



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

13. března 2014*

„DPH — Zvláštní režim pro cestovní kanceláře — Plnění uskutečňovaná mimo Evropskou unii — Šestá směrnice 77/388/EHS — Článek 28 odstavec 3 — Směrnice 2006/112/ES — Článek 370 — Klausule ‚standstill‘ — Změna vnitrostátní právní úpravy během lhůty pro provedení“

Ve věci C-599/12,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Belgie) ze dne 24. října 2012, došlým Soudnímu dvoru dne 20. prosince 2012, v řízení

Jetair NV,

BTW-*eenheid* BTWE Travel4you

proti

FOD Financiën,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení C. G. Fernlund (zpravodaj), předseda senátu, C. Toader a E. Jarašiūnas, soudci

generální advokátka: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Jetair NV a BTW-*eenheid* BTWE Travel4you H. Vandenberghe, advocaat,
- za belgickou vládu M. Jacobs a J.-C. Halleuxem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi W. Roelsem, jakož i C. Soulay a L. Lozano Palacios, jako zmocněnci,
- za Radu Evropské unie A.-M. Colaert a E. Chatziioakeimidou, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: nizozemština.

vydává tento

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu klauzule ‚standstill‘ v čl. 28 odst. 3 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 (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“), jakož i v článku 370 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“), článků 153 a 309 směrnice o DPH, jakož i článků 43 ES a 56 ES.
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci dvou sporů mezi společností Jetair NV (dále jen „Jetair“) a BTW-*eenheid* BTWE Travel4you (dále jen „Travel4you“), skupinou tvořenou několika společnostmi považovanými za jedinou osobu povinnou k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) na jedné straně a FOD Financiën (federální úřad pro finanční záležitosti) na druhé straně, jejichž předmětem je zamítnutí žádosti o vrácení DPH předložené žalobkyněmi, jež se týkala cest organizovaných mimo Evropskou unii.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

- 3 Článek 1 šesté směrnice stanovil:

„Členské státy uvedou své stávající systémy [DPH] do souladu s následujícími články.

Členské státy přijmou nezbytné právní a správní předpisy tak, aby pozměněné systémy nabyly účinnosti co nejdříve, nejpozději však do 1. ledna 1978.“

- 4 Článek 26 odst. 1 a 3 šesté směrnice zněl takto:

„1. Členské státy uplatní [DPH] na plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři v souladu s tímto článkem, jedná-li cestovní kancelář 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). [...]

[...]

3. Uskutečňují-li plnění, která cestovní kancelář světila jiným osobám povinným k dani, tyto osoby mimo Společenství, považuje se služba cestovní kanceláře za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle čl. 15 bodu 14. [...]

- 5 Článek 28 odst. 3 písm. a) a odst. 4 šesté směrnice, uvedený v hlavě XVI, nadepsané „Přechodná ustanovení“, stanovil:

„3. Během přechodného období uvedeného v odstavci 4 mohou členské státy:

pokračovat ve zdaňování plnění osvobozených od daně podle [článku 15], obsažených v příloze E této směrnice;

4. Přechodné období se stanovuje na pět let, počínaje 1. lednem 1978. [...]“

- 6 Plnění uvedená v čl. 15 bodě 14 šesté směrnice a rovněž v její příloze E zahrnovala „služby cestovních kanceláří uvedené v článku 26 a služby cestovních kanceláří, pokud jednají jménem zákazníka a na jeho účet, při cestách mimo Společenství“.

Směrnice o DPH

- 7 Článek 153 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daně poskytnutí služby zprostředkovatelem, který jedná jménem a na účet jiné osoby, zprostředkovává-li plnění uvedená v kapitolách 6, 7 a 8 nebo plnění uskutečňovaná mimo Společenství.

[...]“

- 8 Článek 306 odst. 1 směrnice o DPH, uvedený v hlavě XII v kapitole 3, nadepsané „Zvláštní režim pro cestovní kanceláře“, stanoví:

„Členské státy uplatňují zvláštní režim DPH na plnění uskutečňovaná cestovními kanceláři v souladu s touto kapitolou, jedná-li cestovní kancelář s cestujícími svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytnutí služeb jinými osobami povinnými k dani.

Tento zvláštní režim se nevztahuje na cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé a na které se pro výpočet základu daně vztahuje čl. 79 první pododstavec písm. c).“

- 9 Článek 309 směrnice o DPH zní takto:

„Jsou-li plnění, jež cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, uskutečněna těmito osobami mimo Společenství, považuje se poskytnutí služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle článku 153.

