 Daňový orgán podal proti výše uvedenému rozsudku kasační stížnost k předkládajícímu soudu.

### **Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 7 Ředitel Státního úřadu pro daňové informace uvedl, že cestovní služba je komplexní služba poskytovaná cestujícímu, která zahrnuje dílčí služby, bez nichž by se daná turistická akce nemohla uskutečnit, proto je podle názoru orgánu třeba za cestovní službu považovat organizované nebo individuální rekreační zájezdy spojené se zotavením a zábavou (tzv. komplexní program akcí). Orgán poukázal na to, že katalog služeb, které tvoří cestovní službu poskytovanou organizátorem, je otevřený a že konkrétní činnost, aby mohla být považována za službu, by měla směřovat k uspokojení konkrétní potřeby objednatele. Orgán má za to, že v případě cestovních služeb bude pořízení těch služeb a zboží, které uspokojí potřeby a očekávání cestujícího, vstupem pro výpočet ziskové přírážky.
- 8 Podle názoru orgánu je poskytování cestovních služeb podle článku 119 zákona o DPH plněním, které zahrnuje řadu externích i vlastních služeb, jako je hotelnictví, stravování, doprava, jejichž cílem je zorganizovat pobyt zákazníka mimo místo jeho bydliště a které spolu úzce souvisejí a tvoří z ekonomického hlediska jeden celek. Proto by podle orgánu měly být za cestovní služby považovány organizované nebo individuální rekreační zájezdy spojené se zotavením a zábavou (ucelený program akcí). Podle názoru orgánu zahrnuje zákonná definice turistických služeb i hotelové služby. Z výše uvedeného orgán vyvodil závěr, že aby mohla být daná služba považována za cestovní službu, musí se jednat o službu sestávající z více než jednoho plnění, což se v projednávaném případě nestalo.
- 9 Soud prvního stupně, který se ztotožnil s názorem žalobkyně, uvedl, že způsob zdanění cestovních služeb je upraven v článku 119 zákona o DPH. Tímto článkem se provádí článek 306 směrnice 2006/112. Tato ustanovení stanoví povinné uplatnění režimu „zdanění ziskové přírážky“ na cestovní služby. Použití tohoto režimu vylučuje možnost odpočtu DPH na vstupu u pořízených služeb sloužících k přímému prospěchu cestujícího a zahrnutých do cestovních služeb.

Zároveň tento soud poukázal na to, že i ve vnitrostátní judikatuře a doktríně byl vyjádřen názor, že hotelové služby jsou v praxi považovány za cestovní služby, které mohou podléhat režimu „zdanění ziskové přírážky“, i když jsou poskytovány bez dalších služeb spojených s organizací doby odpočinku.

Podle názoru soudu prvního stupně je při výkladu výrazu „cestovní služba“ vhodné vycházet i ze zásad jazykového výkladu a na jeho podporu použít též

výklad systematický. V této souvislosti poukázal na to, že v souladu s definicí pojmu „cestovní ruch“ obsaženou ve Slovníku jazyka polského je třeba jej chápat jako organizované hromadné nebo individuální výlety mimo místo trvalého bydliště, putování po cizím území, které mají poznávací cíle nebo jsou formou aktivního odpočinku. Vzhledem k tomu, že účelem poskytování ubytování je uspokojení základních ubytovacích potřeb osob, které se dočasně nacházejí mimo své obvyklé bydliště, je poskytování takové služby formou cestovní služby.

