



Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
ELEANOR SHARPSTON
prednesené 10. januára 2019¹

Vec C-647/17

**Skatteverket
proti
Srf konsulterna AB**

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Miesto zdaniteľných transakcií – Služby ponúkané zdaniteľným osobám – Poskytovanie služieb súvisiacich so vstupom na vzdelávacie podujatia – Konanie seminára v členskom štáte, v ktorom nie je usadený ani dodávateľ, ani účastníci – Seminár, ktorý si vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred“

1. V tomto návrhu na začatie prejudiciálneho konania Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) žiada Súdny dvor o usmernenie v otázke, či seminár zorganizovaný zdaniteľnou osobou usadenou vo Švédsku pre účastníkov, ktorí sú takisto zdaniteľnými osobami usadenými vo Švédsku, ale ktorý sa koná v inom členskom štáte, má podliehať DPH vo Švédsku alebo v príslušnom inom členskom štáte. Má sa miesto poskytovania takéhoto seminára určiť v súlade s článkom 44 smernice 2006/112/ES² alebo článkom 53 uvedenej smernice?

2. Súdny dvor sa preto po prvýkrát vyzýva, aby preskúmal a vymedzil vecnú pôsobnosť článku 53 vo vzťahu k službám poskytovaným zdaniteľným osobám, ktoré pozostávajú zo vstupu na vzdelávacie podujatia v zmysle daného ustanovenia. Odpoveď Súdneho dvora pravdepodobne bude rozhodujúca pri určovaní miesta poskytovania služieb (vrátane doplnkových služieb súvisiacich so vstupom) vo vzťahu k ďalším kategóriám podujatí uvedených v článku 53, t. j. „kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia“ (od tenisových turnajov až po obchodné veľtrhy, od umeleckých výstav až po hudobné koncerty). Úplne konkrétnym príkladom v tomto zmysle môže byť poskytnutie usmernenia pre určenie miesta poskytovania významného medzinárodného podujatia, akým sú blížiac sa futbalové majstrovstvá EURO 2020.³

¹ Jazyk prednesu: angličtina.

² Smernica Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

³ Relevantnou charakteristikou tohto podujatia je podľa všetkého nasledujúce: pozostáva zo série nezávislých podujatí (futbalové zápasy), ktoré sa konajú v rôznych členských štátoch alebo mimo EÚ, lístky na tieto zápasy sú viazané na meno a predávajú ich rôzne zdaniteľné osoby prostredníctvom komplexného systému distribúcie.

Právo EÚ

Smernica 2006/112

3. V článku 44 smernice 2006/112 sa uvádza, že „miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti“⁴.
4. V článku 53 sa uvádza, že v prípade poskytovania služieb zdaniteľnej osobe „miestom poskytovania služieb v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako napríklad veľtrhy a výstavy, a doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom, ktoré sa poskytujú zdaniteľnej osobe, je miesto, kde sa tieto podujatia skutočne konajú“.
5. V článku 54 ods. 1 sa stanovuje, že pokiaľ ide o poskytovania služieb osobe, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, „miestom poskytovania služieb a doplnkových služieb súvisiacich s kultúrnymi, umeleckými, športovými, vedeckými, vzdelávacími, zábavnými alebo podobnými aktivitami, ako napríklad veľtrhmi a výstavami, vrátane poskytovania služieb organizátormi takýchto aktivít... je miesto, kde sa tieto aktivity skutočne konajú“.
6. Podľa článku 132 ods. 1 písm. i) členské štáty oslobodia od DPH „... odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu vrátane poskytovania služieb a dodania tovaru, ktoré s nimi úzko súvisia, subjektmi, ktoré sa spravujú verejným právom a majú takéto ciele alebo inými subjektmi, ktorých ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné“.

