ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně **Star Coaches s. r. o.**, se sídlem Holečkova 799/99, 150 00 Praha 5 - Košíře, zastoupené Mgr. Bronislavem Šerákem, advokátem se sídlem Na Bělidle 2/830, 150 00 Praha 5 – Smíchov, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu**, se sídlem Štěpánská 28, 111 21 Praha 1, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 16. 12. 2008, čj. 19405/08-1300-107319, a ze dne 17. 12. 2008, čj. 19452/08-1300-107319, v řízení o kasačních stížnostech žalobkyně proti rozsudkům Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2010, čj. 11 Ca 50/2009 - 29, a čj. 11 Ca 51/2009 - 29,

takto:

I. Věci vedené u Nejvyššího správního soudu pod spisovými značkami 1 Afs 103/2010 1 Afs 107/2010 **se spojují** ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 1 Afs 103/2010.

II. Rozsudky Městského soudu v Praze ze dne 18. 6. 2010, čj. 11 Ca 50/2009 - 29, a čj. 11 Ca 51/2009 - 29, **se zrušují** a věci **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně, společnost Star Coaches s. r. o., se zabývá autobusovou přepravou osob v tuzemsku i mezi členskými státy Evropské unie. Tuto přepravu zajišťuje buď vlastními autobusy nebo prostřednictvím subdodavatelů – pomocí jiných dopravních společností, plátců daně z přidané hodnoty. Žalobkyně pro své odběratele provádí zejména transfery po městě Praze, případně okruhy po evropských městech. Odběrateli těchto přepravních

služeb jsou vždy cestovní kanceláře jak tuzemské, tak i ze zemí Evropské unie nebo ze třetích zemí. Žalobkyně s těmito odběrateli vždy jedná vlastním jménem. Pokud žalobkyně zajišťuje přepravu osob prostřednictvím subdodavatelů, nárokuje si na základě faktur od subdodavatelů vrácení daně z přidané hodnoty a svým odběratelům vystaví fakturu také s vyčíslením daně z přidané hodnoty.

[2] Jelikož žalobkyně opakovaně uplatňovala vysoké nadměrné odpočty daně z přidané hodnoty, zahájil Finanční úřad pro Prahu 5 (dále jen „správce daně“) s žalobkyní vytýkací řízení za zdaňovací období leden a únor 2008. Na základě provedených šetření dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně porušuje zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“). Žalobkyně totiž poskytuje cestovní službu – přepravu osob dle objednávek odběratelů (cestovních kanceláří) – a v rozporu s § 89 zákona o DPH nepoužívá zvláštní režim v případě nákupu cestovní služby od jiné osoby povinné k dani.

[3] Na základě tohoto a dalších zjištění, která nejsou pro projednávanou věc podstatná, vydal správce daně dne 25. 6. 2008 pod čj. 280260/08/005515/6085 platební výměr na daň z přidané hodnoty za leden 2008. Tímto výměrem snížil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty o 22.745 Kč a zvýšil povinnost přiznat daň z přidané hodnoty o částku 18.626 Kč. Oproti žalobkyni nárokovanému nadměrnému odpočtu ve výši 169.187 Kč uznal správce daně jako oprávněný nadměrný odpočet pouze ve výši 127.816 Kč. Dalším platebním výměrem ze dne 25. 6. 2008, čj. 280272/08/005515/6085, na daň z přidané hodnoty za únor 2008 správce daně snížil nárok na odpočet daně z přidané hodnoty o částku 13.219 Kč a zvýšil povinnost přiznat daň z přidané hodnoty o částku 99.710 Kč. Oproti žalobkyni nárokovanému nadměrnému odpočtu ve výši 175.679 Kč správce daně uznal oprávněným nadměrný odpočet ve výši 86.481 Kč.

[4] Odvolání žalobkyně proti platebním výměrům zamítlo Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu (žalovaný) rozhodnutími ze dne 16. 12. 2008, čj. 19405/08-1300-107319, a ze dne 17. 12. 2008, čj. 19452/08-1300-107319.

