Downloaded via the EU tax law app / web

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (prvního senátu)

28. dubna 2022(*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Sm?rnice 2006/112/ES – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – ?lánek 30a bod 1 – Pojem ‚poukaz' – ?lánek 30a bod 3 – Pojem ‚víceú?elový poukaz' – Prodej karty oprav?ující jejího držitele k využití n?kolika turistických služeb po omezenou dobu“

Ve v?ci C?637/20,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) ze dne 18. listopadu 2020, došlým Soudnímu dvoru dne 25. listopadu 2020, v ?ízení

Skatteverket

proti

DSAB Destination Stockholm AB,

SOUDNÍ DV?R (první senát),

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

generální advokátka T. ?apeta,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

– za Skatteverket A.-S. Pallasdies, jako zmocn?nkyní,

– za DSAB Destination Stockholm AB U. Grefberg a M. Friem, advokat,

– za italskou vládu G. Palmieri, jakož i A. Maddaloem, jako zmocn?nci,

– za Evropskou komisi J. Jokubauskait? a P. Carlin, jako zmocn?nkyn?mi,

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

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?lánku 30a sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty (Ú?. v?st. 2006, L 347, s. 1), ve zn?ní sm?rnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. ?ervna 2016 (Ú?. v?st.

2016, L 177, s. 9) (dále jen „sm?rnice o DPH“).

2 Tato žádost byla p?edložena v rámci sporu mezi Skatteverket (da?ová správa, Švédsko) a spole?ností DSAB Destination Stockholm AB (dále jen „DSAB“) ve v?ci da?ového zacházení s nástrojem uvád?ným na trh posledn? uvedenou spole?ností v podob? karty nazvané „citycard“ (dále jen „karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení“).

Právní rámec

Unijní právo

Sm?rnice o DPH

3 Podle ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH je p?edm?tem dan? z p?idané hodnoty (DPH) poskytnutí služby za úplatu uskute?n?né v rámci ?lenského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

4 ?lánek 30a sm?rnice o DPH stanoví:

„Pro ú?ely této sm?rnice se rozumí:

1) ‚poukazem‘ nástroj, se kterým je spojena povinnost p?ijmout jej jako protipln?ní nebo ?ást protipln?ní za dodání zboží nebo poskytnutí služby a 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?;

2) ‚jednoú?elovým 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) ‚víceú?elovým poukazem‘ poukaz jiný než jednoú?elový poukaz.“

5 ?lánek 30b sm?rnice o DPH stanoví:

„1. Každý p?evod jednoú?elového poukazu provedený osobou povinnou k dani vlastním jménem se považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na n?ž se poukaz vztahuje. Skute?né p?edání zboží nebo skute?né poskytnutí služby na základ? jednoú?elového poukazu p?ijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protipln?ní nebo ?ást protipln?ní se za samostatné pln?ní nepovažuje.

Je-li p?evod jednoú?elového poukazu proveden osobou povinnou k dani jménem jiné osoby povinné k dani, považuje se tento p?evod za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na n?ž 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 jednoú?elový poukaz vlastním jménem vydala, má se p?esto za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na n?ž se poukaz vztahuje, dané osob? povinné k dani.

2. Skute?né p?edání zboží nebo skute?né poskytnutí služby na základ? víceú?elového poukazu p?ijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protipln?ní nebo ?ást protipln?ní je p?edm?tem DPH podle ?lánku 2, zatímco žádný p?edchozí p?evod tohoto víceú?elového poukazu p?edm?tem 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, nap?íklad 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? uvedené na víceú?elovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené 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 ?lánk? 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 ?lánky 30a a 30b sm?rnice o DPH byly do švédského práva provedeny zejména ?lánky 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?idané 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?tihodnosti 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 prost?edek pro p?ístup ke služb? nebo využití služby a neplatí žádné další poplatky, p?i?emž tato karta se jednoduše na?ítá prost?ednictvím ?te?ky vytvo?ené za tímto ú?elem. Na základ? smlouvy uzav?ené se spole?ností DSAB obdrží poskytovatel následn? od

této spole?nosti za každý vstup nebo využití protipln?ní rovnající se procentnímu podílu z obvyklé ceny vstupu nebo využití. Poskytovatel není povinen poskytnout držiteli uvedené karty p?ístup ke svým službám více než jednou. Spole?nost DSAB nezaru?uje žádný minimální po?et návšt?vník?. V p?ípad? dosažení limitu hodnoty samotné karty ji držitel této karty již nem?že využívat.