Nariadenie č. 282/2011

7. V článku 32 ods. 1 nariadenia č. 282/2011⁵ sa uvádza, že článok 53 smernice 2006/112/ES by sa mal uplatňovať najmä na „poskytnutie služieb, ktorých základnou charakteristikou je udelenie práva na vstup na podujatie výmenou za lístok alebo platbu, vrátane platby vo forme predplatného, sezónneho lístku alebo pravidelného poplatku“.
8. V článku 32 ods. 2 sa uvádza, že medzi takéto služby patria najmä: „a) právo na vstup na zábavné predstavenia, divadelné predstavenia, cirkusové predstavenia, veľtrhy, do zábavných parkov, na koncerty, výstavy a iné podobné kultúrne podujatia; b) právo na vstup na športové podujatia, akými sú zápasy alebo súťaže; c) právo na vstup na vzdelávacie a vedecké podujatia, akými sú konferencie a semináre“.
9. Podľa článku 32 ods. 3 sa článok 32 ods. 1 nevzťahuje na používanie zariadení, akými sú telocvične alebo podobné zariadenia, za úhradu poplatku.
10. V článku 33 sa stanovuje, že „doplnkové služby uvedené v článku 53 smernice 2006/112/ES zahŕňajú služby, ktoré priamo súvisia so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia a ktoré sa poskytujú samostatne osobe zúčastňujúcej sa na podujatí za protihodnotu“. V tomto článku sa ďalej konkretizuje, že „takéto doplnkové služby zahŕňajú najmä používanie šatní alebo hygienických zariadení, nezahŕňajú však samotné sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov“.

4 Znenie smernice 2006/112 zmenené smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica o DPH, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), bolo vtedy platným a účinným znením smernice.

5 Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1).

Vnútroštátne právo

11. Podľa kapitoly 5 § 5 mervärdesskattelagen 1994:200 (zákon 1994:200 o dani z pridanej hodnoty)⁶ sa služba poskytovaná zdaniteľnej osobe považuje za predaj v rámci Švédska, ak zdaniteľná osoba buď zriadila svoje sídlo vo Švédsku, alebo tam má stálu prevádzkareň a služba bola poskytnutá tejto prevádzkarni.

12. Z kapitoly 5 § 11a zákona o DPH vyplýva, že služby vo forme vstupu na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako sú veľtrhy a výstavy, poskytované zdaniteľnej osobe sa považujú za predaj v rámci Švédska, ak sa podujatie skutočne koná vo Švédsku. To isté platí aj v prípade doplnkových služieb súvisiacich so vstupom.

Skutkový stav, konanie a prejudiciálna otázka

13. Srf konsulterna AB (ďalej len „Srf konsulterna“) je spoločnosť usadená vo Švédsku vo výlučnom vlastníctve profesionálnej organizácie pre účtovných, manažérskych a mzdových poradcov. Poskytuje vzdelávacie školenia a odbornú prípravu pre poradcov za poplatok.

14. Vnútroštátny súd konštatuje, že Srf konsulterna okrem iných činností poskytuje aj semináre v rozsahu 30 hodín, ktoré sú rozvrhnuté na päť dní s jednodňovou prestávkou v polovici. Tieto semináre sú ponúkané len profesionálom, ktorí sú usadení alebo majú stálu prevádzkareň vo Švédsku, bez ohľadu na to, či sú, alebo nie sú členmi materskej profesionálnej organizácie Srf konsulterna. Učebná osnova je stanovená vopred a predpokladá, že účastníci majú predošlé vedomosti o účtovných otázkach a skúsenosti v tejto oblasti, hoci ju možno prispôbiť úrovni vedomostí skutočných účastníkov. Semináre sa konajú v konferenčnom zariadení.

15. Účastníci sa musia zaregistrovať vopred a musia byť prijatí pred začiatkom kurzu. Srf konsulterna má preto prístup k informáciám o totožnosti účastníkov, ako sú ich mená, adresy, osobné identifikačné čísla alebo registračné čísla.⁷ Platba sa realizuje vopred.

16. Niektoré zo seminárov spoločnosti Srf konsulterna sa konajú na rôznych miestach v rámci Švédska, pričom iné sa konajú v iných členských štátoch.

17. Práve vo vzťahu k týmto ostatným seminárom („predmetné semináre“) žiadala Srf konsulterna Skatterättsnämnden (Komisia pre daňové právo, Švédsko), aby rozhodovala o tom, či sa za miesto poskytovania služieb má považovať Švédsko, alebo členský štát, v ktorom sa seminár konal.

18. Komisia pre daňové právo rozhodla, že takéto semináre sa majú považovať za poskytované vo Švédsku – aj keď sa fyzicky konajú v zahraničí. Uplatňuje sa tu článok 44 namiesto článku 53, pričom semináre podliehajú DPH vo Švédsku.

19. Skatteverket (Daňová správa, Švédsko) nesúhlasila s odôvodnením tohto rozhodnutia a napadla ho odvolaním na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko).

⁶ „Zákon o DPH“.