[5] Rozhodnutí žalovaného o odvoláních napadla žalobkyně žalobami u Městského soudu v Praze a domáhala se jejich zrušení. V žalobních námitkách mimo jiné uvedla, že není cestovní kanceláří, a proto nepoužívá zvláštní režim pro cestovní službu upravený v § 89 zákona o DPH. Dále se žalobkyně dovolávala přímého účinku článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, 11. 12. 2006, s. 1-118). Tento článek výslovně stanoví, že zvláštní režim se použije v případě, kdy cestovní kancelář poskytuje služby cestujícímu. Žalobkyně jako dopravce nemůže být považována za cestujícího. Stejně tak pod pojmem cestující nelze chápat odběratele žalobkyně (cestovní kanceláře). Žalobkyně dále poukázala na různá jazyková znění článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES i článku 26 odst. 1 šesté směrnice Rady 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 (77/388/EHS, Úř. věst. L 145, 13. 6. 1977, s. 1-40, zvláštní vydání v českém jazyce: kapitola 09 svazek 01 s. 23-62) ve vztahu k pojmům „zákazník“ a „cestující“. Rovněž podotkla, že článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES předpokládá, že se služba cestovního ruchu kompletuje z více služeb. Výjimkou je pouze služba ubytování, jak konstatoval Soudní

dvůr v rozsudku ze dne 12. 11. 1992 ve věci *Van Ginkel*, C-163/91, Recueil, s. I-5723. Použití tohoto výkladu na službu dopravy by však podle žalobkyně vedlo k neřešitelným problémům.

[6] Městský soud v Praze námitky žalobkyně neuznal a žaloby rozsudky ze dne 18. 6. 2010, čj. 11 Ca 50/2009-29, a čj. 11 Ca 51/2011-29, zamítl. V odůvodnění uvedl, že podle rozsudku Soudního dvora ve věci *Van Ginkel* je za cestovní kancelář nutno považovat každý subjekt, který vykonává činnost obdobnou cestovní kanceláři. Zvláštní režim pro cestovní službu se vztahuje na veškeré osoby povinné k dani, které uskutečňují totožné služby v rámci jiné činnosti a nikoli jen na cestovní kanceláře. Proto i žalobcem uskutečňovaná přeprava osob podléhá zvláštnímu režimu podle § 89 zákona o DPH. Městský soud v Praze neshledal rozpor tohoto ustanovení s evropskými právními předpisy. Soudní dvůr v rozsudku ve věci *Van Ginkel* uvedl, že cestovní službou je i ubytování jako jediná poskytnutá služba a není důvod vyjímat takovou službu z dosahu článku 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS. Také v případě přepravy osob se nemusí jednat pouze o jedinou službu, mohou být poskytnuty rady a informace a cestovní službou ve smyslu citovaného rozsudku může být i přeprava osob jako služba jediná. K namítaným rozdílům v jazykových verzích znění článku 26 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES Městský soud v Praze poznamenal, že není k dispozici výkladové stanovisko Soudního dvora. Pouze na základě úvah o správnosti překladu předpisu evropského práva nelze podle městského soudu usuzovat na nesprávnou implementaci směrnice do českého právního řádu.

II. Kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[7] Proti rozsudkům Městského soudu v Praze podala žalobkyně kasační stížnosti k Nejvyššímu správnímu soudu. V kasačních stížnostech uvedla, že na její případ nelze aplikovat rozsudek Soudního dvora ve věci *Van Ginkel*, neboť není cestovní kanceláří ani organizátorem turistických zájezdů. Jejím předmětem činnosti je dle výpisu z obchodního rejstříku pronájem bytů a nebytových prostor a silniční motorová doprava. Žalobkyně neposkytovala svým odběratelům ubytování ani jiné služby, které by bylo možno považovat za souhrnnou službu srovnatelnou s činnostmi poskytovanými cestovní kanceláří. V další námitce žalobkyně poukázala na rozpor mezi § 89 odst. 1 zákona o DPH a článkem 306 směrnice Rady 2006/112/ES. Zatímco zákon o DPH hovoří o poskytovateli cestovní služby a o zákazníkovi, směrnice hovoří o cestovní kanceláři a o cestujícím. Zákon o DPH tedy podle žalobkyně ukládá povinnost uplatňovat zvláštní režim nad rámec směrnice Rady 2006/112/ES, a to i pro případy, kdy cestovní službu neposkytuje cestovní kancelář. V zákoně o DPH není obsažena definice pojmu zákazník. V souladu se zásadou nepřímého účinku je proto podle žalobkyně třeba za zákazníka považovat konečného uživatele daného výrobku či služby (cestujícího). Žalobkyně však poskytovala svoje služby cestovním kancelářím, které teprve následně poskytovaly cestovní službu konečným uživatelům. Žalobkyně se současně dovolává i přímého účinku směrnice Rady 2006/112/ES, neboť ustanovení § 89 odst. 1 zákona o DPH je podle jejího názoru v jasném rozporu s čl. 306 citované směrnice, a žalobkyně má tudíž právo dovolávat se postupu podle směrnice. Závěrem kasačních stížností žalobkyně vytýká Městskému soudu v Praze, že nepoložil Soudnímu dvoru předběžnou otázku. Z těchto důvodů žalobkyně Nejvyššímu

