

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

28. dubna 2022(*)

„Řízení o předběžné otázce – Směrnice 2006/112/ES – Společný systém daně z přidané hodnoty – Článek 30a bod 1 – Pojem ‚poukaz‘ – Článek 30a bod 3 – Pojem ‚víceúčelový poukaz‘ – Prodej karty opravňující jejího držitele k využití několika turistických služeb po omezenou dobu“

Ve věci C-637/20,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 18. listopadu 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 25. listopadu 2020, v řízení

Skatteverket

proti

DSAB Destination Stockholm AB,

SOUDNÍ DVŮR (první senát),

ve složení A. Arabadžev, předseda senátu, I. Ziemele, T. von Danwitz (zpravodaj), P. G. Xuereb a A. Kumin, soudci,

generální advokátka T. Šapeta,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Skatteverket A.-S. Pallasdies, jako zmocněnkyní,
- za DSAB Destination Stockholm AB U. Grefberg a M. Friem, advokat,
- za italskou vládu G. Palmieri, jakož i A. Maddaloem, jako zmocněnci,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a P. Carlin, jako zmocněnkyněmi,

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 24. února 2022,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 30a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016 (Úř. věst.

2016, L 177, s. 9) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Skatteverket (daňová správa, Švédsko) a společností DSAB Destination Stockholm AB (dále jen „DSAB“) ve věci daňového zacházení s nástrojem uváděným na trh poslední uvedenou společností v podobě karty nazvané „citycard“ (dále jen „karta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení“).

Právní rámec

Unijní právo

Směrnice o DPH

3 Podle čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem daně z přidané hodnoty (DPH) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 Článek 30a směrnice o DPH stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) ‚poukazem‘ nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů;

2) ‚jednoúčelovým poukazem‘ poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy;

3) ‚víceúčelovým poukazem‘ poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.“

5 Článek 30b směrnice o DPH stanoví:

„1. Každý převod jednoúčelového poukazu provedený osobou povinnou k dani vlastním jménem se považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění se za samostatné plnění nepovažuje.

Je-li převod jednoúčelového poukazu proveden osobou povinnou k dani jménem jiné osoby povinné k dani, považuje se tento převod za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje, provedené touto jinou osobou povinnou k dani, jejímž jménem osoba povinná k dani jedná.

Není-li dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby osoba povinná k dani, která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala, má se přesto za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, dané osobě povinné k dani.

2. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění je předmětem DPH podle článku 2, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není.

Pokud víceú?elový poukaz p?evádí osoba povinná k dani jiná než osoba povinná k dani uskute??ující pln?ní, které je p?edm?tem DPH podle prvního pododstavce, je p?edm?tem DPH každé poskytnutí služby, kterou lze ur?it, například distribu?ní nebo propaga?ní služby.“

6 ?lánek 73a sm?rnice o DPH stanoví:

„Aniž je dot?en ?lánek 73, je p?i dodání zboží nebo poskytnutí služby uskute?n?ném na základ? víceú?elového poukazu základ dan? roven protipln?ní zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protipln?ní známa, pen?žní hodnot? uveden? na víceú?elovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížen? o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

Sm?rnice 2016/1065

7 Body 2, 4 a 5 od?vodn?ní sm?rnice 2016/1065, kterou byla pozm?n?na sm?rnice 2006/112 za ú?elem vložení zejména ?lánek? 30a, 30b a 73a, uvád?jí:

„(2) S cílem zajistit ur?ité a jednotné zacházení a soulad se zásadami uplat?ování všeobecné dan? ze spot?eby v p?esném pom?ru k cen? zboží a služeb, zabránit nesrovnalostem, narušení hospodá?ské sout?že, dvojímu zdan?ní nebo nezdan?ní a snížit riziko vyhýbání se da?ovým povinnostem je t?eba pro uplat?ování DPH u poukaz? p?ijmout zvláštní pravidla.

[...]

(4) Tato pravidla by m?la být zam??ena pouze na poukazy, které lze použít k po?ízení zboží nebo p?ijetí služby. Nem?la by však být zam??ena na nástroje oprav?ující držitele ke slev? p?i nákupu zboží nebo služeb, avšak neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet.