⁷ Daňové identifikačné údaje.

20. Vnútroštátny súd dospel k záveru, že zmysel článku 53 smernice 2006/112 a jeho vzťah k článku 44 tejto smernice nie je úplne jednoznačný, a preto prerušil konanie a Súdnemu dvoru predložil túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa pojem ‚vstup na podujatie‘, uvedený v článku 53 [smernice 2006/112], vykladať v tom zmysle, že zahŕňa službu vo forme päťdňového kurzu účtovníctva, ktorý je poskytovaný výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred?“

21. Daňová správa, Francúzsko, Spojené kráľovstvo a Komisia predložili svoje písomné pripomienky. Na pojednávaní konanom 18. októbra 2018 predniesli Švédsko a Komisia ústne pripomienky.

Posúdenie

Úvodné poznámky

22. Vnútroštátny súd sa pýta, či poskytovanie služieb, akými sú služby, o ktoré ide vo veci samej, patrí do rozsahu pôsobnosti článku 53 smernice 2006/112. Odpoveď na túto prejudiciálnu otázku sa vzťahuje na to, či semináre, ktoré organizovala Srf konsulterna v iných členských štátoch ako Švédsko, možno považovať za poskytovanie služieb „v súvislosti so vstupom na... vzdelávacie... podujatia“ v zmysle článku 53 smernice 2006/112.

23. Na úvod by som chcela uviesť, že je nesporné, že dodávky, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, predstavujú služby a nie tovar. Takisto je nesporné, že tieto služby sa poskytujú výlučne zdaniteľným osobám. Rovnako jednoznačne z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že služby poskytované spoločnosťou Srf konsulterna majú vzdelávací charakter. Články 44 a 53 sú preto naozaj ustanoveniami, ktoré sú potenciálne relevantné pri určovaní miesta poskytovania služieb.

24. Ak je odpoveďou na prejudiciálnu otázku to, že to, čo sa poskytuje, je „vstup na podujatia“ v zmysle článku 53 smernice 2006/112, keďže predmetné semináre sa konajú v inom členskom štáte ako Švédsko, za miesto poskytovania služieb by sa považoval tento iný členský štát.⁸ Ak sa na poskytovanie týchto služieb nevzťahuje článok 53, vzhľadom na to, že účastníci predmetných seminárov sú všetci usadení vo Švédsku, miestom poskytovania služieb by potom bolo v súlade s článkom 44 tejto smernice Švédsko.⁹

25. Podľa ustálenej judikatúry Súdného dvora cieľom ustanovení určujúcich miesto zdanenia poskytnutia služieb je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu predmetných služieb.¹⁰ Na základe odpovede Súdného dvora sa preto určí, ktorý z dotknutých členských štátov môže vyžadovať od dotknutých zdaniteľných osôb, aby zaplatili DPH z predmetných seminárov v súlade so sadzbami a postupmi, ktoré sa uplatňujú v danom členskom štáte.

26. Keďže účelom predmetných seminárov podľa všetkého je asistovať poradcom, aby ich vedomosti o účtovníctve boli stále aktuálne,¹¹ je pravdepodobné, že budú predstavovať „odbornú prípravu alebo rekvalifikáciu“ v zmysle článku 132 ods. 1 písm. i) smernice 2006/112. Je preto možné, že by sa na nich mohlo vzťahovať povinné oslobodenie od DPH, ktoré sa v tomto článku stanovuje. Komisia na pojednávaní tvrdila, že toto ustanovenie nie je relevantné. Bolo by to možné, pretože Srf konsulterna podľa všetkého nie je subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom a ktorého cieľom je poskytovať

⁸ Pozri body 16 a 17 vyššie.

⁹ Pozri body 13 a 14 vyššie.

¹⁰ Rozsudok z 8. decembra 2016, A a B (C-453/15, EU:C:2016:933, bod 24).

¹¹ Pozri bod 14 vyššie.

odbornú prípravu v zmysle článku 132 ods. 1 Toto ustanovenie by však nebolo relevantné len v prípade, ak – okrem toho, že nie je subjektom, ktorý sa spravuje verejným právom, – by Srf konsulterna *zároveň* nebola ani organizáciou, „... ktorej ciele dotknutý členský štát uznáva za podobné,“ v zmysle tohto ustanovenia v ktoromkoľvek členskom štáte, v ktorom predmetné semináre ponúka.¹² Keďže Súdny dvor neboli predložené žiadne dokumenty, ktoré by v tejto záležitosti mohli byť nápomocné, nebudem sa touto otázkou ďalej zaoberať.

