

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

13. března 2019(*)

„Řízení o předběžné otázce – Da? z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 53 – Poskytování služeb spočívajících v zajištění vstupu na vzdělávací akce – Místo zdanitelného plnění“

Ve věci C-647/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 9. listopadu 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 20. listopadu 2017, v řízení

Skatteverket

proti

Srf konsulterna AB,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení E. Regan (zpravodaj), předseda senátu, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič a I. Jarukaitis, soudci,

generální advokát: E. Sharpston,

vedoucí soudní kanceláře: C. Strömholm, administrátorka,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 18. října 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket A.-S. Pallasdies, jako zmocněnkyní,
- za švédskou vládu A. Falk, C. Meyer-Seitz a H. Shev, jako zmocněnkyními,
- za francouzskou vládu D. Colasem, jakož i E. de Moustier a A. Alidière, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království S. Brandonem a G. Brown, jako zmocněnci, ve spolupráci s E. Mitrophanous, barrister,
- za Evropskou komisi K. Simonssonem, jakož i J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy a E. Ljung Rasmussen, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 10. ledna 2019,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 53 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (daňová správa, Švédsko) a společností Srf konsulterna AB (dále jen „Srf“) ve věci individuálního výkladového stanoviska vydaného Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko) týkajícího se výběru daní z přidané hodnoty (DPH) ve Švédsku z poskytnutí pětidenního kurzu účetnictví v jiném členském státě osobám povinným k dani, jejichž sídlo ekonomické činnosti se nachází ve Švédsku nebo které tam mají stálou provozovnu.

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice 2006/112

3 Hlava V směrnice o DPH, která se týká místa zdanitelného plnění, obsahuje kapitolu 3 nadepsanou „Místo poskytnutí služby“. Oddíl 2 této kapitoly nadepsaný „Obecná pravidla“ obsahuje články 44 a 45 této směrnice.

4 Článek 44 uvedené směrnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby osob povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

5 Oddíl 3 kapitoly 3 směrnice 2006/112, nadepsaný „Zvláštní ustanovení“, obsahuje články 46 až 59a této směrnice.

6 Článek 53 uvedené směrnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby spočívající v oprávnění ke vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, jako jsou veletrhy a výstavy, nebo vedlejší služby související s tímto vstupem osob povinné k dani je místo, kde se tato akce skutečně koná.“

Směrnice 2008/8/ES

7 Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), v bodech 3 a 6 odvodně stanoví:

„(3) Veškeré poskytnutí služeb by se v zásadě mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. Pokud by v tomto smyslu mělo dojít ke změně obecného pravidla o místě poskytnutí služby, by byly přesto z administrativních i politických důvodů nutné určité výjimky z tohoto obecného pravidla.“

[...]

(6) Za určitých okolností nejsou obecná pravidla o místě poskytnutí služby osobám povinným i nepovinným k dani použitelná a měly by se místo nich uplatnit vymezené výjimky. Ty by měly vycházet převážně ze stávajících kritérií a měly by odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby, přičemž by neměly představovat nepřiměřené administrativní zatížení pro některé obchodníky.“

Prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011

8 Podle bodů 4 a 27 odvodnění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112 (Úř. věst. 2011, L 77, s. 1, dále jen „prováděcí nařízení“):

„(4) Cílem tohoto nařízení je zajistit jednotné používání stávajícího systému DPH tím, že se stanoví prováděcí pravidla ke směrnici [o DPH], zejména pokud jde o osoby povinné k dani, dodávání zboží a poskytování služeb a místo zdanitelného plnění. V souladu se zásadou proporcionality stanovenou v čl. 5 odst. 4 [SEU] nepřekračuje toto nařízení rámec toho, co je pro dosažení uvedeného cíle nezbytné. Jednotné používání je nejlépe zajištěno nařízením, jež je závazné a přímo použitelné ve všech členských státech.

[...]

(27) Aby bylo zajištěno jednotné zacházení s poskytováním služeb v oblasti kultury, umění, sportu, vzdělávání a zábavy a podobných služeb, je třeba vymezit, co se rozumí vstupem na tyto akce a vedlejšími službami s tímto vstupem souvisejícími.“

9 Článek 32 prováděcího nařízení zní:

„1. Služby spočívající v zajištění vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce ve smyslu článku 53 směrnice [o DPH] zahrnují poskytnutí služeb, jejichž podstatným rysem je udělení oprávnění ke vstupu na akci výměnou za vstupenku nebo úplatu, včetně úplaty v podobě předplatného, sezónní vstupenky nebo pravidelného poplatku.

2. Odstavec 1 se vztahuje zejména na:

[...]

c) oprávnění ke vstupu na vzdělávací a vědecké akce, jako jsou konference a semináře.

[...]“

10 Článek 33 tohoto nařízení stanoví:

„Vedlejší služby uvedené v článku 53 směrnice [o DPH] zahrnují služby přímo související se vstupem na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, poskytované osobě účastnící se akce samostatně za protiplnění.

Takové vedlejší služby zahrnují zejména používání šaten nebo hygienických zařízení, avšak nezahrnují prosté služby zprostředkování související s prodejem vstupenek.“

Švédské právo

11 Podle § 5 kapitoly 5 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon 1994:200 o dani z přidané hodnoty) se služba poskytovaná osobě povinné k dani považuje za poskytnutou ve Švédsku,

pokud si osoba povinná k dani ve Švédsku zřídila sídlo, anebo tam má stálou provozovnu a služba byla poskytnuta této provozovně.

12 Podle § 11a kapitoly 5 tohoto zákona služby ve formě oprávnění ke vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, jako jsou veletrhy a výstavy, poskytované osobě povinné k dani se považují za poskytnuté ve Švédsku, pokud se akce skutečně koná ve Švédsku. Totéž platí i v případě vedlejších služeb souvisejících s oprávněním ke vstupu.

Spor v povodním řízení a předložná otázka

13 Společnost Srf je společností se sídlem ve Švédsku ve výlučném vlastnictví profesní organizace pro účetní, manažerské a mzdové poradce. V této souvislosti poskytuje vzdělávací a odborný výcvik formou seminářů pro členy této organizace a pro jiné osoby. Většina těchto školení je poskytována ve Švédsku, zatímco jiné se konají v jiných členských státech, přičemž v takovém případě se škoolitelé této společnosti pohybují v dotčeném členském státě. Tato školení jsou poskytována pouze osobám povinným k dani, které mají sídlo ekonomické činnosti ve Švédsku nebo tam mají stálou provozovnu.

14 Uvedená školení se konají v konferenčním středisku v délce 30 hodin, které jsou rozloženy do pěti dnů s jednodenním volným dnem. Program těchto školení je určen předem, ale je upraven na místě v závislosti na účastnících, kteří musí mít určité dovednosti a odborné zkušenosti v oblasti účetnictví a managementu.

15 Účast na školeních poskytovaných společností Srf předpokládá předchozí registraci, která musí být potvrzena před začátkem školení a platbu předem.

16 Komise pro daňové právo vydala na žádost společnosti Srf individuální výkladové stanovisko, ve kterém konstatovala, že tato školení, i když jsou poskytována v jiných členských státech než Švédsku, musí být považována za uskutečněná ve Švédsku, a že DPH musí být proto vybírána v tomto členském státě. Měla především za to, že v článku 53 směrnice o DPH uvedený výraz „oprávnění ke vstupu na akce“ byl použit s cílem omezit oblast působnosti zvláštního pravidla, a v důsledku toho rozšířit oblast působnosti obecného pravidla. Pojem „oprávnění ke vstupu na akce“ by měl být chápán jako oprávnění ke vstupu na určité místo. Služby dotčené v povodním řízení přitom nemají v zásadě povahu oprávnění ke vstupu na určité místo, ale spíše povahu oprávnění účastnit se konkrétního školení. Vzhledem k tomu, že hlavním cílem školení dotčených v povodním řízení není poskytnout oprávnění ke vstupu ve smyslu článku 53 směrnice o DPH, je DPH splatná ve Švédsku na základě článku 44 této směrnice.

17 Vzhledem k tomu, že daňová správa chtěla získat potvrzení tohoto výkladového stanoviska a chtěla, aby bylo poskytnuto jeho další odvodnění, podala proti tomuto stanovisku odvolání k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko). Společnost Srf rovněž požádala o potvrzení uvedeného stanoviska, jelikož se domnívá, že použití zvláštního pravidla uvedeného v článku 53 směrnice o DPH představuje neúměrné administrativní zatížení.

18 V této souvislosti se Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předložnou otázku:

„Je třeba pojem ‚oprávnění ke vstupu na akce‘ v článku 53 směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že zahrnuje službu ve formě pětidenního kurzu účetnictví, která je poskytována výlučně osobám povinným k dani a vyžaduje předchozí registraci a platbu předem?“

K p?edb?žné otázce

19 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 53 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že slovní spojení „služby spo?ívající v oprávn?ní ke vstupu na akce“ uvedené v tomto ustanovení zahrnuje službu, jako je služba dot?ená v p?vodním ?ízení, ve form? p?tidenního kurzu ú?etnictví, který je poskytován výlu?n? osobám povinným k dani a vyžaduje p?edchozí registraci a platbu p?edem.

20 V tomto ohledu je t?eba úvodem poukázat na to, že ?lánky 44 a 45 sm?rnice o DPH obsahují obecné pravidlo pro ur?ení místa, s nímž se pro da?ové ú?ely pojí poskytování služeb, zatímco ?lánky 46 až 59a této sm?rnice uvádí ?adu zvláštních p?ípad?.

21 Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora, ?lánky 44 a 45 sm?rnice o DPH nemají p?ednost p?ed jejími ?lánky 44 až 59a. V každé situaci si je tedy t?eba klást otázku, zda se u této situace jedná o n?který z p?ípad? upravených v ?láncích 46 až 59a této sm?rnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do p?sobnosti ?lánk? 44 a 45 této sm?rnice [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 12. kv?tna 2005, RAL (Channel Islands) a další, C?452/03, EU:C:2005:289, bod 24 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 8. prosince 2016, A a B, C?453/15, EU:C:2016:933, bod 18].

22 Z toho vyplývá, že ?lánek 53 sm?rnice o DPH nemá být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivn? (obdobn? viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C?453/15, EU:C:2016:933, bod 19).

23 ?lánek 53 této sm?rnice stanoví, že místem poskytnutí služby spo?ívající v zajišt?ní vstupu na akce, zejména vzd?lávací, osobám povinným k dani je místo, kde se tato akce skute?n? koná.

24 Z ?lánku 32 odst. 2 písm. c) provád?cího na?ízení ve spojení s odstavcem 1 tohoto ?lánku vyplývá, že služby uvedené v ?lánku 53 sm?rnice o DPH, jejichž p?edm?tem je vstup na vzd?lávací a v?decké akce, jako jsou konference a seminá?e, zahrnují poskytnutí služeb, jejichž podstatným rysem je ud?lení oprávn?ní ke vstupu na akci vým?nou za vstupenku nebo úplatu.

25 Z informací poskytnutých p?edkládacím soudem vyplývá, že školení dot?ená v p?vodním ?ízení poskytovaná společností Srf osobám povinným k dani jsou seminá?e, které se konají v p?ti dnech v?etn? jednodenního volna v jiném ?lenském stát? než ve Švédském království, kde se nachází sídlo hospodá?ské ?innosti této společnosti. Tato školení, která vyžadují fyzickou p?ítomnost uvedených osob povinných k dani, tedy spadají do kategorie vzd?lávacích akcí uvedených v ?lánku 32 provád?cího na?ízení.

26 Pokud jde o otázku, zda podstatné rysy školení dot?ených v p?vodním ?ízení spo?ívají v oprávn?ní ke vstupu na uvedené seminá?e, je t?eba p?ipomenout, že pokud jsou dv? nebo více díl?ích pln?ní nebo úkon? poskytnutých osobou povinnou k dani tak t?sn? spojeny, že objektivn? tvoří jediné nerozlu?né hospodá?ské pln?ní, jehož rozd?lení by bylo um?lé, jedná se o jediné pln?ní (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, bod 70 a citovaná judikatura).

27 Jak p?itom v podstat? uvedla vl?da Spojen?ho kr?lovstv? ve sv?m p?semn?m vyj?d?en?i, p??stup na semin?re poskytovan? za ?platu osob?m povinn?m k dani s sebou nutn? nese mo?nost ??astnit se jich a pod?let se na nich. Takov? ??ast na nich je ?zce spjata s p??stupem na uveden? semin?re. Za t?chto podm?nek nelze rozli?ov?n? Komise pro da?ov? pr?vo mezi opr?vn?n?m ke vstupu na m?sto a opr?vn?n?m ??astnit se konkr?tn?ho ?kolen? pro ??ely pou?it? ?l?nku 53 sm?rnice o DPH akceptovat.

28 Krom? toho je nutn? p?ipomenout, ?e c?lem ustanoven? sm?rnice o DPH ur?uj?c?ch m?sto zdan?n? v p??pad? poskytov?n? slu?eb je p?edej?t jednak st?et?m pravomoc?, kter? by mohly m?t za n?sledek dvoj? zdan?n?, a jednak nezdan?n? p??jm? (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C?453/15, EU:C:2016:933, bod 24, jako? i citovan? judikatura).

29 Logika, na kter? jsou zalo?ena ustanoven? sm?rnice o DPH t?kaj?c? se m?sta poskytnut? slu?by, si tedy ??ad?, aby ke zdan?n? do?lo pokud mo?no v m?st? spot?eby zbo?? nebo slu?eb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C?453/15, EU:C:2016:933, bod 25, jako? i citovan? judikatura).

30 Z toho plyne, ?e ur?en? m?sta takov?ho poskytov?n? ?kolen? jako jsou poskytov?n? dot?en? v p?vodn?m ??izen?i, mus? b?t provedeno na z?klad? ?l?nku 53 sm?rnice o DPH, a takov? poskytov?n? proto mus? podl?hat DPH v m?st?, kde jsou tato poskytov?n? skute?n? uskute?n?na, a sice v ?lensk?ch st?tech, v nich? se uveden? ?kolen? konaj?.

31 Je pravda, ?e takov? v?klad by mohl v?st ke zvy?en? administrativn? z?t??e pro n?kter? obchodn?ky, jak tvrd? spole?nost Srf, p?esto?e bod 6 od?vodn?n? sm?rnice 2008/8, kter? vložila ?l?nky 44 a 53 do sm?rnice o DPH v jejich platn?m zn?n?, uv?d?, ?e zdan?n? na m?st? spot?eby by m?lo v nejv?t?ším mo?n?m rozsahu zamezit nep?im?en? administrativn? z?t??i t?chto obchodn?k?.

32 Jak v?ak pouk?zal gener?ln? advok?t v bod? 74 sv?ho stanoviska, z ust?len? judikatury vypl?v?, ?e od?vodn?n? aktu unijn?ho pr?va nen? pr?vn? z?vazn? a nelze se jej dovol?vat za ??elem odch?len? se od samotn?ch ustanoven? doty?n?ho aktu ani za ??elem v?kladu t?chto ustanoven? ve smyslu zjevn? odporuj?c?m jejich zn?n? (rozsudek ze dne 13. z?r? 2018, ?esk? poji?ovna, C?328/17, EU:C:2018:707, bod 33).

33 Takov? ?kolen?, jako jsou ?kolen? dot?en? v p?vodn?m ??izen?i, p?itom spadaj? do slu?eb uveden?ch v ?l?nku 53 sm?rnice o DPH a z tohoto ?l?nku ve spojen? s ?l?nkem 32 prov?d?c?ho na?izen?i vypl?v?, ?e m?sto zdan?n? pro ??ely DPH u poskytov?n? slu?eb spo??vaj?c?ch v umo?n?n? vstupu na vzd?l?vac? akce jako jsou semin?re, je m?sto, kde se skute?n? konaj?.

34 Nen? tedy mo?n? odch?lit se na z?klad? bodu 6 od?vodn?n? sm?rnice 2008/8 od pou?it? ?l?nku 53 sm?rnice o DPH.

35 Skute?nost, ?e ?kolen? dot?en? v p?vodn?m ??izen?i podl?hala p?edchoz? registraci a platb? je pro ??ely pou?it? ?l?nku 53 sm?rnice o DPH irelevantn?. ??adn? ustanoven? tohoto ?l?nku neumo?uje se dom?vat, ?e by takov? krit?ria mohla b?t zohledn?na za ??elem ur?en? m?sta, kde je poskytov?n? slu?eb uskute?ov?no.

36 S ohledem na v??e uveden? je t?eba na polo?enou ot?zku odpov?d?t tak, ?e ?l?nek 53 sm?rnice o DPH mus? b?t vykl?d?n v tom smyslu, ?e slovn? spojen? „slu?by spo??vaj?c? v opr?vn?n? ke vstupu na akce“ uveden? v tomto ustanoven? zahrnuje slu?bu, jako je slu?ba dot?en? v p?vodn?m ??izen?i, ve form? p?tidenn?ho kurzu ??etnictv?, kter? je poskytov?n v?lu?n? osob?m povinn?m k dani a vy?aduje p?edchoz? registraci a platbu p?edem.

K nákladům řízení

37 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu 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 (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 53 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, musí být vykládán v tom smyslu, že slovní spojení „služby spočívající v oprávnění ke vstupu na akce“ uvedené v tomto ustanovení zahrnuje službu, jako je služba dotčená v povodním řízení, ve formě pětidenního kurzu úctetnictví, který je poskytován výlučně osobám povinným k dani a vyžaduje předchozí registraci a platbu předem.

Podpisy.

*Jednací jazyk: švédština.