správnímu soudu navrhla, aby rozsudky Městského soudu v Praze zrušil, věci mu vrátil k dalšímu řízení a rozhodl, že žalobkyně má nárok na náhradu nákladů řízení.

[8] Ke kasačním stížnostem podal vyjádření žalovaný, který nesouhlasil s námitkou žalobkyně, že není cestovní kanceláří a nevztahuje se na ni zvláštní režim pro cestovní službu. Směrnice Rady 112/2006/ES sice uvádí pojem cestovní kancelář, avšak nedefinuje ho. Směrnice tak neurčuje členským státům rozsah pojmu cestovní kancelář, a je tudíž zcela na národních zákonodárcích členské země, jak aplikují tento pojem do svého národního zákona. Dále žalovaný odkázal na rozsudky Soudního dvora ze dne 13. 10. 2005 ve věci *ISt*, C-200/04, Sb. rozh., s. I-8691, a ze dne 22. 10. 1998, ve spojených věcech *Madgett & Baldwin*, C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, jakož i na výše citovaný rozsudek ve věci *Van Ginkel*. Z těchto rozhodnutí žalovaný dovozuje, že pod pojem cestovní kancelář lze zařadit široké spektrum subjektů, které se zabývají poskytováním cestovních služeb, bez ohledu na to, zda jsou formálně cestovní kanceláří. Žalovaný souhlasí s žalobkyní, že jazyková znění článku 306 se různí ve vztahu k pojmům „cestující" a „zákazník". Podle žalovaného však překlad do češtiny slovem „cestující" není vhodný. V souladu s rozsudkem Soudního dvora ve věci *Van Ginkel* je totiž cestovní službou také ubytování jako jediná poskytnutá služba. Podle žalovaného se zákazník, který se ubytuje, nenazývá cestující. Dodržení užšího výkladu pojmu cestující ve smyslu konečného uživatele výrobku či služby by bylo v praxi pro poskytovatele cestovní služby téměř nemožné. Znamenalo by značné problémy se zjišťováním, zda osoba, které je cestovní služba prodávána, službu sama spotřebuje či nikoliv. Na rozdíl od žalobkyně se žalovaný dále domnívá, že pro aplikaci přímého ani nepřímého účinku směrnice nejsou splněny podmínky. Vnitrostátní ustanovení zákona o DPH je jednoznačné a neumožňuje několik výkladů. Žalovaný rovněž upozornil, že Evropská komise vede s Českou republikou řízení o porušení smlouvy ve smyslu prvního pododstavce článku 258 Smlouvy o fungování Evropské unie právě ve věci uplatňování zvláštního režimu pro cestovní kanceláře. Závěrem žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnosti žalobkyně jako nedůvodné zamítl.

[9] Nejvyšší správní soud postupem podle § 39 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.") spojil věci vedené pod sp. zn. 1 Afs 103/20010 a 1 Afs 107/2010 ke společnému projednání, jelikož se jedná o rozhodnutí, která spolu skutkové souvisejí a vystupují v nich totožní účastníci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud při posuzování kasačních stížností hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti mají požadované náležitosti, byly podány včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnosti odmítnout pro nepřípustnost. Důvodnost kasačních stížností posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejich rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadená rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

[11] Jelikož v rámci tohoto řízení vyvstaly před Nejvyšším správním soudem otázky výkladu evropského práva a soud předložil předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr"), shrnul zdejší soud nejprve výsledky řízení před Soudním dvorem (III./A). Následně pak kasační soud aplikoval závěry Soudního dvora na projednávaný případ a posoudil námitky obsažené v kasační stížnosti (III./B).