- 10 Z výše uvedených důvodů se soud prvního stupně ztotožnil s názorem žalobkyně, že za okolností popsanych v žádosti o výklad budou hotelové služby prodávané společností jako samostatná služba zdaněny v režimu „zdanění ziskové přírážky“.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 11 Předkládající soud uvádí, že podstatou sporu v projednávané věci je otázka, zda pro účely právní kvalifikace dané služby jako cestovní služby, která podle čl. 119 odst. 1 zákona o DPH podléhá zvláštnímu režimu „zdanění ziskové přírážky“, musí být naplněn požadavek komplexnosti, a zda tedy služba turistického ubytování zakoupená od jiných osob povinných k dani vlastním jménem, která je následně dále prodána a nejsou s ní spojeny doplňkové služby, může představovat cestovní službu.
- 12 Odpověď na shora uvedenou otázku závisí na správném výkladu ustanovení čl. 119 odst. 1 zákona o DPH, podle kterého je základem daně při poskytování cestovních služeb částka ziskové přírážky snižená o částku daně na vstupu, aniž je tím dotčen odstavec 5. Podle čl. 119 odst. 2 tohoto zákona se „ziskovou přírážkou“ ve smyslu odstavce 1 rozumí rozdíl mezi částkou, kterou má zaplatit příjemce služby, a cenou, za niž osoba povinná k dani pořídila od jiných osob povinných k dani zboží a služby sloužící k přímému prospěchu cestujícího; „službami sloužícími k přímému prospěchu cestujícího“ se rozumí služby, které jsou součástí poskytovaných cestovních služeb, a to zejména doprava, ubytování, stravování a pojištění. Dále čl. 119 odst. 3 stanoví, že se odstavec 1 použije bez ohledu na to, kdo je příjemcem cestovních služeb, jestliže osoba povinná k dani: - jedná pro příjemce služby vlastním jménem a na vlastní účet; - při poskytování služby pořizuje zboží a služby od jiných osob povinných k dani pro přímý prospěch cestujícího.
- 13 Splnění všech výše uvedených podmínek vede v případě cestovních služeb k obligatornímu použití zvláštního režimu „zdanění ziskové přírážky“. Aby mohla být služba poskytnutá osobou povinnou k dani zdaněna dle zásad ziskové přírážky, musí osoba povinná k dani poskytující takovou službu jednat pro zákazníka vlastním jménem a na vlastní účet a pořizovat zboží nebo služby od osoby povinné k dani pro přímý prospěch cestujícího.
- 14 Předkládající soud konstatuje, že zákon o dani ze zboží a služeb neobsahuje definici výrazu „cestovní služba“. Proto je pro určení rozsahu služeb podléhajících režimu „zdanění ziskové přírážky“ důvodné odkázat na obsah ustanovení článku

306 směrnice 2006/112 (dříve 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, dále jen „šestá směrnice“), jež obsahují pravidla stanovená v čl. 119 odst. 1 a 2 zákona o DPH týkající se zdanění cestovních služeb.

- 15 Podle čl. 306 odst. 1 směrnice 2006/112 jsou členské státy povinny uplatňovat zvláštní režim DPH na plnění uskutečněná cestovními kanceláři, jedná-li cestovní kanceláře s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.
- 16 Je třeba poznamenat, že zatímco článek 26 [polského znění] šesté směrnice používá pojem „usługi turystyczne [cestovní služby]“, v člancích 306 a následujících [polského znění] směrnice 2006/112 se tento pojem již nevyskytuje. Obě ustanovení se týkají služeb poskytovaných cestovními kanceláři a organizátory turistických zájezdů. Šestá směrnice označuje úpravu obsaženou v článku 26 [v polském znění] jako „specjalny system dla biur podróży [speciální systém pro cestovní kanceláře“, zatímco kapitola 3 směrnice 2006/112 je [v polském znění] nadepsána „procedura szczególna dla biur podróży [zvláštní režim pro cestovní kanceláře]“. Obě směrnice tedy vztahují režim „zdanění ziskové přírážky“ na subjekty poskytující vymezené služby.
- 17 Předkládající soud uvádí, že pro určení, zda má být jednotlivá komplexní transakce kvalifikována jako dodání zboží nebo jako poskytnutí služby, je třeba identifikovat její dominantní prvky.
- 18 Tento postoj potvrzují rozsudky Soudního dvora Evropské unie ze dne 22. října 1998 Madgett a Baldwin (spojené věci C-308/96 a C-94/97) a ze dne 19. června 2003 First Choice Holidays (C-149/01) (vydané na základě předchozí platné směrnice), z nichž vyplývá, že v případě komplexních služeb sestávajících z několika činností představují všechny tyto činnosti nebo plnění jediné plnění pro účely DPH, pokud tyto činnosti tvoří z ekonomického hlediska jeden celek a jejich oddělení by bylo umělé.
- 19 Z výše uvedených rozsudků Soudního dvora vyplývá, že každý případ, v němž existují pochybnosti o tom, zda má být konkrétní transakce sestávající ze souboru služeb a činností považována za dodání zboží nebo za poskytnutí služby, musí být posuzován individuálně, přičemž se zkoumají konkrétní okolnosti daného případu.
- 20 V rozsudku ve spojených věcech C-308/96 a C-94/97 Soudní dvůr rovněž poznamenal, že provozovatel hotelu nemůže být automaticky považován za poskytovatele cestovních služeb, pokud nabízí pouze hotelové služby, a nikoli komplexní služby zahrnující též ubytování. Soudní dvůr rovněž rozhodl, že článek 26 šesté směrnice se vztahuje i na subjekty, které formálně nejsou cestovními kanceláři, ale nabízejí organizovaný odpočinek vlastním jménem a za tímto účelem nakupují služby od jiných osob povinných k dani.