(5) Ustanovení o poukazech by nem?la vyvolat žádnou zm?nu v tom, jak se z hlediska DPH zachází s jízdenkami, letenkami, vstupenkami do kin a muzeí, poštovními známkami nebo podobnými doklady.“

Švédské právo

8 ?lásky 30a a 30b sm?rnice o DPH byly do švédského práva provedeny zejména ?lásky 20 a 21 kapitoly 1, ?lánkem 12 kapitoly 2, jakož i ?lánkem 3c kapitoly 7 mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon (1994:200) o dani z p?ídané hodnoty] ze dne 30. b?ezna 1994 (SFS 1994, ?. 200).

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

9 DSAB je podnikem, jenž prodává kartu, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, ur?enou pro turisty navšt?vující m?sto Stockholm (Švédsko).

10 Tato karta poskytuje svému držiteli právo vstupu po omezenou dobu a do ur?ité hodnoty na šedesát turistických atrakcí, jako jsou pam?tíhodnosti nebo muzea. Poskytuje rovn?ž p?ístup k desítce služeb osobní dopravy, jako jsou vyhlídkové okružní jízdy provozované vlastními autobusy a lod?mi spole?nosti DSAB, nazvanými „Hop On – Hop off“, a prohlídky po?ádané jinými poskytovateli. N?které z t?chto služeb podléhají DPH se sazbou od 6 % do 25 %, zatímco jiné služby jsou od ní osvobozeny. Držitel karty, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, používá tuto kartu jako platební prostředek pro p?ístup ke služb? nebo využití služby a neplatí žádné další poplatky, p?í?emž tato karta se jednoduše na?ítá prostřednictvím ?te?ky vytvo?ené za tímto ú?elem. Na základ? smlouvy uzav?ené se spole?ností DSAB obdrží poskytovatel následn? od

této společnosti za každý vstup nebo využití protiplnění rovnající se procentnímu podílu z obvyklé ceny vstupu nebo využití. Poskytovatel není povinen poskytnout držiteli uvedené karty přístup ke svým službám více než jednou. Společnost DSAB nezaručuje žádný minimální počet návštěvníků. V případě dosažení limitu hodnoty samotné karty ji držitel této karty již nemůže využívat.

11 Karta, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, existuje v několika verzích, které mají různou dobu platnosti a limity hodnoty. Karta pro dospělé s platností 24 hodin stojí 669 švédských korun (SEK) (přibližně 65 eur). Během této doby platnosti může držitel tuto kartu používat jako platební prostředek až do výše 1 800 SEK (přibližně 176 eur). Uvedená doba platnosti počíná běžet od okamžiku prvního použití uvedené karty. Samotná karta musí být použita ve lhůtě jednoho roku od nákupu.

12 V návaznosti na žádost o individuální výkladové stanovisko podanou společností DSAB rozhodla Skatterättsnämnden (komise pro daňové právo, Švédsko), že karta, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, nepředstavuje „víceúčelový poukaz“ ve smyslu článku 30a směrnice o DPH. Dospěla k závěru, že zejména z definice „poukazu“ ve smyslu tohoto článku a ustanovení týkajících se výpočtu základu daně vyplývá, že poukaz musí mít určitou nominální hodnotu nebo se musí vztahovat ke konkrétnímu dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Podle této komise musí z poukazu jednoznačně vyplývat, co lze výměnou za poukaz získat, i když v případě víceúčelového poukazu může existovat nejistota týkající se daňové sazby nebo země zdanění.

13 Výše uvedené výkladové stanovisko bylo předmětem žalob podaných k předkládajícímu soudu jak daňovou správou, tak společností DSAB.

14 Daňová správa tvrdí, že kartu, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, nelze kvalifikovat jako „poukaz“ ve smyslu článku 30a směrnice o DPH. Jedná se podle ní o formu volnočasové karty, jejíž limit je velmi vysoký v porovnání k době její platnosti, která je velmi krátká. Průměrný spotřebitel tak nemůže využít všech možností nabízených touto kartou. Sleva, kterou držitel uvedené karty obdrží, je ve srovnání s běžnou cenou navštívených atrakcí úměrná míře jejího využití. Kartu jako takovou tudíž nelze považovat za výměnou za zboží nebo služby.

15 Společnost DSAB naproti tomu tvrdí, že karta, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, splňuje podmínky stanovené v článku 30a směrnice o DPH a představuje „víceúčelový poukaz“ ve smyslu tohoto článku. Společnost DSAB zejména uvádí, že dotyční poskytovatelé jsou povinni přijmout tuto kartu jako platební prostředek a podmínky, které se uplatní na držitele této karty, uvádějí, jaké služby mohou být uhrazeny uvedenou kartou a kdo jsou poskytovatelé těchto služeb. Tutéž kartu lze použít jako protiplnění za služby, které podléhají různým sazbám daně. částka DPH splatná za plnění, která mohou být poskytnuta jako protiplnění za kartu, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, není tedy v okamžiku vydání této karty známa.

16 Za těchto podmínek a vzhledem k tomu, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) konstatoval, že Soudní dvůr dosud nerozhodoval o výkladu ustanovení směrnice o DPH týkajících se poukazu a že práce výboru pro DPH zřízeného článkem 398 této směrnice neumožnily dosáhnout shody, pokud jde o zacházení s takovými nástroji, jako je karta, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být článek 30a [směrnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že taková karta, jako je karta, o kterou se jedná ve věci v povodním řízení, která držitele karty opravňuje k tomu, aby mu byly poskytnuty různé služby na určitém místě po omezenou dobu a do určité hodnoty, představuje poukaz a jedná se v tomto případě o víceúčelový poukaz?“

K p?edb?žné otázce

17 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?lánek 30a sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nástroj, který oprav?uje svého dr?itele k využití r?zných služeb na ur?itém míst? po omezenou dobu a do ur?ité výše, m?že p?edstavovat „poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 1 této sm?rnice, i když z d?vodu omezené doby platnosti tohoto nástroje nem?že pr?m?rný spot?ebitel využít všech nabízených služeb, a v p?ípad? kladné odpov?di m?že takový nástroj p?edstavovat „víceú?elový poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 3 uvedené sm?rnice.

18 Podle ustálené judikatury je t?eba vzít pro výklad ustanovení unijního práva v úvahu nejen jeho zn?ní, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jejíž je sou?ástí (rozsudek ze dne 18. listopadu 2020, Kaplan International Colleges UK, C?77/19, EU:C:2020:934, bod 39 a citovaná judikatura).

19 V tomto ohledu je t?eba zaprvé ur?it, za jakých podmínek lze nástroj kvalifikovat jako „poukaz“ ve sv?tle zn?ní ?l. 30a bodu 1 sm?rnice o DPH.

20 Podle tohoto ustanovení je „poukazem“ nástroj, se kterým je zaprvé spojena povinnost p?ijmout jej jako protipln?ní nebo ?ást protipln?ní za dodání zboží nebo poskytnutí služby a zadruhé, u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, v?etn? podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, ?i služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatel? ?i poskytovatel?.

21 Je tedy t?eba ov??it, zda je takový nástroj spojen s povinností p?ijmout jej jako úplné nebo ?ástečné protipln?ní za dodání zboží nebo poskytnutí služeb a dále zda je na uvedeném nástroji nebo v související dokumentaci up?eseno, jaké zboží má být dodáno, ?i služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatel? ?i poskytovatel?. Jak vyplývá ze zn?ní ?l. 30a bodu 1 sm?rnice o DPH, které obsahuje sou?adící spojku „a“, a jak konstatovala generální advokátka v bod? 41 svého stanoviska, ob? podmínky p?ipomenuté v bod? 20 tohoto rozsudku jsou kumulativní.

22 V projednávané v?ci z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že ob? tyto podmínky jsou podle všeho spln?ny, což však musí ov??it p?edkládající soud.

23 Pokud jde o argumentaci da?ové správy, podle které karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nem?že p?edstavovat „poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 1 sm?rnice o DPH z d?vodu, že pr?m?rný spot?ebitel nem?že s ohledem na omezenou dobu platnosti této karty využít všechny nabízené služby, je t?eba konstatovat, že takovou argumentaci nelze p?ijmout.

24 Jak totiž v podstat? uvedla generální advokátka v bod? 57 svého stanoviska, z definice „poukazu“ uvedené v ?l. 30a bod? 1 sm?rnice o DPH nevyplývá, že by doba platnosti dotyčné karty nebo možnost využít všechny služby, které jsou v rámci této karty nabízeny, byly relevantními znaky pro ú?ely kvalifikace uvedené karty jako „poukazu“ ve smyslu tohoto ustanovení.

25 Mimoto na rozdíl od toho, co tvrdí italská vláda ve svém písemném vyjád?ení, vydání takového nástroje, jako je karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nelze vzhledem k rozmanitosti nabízených služeb a t?etích hospodá?ských subjekt? vystupujících jako poskytovatelé služeb kvalifikovat jako „jediné poskytnutí služby“.

26 Taková kvalifikace by byla ostatn? v rozporu s cílem vyjád?eným v bod? 5 od?vodn?ní sm?rnice 2016/1065, nebo? by vedla k uložení jednotné sazby dan? u takových služeb, jako jsou

doprava nebo vstupy do muzeí, které podléhají různým sazbám DPH nebo jsou od této daně osvobozeny. Taková kvalifikace by rovněž mohla vést ke dvojímu zdanění dotyčných služeb, přestože cílem směrnice 2016/1065 zejména bylo, jak vyplývá z bodu 2 odvodnění této směrnice, zabránit mu.

27 Za těchto podmínek a s výhradou ověření uvedeného v bodu 22 tohoto rozsudku lze podle všeho kvalifikovat kartu, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, jako „poukaz“ ve smyslu čl. 30a bodu 1 směrnice o DPH.

28 Zadruhé, pokud jde o kvalifikaci karty, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, jako „víceúčelového poukazu“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 směrnice o DPH, je třeba uvést, že tento pojem má význam zbytkové kategorie. Všechny jiné poukazy než jednoúčelové poukazy jsou totiž v souladu s tímto ustanovením „víceúčelovými poukazy“. Je třeba tudíž nejprve ověřit, zda uvedená karta spadá pod pojem „jednoúčelový poukaz“ uvedený v čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH.

29 V souladu s posledně uvedeným ustanovením je „jednoúčelový poukaz“ definován jako poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy.

30 V projednávaném případě z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že karta, o kterou se jedná ve věci v původním řízení, umožňuje přístup k různým službám, které podléhají různým sazbám DPH, nebo jsou od daně osvobozeny, a že nelze předem stanovit, jaká plnění si zvolí držitel této karty.

31 V tomto případě je nutno konstatovat, že DPH splatná za služby získané držitelem dotčené karty není v okamžiku vydání této karty známa, což vylučuje její kvalifikaci jakožto „jednoúčelového poukazu“ ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH. Jak uvedla generální advokátka v bodu 66 svého stanoviska, vzhledem k tomu, že s výhradou ověření uvedeného v bodu 22 tohoto rozsudku může tato karta představovat „poukaz“, musí být kvalifikována jako „víceúčelový poukaz“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 této směrnice. Daňové zacházení s touto kartou bude muset být stanoveno ve světle čl. 30b bodu 2, jakož i článku 73a uvedené směrnice.

32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 30a směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nástroj, který poskytuje svému držiteli právo využívat různé služby na daném místě po omezenou dobu a do určité výše, může představovat „poukaz“ ve smyslu čl. 30a bodu 1 této směrnice, i když přímý spotřebitel nemůže využít z důvodu omezené doby platnosti tohoto nástroje všechny nabízené služby. Uvedený nástroj představuje „víceúčelový poukaz“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 uvedené směrnice, jelikož DPH splatná za tyto služby není v okamžiku jeho vydání známa.

K nákladům řízení

33 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního 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 (první senát) rozhodl takto:

Článek 30a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z prodané hodnoty, ve znění směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, musí být vykládán v tom smyslu, že nástroj, který poskytuje svému držiteli právo využívat různé služby na daném místě po omezenou dobu a do určité výše, může představovat „poukaz“ ve smyslu čl. 30a bodu 1 této směrnice, i když přímý spotřebitel nemůže využít z důvodu omezené doby platnosti tohoto nástroje všechny nabízené služby.

Uvedený nástroj představuje „víceúčelový poukaz“ ve smyslu §1. 30a bodu 3 uvedené směrnice, jelikož daň z přidané hodnoty splatná za tyto služby není v okamžiku jeho vydání známa.

Podpisy.

*— Jednací jazyk: švédština.