[12] Kasační stížnosti jsou důvodné.

III./A Předběžné otázky Soudnímu dvoru Evropské unie

[13] Podstatou projednávaného případu je vyřešení otázky, zda se na určitá plnění poskytovaná žalobkyní aplikuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře ve smyslu článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES, resp. podle § 89 odst. 1 a 2 zákona o DPH. Je přitom zřejmé, že žalobkyně jednala se svými odběrateli vždy svým jménem, a je tudíž splněna základní podmínka článku 306 citované směrnice.

[14] Ustanovení § 89 odst. 1 zákona o DPH v této souvislosti hovoří o zákazníkovi. Druhý odstavec téhož ustanovení pod písmenem b) zákazníka definuje jako osobu, jíž byla poskytnuta cestovní služba. Z toho je zjevné, že český zákon o DPH vymezuje okruh osob, jimž cestovní kancelář poskytuje službu, velmi široce a neomezuje jej jen na cestující (konečné spotřebitele služby). O zákazníkovi rovněž hovořil článek 26 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS; naopak článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES pracuje s užším pojmem cestující. Rovněž jednotlivé jazykové verze článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES se v tomto ohledu liší: zatímco například anglické, slovenské, polské, finské nebo portugalské znění používá výraz „zákazník", francouzské, německé, španělské nebo slovinské znění používá výraz „cestující". Také odborná literatura potvrzuje, že praxe členských států je odlišná. Zatímco některé členské státy vychází z užšího významu „cestující", jiné vychází ze širšího významu „zákazník" a zvláštnímu režimu podrobují i transakce mezi cestovními kancelářemi a jinými osobami než cestujícími (srov. Berger, W. – Kindl, C. – Wakounig, M. *Směrnice ES o dani z přidané hodnoty. Praktický komentář*. Přeložila Kristýna Šimáčková. Praha : Vox, a. s., 2010, s. 639). Jelikož se tedy výklad právní úpravy ve směrnici jevil Nejvyššímu správnímu soudu jako nejasný, považoval za nutné položit Soudnímu dvoru předběžnou otázku, zda se článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES vztahuje pouze na plnění poskytnutá cestovními kancelářemi konečným spotřebitelům cestovní služby (cestujícím), nebo i na plnění poskytnutá jiným osobám (zákazníkům).

[15] Pokud by Soudní dvůr vyložil, že se článek 306 směrnice Rady 2006/112/ES vztahuje i na plnění poskytnutá jiným osobám (zákazníkům), uplatnil by se citovaný článek i na případ žalobkyně. Ta totiž poskytovala službu nikoliv cestujícím, nýbrž cestovním kancelářím (tedy zákazníkům). V takovém případě bylo ovšem dále nutno vyjasnit, zda lze žalobkyni považovat za cestovní kancelář ve smyslu článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES.

[16] Žalobkyně není cestovní kanceláří v běžném slova smyslu, nýbrž přepravní společností zabývající se přepravou osob. Neposkytuje žádné další služby, které jsou zpravidla spojovány s činností cestovních kanceláří, nenabízí svým zákazníkům ani

informační a konzultační služby. Dosavadní judikatura Soudního dvora sice vnímá pojem cestovní kancelář značně široce, nicméně případem vymezeným v projednávané věci se dosud nezabývala. Úvaha žalovaného o obdobné aplikaci judikátu *Van Ginkel* na žalobkyni byla podle názoru Nejvyššího správního soudu příliš zkratkovitá. Nebrala totiž v potaz veškeré Soudním dvorem vyslovené podmínky v rozsudku *Van Ginkel* ani odlišnosti projednávaného případu.