[...]“

- 10 Článek 370 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy, které k 1. lednu 1978 zdaňovaly plnění uvedená v části A přílohy X, mohou ve zdaňování těchto plnění pokračovat.“

- 11 Příloha X této směrnice v části, nadepsané „Plnění, která mohou členské státy nadále osvobozovat od daně“, v bodě 4 stanoví:

„služby cestovních kanceláří uvedené v článku 306 a služby cestovních kanceláří, pokud jednají jménem cestujícího a na jeho účet, při cestách mimo Společenství.“

Belgické právo

- 12 Z předkládacího rozhodnutí a spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že příslušným belgickým právním předpisem je code de la taxe sur la valeur ajoutée (zákoník o dani z přidané hodnoty), který byl přijat zákonem ze dne 3. července 1969 (*Moniteur belge* ze dne 17. července 1969, s. 7046), ve znění platném v rozhodné době z hlediska skutkových okolností sporů v původním řízení (dále jen „zákoník o DPH“).
- 13 Je nesporné, že před 1. prosincem 1977 byly služby poskytované cestovními kanceláři, jež spočívaly v organizování cest mimo Evropskou unii, osvobozeny od daně.
- 14 Zákoník o DPH byl změněn zákonem ze dne 29. listopadu 1977, jenž vstoupil v platnost dne 1. prosince 1977 a podrobil tyto služby DPH.
- 15 Ze spisu předloženého Soudnímu dvoru rovněž vyplývá, že zákoník o DPH byl znovu změněn, a to královskou vyhláškou ze dne 28. prosince 1999 s platností od 1. ledna 2000. Podle této vyhlášky se již služby cestovních kanceláří vztahující se k zájezdům mimo Unii nepovažovaly za zprostředkovatelskou činnost. Tato plnění nicméně i nadále podléhala DPH.

Skutkové okolnosti sporů v původním řízení a předběžné otázky

- 16 Jetair je společností založenou podle belgického práva, jež je z titulu své činnosti cestovní kancelář osobou povinnou k DPH. Dne 1. února 2009 tato společnost přistoupila ke skupině Travel4you, jejíž součástí je rovněž šest dalších společností vykonávajících tuto činnost.
- 17 Jetair a Travel4you organizují zájezdy, při nichž využívají služeb třetích osob, zejména hoteliérů a leteckých společností.
- 18 Vzhledem k tomu, že se žalobkyně domnívaly, že cesty organizované mimo Unii nepodléhají DPH, podala každá z nich žádost o vrácení DPH, která od nich byla za tyto zájezdy požadována.
- 19 První žádost se týkala částek DPH připadajících na cesty organizované v období od roku 2001 do roku 2006 a zahrnuté do přiznání k DPH za měsíc září 2007. Vzhledem k tomu, že Úřad pro kontrolu DPH v Ostende nesouhlasil s výší požadovaných částek, snížil ji přibližně o 55 700 000 eur a sepsal protokol o přestupku.
- 20 Druhá žádost se týkala částek DPH připadajících na cesty organizované během období od roku 2007 do ledna 2010 a zahrnuté do přiznání k DPH za měsíc březen 2010. Vzhledem k tomu, že Úřad pro kontrolu DPH v Ostende nesouhlasil s výší požadovaných částek, snížil ji přibližně o 37 600 000 eur a sepsal protokol o přestupku.
- 21 Společnost Jetair dne 21. prosince 2010 a členové Travel4you dne 24. října 2011 podali žalobu k rechtbank van eerste aanleg te Brugge (soud prvního stupně v Bruggách), který obě věci spojil.
- 22 Před předkládajícím soudem žalobkyně tvrdily, že přechodné ustanovení v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice neumožňuje belgickému zákonodárci změnit právní úpravu v rozporu s touto směrnicí bezprostředně před datem vstupu této směrnice v platnost. Tvrdily, že podle čl. 26 odst. 3 této směrnice, jehož znění převzal článek 309 směrnice o DPH, platí, že jsou-li plnění, jež cestovní kancelář svěřila jiným osobám povinným k dani, uskutečněna těmito osobami mimo Unii, je poskytnutí služby cestovní kanceláři osvobozeno od daně.

