Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (prvá komora)

z 28. apríla 2022 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Smernica 2006/112/ES – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Článok 30a bod 1 – Pojem ‚poukaz' – Článok 30a bod 3 – Pojem ‚viacúčelový poukaz' – Predaj karty, ktorá jej držiteľovi umožňuje využívať viacero služieb v oblasti cestovného ruchu počas obmedzeného obdobia"

Vo veci C-637/20,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 18. novembra 2020 a doručený Súdnemu dvoru 25. novembra 2020, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

DSAB Destination Stockholm AB,

SÚDNY DVOR (prvá komora),

v zložení: predseda prvej komory A. Arabadžiev, sudcovia I. Ziemele, T. von Danwitz (spravodajca), P. G. Xuereb a A. Kumin,

generálna advokátka: T. Ćapeta,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Skatteverket, v zastúpení: A.-S. Pallasdies, splnomocnená zástupkyňa,

– DSAB Destination Stockholm AB, v zastúpení: U. Grefberg a M. Fri, advokat,

– talianska vláda, v zastúpení: G. Palmieri a A. Maddalo, splnomocnení zástupcovia,

– Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a P. Carlin, splnomocnené zástupkyne,

* Jazyk konania: švédčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 24. februára 2022,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 30a smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016 (Ú. v. EÚ L 177, 2016, s. 9) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (daňový úrad, Švédsko) na jednej strane a spoločnosťou DSAB Destination Stockholm AB (ďalej len „DSAB“) na druhej strane vo veci daňového zaobchádzania s nástrojom, ktorý DSAB uvádza na trh vo forme karty s názvom „citycard“ (ďalej len „karta, o ktorú ide vo veci samej“).

Právny rámec

Právo Únie

Smernica o DPH

3 Podľa článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH tejto dani podlieha poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká.

4 Článok 30a smernice o DPH stanovuje:

„Na účely tejto smernice sa použijú tieto vymedzenia pojmov:

1. ‚poukaz‘ je nástroj, pri ktorom existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, pričom sa na ňom alebo v súvisiacej dokumentácii uvádza tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich možných dodávateľov vrátane podmienok použitia takéhoto nástroja [dodávateľov, najmä vo všeobecných podmienkach použitia tohto nástroja – *neoficiálny preklad*];

2. ‚jednoúčelový poukaz‘ je poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje a DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb;

3. ‚viacúčelový poukaz‘ je poukaz iný ako jednoúčelový poukaz.“

5 Článok 30b smernice o DPH stanovuje:

„1. Každý prevod jednoúčelového poukazu vykonaný zdaniteľnou osobou konajúcou vo vlastnom mene sa považuje za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje. Samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb za jednoúčelový poukaz, ktorý

dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, sa nepovažuje za samostatnú transakciu.

Ak prevod jednoúčelového poukazu vykoná zdaniteľná osoba konajúca v mene inej zdaniteľnej osoby, tento prevod sa považuje za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje, uskutočnené touto inou zdaniteľnou osobou, v mene ktorej zdaniteľná osoba koná.

Ak dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb nie je zdaniteľnou osobou, ktorá vo vlastnom mene vystavila jednoúčelový poukaz, napriek tomu má sa za to, že tento dodávateľ alebo poskytovateľ dodal tovar alebo poskytol službu, na ktoré sa tento poukaz vzťahuje, tejto zdaniteľnej osobe.

2. Samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb za viacúčelový poukaz, ktorý dodávateľ tovaru alebo poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, podlieha DPH v súlade s článkom 2, zatiaľ čo každý predchádzajúci prevod tohto viacúčelového poukazu nepodlieha DPH.

Ak prevod viacúčelového poukazu vykoná zdaniteľná osoba iná ako zdaniteľná osoba vykonávajúca transakciu podliehajúcu DPH podľa prvého pododseku, každé poskytnutie služieb, ktoré sa dá identifikovať, ako napríklad distribučných alebo propagačných služieb, podlieha DPH.“

6 Článok 73a smernice o DPH stanovuje:

„Bez toho, aby bol dotknutý článok 73, základ dane pri dodaní tovaru alebo poskytnutí služieb na základe viacúčelového poukazu sa rovná protihodnote zaplatenej za poukaz alebo, v prípade absencie informácie o tejto protihodnote, peňažnej hodnote, ktorá je uvedená na samotnom viacúčelovom poukaze alebo v súvisiacej dokumentácii, zníženej o sumu DPH vzťahujúcu sa na dodaný tovar alebo poskytnuté služby.“

Smernica 2016/1065

7 Odôvodnenia 2, 4 a 5 smernice 2016/1065, ktorou bola zmenená smernica 2006/112 s cieľom zahrnúť do nej najmä články 30a, 30b a 73a, stanovujú:

„(2) S cieľom zabezpečiť spoľahlivé a jednotné zaobchádzanie, byť v súlade so zásadami všeobecnej dane zo spotreby presne úmernej cene tovaru a služieb, zabrániť nezrovnalostiam, narušeniu hospodárskej súťaže, dvojitému zdaneniu alebo nezdaneniu a obmedziť riziko vyhýbania sa daňovej povinnosti je nutné zaviesť špecifické pravidlá zaobchádzania s poukazmi na účely DPH.