[17] Ve věci *Van Ginkel* bylo nepochybné, že se jednalo o cestovní kancelář v běžném slova smyslu. Vynětí služeb cestovní kanceláře zahrnujících pouze ubytování a nikoliv dopravu ze zvláštního režimu by přitom podle Soudního dvora vedlo ke komplikovanému daňovému systému. Navíc ubytování nabízené cestovní kanceláří nemusí být omezeno pouze na tuto službu, ale zahrnuje i služby informační, poradní a rezervaci ubytování (body 23 a 24 rozsudku). Žalobkyně v projednávaném případě však není cestovní kanceláří v běžném slova smyslu a neposkytuje ani žádné doplňkové informační, poradní či rezervační služby. Podle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo lze na žalobkyni aplikovat ani závěry Soudního dvora vyslovené ve věci *Madgett & Baldwin*. V této věci se nejednalo o cestovní kancelář v běžném slova smyslu (situace obdobná žalobkyni), nýbrž o provoz hotelu. Hoteliéři však současně s ubytováním nabízeli svým zákazníkům dopravu do hotelu a jednodenní poznávací výlet po okolí. Jednalo se tedy o služby překračující obvyklý servis tradičně svěřený hotelům, které měly výrazný vliv na celkovou cenu za pobyt v hotelu. Proto Soudní dvůr uzavřel, že je třeba aplikovat zvláštní režim daně z přidané hodnoty (body 24 až 27 rozsudku). Žalobkyně v projednávané věci však žádné služby překračující obvyklý servis spojený s její činností nenabízela (např. ubytování, průvodcovskou činnost apod.). Podle názoru Nejvyššího správního soudu nebylo možné na případ žalobkyně použít závěry Soudního dvora obsažené v rozsudcích ve věcech *Van Ginkel* a *Madgett & Baldwin*, ani pozdější rozhodnutí ve věci *ISt* a rozsudek ze dne 9. 12. 2010 ve věci *Minerva Kulturreisen*, C-31/10 (dosud nepublikováno). Výklad článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES proto nebyl podle mínění Nejvyššího správního soudu zcela jasný a ve vztahu k žalobkyni jej nebylo možno považovat za *acte éclairé*. Před Nejvyšším správním soudem tedy vyvstala druhá otázka, zda do zvláštního režimu zavedeného článkem 306 směrnice Rady 2006/112/ES spadá i poskytnutí služby přepravy osob zákazníkovi přepravní společností, která není cestovní kanceláří v běžném slova smyslu a neposkytuje ani jiné služby cestovní kanceláře (informace, konzultace).

[18] Nejvyšší správní soud proto v souladu s článkem 267 Smlouvy o fungování Evropské unie usnesením ze dne 28. 4. 2011, čj. 1 Afs 103/2010 - 73, předložil Soudnímu dvoru uvedené předběžné otázky a současně podle § 48 odst. 1 písm. e) s. ř. s. (ve znění účinném do 31. 12. 2011) předsedkyně senátu řízení ve věci samé přerušila. Soudní dvůr na předložené předběžné otázky odpověděl usnesením ze dne 1. 3. 2012 ve věci *Star Coaches*, C-220/11 (dosud nepublikováno).

[19] Soudní dvůr nejprve vyjasnil, že první otázka se týká věcné působnosti zvláštního režimu daně z přidané hodnoty podle článků306 až 310 směrnice Rady 2006/112/ES a druhá se týká osobní působnosti tohoto režimu. Podle názoru Soudního dvora bylo třeba odpovědět nejprve na druhou otázku, přičemž odpověď na ni bylo lze dovodit z dosavadní judikatury týkající se článku 26 šesté směrnice Rady 77/388/EHS, jehož znění je převzato do článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES (viz body 15 až 18 usnesení).

[20] Soudní dvůr tedy s odkazem na svoji shora citovanou judikaturu konstatoval, že cílem zvláštního režimu DPH zavedeného článkem 26 šesté směrnice je přizpůsobit použitelná pravidla specifické povaze činnosti cestovních kanceláří a organizátorů turistických zájezdů. Služby poskytované těmito podniky se vyznačují tím, že se zpravidla skládají z několika služeb, zejména z oblasti dopravy a ubytování, jež jsou uskutečňovány jak na území členského státu, kde má podnik své sídlo nebo stálou provozovnu, tak mimo něj. Použití obecných právních pravidel týkajících se místa zdanění, základu daně a odpočtu daně na vstupu by z důvodu četnosti a místa poskytovaných služeb působilo zmíněným podnikům praktické potíže, jež by jim mohly bránit v provádění jejich činnosti (bod 19 usnesení).