- 23 Vzhledem k tomu, že FOD Financiën naopak tvrdil, že se belgický zákonodárce mohl v souladu s čl. 28 odst. 3 šesté směrnice rozhodnout, že taková plnění zdaní, měl předkládající soud pochybnosti o tom, jak má rozhodnout ve sporech v původním řízení.
- 24 Za těchto podmínek se rechtbank van eerste aanleg te Brugge rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:
- „1) Může belgický zákonodárce změnit vnitrostátní právní úpravu v tom smyslu, že službu, která byla osvobozena od daně (v projednávaném případě cesty mimo Unii) v určitém okamžiku (1. prosinec 1977) bezprostředně před vstupem šesté směrnice v platnost (1. ledna 1978) podrobí zdanění a obejde tak klauzuli ‚standstill‘ uvedenou v čl. 28 odst. 3 šesté směrnice (článek 370 směrnice [o DPH]), která stanoví možnost pokračovat ve zdaňování dotčených cest jen, pokud již byly zdaňovány před vstupem šesté směrnice v platnost?
 - 2) Měl belgický zákonodárce od 13. června 1977 (dne zveřejnění šesté směrnice) povinnost upustit od zdaňování cest mimo Unii?
 - 3) Porušuje belgický zákonodárce článek 309 směrnice [o DPH], když v případě služeb uskutečňovaných mimo [Unii] nepovažuje cestovní kanceláře za zprostředkovatele a přesto tyto služby nadále zdaňuje?
 - 4) Porušují články 309, 153, 370 a příloha X směrnice [o DPH] obecné zásady práva Společenství, zásadu rovného zacházení a zásadu proporcionality, jakož i ustanovení o volném pohybu osob, zboží a služeb, zejména články [43 ES a 56 ES], když členským státům poskytují možnost volby, pokud jde o zdanění služeb souvisejících s cestami mimo [Unii]?
 - 5) Je skutečnost, že Belgický stát stanovil královskou vyhláškou ze dne 28. listopadu 1999 v souvislosti s cestami mimo Unii daňovou povinnost jen pro cestovní kanceláře, a nikoliv pro zprostředkovatele v rozporu se zásadami práva Společenství, zejména se zásadami rovného zacházení, proporcionality a neutrality DPH?“

K předběžným otázkám

K první a druhé otázce

- 25 Úvodem je třeba připomenout, že čl. 191 druhý pododstavec Smlouvy o EHS, ve znění platném v době přijetí šesté směrnice, stanovil, že se směrnice oznamují těm, jimž jsou určeny, a nabývají účinku tímto oznámením. Rozhodným datem pro určení počátku lhůty pro provedení šesté směrnice tedy není datum jejího zveřejnění, ale datum oznámení této směrnice dotčenému členskému státu.
- 26 Je třeba rovněž zdůraznit, že k dotčené legislativní změně, která byla přijata dne 1. prosince 1977, došlo v období vymezeném datem oznámení šesté směrnice Belgickému království, tedy dnem 23. května 1977, a datem, ke kterému měla být tato směrnice v souladu se svým článkem 1 v tomto členském státě provedena, tedy dnem 1. ledna 1978. Ke změně tedy došlo během lhůty pro provedení šesté směrnice v dotčeném členském státě.
- 27 Podstatou prvních dvou otázek předkládajícího soudu, které je třeba přezkoumat společně, je, zda čl. 28 odst. 3 šesté směrnice a článek 370 směrnice o DPH brání tomu, aby členský stát před 1. lednem 1978, během lhůty pro provedení šesté směrnice, přijal ustanovení, které mění jeho stávající právní úpravu v tom smyslu, že podrobuje DPH plnění cestovních kancelářů týkající se cest mimo Unii.