11 Karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, existuje v n?kolika verzích, které mají r?znou dobu platnosti a limity hodnoty. Karta pro dosp?lé s platností 24 hodin stojí 669 švédských korun (SEK) (p?ibližn? 65 eur). B?hem této doby platnosti m?že držitel tuto kartu používat jako platební prost?edek až do výše 1 800 SEK (p?ibližn? 176 eur). Uvedená doba platnosti po?íná b?žet od okamžiku prvního použití uvedené karty. Samotná karta musí být použita ve lh?t? jednoho roku od nákupu.

12 V návaznosti na žádost o individuální výkladové stanovisko podanou spole?ností DSAB rozhodla Skatterättsnämnden (komise pro da?ové právo, Švédsko), že karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nep?edstavuje „víceú?elový poukaz“ ve smyslu ?lánku 30a sm?rnice o DPH. Dosp?la k záv?ru, že zejména z definice „poukazu“ ve smyslu tohoto ?lánku a ustanovení týkajících se výpo?tu základu dan? vyplývá, že poukaz musí mít ur?itou nominální hodnotu nebo se musí vztahovat ke konkrétnímu dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Podle této komise musí z poukazu jednozna?n? vyplývat, co lze vým?nou za poukaz získat, i když v p?ípad? víceú?elového poukazu m?že existovat nejistota týkající se da?ové sazby nebo zem? zdan?ní.

13 Výše uvedené výkladové stanovisko bylo p?edm?tem žalob podaných k p?edkládajícímu soudu jak da?ovou správou, tak spole?ností DSAB.

14 Da?ová správa tvrdí, že kartu, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, nelze kvalifikovat jako „poukaz“ ve smyslu ?lánku 30a sm?rnice o DPH. Jedná se podle ní o formu volno?asové karty, jejíž limit je velmi vysoký v porovnání k dob? její platnosti, která je velmi krátká. Pr?m?rný spot?ebitel tak nem?že využít všech možností nabízených touto kartou. Sleva, kterou držitel uvedené karty obdrží, je ve srovnání s b?žnou cenou navštívených atrakcí úm?rná mí?e jejího využití. Kartu jako takovou tudíž nelze považovat za vym?n?nou za zboží nebo služby.

15 Spole?nost DSAB naproti tomu tvrdí, že karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, spl?uje podmínky stanovené v ?lánku 30a sm?rnice o DPH a p?edstavuje „víceú?elový poukaz“ ve smyslu tohoto ?lánku. Spole?nost DSAB zejména uvádí, že doty?ní poskytovatelé jsou povinni p?ijmout tuto kartu jako platební prost?edek a podmínky, které se uplatní na držitele této karty, uvád?jí, jaké služby mohou být uhrazeny uvedenou kartou a kdo jsou poskytovatelé t?chto služeb. Tutéž kartu lze použít jako protipln?ní za služby, které podléhají r?zným sazbám dan?. ?ástka DPH splatné za pln?ní, která mohou být poskytnuta jako protipln?ní za kartu, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, není tedy v okamžiku vydání této karty známa.