[21] Z judikatury Soudního dvora dále plyne, že bez ohledu na formální povahu hospodářského subjektu jsou důvody, na nichž se zakládá zvláštní režim použitelný na cestovní kanceláře a organizátory turistických zájezdů, platné rovněž v případě, že tento subjekt není cestovní kanceláří nebo organizátorem turistických zájezdů ve smyslu, který je těmto pojmům běžně přisuzován, ale že v rámci jiné činnosti uskutečňuje plnění totožná s plněními uskutečňovanými uvedenými kancelářemi či organizátory. Není tedy vyloučeno, aby se zvláštní režim uvedený v článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES vztahoval na služby autobusového přepravce, jenž v případě, že nepoužívá vlastní autobusy, využívá přepravních služeb subdodavatelů, kteří jsou plátci daně z přidané hodnoty. Okolnost, že takové služby nezahrnují ubytovací služby, nestačí k vyloučení toho, aby spadaly do působnosti tohoto ustanovení. Soudní dvůr nicméně s odkazem na své rozsudky *Van Ginkel* a *Minerva Kulturreisen* zdůraznil, že by však bylo ještě třeba, aby se tyto služby neomezovaly na jedinou službu a vedle přepravy zahrnovaly i další služby, jako je poskytování informací a rad ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem. Z rozsudku *Van Ginkel* totiž nelze vyvodit, že se zvláštní režim stanovený v článku 26 šesté směrnice vztahuje na každou samostatnou službu, kterou poskytuje cestovní kancelář nebo organizátor turistických zájezdů (viz body 21 až 23 usnesení).

[22] Soudní dvůr tedy odpověděl na druhou předloženou předběžnou otázku následovně: *„Přepravní společnost, která pouze zajišťuje přepravu osob tím, že poskytuje autobusovou přepravu cestovním kancelářím, a neposkytuje žádné další služby, jako je ubytování, průvodcovská činnost nebo poskytování rad, neuskutečňuje plnění, na která se vztahuje zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.“* S ohledem na tuto odpověď Soudní dvůr neshledal důvod zabývat se dále první předběžnou otázkou.

[23] Usnesením ze dne 13. 3. 2012, čj. 1 Afs 103/2010 - 266, předsedkyně senátu v souladu s § 48 odst. 5 ve spojení s § 120 s. ř. s. rozhodla, že se v řízení pokračuje.

III./B Aplikace závěrů Soudního dvora na projednávanou věc

[24] Usnesení Soudního dvora ve věci *Star Coaches* do značné míry předurčuje výsledek projednání podaných kasačních stížností. Žalobkyně není cestovní kanceláří v běžném smyslu slova, nýbrž přepravní společností. To však nevylučuje, aby se na žalobkyni vztahoval zvláštní režim pro cestovní kanceláře (*Star Coaches*, bod 22), z čehož evidentně

vycházel správce daně, žalovaný a posléze též městský soud. Tato skutečnost ovšem sama o sobě pro aplikaci zvláštního režimu nepostačuje: podle Soudního dvora by bylo nutné, aby žalobkyně vedle přepravy poskytovala i další služby, jako je poskytování informací a rad ohledně sortimentu nabídek dovolené a rezervací cest autobusem. Je to logické, neboť účelem zvláštního režimu, jak bylo opakovaně Soudním dvorem vyloženo, je ulehčit cestovním kancelářím, neboť aplikace obecného režimu daně z přidané hodnoty na komplex služeb, které poskytují, by jim způsobovala praktické potíže.

[25] V tomto světle je tedy nutno číst zákon o DPH, jenž v § 89 odst. 2 písm. c) hovoří o tom, že cestovní službou je i poskytnutí služby zákazníkovi, která zahrnuje pouze jednu nakoupenou službu cestovního ruchu ubytování nebo dopravy. Není možné abstrahovat od účelu zvláštního režimu a izolovaně lpět na výkladu, že každá služba dopravy (přepravy osob) či ubytování podléhá zvláštnímu režimu. Zákon tu výslovně hovoří o službě cestovního ruchu, jíž může být ubytování nebo doprava. Aby doprava (přeprava osob) tedy byla službou cestovního ruchu, musí být ve smyslu judikatury Soudního dvora postaveno najisto, že poskytovatel takové služby poskytuje ještě nějaké další služby typické pro cestovní ruch, byť by se jednalo ve vztahu k samotné dopravě o služby doplňkové. Jen v takovém případě dojde naplnění účelu zvláštního režimu.