- 28 Je nesporné, že podle právní úpravy dotčené ve věcech v původním řízení byly až do 1. prosince 1977 služby cestovních kanceláří týkající se cest mimo Unii osvobozeny od daně a že od tohoto data byly podrobeny dani, a to přesto, že zvláštní režim pro cestovní kanceláře zavedený šestou směrnicí v čl. 26 odst. 3 této směrnice stanoví, že jsou tyto služby osvobozeny od daně.
- 29 Článek 28 odst. 3 šesté směrnice nicméně stanovil klauzuli ‚standstill‘, podle které mohou členské státy během období uvedeného v čl. 28 odst. 4 šesté směrnice pokračovat ve zdaňování DPH plnění, která jsou podle článku 15 této směrnice od této daně osvobozena a jejichž seznam je obsažen v příloze E této směrnice.
- 30 Dotčené období, jež bylo přechodné povahy a zpočátku stanoveno na dobu pěti let od 1. ledna 1978, pokračovalo i po uplynutí této doby, jelikož Rada Unie nevyvinula v tomto směru žádné úsilí.
- 31 Ze znění čl. 28 odst. 3 a 4 ve spojení s článkem 15 a přílohou E šesté směrnice vyplývá, že unijní zákonodárce poskytl členským státům, jejichž právní úprava před 1. lednem 1978 stanovila zdanění plnění uvedených v čl. 26 odst. 3 této směrnice, možnost neosvobodit tato plnění od daně.
- 32 Tento výklad potvrzuje článek 370 směrnice o DPH, který v podstatě přebírá znění čl. 28 odst. 3 šesté směrnice, když stanoví, že členské státy, které k 1. lednu 1978 zdaňovaly plnění uvedená v části A přílohy X, mohou ve zdaňování těchto plnění pokračovat. Bod 4 této přílohy X v části A uvádí služby cestovních kanceláří, pokud jednají jménem cestujícího a na jeho účet, při cestách mimo Unii.
- 33 Podle žalobkyň mohly členské státy pokračovat ve zdaňování dotčených plnění, pokud podle jejich vnitrostátní právní úpravy tato plnění podléhala DPH již před 1. lednem 1978. Žalobkyně se však na základě rozsudku ze dne 18. prosince 1997, *Inter-Environnement Wallonie* (C-129/96, Recueil, s. I-7411, bod 45) domnívají, že tato možnost dané státy neopravňovala k tomu, aby během lhůty pro provedení šesté směrnice změnily právní úpravu v tom smyslu, že stanoví zdanění těchto plnění.
- 34 Podle Komise naopak není dotčená legislativní změna v rozporu se šestou směrnicí, vykládanou ve světle výše uvedeného rozsudku *Inter-Environnement Wallonie*, přihlédne-li se k výslovným ustanovením této směrnice. Komise uvádí, že výjimka pro cestovní kanceláře byla unijním zákonodárcem přijata právě proto, aby se zohlednily obavy vyjádřené Belgickým královstvím.
- 35 Je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury v době běhu lhůty k provedení směrnice se členské státy, které jsou jejími adresáty, musejí zdržet přijímání předpisů, které by mohly vážně ohrozit výsledek stanovený touto směrnicí (zejména viz výše uvedený rozsudek *Inter-Environnement Wallonie*, bod 45, jakož i rozsudek ze dne 4. července 2006, *Adeneler a další*, C-212/04, Sb. rozh. s. I-6057, bod 121).
- 36 V souvislosti s šestou směrnicí je tedy třeba ověřit, zda opatření přijaté členským státem během lhůty pro její provedení, kterým se mění vnitrostátní právní úprava v tom smyslu, že stanoví zdanění dotčených plnění, mohlo vážně ohrozit výsledek stanovený touto směrnicí.
- 37 Jak již bylo v tomto ohledu konstatováno v bodě 31 tohoto rozsudku, zdaňovaly-li členské státy dotčená plnění k 1. lednu 1978, mohly tak činit i po tomto datu. Vzhledem k tomu, že šestá směrnice výslovně stanovila datum 1. ledna 1978 jako výchozí bod pro případné ponechání daňového opatření v platnosti, nelze mít za to, že zákon, jenž stanoví zdanění dotčených plnění a jenž byl přijat před tímto datem, během lhůty pro provedení této směrnice, mohl vážně ohrozit výsledek stanovený touto směrnicí.

38 Na dvě první otázky je tedy třeba odpovědět tak, že čl. 28 odst. 3 šesté směrnice a článek 370 směrnice o DPH nebrání tomu, aby členský stát před 1. lednem 1978, během lhůty pro provedení šesté směrnice, přijal ustanovení, které mění jeho stávající právní úpravu v tom smyslu, že podrobuje DPH plnění cestovních kanceláří týkající se cest mimo Unii.

Ke třetí otázce

39 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda členský stát porušuje článek 309 směrnice o DPH, když v případě služeb souvisejících s cestami mimo Unii nepovažuje poskytnutí takové služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně, a když uvedené služby podrobuje DPH.

40 Článek 309 směrnice o DPH, který je součástí kapitoly věnované zvláštnímu režimu pro cestovní kanceláře, upravenému články 306 až 310 této směrnice, jehož působnost je definována v uvedeném článku 306, stanoví osvobození určitých služeb cestovních kanceláří od daně, a to služeb poskytovaných v rámci cest mimo Unii, které se považují za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně podle článku 153 uvedené směrnice.

41 Jak vyplývá z bodu 32 tohoto rozsudku, článek 370 směrnice o DPH nicméně umožňuje odchýlit se od tohoto ustanovení tím, že členským státům poskytuje možnost dotčená plnění zdaňovat, pokud je tyto státy zdaňovaly k 1 lednu 1978.

42 Z toho vyplývá, že pokud členský stát tuto podmínku splňuje, není povinen uplatňovat ustanovení článku 309 směrnice o DPH.

43 Na třetí otázku je tedy třeba odpovědět tak, že členský stát neporušuje článek 309 směrnice o DPH, když v případě služeb souvisejících s cestami mimo Unii nepovažuje poskytnutí takové služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně a když uvedené služby podrobuje DPH, pokud tyto služby podroboval DPH k 1. lednu 1978.

Ke čtvrté otázce

44 Podstatou čtvrté otázky předkládajícího soudu je, zda článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice o DPH porušuje unijní právo, konkrétně obecné právní zásady, zásadu rovného zacházení a zásadu proporcionality, jakož i ustanovení o volném pohybu osob, zboží a služeb, když členským státům poskytuje možnost volby, pokud jde o zdanění služeb souvisejících s cestami mimo Unii.

45 Jak vyplývá z odpovědi na třetí otázku, článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice o DPH umožňuje členským státům, aby se rozhodly, zda poskytnutí služby cestovní kanceláří, která se týká plnění uskutečněných mimo Unii, zdaní či nikoli, pokud tyto služby zdaňovaly k 1. lednu 1978.

46 Článek 370 směrnice o DPH tím, že poskytuje členským státům takovou možnost, zajisté zavádí v jednotlivých členských státech rozdílný režim v tom smyslu, že některé státy této možnosti využijí a dotčená plnění zdaní a některé uplatní pravidla stanovená v článku 309 směrnice o DPH a tato plnění od daně osvobodí.

47 Nicméně se jedná o možnost poskytovanou výjimečně, s výhradou splnění podmínky stanovené v uvedeném článku.

48 Jak již Soudní dvůr rozhodl, zachování tohoto výjimečného režimu je odrazem postupné a zatím pouze částečné harmonizace vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. prosince 2006, Eurodental, C-240/05, Sb. rozh. s. I-11479, bod 50). Tato plánovaná harmonizace

nebyla dosud dokončena v tom, že čl. 28 odst. 3 písm. a) šesté směrnice a článek 370 směrnice o DPH povolily členským státům zachovat si nadále některá ustanovení vnitrostátních právních předpisů platných k 1. lednu 1978, která by bez uvedených povolení byla s těmito směrnici neslučitelná (v tomto smyslu, pokud jde o šestou směrnici, viz výše uvedený rozsudek Eurodental, bod 51).

- 49 Unijnímu zákonodárci přísluší stanovit definitivní režim osvobození od DPH a tím dosáhnout postupné harmonizace vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH (viz rozsudek ze dne 13. července 2000, *Idéal tourisme*, C-36/99, Recueil, s. I-6049, bod 39).
- 50 Vzhledem k tomu, že unijní zákonodárce nezavedl takovýto definitivní režim a členské státy smejí zachovat své stávající právní předpisy, je třeba připustit, že mezi těmito právními předpisy mohou existovat rozdíly, které nejsou v rozporu s unijním právem.
- 51 Na čtvrtou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice o DPH neporušuje unijní právo, když členským státům poskytuje možnost pokračovat ve zdaňování služeb cestovních kanceláří souvisejících s cestami mimo Unii.

K páté otázce

- 52 Podstatou páté otázky předkládajícího soudu je, zda členský stát porušuje unijní právo, konkrétně zásady rovnosti, proporcionality a daňové neutrality, když zachází s cestovními kanceláři ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice a článku 306 směrnice o DPH odlišně od zprostředkovatelů a když stanoví takové pravidlo, jako je královská vyhláška ze dne 28. listopadu 1999, podle kterého se v souvislosti s cestami mimo Unii daní pouze služby cestovních kanceláří, a nikoliv služby zprostředkovatelů.
- 53 Z ustálené judikatury vyplývá, že zásada rovného zacházení, jejímž vyjádřením v oblasti DPH je zásada daňové neutrality, vyžaduje, aby se srovnatelnými situacemi nebylo zacházeno odlišně, není-li taková odlišnost objektivně odůvodněna (zejména viz rozsudky ze dne 10. dubna 2008, *Marks & Spencer*, C-309/06, Sb. rozh. s. I-2283, body 49 a 51, jakož i ze dne 7. března 2013, *Efir*, C-19/12, bod 35).
- 54 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že cestovní kanceláře, na které se vztahuje zvláštní režim DPH, jsou definovány v čl. 26 odst. 1 šesté směrnice a v článku 306 směrnice o DPH jako subjekty, které jednájí se zákazníky svým vlastním jménem a k uskutečnění cesty využívají dodání zboží a poskytování služeb jinými osobami povinnými k dani. Tato ustanovení výslovně vylučují zvláštní režim pro cestovní kanceláře, které vystupují jen jako zprostředkovatelé.
- 55 Z uvedených ustanovení vyplývá, že unijní zákonodárce neměl za to, že se tyto dvě kategorie cestovních kanceláří nacházejí ve srovnatelné situaci. Soudní dvůr již dříve zdůraznil, že činnost cestovních kanceláří, na něž se vztahuje šestá směrnice, charakterizuje skutečnost, že jsou hospodářskými subjekty, které svým vlastním jménem organizují cesty nebo zájezdy a které za účelem poskytování služeb obecně spojených s tímto typem činnosti využívají jiných osob povinných k dani (viz rozsudek ze dne 22. října 1998, *Madgett a Baldwin*, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, bod 23).
- 56 Z toho vyplývá, že vnitrostátní zákonodárce neporušuje unijní právo, a konkrétně zásadu rovného zacházení nebo zásadu neutrality, tím, že s těmito dvěma kategoriemi hospodářských subjektů zachází rozdílně.
- 57 Pokud jde o zásadu proporcionality, stačí konstatovat, že nebyl předložen žádný důkaz, který by mohl prokázat porušení této zásady.

58 Na pátou otázku je tedy třeba odpovědět tak, že členský stát neporušuje unijní právo, a konkrétně zásady rovnosti, proporcionality a daňové neutrality, když zachází s cestovními kanceláři ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice a článku 306 směrnice o DPH odlišně od zprostředkovatelů a když stanoví takové pravidlo, jako obsahuje královská vyhláška ze dne 28. listopadu 1999, podle kterého se v souvislosti s cestami mimo Unii daní pouze služby těchto cestovních kanceláří a nikoliv služby zprostředkovatelů.

K nákladům řízení

59 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původních řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporům probíhajícím 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 (osmý senát) rozhodl takto:

- 1) Článek 28 odst. 3 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 a článek 370 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty nebrání tomu, aby členský stát před 1. lednem 1978, během lhůty pro provedení šesté směrnice 77/388, přijal ustanovení, které mění jeho stávající právní úpravu v tom smyslu, že podrobuje dani z přidané hodnoty plnění cestovních kanceláří týkající se cest mimo Evropou unii.
- 2) Členský stát neporušuje článek 309 směrnice 2006/112, když v případě služeb souvisejících s cestami mimo Evropskou unii nepovažuje poskytnutí takové služby cestovní kanceláří za zprostředkovatelskou činnost osvobozenou od daně a když uvedené služby podrobuje dani z přidané hodnoty, pokud tyto služby podroboval dani z přidané hodnoty k 1. lednu 1978.
- 3) Článek 370 ve spojení s bodem 4 části A přílohy X směrnice 2006/112 neporušuje unijní právo, když členským státům poskytuje možnost pokračovat ve zdaňování služeb cestovních kanceláří souvisejících s cestami mimo Evropskou unii.
- 4) Členský stát neporušuje unijní právo, a konkrétně zásady rovnosti, proporcionality a daňové neutrality, když zachází s cestovními kanceláři ve smyslu čl. 26 odst. 1 šesté směrnice 77/388 a článku 306 směrnice 2006/112 odlišně od zprostředkovatelů a když stanoví takové pravidlo, jako obsahuje královská vyhláška ze dne 28. listopadu 1999, podle kterého se v souvislosti s cestami mimo Evropskou unii daní pouze služby těchto cestovních kanceláří, a nikoliv služby zprostředkovatelů.

Podpisy.