…

(4) Tieto pravidlá by sa mali zamerať len na poukazy, ktoré možno vymeniť za tovar alebo služby. Uvedené pravidlá by sa však nemali zameriavať na nástroje, ktoré oprávňujú držiteľa na zľavu pri nákupe tovaru alebo služieb, s ktorými ale nie je spojené žiadne právo na získanie takéhoto tovaru alebo služieb.

(5) Ustanovenia týkajúce sa poukazov by nemali viesť k žiadnej zmene v zaobchádzaní na účely DPH s cestovnými lístkami, vstupenkami do kín a múzeí, poštovými známkami alebo podobnými nástrojmi.“

Švédske právo

8 Články 30a a 30b smernice o DPH boli prebraté do švédskeho práva najmä prostredníctvom § 20 a 21 kapitoly 1, § 12 kapitoly 2, ako aj § 3c kapitoly 7 mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon (1994:200) z 30. marca 1994 o dani z pridanej hodnoty (SFS 1994, č. 200)].

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

9 DSAB je podnik, ktorý uvádza na trh kartu, o ktorú ide vo veci samej, určenú turistom, ktorí navštívili mesto Štokholm (Švédsko).

10 Táto karta jej držiteľovi umožňuje navštíviť počas obmedzeného obdobia a do určitej hodnoty asi 60 turistických atrakcií, ako sú pamätihodnosti alebo múzeá. Poskytuje tiež prístup k desiatke služieb osobnej dopravy, ako sú okružné jazdy vykonávané autobusmi a loďami spoločnosti DSAB, nazývané „Hop On – Hop Off“, a návštevy organizované inými poskytovateľmi služieb. Niektoré z týchto služieb podliehajú DPH vo výške od 6 % do 25 %, zatiaľ čo iné sú od DPH oslobodené. Držiteľ karty, o ktorú ide vo veci samej, používa túto kartu ako platobný prostriedok na vstup alebo využitie služby a nič nedopláca, pričom táto karta je jednoducho zaregistrovaná prostredníctvom čítačky navrhnutej na tento účel. Na základe zmluvy uzavretej so spoločnosťou DSAB poskytovateľ následne dostane od tejto spoločnosti za každý vstup alebo využitie služby protihodnotu rovnajúcu sa percentu z bežnej ceny za vstup alebo využitie. Poskytovateľ nie je povinný poskytnúť držiteľovi uvedenej karty viac ako jeden prístup k svojim službám. DSAB nezaručuje nijaký minimálny počet návštevníkov. Ak je limit hodnoty tej istej karty vyčerpaný, jej držiteľ ju už nemôže používať.

11 Karta, o ktorú ide vo veci samej, existuje vo viacerých verziách s rôznymi dobami platnosti a limitmi hodnoty. Karta pre dospelých s platnosťou 24 hodín tak stojí 669 švédskych korún (SEK) (približne 65 eur). Počas tejto doby platnosti môže držiteľ používať túto kartu ako platobný prostriedok až do výšky 1 800 SEK (približne 176 eur). Uvedená doba platnosti začína plynúť od prvého použitia karty. Tá istá karta sa musí použiť do jedného roka od jej kúpy.

12 V nadväznosti na žiadosť o daňové stanovisko, ktorú podala DSAB, Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko) rozhodla, že karta, o ktorú ide vo veci samej, nepredstavuje „viacúčelový poukaz“ v zmysle článku 30a smernice o DPH. Usúdila, že najmä z definície „poukaz“ v zmysle tohto článku a ustanovení týkajúcich sa výpočtu základu dane vyplýva, že poukaz musí mať určitú nominálnu hodnotu alebo sa musí týkať určitého dodania tovaru, alebo poskytnutia služieb. Podľa tejto komisie musí poukaz jasne uvádzať, čo možno výmenou zaň získať, aj keď v prípade viacúčelového poukazu môže existovať neistota, pokiaľ ide o sadzbu dane alebo krajinu, kde dochádza k zdaneniu.

13 Uvedené stanovisko bolo predmetom opravných prostriedkov podaných na vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, tak daňovou správou, ako aj spoločnosťou DSAB.

14 Daňová správa tvrdí, že kartu, o ktorú ide vo veci samej, nemožno kvalifikovať ako „poukaz“ v zmysle článku 30a smernice o DPH. Ide o formu karty určenej na voľné chvíle, ktorej hodnota je veľmi vysoká v porovnaní s dobou platnosti, ktorá je veľmi krátka. Priemerný spotrebiteľ tak

nemôže využiť všetky možnosti ponúkané touto kartou. Zľava, ktorú získa držiteľ uvedenej karty, je v porovnaní s bežnou cenou navštívených atrakcií, pomerná k úrovni jej použitia. Túto kartu ako takú nemožno tak považovať za protihodnotu tovarov alebo služieb.

15 DSAB naopak tvrdí, že karta, o ktorú ide vo veci samej, spĺňa podmienky uvedené v článku 30a smernice o DPH a predstavuje „viacúčelový poukaz“ v zmysle tohto článku. DSAB najmä uvádza, že dotknutí poskytovatelia sú povinní prijať túto kartu ako platobný prostriedok a že podmienky uplatniteľné na jej držiteľov uvádzajú, ktoré služby možno zaplatiť s uvedenou kartou a ktorí poskytovatelia poskytujú tieto služby. Rovnakú kartu možno použiť ako protihodnotu za služby podliehajúce dani s rôznymi sadzbami. Suma DPH splatnej za plnenia, ktoré možno poskytnúť ako protihodnotu za kartu, o ktorú ide vo veci samej, nie je teda v čase vystavenia tejto karty známa.

16 Za týchto podmienok, keďže Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko), dospel k záveru, že Súdny dvor ešte nerozhodol o výklade ustanovení smernice o DPH týkajúcich sa poukazov a že práce Výboru pre DPH zriadeného článkom 398 tejto smernice neumožnili dospieť k dohode, pokiaľ ide o daňové zaobchádzanie s nástrojmi, akými sú karty, o ktoré ide vo veci samej, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 30a smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že karta, o ktorú ide vo veci samej, na základe ktorej môže jej držiteľ využívať rôzne služby na určitom mieste, v obmedzenom čase a do určitej hodnoty, predstavuje poukaz, a v tomto prípade viacúčelový poukaz?“

O prejudiciálnej otázke

17 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 30a smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že nástroj, ktorý dáva svojmu držiteľovi právo využívať rôzne služby na určitom mieste, počas obmedzeného obdobia a do určitej hodnoty, môže predstavovať „poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 1 tejto smernice, aj keď z dôvodu obmedzenej doby platnosti tohto nástroja nemôže priemerný spotrebiteľ využiť všetky ponúkané služby, a že v prípade kladnej odpovede môže takýto nástroj predstavovať „viacúčelový poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 3 uvedenej smernice.

18 V súlade s ustálenou judikatúrou treba pri výklade ustanovenia práva Únie zohľadniť nielen jeho znenie, ale aj jeho kontext a ciele sledované právnou úpravou, ktorej je súčasťou (rozsudok z 18. novembra 2020, Kaplan International Colleges UK, C-77/19, EU:C:2020:934, bod 39 a citovaná judikatúra).

19 V tejto súvislosti je nutné v prvom rade určiť, za akých podmienok možno určitý nástroj kvalifikovať ako „poukaz“ z hľadiska znenia článku 30a bodu 1 smernice o DPH.

20 Podľa tohto ustanovenia je „poukaz“ nástroj, pri ktorom po prvé existuje povinnosť akceptovať ho ako protihodnotu alebo ako časť protihodnoty za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb a po druhé sa na ňom alebo v súvisiacej dokumentácii uvádza tovar alebo služby, ktoré sa majú dodať alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich možných dodávateľov alebo poskytovateľov, najmä vo všeobecných podmienkach použitia tohto nástroja.

21 Treba teda overiť na jednej strane, či sa takýto nástroj spája s povinnosťou prijať ho ako úplnú alebo čiastočnú protihodnotu za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, a na druhej strane, či uvedený nástroj alebo súvisiaca dokumentácia spresňujú, ktoré tovary alebo služby sa majú dodať

alebo poskytnúť, alebo totožnosť ich dodávateľov alebo poskytovateľov. Ako vyplýva zo znenia článku 30a bodu 1 smernice o DPH obsahujúceho zlučovaciu spojku „a“ a ako konštatovala generálna advokátka v bode 41 svojich návrhov, obe podmienky pripomenuté v bode 20 tohto rozsudku sú kumulatívne.

22 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tieto dve podmienky sú zrejme splnené, čo však musí overiť vnútroštátny súd.

23 Pokiaľ ide o tvrdenie daňového úradu, podľa ktorého karta, o ktorú ide vo veci samej, nemôže predstavovať „poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 1 smernice o DPH z dôvodu, že priemerný spotrebiteľ by vzhľadom na obmedzenú dobu platnosti tejto karty nemohol využiť všetky ponúkané služby, treba konštatovať, že takúto argumentáciu nemožno prijať.

24 Ako totiž v podstate uviedla generálna advokátka v bode 57 svojich návrhov, z definície pojmu „poukaz“ uvedenej v článku 30a bode 1 smernice o DPH nevyplýva, že by doba platnosti dotknutej karty alebo možnosť využiť všetky služby, ktoré ponúka, boli relevantnými skutočnosťami na účely kvalifikácie uvedenej karty ako „poukazu“ v zmysle tohto ustanovenia.

25 Okrem toho na rozdiel od toho, čo tvrdí talianska vláda vo svojich písomných pripomienkach, vystavenie nástroja, akým je karta, o ktorú ide vo veci samej, nemožno kvalifikovať ako „poskytnutie jedinej služby“ vzhľadom na rozmanitosť ponúkaných služieb a tretích hospodárskych subjektov vystupujúcich v postavení poskytovateľov.

26 Takáto kvalifikácia by okrem toho bola v rozpore s cieľom, ktorý bol vyjadrený v odôvodnení 5 smernice 2016/1065, pretože by viedla k uloženiu jednotnej sadzby dane na služby, akými sú doprava alebo vstup do múzeí, ktoré podliehajú rôznym sadzbám DPH alebo sú od tejto dane oslobodené. Takáto kvalifikácia by tiež mohla viesť k dvojitému zdaneniu dotknutých služieb, hoci cieľom smernice 2016/1065 bolo najmä zabrániť takémuto zdaneniu, ako vyplýva z odôvodnenia 2 tejto smernice.

27 Za týchto podmienok a s výhradou overenia uvedeného v bode 22 tohto rozsudku sa zdá, že je možné kvalifikovať poukaz, o ktorý ide vo veci samej, ako „poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 1 smernice o DPH.

28 V druhom rade, pokiaľ ide o kvalifikáciu karty, o ktorú ide vo veci samej, ako „viacúčelového poukazu“ v zmysle článku 30a bodu 3 smernice o DPH, treba uviesť, že tento pojem má zvyškový význam. Všetky ostatné poukazy, ako sú jednoúčelové poukazy, totiž predstavujú „viacúčelové poukazy“ v súlade s týmto ustanovením. Preto treba najskôr overiť, či uvedená karta spadá pod pojem „jednoúčelový poukaz“ uvedený v článku 30a bode 2 smernice o DPH.

29 V súlade s týmto posledným uvedeným ustanovením je „jednoúčelový poukaz“ definovaný ako poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa tento poukaz vzťahuje, a DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb.

30 V prejednávanej veci z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že karta, o ktorú ide vo veci samej, umožňuje prístup k rôznym službám, na ktoré sa vzťahujú rôzne alebo oslobodené sadzby DPH, a že nie je možné vopred predvídať, ktoré plnenia si vyberie držiteľ tejto karty.

31 V tomto prípade treba konštatovať, že splatná DPH zo služieb, ktoré získal držiteľ dotknutej karty, nie je známa v čase vystavenia tejto karty, čo vylučuje jej kvalifikáciu ako „jednoúčelového poukazu“ v zmysle článku 30a bodu 2 smernice o DPH. V dôsledku toho, ako uviedla generálna advokátka v bode 66 svojich návrhov, keďže s výhradou overenia uvedeného v bode 22 tohto rozsudku môže táto karta predstavovať „poukaz“, musí byť kvalifikovaná ako „viacúčelový poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 3 tejto smernice. Daňové zaobchádzanie by sa v jej prípade malo stanoviť s prihliadnutím na článok 30b ods. 2, ako aj článok 73a uvedenej smernice.

32 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 30a smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že nástroj, ktorý dáva svojmu držiteľovi právo využívať rôzne služby na určitom mieste, počas obmedzeného obdobia a do určitej hodnoty, môže predstavovať „poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 1 tejto smernice, aj keď z dôvodu obmedzenej doby platnosti tohto nástroja nemôže priemerný spotrebiteľ využiť všetky ponúkané služby. Uvedený nástroj predstavuje „viacúčelový poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 3 uvedenej smernice, keďže DPH splatná za tieto služby nie je v čase vystavenia tohto nástroja známa.

O trovách

33 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (prvá komora) rozhodol takto:

Článok 30a smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, sa má vykladať v tom zmysle, že nástroj, ktorý dáva svojmu držiteľovi právo využívať rôzne služby na určitom mieste, počas obmedzeného obdobia a do určitej hodnoty, môže predstavovať „poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 1 tejto smernice, aj keď z dôvodu obmedzenej doby platnosti tohto nástroja nemôže priemerný spotrebiteľ využiť všetky ponúkané služby. Uvedený nástroj predstavuje „viacúčelový poukaz“ v zmysle článku 30a bodu 3 uvedenej smernice, keďže daň z pridanej hodnoty splatná za tieto služby nie je v čase vystavenia tohto nástroja známa.

Podpisy