[26] Ze správního spisu i z rozhodnutí žalovaného je zřejmé, že žalobkyně žádné takové služby v dotčených zdaňovacích obdobích neposkytovala. Žalobkyně pouze na základě objednávek převážně cestovních kanceláří poskytovala těmto cestovním kancelářím jednu službu spočívající v přepravě osob (klientů těchto kanceláří). Některé z těchto objednávek žalobkyně realizovala patrně z nedostatku vlastních autobusů subdodavatelsky, tj. nakoupila předmětnou službu (přepravu osob) od jiných osob povinných k dani. V žádném případě ovšem žalobkyně neposkytovala cestovním kancelářím ani jejich klientům další služby srovnatelné se službami cestovních kanceláří (tj. balíčky zahrnující kromě samotné přepravy osob též např. informace a poradenství, rezervační služby, průvodcovskou činnost, ubytování apod.). K tomu viz zejména přijaté a vydané faktury včetně objednávek, z nichž je zcela zjevné, že objednatelé objednávají pouze zajištění přepravy osob v určitý čas na určité místo, dále s. 2 zpráv o výsledku vytýkacího řízení ze dne 11. 6. 2008, čj. 264759/08/005933/2485 a čj. 264780/08/005933/2485, a též s. 2 a 5 napadených rozhodnutí žalovaného). V průběhu daňového řízení tedy nebylo prokázáno, že by žalobkyně poskytovala cestovní službu ve smyslu § 89 odst. 2 písm. c) zákona o DPH. Správce daně a žalovaný tak v rozporu se zákonem aplikovali na žalobkyni ve vztahu k některým plněním zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle citovaného ustanovení, a napadená rozhodnutí žalovaného jsou proto v tomto ohledu nezákonná. Městský soud pak pochybil, když se ztotožnil s názorem správních orgánů a napadená rozhodnutí nezrušil. Kasační stížnosti jsou v této části důvodné.

[27] Jelikož zvláštní režim pro cestovní kanceláře podle § 89 zákona o DPH nebyl na případ žalobkyně aplikovatelný, postrádá význam blíže se zabývat druhou kasační námitkou, a to tvrzeným rozporem mezi § 89 odst. 1 zákona o DPH a článkem 306 směrnice Rady 2006/112/ES. Tuto otázku s největší pravděpodobností vyřeší Soudní dvůr v rámci řízení ve věci C-269/11 *Evropská komise proti České republice* (Úř. věst. C 232, 6. 8. 2011, s. 19).

[28] Pouze na okraj rozhodnutí považuje Nejvyšší správní soud za vhodné učinit poznámku ve vztahu k městskému soudu. Městský soud ve svých rozhodnutích mimo jiné konstatoval, že k namítaným rozdílům v jazykových verzích znění článku 26 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS a článku 306 směrnice Rady 2006/112/ES není k dispozici výkladové stanovisko Soudního dvora. Pouze na základě úvah o správnosti překladu předpisu evropského práva nelze podle městského soudu usuzovat na nesprávnou implementaci směrnice do českého právního řádu. K tomu Nejvyšší správní soud podotýká, že právě nedostatky v překladu či rozdílné jazykové verze evropských právních předpisů jsou začasté důvodem soudních sporů. Výkladové stanovisko (judikatura) Soudního dvora pak není k dispozici k valné většině ustanovení evropského práva. Tato skutečnost ovšem neopravňuje vnitrostátní soud rezignovat na námitky účastníků řízení týkající se výkladu evropského práva. Vnitrostátní soud je povinen evropské právo vyložit, odpovědět na předložené námitky, případně vyjasnit jazykové diference. Nejsou-li splněny podmínky doktrín *acte clair* a *acte éclairé*, má městský soud možnost předložit v tomto směru předběžnou otázku Soudnímu dvoru.

IV. Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že městský soud a před ním též správce daně a žalovaný nesprávně posoudili právní otázku osobního rozsahu § 89 zákona o DPH a chybně aplikovali zvláštní režim pro cestovní kanceláře na žalobkyni. Kasačnímu soudu proto nezbylo, než aby zrušil napadené rozsudky a věci vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). V novém řízení bude městský soud vázán právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] Nejvyšší správní soud nemohl vyhovět návrhu žalobkyně a rozhodnout o tom, že má nárok na náhradu nákladů řízení: v souladu s § 110 odst. 3 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. O náhradě nákladů řízení o kasačních stížnostech tedy rozhodne v novém řízení Městský soud v Praze.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 11. července 2012

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu