



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
přednesené dne 10. ledna 2019¹

Věc C-647/17

**Skatteverket
proti
Srf konsulterna AB**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) (Švédsko)]

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty – Místo zdanitelného plnění – Služby nabízené osobám povinným k dani – Poskytnutí služeb spočívajících v oprávnění ke vstupu na vzdělávací akce – Seminář konající se v členském státě, ve kterém není usazen poskytovatel ani účastníci semináře – Seminář vyžadující předchozí registraci a platbu předem“

1. Touto žádostí o rozhodnutí o předběžné otázce žádá Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) Soudní dvůr o poskytnutí vodítka k tomu, zda by seminář pořádaný osobou povinnou k dani usazenou ve Švédsku pro účastníky, kteří jsou sami osobami povinnými k dani usazenými ve Švédsku, jenž se ale koná v jiném členském státě, měl být předmětem DPH ve Švédsku nebo v tomto druhém členském státě. Mělo by být místo konání takového semináře určeno v souladu s článkem 44 směrnice 2006/112/ES² nebo článkem 53 této směrnice?

2. Soudní dvůr je tudíž poprvé vyzván k tomu, aby posoudil a určil věcnou působnost článku 53 ve vztahu ke službám poskytovaným osobami povinnými k dani, které spočívají v oprávnění ke vstupu na vzdělávací akce ve smyslu tohoto ustanovení. Odpověď Soudního dvora bude mít pravděpodobně rozhodující dopad na určení místa poskytování služeb (včetně vedlejších služeb souvisejících se vstupem) pokud jde o další kategorie akcí uváděných v článku 53, to znamená „kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce“ (od tenisových turnajů až po obchodní veletrhy, od výstav až po koncerty). Konkrétně může například poskytnout vodítko pro určení místa poskytování významné mezinárodní události, jako je nadcházející mistrovství Evropy ve fotbale EURO 2020³.

1 – Původní jazyk: angličtina.

2 – Směrnice Rady ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1).

3 – Relevantní rysy této události jsou podle všeho následující: skládá se ze série samostatných akcí (fotbalových zápasů), které se konají v různých členských státech nebo mimo EU, na které jsou lístky na jméno a které jsou prodávány různými osobami povinnými k dani prostřednictvím složitějšího distribučního systému.

Unijní právo

Směrnice 2006/112/ES

3. Článek 44 směrnice 2006/112/ES stanoví, že „místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti“⁴.

4. Článek 53 stanoví, že v případě poskytnutí služby osobě povinné k dani je „místem poskytnutí služby spočívající v zajištění vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, jako jsou veletrhy a výstavy, nebo vedlejší služby související s tímto vstupem [...] místo, kde se tato akce skutečně koná“.

5. Článek 54 odst. 1 stanoví, že pokud jde o poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je „místem poskytnutí služby nebo vedlejší služby vztahující se ke kulturním, uměleckým, sportovním, vědeckým, vzdělávacím, zábavním nebo podobným akcím, jako jsou veletrhy a výstavy, včetně poskytnutí služby organizátorem této akce, [...] místo, kde se tato akce skutečně koná“.

6. Podle čl. 132 odst. 1 písm. i) členské státy osvobodí od DPH „[...] odborný výcvik nebo rekvalifikaci, jakož i poskytnutí služeb a dodání zboží s nimi úzce související, veřejnoprávními subjekty s tímto posláním nebo jinými subjekty, jejichž cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“.

Narizení č. 282/2011

7. Článek 32 odst. 1 nařízení č. 282/2011⁵ stanoví, že článek 53 směrnice 2006/112/ES se vztahuje zejména na „poskytnutí služeb, jejichž podstatným rysem je udělení oprávnění ke vstupu na akci výměnou za vstupenku nebo úplat, včetně úplaty v podobě předplatného, sezónní vstupenky nebo pravidelného poplatku“.

8. Článek 32 odst. 2 stanoví, že takové služby zahrnují zejména:

- „a) oprávnění ke vstupu na kulturní představení, divadelní představení, cirkusová představení, na trhy a veletrhy, do zábavních parků, na koncerty, na výstavy, jakož i na další podobné kulturní akce;
- b) oprávnění ke vstupu na sportovní akce, jako jsou sportovní zápasy a soutěže;
- c) oprávnění ke vstupu na vzdělávací a vědecké akce, jako jsou konference a semináře“.

9. Podle čl. 32 odst. 3 se čl. 32 odst. 1 nevztahuje na používání zařízení, jako jsou tělocvičny a podobná zařízení, za úplat.

10. Článek 33 stanoví, že „vedlejší služby uvedené v článku 53 směrnice 2006/112/ES zahrnují služby přímo související se vstupem na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, poskytované osobě účastnící se akce samostatně za protiplnění“. Dále uvádí, že „takové vedlejší služby zahrnují zejména používání šaten nebo hygienických zařízení, avšak nezahrnují prosté služby zprostředkování související s prodejem vstupenek“.

4 – Zněním použitelným v rozhodné době bylo znění směrnice 2006/112, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11).

5 – Prováděcí 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).

Vnitrostátní právní úprava

11. Podle § 5 kapitoly 5 mervärdesskattelagen 1994:200 (zákon 1994:200 o dani z přidané hodnoty)⁶ 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 zákona o DPH služby ve formě oprávnění ke vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, 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.

Skutkové okolnosti, řízení a předběžná otázka

13. Společnost Srf konsulterna AB (dále jen „Srf konsulterna“) je společnost se sídlem ve Švédsku v výlučném vlastnictví profesionální organizace pro účetní, manažerské a mzdové poradce. Za poplatek poradcům poskytuje vzdělávací a odborný výcvik.

14. Předkládající soud uvádí, že kromě jiných činností pořádá společnost Srf konsulterna semináře v délce 30 hodin, které jsou rozloženy do pěti dnů s jednodenním volným dnem v polovině semináře. Tyto semináře jsou přístupné pouze profesionálům se sídlem nebo s provozovnou ve Švédsku, a to bez ohledu na to, zda jsou členy mateřské profesionální organizace společnosti Srf konsulterna. Program seminářů je stanoven předem a předpokládá, že účastníci mají předchozí znalosti a zkušenosti v oblasti účetnictví, přestože jej lze upravit v závislosti na úrovni odborné způsobilosti těch, kteří se jich skutečně zúčastní. Semináře se konají v konferenčním zařízení.

15. Účastníci se musí zaregistrovat předem a musí být před začátkem kurzu přijati. Společnost Srf konsulterna má tudíž přístup k údajům o totožnosti účastníků, jako jsou jejich jména, adresy, osobní identifikační čísla či registrační čísla⁷. Platba se realizuje předem.

16. Některé ze seminářů společnosti Srf konsulterna se konají na různých místech ve Švédsku, zatímco jiné jsou pořádány v jiných členských státech.

17. Pokud jde o posledně uvedené semináře (dále jen „předmětné semináře“), společnost Srf konsulterna požádala Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko), aby rozhodla, zda by za místo poskytování služeb mělo být považováno Švédsko nebo členský stát, ve kterém se seminář konal.

18. Komise pro daňové právo konstatovala, že se takové semináře mají považovat za uskutečněné ve Švédsku, i když skutečně probíhají v zahraničí. Z toho vyplývá, že se použije článek 44, a nikoliv článek 53, přičemž DPH je splatná ve Švédsku.

19. Skatteverket (místní daňová správa, Švédsko) nesouhlasila s odůvodněním tohoto rozhodnutí a podala proti tomuto rozhodnutí odvolání k Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko).

6 – Dále jen „zákon o DPH“.

7 – Dále jen „daňové identifikační údaje“.

20. Protože předkládající soud byl toho názoru, že význam článku 53 směrnice 2006/112/ES a jeho vztah k článku 44 této směrnice nebyly zcela jasné, přerušil řízení a položil Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Je třeba pojem ‚oprávnění ke vstupu na akce‘ v článku 53 [směrnice 2006/112/ES] 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?“

21. Místní daňová správa, Francie, Spojené království a Komise předložily písemná vyjádření. Na jednání konaném dne 18. října 2018 Švédsko a Komise přednesly ústní vyjádření.

Posouzení

Úvodní poznámky

22. Předkládající soud si klade otázku, zda poskytování služeb, jako jsou ty, které jsou předmětem věci v původním řízení, spadá do působnosti článku 53 směrnice 2006/112/ES. Odpověď na předběžnou otázku tudíž závisí na tom, zda semináře organizované společností Srf konsulterna v jiných členských státech než ve Švédsku mohou být kvalifikovány jako poskytování služeb „spočívající[ch] v zajištění vstupu na [...] vzdělávací [...] akce“ ve smyslu článku 53 směrnice 2006/112/ES.

23. Na úvod poznamenávám, že je nesporné, že dotčená plnění, která jsou předmětem věci v původním řízení, představují služby, a nikoliv zboží. Je také nesporné, že tyto služby jsou poskytovány výlučně osobám povinným k dani. Stejně tak jasně předkládající rozhodnutí uvádí, že služby poskytované společností Srf konsulterna mají vzdělávací povahu. Články 44 a 53 jsou tudíž vskutku ustanoveními, která jsou potenciálně relevantní pro určení místa poskytování služeb.

24. Jestliže je odpověď na předběžnou otázku taková, že to, co je poskytováno, je „oprávnění ke vstupu“ ve smyslu článku 53 směrnice 2006/112/ES, neboť předmětné semináře se konají v jiném členském státě než ve Švédsku, za místo poskytování služeb by byl považován tento druhý členský stát⁸. Jestliže se na poskytování těchto služeb nevztahuje článek 53, potom jelikož všichni účastníci těchto předmětných seminářů mají sídlo ve Švédsku, by bylo místem poskytování služeb Švédsko v souladu s článkem 44 uvedené směrnice⁹.

25. Podle ustálené judikatury Soudního dvora platí, že cílem ustanovení určujících místo zdanění v případě poskytování služeb je předejít jednak střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění předmětných služeb¹⁰. Odpověď Soudního dvora tudíž určí, který z dotčených členských států je oprávněn požadovat na dotčených osobách povinných k dani vyúčtování DPH ohledně předmětných seminářů, a to v souladu se sazbami a postupy použitelnými v daném členském státě.

26. Protože se zdá, že účelem předmětných seminářů je pomoci poradcům aktualizovat si znalosti účetnictví¹¹, pravděpodobně představují „odborný výcvik nebo rekvalifikaci“ ve smyslu čl. 132 odst. 1 písm. i) směrnice 2006/112/ES. Mohou tedy být potenciálně předmětem povinného osvobození od DPH stanoveného v tomto ustanovení. Komise na jednání tvrdila, že toto ustanovení není relevantní. Může tomu tak být, protože společnost Srf konsulterna podle všeho není veřejnoprávním subjektem, jehož cílem je poskytování odborného výcviku ve smyslu čl. 132 odst. 1. Toto ustanovení by však

8 – Viz body 16 a 17 výše.

9 – Viz body 13 a 14 výše.

10 – Rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 24.

11 – Viz bod 14 výše.

nebylo relevantní pouze tehdy, kdy – kromě toho, že není takovým veřejnoprávním subjektem – by společnost Srf konsulterna *zároveň* nebyla ani subjektem, „je[hož] cíle dotyčné členské státy uznávají za podobné“ ve smyslu tohoto ustanovení v kterémkoliv členském státě, v němž pořádá předmětné semináře¹². Protože ve spise Soudního dvora není k této skutečnosti uvedeno nic relevantního, nebudu se jí dále zabývat.

K věci samé

27. Zatímco článek 44 směrnice 2006/112/ES obsahuje obecné pravidlo pro určení místa daňové příslušnosti u poskytování služeb osobám povinným k dani, článek 53 je zvláštním odlišným ustanovením mimo jiné pro vzdělávací služby.

28. Z ustálené judikatury vyplývá, že obecné pravidlo pro určení místa daňové příslušnosti nemá přednost před zvláštními pravidly. V každém případě je třeba určit, zda se v dané situaci jedná o některý ze zvláštních případů uvedených ve směrnici 2006/112/ES (jako je článek 53). Pokud ne, bude spadat do působnosti článku 44. Tato zvláštní pravidla nemají být považována za výjimky z obecného pravidla, které by bylo proto nutné vykládat restriktivně¹³. Článek 44 by měl být naopak považován za podpůrnou nebo univerzální klauzuli použitelnou v případě, kdy se nepoužije žádné zvláštní pravidlo.

29. Soudní dvůr již uvedl, že logika, na které jsou založena ustanovení týkající se místa poskytnutí služby pro účely DPH, vyžaduje, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo služeb¹⁴.

30. Toto rozhodnutí potvrzuje přístup zaujatý v návrhu Komise týkající se místa poskytnutí služeb, který vedl k přijetí pravidel v jejich současné podobě. Komise zde uvedla, že jakákoliv změna pravidel upravujících místo zdanění služeb by měla vést v největším možném rozsahu ke zdanění v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě¹⁵. Za tímto účelem Komise navrhla změnu pravidel upravujících místo poskytování služeb osobám povinným k dani tak, že takové služby budou obecně zdanitelné v členském státě, kde je *příjemce* usazen¹⁶, a nikoliv v členském státě, kde je usazen *poskytovatel*¹⁷.

31. Vzdělávací služby jsou ze své podstaty v zásadě duševní, a tudíž nehmotné povahy. Mohlo by být proto případně možné považovat takové služby za ekonomicky „spotřebované“ osobami povinnými k dani, když poskytují služby (na výstupu) svým příjemcům, a tudíž v členském státě, kde jsou tyto osoby povinné k dani usazený. Takový výklad by upřednostňoval použití článku 44.

12 – Rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, body 35 až 39.

13 – Rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, body 18 a 19.

14 – Rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25.

15 – Návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytnutí služby, COM (2003) 822, bod 3.

16 – Pozměněný návrh směrnice Rady, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud jde o místo poskytnutí služby, COM (2005) 334, bod 1, s. 2. Tento cíl je uveden v bodě 4 odůvodnění směrnice 2008/8/ES, který stanoví, že obecné pravidlo v tomto ohledu by se „mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby, než k místu, kde je usazen poskytovatel služby“.

17 – Takové bylo obecné pravidlo zprv podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice Rady 77/388/EHS 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) a později článku 43 směrnice 2006/112/ES v původním znění. Toto pravidlo zůstalo v platnosti do 31. prosince 2009.

32. Nicméně služba vztahující se ke vzdělávacím *akcím* představuje jedno, avšak komplexní, poskytnutí služeb, jehož podstatné prvky, jako je příspěvek učitele nebo lektora, místo a všechna zařízení a vedlejší služby „spotřebované“ na místě, představují blízkou skutečnou vazbu na místo, kde se akce skutečně koná¹⁸. To podle všeho upřednostňuje zdanění těchto služeb jako celku v místě spotřeby ve smyslu fyzického umístění; a ve svém důsledku hovoří pro použití článku 53.

33. Z toho podle mého názoru vyplývá, že žádné zřejmé „základní pravidlo“, pokud jde o příslušné postavení článků 44 a 53, nemůže být odvozeno z obecného cíle, že služby poskytované osobám povinným k dani by měly být zdaněny v místě jejich spotřeby. Konkrétně tento cíl, jak je uveden v bodě 6 odůvodnění směrnice 2008/8/ES¹⁹, nesměřuje jasně k zvláště širokému nebo restriktivnímu výkladu ani jednoho článku.

34. Dále se proto budu zabývat posouzením oblasti působnosti zvláštního pravidla stanoveného v článku 53 směrnice 2006/112/ES a pak se pokusím poskytnout předkládajícímu soudu vodítko k tomu, zda předmětné služby spadají pod toto ustanovení. Jestliže nespádají, měly by podléhat obecnému pravidlu stanovenému v článku 44 této směrnice.

Článek 53 směrnice 2006/112/ES

35. Podstatou této věci je pojem poskytnutí služby „spočívající v zajištění vstupu na [...] vzdělávací [...] akce“ ve smyslu článku 53 směrnice 2006/112/ES. Protože není zpochybňováno, že předmětné semináře jsou „vzdělávací“ povahy, budu analyzovat zbývající klíčové pojmy „akce“ a „zajištění vstupu“.

36. Co je vzdělávací „*akcí*“ pro účely tohoto ustanovení?

37. Tento pojem není ve směrnici definován. Článek 32 odst. 2 písm. c) nařízení č. 282/2011²⁰ však uvádí obecně „vzdělávací a vědecké akce, jako jsou konference a semináře“ jako takové, jako příklady akcí, které spadají do působnosti článku 53 směrnice 2006/112/ES, z čehož vyplývá, že zákonodárce pojal rozsah tohoto pojmu relativně široce.

38. Oxfordský slovník²¹ definuje „akci“ jako „skutečnost, která nastane nebo se koná, zejména významná skutečnost“ a konkrétně jako „plánovanou veřejnou nebo společenskou událost“. Jazyková znění směrnice 2006/112/ES, která jsem byla schopna ověřit, používají obdobná slova, která mají velmi podobný, široký a funkční význam²².

39. Akce pro účely článku 53 musí tedy být předem naplánovaná. Z pojmového hlediska to považují za nedělitelný celek, pokud jde o obsah, místo a čas. Činnost, která má předem stanovený program a určitý předmět, lze přirozeně spíše kvalifikovat jako akci než časově neomezenou činnost poskytující pouze obecný rámec pro vzdělávací služby.

18 – Soudní dvůr opakovaně uvedl, že o jediné plnění se jedná, zejména pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (viz například rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70). Pro přehled judikatury na „komplexní poskytování služeb“ a jejich zdanění podle směrnice 2006/112/ES viz stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci Talacre Beach Caravan Sales, C-251/05, EU:C:2006:295, bod 27 a násl.

19 – Tento bod odůvodnění uvádí, že pravidla pro určení místa poskytování služeb osobám povinným k dani by měla „odrážet zásadu zdanění v místě spotřeby“.

20 – Toto nařízení bylo přijato na základě článku 397 směrnice 2006/112/ES. Jeho cílem je zajistit jednotné používání systému DPH tím, že stanoví pravidla provádějící ustanovení směrnice 2006/112/ES v případech, kdy použití uvedené směrnice vedlo nebo může vést k rozdílům, které nejsou slučitelné s řádným fungováním vnitřního trhu (body 2 a 4 odůvodnění).

21 – Viz online <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 – Viz následující jazyková znění: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestacione; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza; and PT: manifestaçõe. Švédské jazykové znění článku 53 obsahuje dva pojmy velmi podobného významu. Těmito jsou „arrangemang“ a „evenemang“.

40. Akce by dále měla být chápána jako sdružení osob, které mají sledovat nebo účastnit se nějaké činnosti po určitou dobu. Přikláním se ke Spojenému království, že článek 53 se tudíž vztahuje pouze na akce, které zahrnují fyzickou přítomnost příjemce. Tento závěr je potvrzen v článku 33 nařízení 282/2011, který odkazuje na „*osob[u] účastníci se akce*“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska).

41. Významným faktorem je také čas. Trvání služby by obvykle mělo umožnit rozlišení mezi vzdělávacími akcemi a jinými vzdělávacími činnostmi. Konference nebo seminář typicky trvá od několika hodin po několik dnů; kdežto vysokoškolské studium obvykle trvá mnohem delší dobu (například tři týdny, měsíc, semestr, akademický rok). Zdá se mi, že prvně uvedené bude pravděpodobně spadat pod článek 53, zatímco druhé uvedené nikoliv. Z odkazu na „úplat[u] v podobě předplatného, sezónní vstupenky nebo pravidelného poplatku“ v čl. 32 odst. 1 nařízení 282/2011 vyplývá, že řada samostatných akcí může také představovat akci pro účely článku 53 směrnice 2006/112/ES. Naopak řada školení tvořící celek a rozložená do několika týdnů nebo jazykový kurz, který trvá čtvrtletí, podle všeho neodpovídají jednoduše přirozenému významu pojmu „akce“. Spíše by měly být kvalifikovány jako souvislé vzdělávání, které je druhem vzdělávací činnosti spadající do působnosti článku 44.

42. Skutečnost, zda je činnost soustavná nebo je rozdělena do několika částí nebo lekcí, může také naznačovat její kvalifikaci pro daňové účely. Podle mého názoru je akce v zásadě nepřerušovaná činnost. Pokud kurz nebo školení překročí dobu jednoho dne, pravděpodobně bude spadat pod článek 53, jestliže se bude konat po dobu několika následujících dnů. Nicméně jednodenní přestávka v polovině, podle mého názoru, automaticky neznamená, že tato činnost nebude kvalifikována jako akce. Naopak studium trvající několik týdnů nebo déle, které je rozdělené na několik částí a zahrnuje několik přestávek, spíše nebude kvalifikováno jako akce. Pokud navíc takové studium vyžaduje významnou přípravu účastníků před jednotlivými semestry nebo mezi nimi, zejména v případech, kde se zadává test nebo existuje jiná forma hodnocení výkonu na konci každého takového semestru, spadalo by podle všeho jednoduše pod pojem rozsáhlý nebo souvislý výcvik, a tudíž by bylo ještě méně pravděpodobné, že by bylo kvalifikováno jako akce.

43. Z toho logicky vyplývá, že není možné určit jedno kritérium, které přesně stanovuje maximální dobu trvání akce ve smyslu článku 53. Naopak musí být případ od případu společně posouzeno několik aspektů.

44. Mám tedy za to, že článek 53 směrnice 2006/112/ES zahrnuje nedělitelné předem plánované vzdělávací akce, které se konají na určitém místě a po krátkou dobu a týkají se předem stanoveného předmětu. Naopak vzdělávací akce, kterým chybí jeden nebo více z těchto znaků, jako je řada samostatných zasedání nebo workshopů, které se konají v různou dobu nebo na různých místech, studia rozvržená na delší dobu nebo časově neomezené cykly zasedání, zejména, pokud jejich program nebo předmět není předem stanoven, nespádají pod tento pojem.

45. Při výkladu článku 53 je také nezbytné určit význam pojmu „zajištění vstupu“. Článek 32 odst. 1 nařízení 282/2011 objasňuje, že pouze služby, „jejichž podstatným rysem je udělení oprávnění ke vstupu na akci“, spadají do působnosti článku 53 směrnice 2006/112/ES.

46. Jazyková analýza pojmu „vstup“ neposkytuje přesvědčivá vodítka k jeho výkladu. Oxfordský slovník²³ definuje pojem „vstup“ jako „proces nebo uskutečnění vstupu nebo umožnění vstupu na místo nebo do organizace“. Jazykové verze směrnice, které jsem byla schopna ověřit, používají pojmy, které mají velmi podobný široký význam²⁴.

23 – Viz online <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 – Viz následující jazyková znění: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso; a SV: tillträde.

47. Z legislativní historie vyplývá, že záměrem unijního normotvůrce bylo postupně přesunout s účinností od 1. ledna 2010 obecné pravidlo definující místo poskytování služeb osobám povinným k dani z členského státu, kde je usazen poskytovatel²⁵, na členský stát, kde je usazen příjemce²⁶. Souběžně s tím byla také od 1. ledna 2011 omezena působnost zvláštního pravidla stanovujícího zdanění vzdělávacích služeb poskytovaných osobám povinným k dani v členském státě, kde jsou služby skutečně poskytovány, a to ve prospěch tohoto nově zavedeného obecného pravidla²⁷.

48. Z přípravných legislativních materiálů vedoucích k přijetí směrnice 2008/8/ES vyplývá, že použití pojmů „vstup“ a „akce“ nebylo vůbec náhodné. Naopak zavedení těchto pojmů bylo předmětem vleklých diskuzí a bylo záměrné²⁸.

49. Protože se unijní normotvůrce rozhodl po zralé úvaze zachovat, třebaže v omezené formě, zvláštní pravidlo, pokud jde o určité vzdělávací služby, toto ustanovení nemůže být vykládáno způsobem narušujícím jeho působnost, aniž by byl tento cíl ohrožen.

50. Další vodítka k tomu, jak by měl být vykládán „vstup“, lze dovodit z kontextu. Články 44 a 53 směrnice 2006/112/ES společně stanoví obecné a zvláštní pravidlo pro vzdělávací služby poskytované osobám povinným k dani, zatímco články 45 a 54 hrají podobnou roli v kontextu vzdělávacích služeb poskytovaných konečným spotřebitelům. Tady však podobnost končí. Zatímco článek 53 odkazuje na služby týkající se vstupu na vzdělávací *akce* [v anglickém znění „events“], článek 54 se použije na „služby [...] vztahující se ke [...] vzdělávacím [...] *akcím* [v anglickém znění „activities“]“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Působnost druhého uvedeného ustanovení je proto širší, a to ve dvou ohledech. Zaprvé není omezena na „vzdělávací akce“, ale zahrnuje různé druhy „vzdělávacích činností.“ Zadruhé, což je důležitější, není omezena na služby týkající se „vstupu“.

51. Ze skutečnosti, že unijní normotvůrce používá různé pojmy v těchto sousedících ustanoveních, vyplývá, že jeho záměrem bylo rozlišit mezi třemi různými kategoriemi dotčených vzdělávacích služeb. Pouze některé vzdělávací *činnosti* (první a nejšířší kategorie služeb) představují vzdělávací *akce* (druhá středně široká kategorie) a pouze některé služby vztahující se k takovým akcím mohou být považovány za v zásadě „spočívající ve *vstupu*“ (třetí a nejužší kategorie; kurzivou zvýraznila autorka tohoto stanoviska)²⁹.

25 – Takové bylo obecné pravidlo v platnosti do 31. prosince 2009. Viz poznámka pod čarou č. 17 výše.

26 – Od 1. ledna 2010 bylo takové obecné pravidlo upraveno v článku 44 směrnice 2006/112/ES, ve znění článku 2 směrnice 2008/8/ES.

27 – Do 31. prosince 2010 se toto zvláštní pravidlo použilo na služby týkající se vzdělávacích akcí (do 31. prosince 2009 podle článku 52 směrnice 2006/112/ES v původním znění a od 1. ledna do 31. prosince 2010 podle článku 53 směrnice 2006/112/ES, ve znění článku 2 směrnice 2008/8/ES). Od 1. ledna 2010 byla působnost tohoto pravidla omezena na služby týkající se vstupu na vzdělávací *akce* podle článku 53 směrnice 2006/112/ES, ve znění článku 3 směrnice 2008/8/ES.