16 Za t?chto podmínek a vzhledem k tomu, že Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) konstatoval, že Soudní dv?r dosud nerozhodoval o výkladu ustanovení sm?rnice o DPH týkajících se poukaz? a že práce výboru pro DPH z?ízeného ?lánkem 398 této sm?rnice neumožnily dosáhnout shody, pokud jde o zacházení s takovými nástroji, jako je karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„Musí být ?lánek 30a [sm?rnice o DPH] vykládán v tom smyslu, že taková karta, jako je karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, která držitele karty oprav?uje k tomu, aby mu byly poskytnuty r?zné služby na ur?itém míst? po omezenou dobu a do ur?ité hodnoty, p?edstavuje poukaz a jedná se v tomto p?ípad? o víceú?elový 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 držitele 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 ?áste?né protipln?ní za dodání zboží nebo poskytnutí služeb a dále zda je na uvedeném nástroji nebo v související dokumentaci up?esn?no, 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 doty?né 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 r?zným sazbám DPH nebo jsou od této dan? osvobozeny. Taková kvalifikace by rovn?ž mohla vést ke dvojímu zdan?ní doty?ných služeb, p?estože cílem sm?rnice 2016/1065 zejména bylo, jak vyplývá z bodu 2 od?vodn?ní této sm?rnice, zabránit mu.

27 Za t?chto podmínek a s výhradou ov??ení uvedeného v bod? 22 tohoto rozsudku lze podle všeho kvalifikovat kartu, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, jako „poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 1 sm?rnice o DPH.

28 Zadruhé, pokud jde o kvalifikaci karty, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, jako „víceú?elového poukazu“ ve smyslu ?l. 30a bodu 3 sm?rnice o DPH, je t?eba uvést, že tento pojem má význam zbytkové kategorie. Všechny jiné poukazy než jednoú?elové poukazy jsou totiž v souladu s tímto ustanovením „víceú?elovými poukazy“. Je t?eba tudíž nejprve ov??it, zda uvedená karta spadá pod pojem „jednoú?elový poukaz“ uvedený v ?l. 30a bod? 2 sm?rnice o DPH.

29 V souladu s posledn? uvedeným ustanovením je „jednoú?elový 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 p?ípad? z p?edkládacího rozhodnutí vyplývá, že karta, o kterou se jedná ve v?ci v p?vodním ?ízení, umož?uje p?ístup k r?zným službám, které podléhají r?zným sazbám DPH, nebo jsou od dan? osvobozeny, a že nelze p?edem stanovit, jaká pln?ní si zvolí držitel této karty.

31 V tomto p?ípad? je nutno konstatovat, že DPH splatná za služby získané držitelem dot?ené karty není v okamžiku vydání této karty známa, což vylu?uje její kvalifikaci jakožto „jednoú?elového poukazu“ ve smyslu ?l. 30a bodu 2 sm?rnice o DPH. Jak uvedla generální advokátka v bod? 66 svého stanoviska, vzhledem k tomu, že s výhradou ov??ení uvedeného v bod? 22 tohoto rozsudku m?že tato karta p?edstavovat „poukaz“, musí být kvalifikována jako „víceú?elový poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 3 této sm?rnice. Da?ové zacházení s touto kartou bude muset být stanoveno ve sv?tle ?l. 30b bodu 2, jakož i ?lánku 73a uvedené sm?rnice.

32 S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 30a sm?rnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že nástroj, který poskytuje svému držiteli právo využívat r?zné služby na daném 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 pr?m?rný spot?ebitel nem?že využít z d?vodu omezené doby platnosti tohoto nástroje všechny nabízené služby. Uvedený nástroj p?edstavuje „víceú?elový poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 3 uvedené sm?rnice, jelikož DPH splatná za tyto služby není v okamžiku jeho vydání známa.

K náklad?m ?ízení

33 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (první senát) rozhodl takto:

?lánek 30a sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o spole?ném systému dan? z p?idané hodnoty, ve zn?ní sm?rnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. ?ervna 2016, musí být vykládán v tom smyslu, že nástroj, který poskytuje svému držiteli právo využívat r?zné služby na daném 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 pr?m?rný spot?ebitel nem?že využít z d?vodu omezené doby platnosti tohoto nástroje všechny nabízené služby.

Uvedený nástroj p?edstavuje „víceú?elový poukaz“ ve smyslu ?l. 30a bodu 3 uvedené sm?rnice, jelikož da? z p?idané hodnoty splatná za tyto služby není v okamžiku jeho vydání známa.

Podpisy.

*– Jednací jazyk: švédština.