- 21 Je třeba poznamenat, že při rozhodování o zásadách zdanění, kdy cestující mohou za podmínek popsaných v článku 119 zákona o DPH zakoupit hotelovou službu, která není kombinována s jinými službami, je relevantní rozsudek Soudního dvora ze dne 26. září 2013 Komise v. Polsko (C-193/11). Soudní dvůr v něm vysvětlil, že režim ziskové přírážky slouží k rovnoměrnému rozdělení příjmů z výběru této daně mezi členské státy. S odkazem na článek 307 směrnice 2006/112 Soudní dvůr zdůraznil, že plnění uskutečňovaná cestovní kanceláří za podmínek uvedených v článku 306 v souvislosti s uskutečněním cesty se považují za jediné poskytnutí služby cestovní kanceláří cestujícímu. Toto jediné poskytnutí služby se zdaní v tom členském státě, v němž má cestovní kancelář stálou provozovnu, z níž službu poskytla. V důsledku toho členský stát, v němž je daná služba využita (např. poskytnuta provozovatelem hotelu), obdrží příjmy z DPH z této služby a stát, v němž je usazena cestovní kancelář, která tuto službu prodává cestujícímu, obdrží příjmy ze ziskové přírážky.
- 22 Zjištěný problém je třeba posoudit také ve světle rozsudku Soudního dvora ze dne 19. prosince 2018 Alpenchalets Resorts GmbH (C-552/17), z něhož vyplývá, že cestovní služby musí být zdaněny v režimu „zdanění ziskové přírážky“.
- 23 Předkládající soud uvádí, že v rámci základní zásady systému DPH stanovené v článku 168 směrnice o DPH, totiž zásady neutrality, není přípustné, aby určité služby byly zdaněny podle obecných pravidel, zatímco konkurenční služby jsou zdaněny podle zjednodušené metody „zdanění ziskové přírážky“. Mohlo by tedy dojít k porušení zásady neutrality, kdyby další prodej ubytovacích služeb bez jakýchkoli doplňkových služeb byl zdaněn podle obecných pravidel, zatímco na další prodej téže ubytovací služby rozšířené o doplňkové služby by se uplatnila zjednodušená metoda „zdanění ziskové přírážky“.
- 24 Odpověď Soudního dvora na otázku použití článku 306 směrnice 2006/112 v dané oblasti umožní vyřešit pochybnosti týkající se uplatňování zvláštního režimu „zdanění ziskové přírážky“ u hotelových služeb, které nejsou doprovázeny jinými doplňkovými službami.