28 – Během legislativního procesu byly zvažovány různé možnosti: i) zrušit zvláštní pravidlo v čl. 9 odst. 2 písm. c) směrnice 77/388/EHS stanovující zdanění vzdělávacích služeb v členském státě, kde jsou „skutečně poskytovány“, a podřadit tyto služby pod obecné pravidlo (viz dokumenty Komise COM (2003) 822 ze dne 23. prosince 2003 a COM (2005) 334 ze dne 20. července 2005, jakož i dokument Rady 11857/04 ze dne 4. srpna 2004); ii) zachovat toto zvláštní pravidlo (viz dokumenty Rady 11162/04 ze dne 8. července 2004 a 16112/05 ze dne 23. prosince 2005); iii) omezit působnost tohoto zvláštního pravidla na „umožnění vstupu“ na vzdělávací akce (viz dokumenty Rady 11162/04 ze dne 8. července 2004 a 15420/04 ze dne 29. listopadu 2004) a konečně iv) stanovit přechodné období od 1. ledna do 31. prosince 2010 (viz nyní články 2 a 3 směrnice 2008/8/ES), během kterého zůstává i přes změnu obecného pravidla působnost zvláštního pravidla použitelného na vzdělávací akce nezměněná a po němž bylo toto zvláštní pravidlo omezeno na služby týkající se „vstupu na vzdělávací akce“ (dokument Rady 9913/2/06 ze dne 2. června 2006).

29 – Tento závěr se podle všeho shoduje s výkladem schváleným téměř jednohlasně ve výboru pro DPH během zasedání dne 10. a 12. května 2010 v tom smyslu, že „pojem ‚akce‘ uvedený v článku 54 směrnice o DPH (ve znění platném k 1. lednu 2011) také zahrnuje *akce*, které jsou upraveny v článku 53 uvedené směrnice (ve znění platném k 1. lednu 2011)“ (kurzivou zvýraznila autorka stanoviska). Viz Pokyny výboru pro DPH vyplývající z 91. zasedání, dokument č. A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, bod 2. Připomínám, že výbor pro DPH je založen na základě čl. 398 odst. 2 směrnice 2006/112/ES a sestává ze zástupců Komise a členských států. Přestože pokyny vydané tímto výborem představují pouze názory poradního výboru, nikoli oficiální výklad unijního práva, a nejsou tudíž závazná, lze je použít jako užitečnou pomůcku k výkladu směrnice 2006/112/ES. Viz v tomto smyslu stanovisko generální advokátky J. Kokott ve věci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:57, body 46 až 50.

52. Kontext, ve kterém je článek 53 zasazen, proto hovoří proti restriktivnímu výkladu „vstupu“ prosazovanému společností Skatteverket a Komisí. Na jedné straně by takový výklad zbavil pojem „vstup na akci“ smyslu, a tudíž by zbavil článek 53 většiny významu. Na druhé straně služby spočívající ve „vstupu na vzdělávací akci“ nemohou být směřovány s konáním „vzdělávací akce“. Naopak tyto dvě kategorie služeb by měly být rozlišeny na základě objektivního, jasného a funkčního kritéria.

53. Jak tomu rozumím já, klíč k výkladu článku 53 spočívá v důrazu, který toho ustanovení klade na jednotlivé účastníky. Tento postoj je potvrzen nepřímo v článku 33 nařízení č. 282/2011, který odkazuje na poskytování služeb „osobě účastnící se akce“ (zvýraznění textu autorkou tohoto stanoviska). Základní znak služeb spadajících do působnosti článku 53 tudíž spočívá v udělení jednotlivci nebo určitému počtu jednotlivců oprávnění ke vstupu do míst, kde se koná vzdělávací akce. Lze mít za to, že cena je účtována za udělení oprávnění ke vstupu na danou akci danému počtu jednotlivců. Z praktického hlediska proto jakmile pořadatel akce disponuje počtem jednotlivců schopných získat oprávnění ke vstupu a účtuje osobě povinné k dani poplatek v souvislosti s jejím vstupem, spadá taková akce pravděpodobně pod článek 53 směrnice 2006/112/ES.

54. Naopak pořádání akce *jako takové*, to znamená služby, která spočívá v organizaci nebo pořádání vzdělávací akce a jejím uvádění na trh *jako celku*, spadá mimo článek 53. Může tomu tak být například tehdy, když služba spočívá v prodeji kompletně připravených školení nebo seminářů osobám povinným k dani s cílem jejich dalšího přeprdeje dalším osobám povinným k dani, nebo s cílem jejich hromadné nabídky více či méně přesně vymezené skupině (například zaměstnancům a doprovázejícím rodinným příslušníkům)³⁰ i v případě, že je celková kapacita stanovena.

55. Zdá se mi irelevantní, zda je účast jednotlivce na akci aktivní nebo pasivní. To bude záviset na povaze předmětné akce: účast na přednášce obvykle nezahrnuje žádnou aktivní formu zapojení. Účast na semináři bude často vyžadovat na účastnících, aby se zapojili aktivněji. Právo se účastnit je sekundární a neoddělitelná od prvotního práva vstupu a samozřejmě také podléhá článku 53.

56. Kde „vstup“ na akci představuje jednu z mnoha složek komplexní služby (a tudíž nemůže být považován za její základní prvek), měla by taková služba posuzovaná jako celek podléhat obecnému pravidlu v článku 44. To by byl například případ, kdy by služba sestávala z organizování služební cesty pro hlavního účetního společnosti, která zahrnuje nejen účast na vzdělávací konferenci, ale také zajištění stravování, ubytování a návštěvu několika turistických atrakcí.

57. Skutečnost, že článek 33 nařízení č. 282/2011 definuje používání šaten a hygienických zařízení těmi, kdo se zúčastní vzdělávacích akcí, jako „vedlejší služby“, nezpochybnuje tyto závěry, ani nehovoří ve prospěch restriktivnějšího výkladu „vstupu“. Tyto vedlejší služby přímo souvisejí se vstupem, stejně jako souvisejí s účastí nebo se zapojením. Samy o sobě nepředstavují pro příjemce požadovanou výhodu. Pouze přispívají k plnému požívání hlavní poskytované služby. Samozřejmě by tudíž měly sdílet stejný daňový režim jako hlavní služba, to znamená vstup na akci³¹. Nemyslím si, že ze skutečnosti, že článek 33 vylučuje služby zprostředkování související s prodejem vstupenek ke vstupu z „vedlejších služeb“, vyplývá, že existuje přesvědčivý argument ve prospěch zvláště úzkého výkladu pojmu „vstup“.

30 – Například zábavné nebo kulturní akce mimo pracoviště nabízené podnikateli zaměstnancům a jejich rodinám.

31 – Rozsudek ze dne 21. června 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 18.

58. Dále na rozdíl od článku 54 (poskytování služeb osobám nepovinným k dani) článek 53 neupravuje další doprovodné služby nesouvisející se vstupem nebo „poskytnutí[m] služby organizátorem [vzdělávací] akce“. Pokud jsou takové další služby poskytovány osobám povinným k dani, místo poskytování služeb je určeno v souladu s obecným pravidlem stanoveným v článku 44. Toto dále posiluje argument, že článek 53 se má použít výslovně na služby spočívající v udělení oprávnění vstupu účastníkům výměnou za úplaty, kdežto služby jiné povahy spadají mimo působnost tohoto ustanovení.

59. Konečně každá z těchto služeb související s různými kroky nutnými pro organizaci, konání a zpřístupnění akce jednotlivým účastníkům, by měla být posuzována sama o sobě. Z praktického hlediska výklad, který jsem navrhla výše, znamená, že konání vzdělávací akce za protiplnění bez ohledu na počet zúčastněných osob, kdy cena závisí v zásadě na trvání (počtu hodin) takové akce, jejích složkách nebo dalších technických parametrech, a nikoliv na počtu jednotlivců účastnících se této akce, bude spadat mimo článek 53 směrnice 2006/112/ES.

60. Z toho vyplývá, že pokud organizátor vzdělávací akce prodává službu spočívající v konání takové akce jako celku třetí straně³², zaměstnavateli, který zamýšlí nabízet svým zaměstnancům školení na pracovišti, nebo vlastníkovu konferenčního centra, který zamýšlí uvádět tuto akci na trh sám, spadá toto plnění mimo článek 53 a musí být zdaněno v souladu s článkem 44. Naopak v případě, kdy osoba povinná k dani, která získala takovou akci na klíč, (pře)prodá dostupná místa jiné osobě povinné k dani za cenu, která v zásadě závisí na počtu osob, které mají být vpuštěny, „vstup“ na takovou akci je podstatou takové služby a použije se tudíž článek 53. Obdobně v případě, kdy si zaměstnavatel, který zakoupil poskytnutí služby v souvislosti s akcí, uvědomí, že konferenční sál, kde se má daná akce konat, může pojmout více osob, než kolik má zaměstnanců, a rozhodne se prodat zbývající místa jedné nebo více osobám povinným k dani a (samozřejmě) účtuje cenu za přijatou osobu, tato plnění budou také podléhat článku 53.

Další kritéria

61. Společnost Skatteverket, Švédsko a Komise různě tvrdí, že Soudní dvůr by měl posoudit další kritéria související s použitím článku 53 směrnice 2006/112/ES. S tímto přístupem nesouhlasím. Pro pořádek se budu zabývat jejich hlavními tvrzeními níže.

62. Zaprvé jsou různé technické nebo praktické aspekty související s registrací a úplatou, konkrétně, zda tyto skutečnosti jsou řešeny předem, nepodstatné, protože nemohou změnit povahu předmětné služby. Článek 32 odst. 1 nařízení č. 282/2011 obecně stanoví, že tato práva jsou udělena „výměnou za vstupenku nebo úplatu, včetně úplaty v podobě předplatného, sezónní vstupenky nebo pravidelného poplatku“. Totéž musí platit, pokud jde o formu, v jaké jsou oprávnění ke vstupu převedena na jejich příjemce.

63. Zadruhé nemohu přijmout tvrzení Komise, že článek 53 se použije výlučně na akce, kde poskytovatel *nezná* alespoň některé z účastníků předem. Komise tvrdí, že akce, na něž je požadována předchozí registrace, a které tudíž umožňují poskytovateli, aby předem znal daňový status všech účastníků společně s daňovým identifikačním číslem, spadají pod článek 44.

32 – Několik dalších scénářů zahrnujících poskytování různých druhů služeb zprostředkovateli je možných. Jdou nad rámec tohoto stanoviska a nebudu se jimi dále zabývat. K diskuzi o těchto aspektech viz Pokyny výboru pro DPH vyplývající z 97. zasedání ze dne 7. září 2012, číslo dokumentu A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Viz také Amand, Ch., The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, *International VAT Monitor*, červenec – srpen 2015, s. 213.

64. Podle mého názoru není v relevantních ustanoveních nikterak stanoveno, že „vstup“ vyžaduje, aby akce byly alespoň částečně otevřeny široké veřejnosti nebo skupině neidentifikovaných anonymních příjemců. Nerozumím ani tomu, na jakém základě umožnění účasti na semináři neznámému klientovi změni povahu služby na poskytování „vstupu“, zatímco na prodej totožné služby klientovi, který je znám předem, je třeba nahlížet tak, že pod tento pojem nespadá.

65. Takové kritérium se mi zdá být svévolné a náchylné ke zneužití. Umožnilo by to organizátorovi přeshraniční akce, aby si zvolil členský stát, kde bude zdaněn, a to pouze změnou zcela nepodstatného prvku nabízené služby, například záměrným opomenutím požadavku na uvedení identifikačních čísel některých účastníků akce pro DPH předem nebo vpuštěním několika zdanitelných příjemců na poslední chvíli tím, že jim nabídne lístky u vchodu.

66. Skutečnost, že Komise na jednání tvrdila, že vstup na akci na základě permanentní vstupenky *na jméno* spadá do působnosti článku 53, pouze vede k dalšímu zmatku a ukazuje, že samotný orgán má potíže v přesném vymezení hranic kritéria, které sám předložil.

67. Ze stejných důvodů nemohu souhlasit s tím, že použití článku 53 by mělo záviset na tom, zda je získání daňových identifikačních údajů před akcí (subjektivně) pro poskytovatele „nemožné“. Za nepravděpodobnou považuji představu, že v praxi bude nemožné nebo značně obtížné shromáždit minimální množství potřebných údajů od osob povinných k dani účastnících se akce předtím, než je jim předána faktura (kterou by zcela jistě chtěly pro daňové účely), přestože samotné lístky jsou vydány na místě přímo před akcí³³.

68. Podobně mám výhrady k tvrzení předloženému místní daňovou správou v tom smyslu, že v případě, kdy je vstup na akci nabízen široké veřejnosti, a nikoliv jedné, několika nebo zvláštní předem určené skupině osob povinných k dani, se článek 53 nepoužije. Podle mého názoru tato okolnost nemůže zpochybnit zásadní povahu tohoto vstupu pro předmětné poskytnutí služeb.

69. Toto kritérium se mi zdá být stejně svévolné a náchylné ke zneužití jako kritérium uplatněné Komisí. Poskytovatel by mohl snadno ovlivnit místo konání přeshraničních vzdělávacích akcí, a to buď omezením okruhu potenciálních zákazníkům, kterým bude adresovat svou nabídku, nebo jejím rozšířením, například inzerováním akce na veřejně přístupných internetových stránkách, nebo prodejem zbývajících míst u vstupu náhodným zákazníkům. Dodávám, že jelikož jsou semináře konané společností Srf konsulterna přístupné jak členům, tak osobám, které nejsou členy švédské profesionální asociace účetních, ani toto kritérium podle všeho k určení místa poskytnutí dotčených služeb nepomůže.

70. Zatřetí Švédsko a Komise tvrdí, že článek 53 je třeba použít pouze tehdy, když zdanění na místě poskytování služeb neobnáší to, co nazývají „neúměrnou administrativní zátěží“ pro dotčené osoby povinné k dani. Za tímto účelem se dovolávají znění bodu 6 odůvodnění směrnice 2008/8/ES³⁴ a tvrdí společně se společností Skatteverket, že v konkrétním případě předmětných seminářů by administrativní zátěž, která by plynula z použití článku 53, byla neúměrná³⁵.

33 – Tento názor pouze potvrzuje závěr, ke kterému jsem dospěla v bodě 62 výše, že předchozí registrace nebo platba předem jsou z hlediska použití článku 53 nepodstatné.

34 – Konkrétně, že „za určitých okolností nejsou obecná pravidla o místě poskytnutí služby [...] 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 neúměrné administrativní zatížení pro některé obchodníky“.

35 – Z vyjádření vyplývá, že by tvrzená další administrativní zátěž spočívala v požadavku i) registrovat se pro účely DPH v členském státě, kde se akce skutečně koná, ii) účtovat zde DPH a iii) konkrétně pro příjemce zahájit postup pro vrácení takto vynaložené DPH na vstup.

71. Je naprostá pravda, že zabránění uložení další administrativní zátěže bylo mezi cíli, které sledovala Komise ve svém návrhu na změnu směrnice 2006/112/ES³⁶. Bod 6 odůvodnění směrnice 2008/8/ES zcela odráží tento cíl. Jsem však přesto přesvědčená, že se osoba povinná k dani nemůže dovolávat potenciální administrativní zátěže plynoucí ze skutečnosti, že služba je zdaněna v jednom členském státě, a nikoliv v jiném, a to za účelem neutralizace účinků jinak použitelného ustanovení unijního práva. I pokud by bylo nutno bod 6 odůvodnění považovat za výkladovou zásadu, jíž však není, nelze nerespektovat jasné znění článku 53, neboť odůvodnění nemůže mít přednost před legislativním textem³⁷.

72. Přijetí takového kritéria by učinilo použití článku 53 závislé na konkrétní konstelaci specifických okolností věci. Je nepředstavitelné, že by celounijní daňový systém mohl fungovat na základě takových nestálých a nahodilých úvah. Navíc je mi zcela nejasné, jak by byly určeny případy, ve kterých by administrativní zátěž dosáhla meze neúměrnosti. Je zcela evidentní, že takové kritérium nemůže fungovat. Vyžadovalo by na zúčastněných osobách povinných k dani, aby v každém jednotlivém případě ověřovaly, zda bylo dosaženo této nedefinované meze. To by je často vystavovalo konfliktům s příslušnými orgány.

73. Obecně se mi zdá, že administrativní zátěž, která v některých případech může vyplynout z obecně použitelných ustanovení vnitrostátních právních předpisů určených k provedení unijních směrnic, nemůže být nikdy považována za neúměrnou, pokud tato později uvedená ustanovení nejsou zrušena Soudním dvorem z důvodu, že nejsou přiměřená. Tato problematika však není součástí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, a nebudu se jí proto dále zabývat. Pouze dodávám, že vzhledem k tomu, že směrnice 2008/8/ES a 2008/9/ES³⁸ stanoví řadu pravidel a postupů zvláště určených ke snížení jakékoliv administrativní zátěže osob povinných k dani související s poskytováním služeb v členských státech jiných, než ve kterých jsou usazeny³⁹, je těžké si představit, jak lze článek 53 směrnice 2006/112 považovat za ukládající neúměrnou zátěž dotčeným osobám povinným k dani.

74. Dodávám, že z judikatury vyplývá, že preambule unijního aktu nemá právní závaznost a nemůže být uplatňována jako důvod pro odchýlení se od vlastních ustanovení dotčeného aktu ani pro výklad těchto ustanovení ve smyslu zjevně odporujícím jejich znění⁴⁰.

75. Stručně řečeno, uplatnění jakéhokoliv z dalších kritérií, o kterých bylo diskutováno, by vedlo ke zvláště úzkému výkladu článku 53 směrnice 2006/112/ES. Jsem toho názoru, že nic ve znění nebo účelu tohoto ustanovení takový restriktivní výklad nepodporuje. Dále by podle těchto kritérií musely zúčastněné osoby povinné k dani v každém případě prokazovat, že poskytování služeb splňuje tato nestálá kritéria, a příslušné orgány by to pak musely ověřovat. To představuje velký potenciál pro spory a může to vést ke zvýšení celkové administrativní zátěže, což je pravý opak cíle stanoveného v bodě 6 odůvodnění.

36 – Viz bod 30 výše a odkazy na návrhy Komise zde citované.

37 – Obdobně viz mé stanovisko ve věci Finanzamt Dortmund-West, C-366/12, EU:C:2013:618, bod 55.

38 – Směrnice Rady ze dne 12. února 2008, kterou se stanoví prováděcí pravidla pro vrácení daně z přidané hodnoty stanovené [směrnici 2006/112/ES] osobám povinným k dani neusazeným v členském státě vrácení daně, ale v jiném členském státě (Úř. věst. 2008, L 44, s. 23).

39 – Bod 8 odůvodnění směrnice 2008/8/ES tedy stanoví, že „v zájmu zjednodušení povinností hospodářských subjektů podnikajících v členských státech, v nichž nejsou usazeny, by měl být zaveden režim umožňující jim mít jediné místo elektronického kontaktu pro účely identifikace a podávání příznání k DPH“. Bod 2 odůvodnění směrnice 2008/9/ES stanoví, že postup pro vrácení DPH „by měl být navíc zjednodušen a modernizován možností využívat moderní technologie“ a bod 3 odůvodnění objasňuje, že tento postup „by měl podpořit postavení hospodářských subjektů“. Tyto cíle se odráží v hmotněprávních ustanoveních těchto směrnic. Nebudu se tímto argumentem dále zabývat, neboť jde nad rámec rozsahu tohoto stanoviska.

40 – Rozsudek ze dne 24. listopadu 2005, Deutsches Milch-Kontor, C-136/04, EU:C:2005:716, bod 32 a citovaná judikatura.

76. Tato kritéria mohou také vést k paradoxní situaci, kdy podobné vzdělávací akce konající se současně na stejném místě budou zdaněny v jiných členských státech, a to v závislosti na místě, kde jsou příjemci usazeni. Z hlediska fungování vnitřního trhu a pravidel hospodářské soutěže mi to nepřipadá jako příliš žádoucí situace⁴¹.

77. Konečně, podmiňovat použití článku 53 jakýmikoliv kritérii uvedenými výše by činilo určení místa poskytování služeb závislé na posouzení vyznačujícím se nejistotou a určitou známkou subjektivnosti⁴². To by bylo v rozporu se zásadou právní jistoty, která vyžaduje zejména v oblastech, které mají obdobně jako DPH finanční dopady, aby ustanovení unijního práva byla jasná, přesná a předvídatelná, aby umožnila zúčastněným stranám včas posoudit jejich účinky a následně učinit potřebné kroky⁴³. Vzhledem k tomu, že tato kritéria mohou ohrozit jednotnost použití článku 53, a tudíž i účinnost směrnice 2006/112/ES, žádné z nich nemůže být přijato⁴⁴.

78. Použití článku 53 na dotčené služby podle všeho nevyvolává žádné praktické obtíže: místo výkonu daných činností lze totiž snadno identifikovat⁴⁵. Protože dotčené služby podléhají DPH v členském státě, kde se skutečně poskytují, nejedná se z daňového hlediska o neúčelné řešení⁴⁶. Podobně se použití článku 53 nezdá být nadměrně složité, ani se nezdá, že by zpochybnilo spolehlivý a správný výběr DPH⁴⁷.

K tomu, zda předmětné semináře spadají pod článek 53 směrnice 2006/112/ES

79. Úkolem Soudního dvora v řízení o rozhodnutí o předběžné otázce je poskytnout všechny prvky výkladu unijního práva, které mohou být užitečné⁴⁸. Závěrem tedy nastíním konkrétní skutečnosti, které předkládající soud možná bude muset posoudit při určení, zda se článek 53 směrnice 2006/112/ES použije na skutkové okolnosti věci v původním řízení.

80. Jak jsem již uvedla⁴⁹, je nesporné, že předmětné semináře představují vzdělávací služby poskytované osobám povinným k dani.

81. Ze soudního spisu před Soudním dvorem nikterak nevyplývá, že tyto semináře nespádají pod pojem „akce“, jak je vykládán ve světle mého závěru uvedeného v bodě 44 výše. Tyto služby jsou pětidenní semináře o účetnictví s jedním volným dnem v polovině; konají se v určitém místě a jejich program je určen předem. V zásadě podle všeho takové služby přirozeně spadají pod pojem „vzdělávací akce“ ve smyslu článku 53. Švédsko a Komise na jednání tvrdily, že tomu tak skutečně bylo. Nevidím žádný důvod s nimi nesouhlasit.

41 – Soudní dvůr opakovaně uvedl, že zásada daňové neutrality brání tomu, aby s podobnými výrobky, které si navzájem konkurují, bylo zacházeno z hlediska DPH odlišně. Také zahrnuje zásady jednotnosti DPH a zamezení narušování hospodářské soutěže (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. května 2001, Komise v. Francie, C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22).

42 – Obdobně viz stanovisko generálního advokáta P. Légera ve věci MyTravel, C-291/03, EU:C:2005:283, bod 52.

43 – Rozsudek ze dne 12. února 2004, Slob, C-236/02, EU:C:2004:94, bod 37.

44 – Podle ustálené judikatury platí, že pokud lze jako v projednávané věci ustanovení unijního práva vykládat několika způsoby, je třeba přijmout takový výklad, který zajistí jeho užitečný účinek tím, že bude vykládáno za tímto účelem s ohledem na cíl právní úpravy, jíž je součástí. Viz rozsudek ze dne 6. září 2018, Česká republika v. Komise, C-4/17 P, EU:C:2018:678, bod 45 a citovaná judikatura.

45 – Obdobně viz rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33.

46 – Pokud jde o kritérium „účelnosti z daňového hlediska“, viz rozsudek ze dne 12. května 2005, RAL (Channel Islands) a další, C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33.

47 – Pokud jde o toto kritérium, viz rozsudek ze dne 27. října 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, bod 26.

48 – Rozsudek ze dne 10. listopadu 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 73.

49 – Viz bod 23 výše.

82. Skutečnost, která stále musí být posouzena, je, zda služba, kterou společnost Srf konsulterna poskytuje za úplatu, je oprávnění ke vstupu, a nikoliv jiné druhy služeb souvisejících se semináři, které jsou předmětem věci v původním řízení. Stručně řečeno, závisí to na tom, zda základním prvkem je skutečnost, že společnost Srf konsulterna prodává příjemcům jednotlivá oprávnění ke vstupu na semináře, které organizuje, a účtuje jim cenu „za osobu“.

83. Naopak je nepodstatné, zda společnost Srf konsulterna cílí se svými službami na konkrétní příjemce nebo širokou veřejnost, mimo jiné v rámci zpřístupňování informací o seminářích široké veřejnosti prostřednictvím internetu. Je také nepodstatné, zda v době konání akce měla společnost Srf konsulterna k dispozici daňové identifikační údaje každého jednotlivého příjemce, který zakoupil oprávnění ke vstupu. Konečně je nepodstatné, zda se v důsledku použití článku 53, a nikoliv článku 44 museli společnost Srf konsulterna nebo příjemci registrovat pro účely DPH v jiném členském státě v souvislosti s těmito semináři a zda by museli platit DPH a následně žádat vrácení DPH vynaložené na vstupu v tomto dalším členském státě.

84. Na základě skutečností, které má Soudní dvůr k dispozici, se zdá, že samotnou podstatou služeb společnosti Srf konsulterna je poskytovat příjemcům povinným k dani oprávnění, aby jednotlivci mohli vstoupit do prostor, kde se koná konkrétní seminář, a tudíž jim umožnit účast na těchto seminářích. Konečně je však posouzení toho, zda konání předmětných seminářů spadá pod pojem „vstup“ ve smyslu článku 53 směrnice 2006/112/ES, úkolem předkládajícího soudu, a to při zohlednění všech relevantních okolností v rámci celkového posouzení.

Závěry

85. S ohledem na výše uvedené navrhuji, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžnou otázku položenou Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) takto:

„Pojem ‚poskytnutí služby spočívající v zajištění vstupu na [...] vzdělávací [...] akce‘ v článku 53 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty je třeba vykládat v tom smyslu, že zahrnuje službu poskytovanou výlučně osobám povinným k dani, jejíž základní prvek spočívá v prodeji oprávnění pro jednotlivce ke vstupu na odborný vzdělávací seminář přesahující jeden nebo více dnů, kdy se tento seminář koná na určeném místě a jeho předmět je určen předem, což musí posoudit vnitrostátní soud. Je nepodstatné, zda: i) všichni příjemci poskytnou poskytovateli informace, jako jsou jejich daňové identifikační údaje, ii) předmětná služba vyžaduje předchozí registraci nebo platbu předem, iii) je služba nabízena pouze konkrétní skupině nebo široké veřejnosti a iv) skutečnost, že je služba zdaněna v členském státě, kde se předmětná akce koná, vede k další administrativní zátěži pro poskytovatele nebo příjemce.“