O veci samej

27. Hoci článok 44 smernice 2006/112 obsahuje všeobecné pravidlo, na základe ktorého sa určuje miesto poskytovania služieb zdaniteľným osobám na daňové účely, v článku 53 sú uvedené konkrétne, odlišné ustanovenia vzťahujúce sa okrem iného na vzdelávacie služby.

28. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že všeobecné pravidlo na určenie miesta poskytovania služieb nemá prednosť pred konkrétnymi pravidlami. V každom prípade je potrebné určiť, či táto situácia zodpovedá niektorému z konkrétnych prípadov uvedených v smernici 2006/112 (ako napr. v článku 53). Pokiaľ to tak nie je, vzťahuje sa na ňu článok 44. Tieto konkrétne pravidlá nemožno považovať za výnimku zo všeobecného pravidla, ktorú by bolo potrebné vykladať striktnie.¹³ Článok 44 by sa mal skôr považovať za záložné alebo zastrešujúce ustanovenie, ktoré sa uplatňuje v tých situáciách, na ktoré sa nevzťahuje žiadne konkrétne pravidlo.

29. Súdny dvor už rozhodol, že logika, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služby na účely DPH, si vyžaduje, že zdanenie sa má podľa možnosti vykonať v mieste spotreby tovarov a služieb.¹⁴

30. V danom rozhodnutí sa potvrdzuje prístup uplatnený v návrhu Komisie, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, ktorý viedol k prijatiu súčasnej formy týchto pravidiel. Komisia v ňom uviedla, že výsledkom každej úpravy pravidiel upravujúcich miesto zdaňovania služieb by v čo najväčšej miere malo byť zdaňovanie v mieste, kde dochádza k skutočnej spotrebe.¹⁵ Na tento účel Komisia navrhla zmenu pravidiel, ktorými sa riadi miesto poskytovania služieb zdaniteľným osobám tým, že sa také služby stanú všeobecne zdaniteľnými v členskom štáte, v ktorom sídli *zákazník*,¹⁶ a nie v členskom štáte, v ktorom sídli *poskytovateľ*.¹⁷

31. Vzdelávacie služby sú v podstate duševné, a ich podstata je preto nehmotnej povahy. Preto by sa dalo domnievať, že takéto služby sa ekonomicky „spotrebúvajú“ zdaniteľnými osobami pri poskytovaní (výstupov) dodávok svojim zákazníkom, a preto v členskom štáte, v ktorom sú tieto zdaniteľné osoby usadené. Pri takomto výklade by sa uprednostnilo uplatnenie článku 44.

12 Rozsudok z 28. novembra 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, body 35 až 39).

13 Rozsudok z 8. decembra 2016, A a B (C-453/15, EU:C:2016:933, body 18 a 19).

14 Rozsudok z 8. decembra 2016, A a B (C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25).

15 Návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, KOM(2003) 822, oddiel 3.

16 Upravený návrh smernice Rady, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb, KOM(2005) 334, oddiel 1, s. 2. Tento cieľ je uvedený v odôvodnení 4 smernice 2008/8, v ktorom sa uvádza, že všeobecné pravidlo by sa v tomto zmysle „malo zakladať skôr na mieste, kde je usadený príjemca, ako na mieste, kde je usadený poskytovateľ“.

17 Takéto všeobecné pravidlo obsahoval článok 9 ods. 1 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23) a neskôr článok 43 smernice 2006/112 v jeho pôvodnom znení. Toto pravidlo bolo platné až do 31. decembra 2009.

32. Vo vzťahu k vzdelávacím *podujatiam* však služba spočíva v tom, že predstavuje jediné, hoci komplexné plnenie, ktorého základné prvky – ako napríklad príspevok učiteľa alebo prednášajúceho, miesto konania a všetky zariadenia a doplnkové služby „spotrebúvané“ na mieste – predstavujú úzke fyzické spojenie s miestom, kde sa podujatie skutočne koná.¹⁸ Podľa všetkého sa tým uprednostňuje zdaňovanie týchto plnení ako celku v mieste spotreby vo fyzickom zmysle tohto pojmu a v konečnom dôsledku priklonenie sa k uplatneniu článku 53.

33. Podľa môjho názoru z toho vyplýva, že z všeobecného cieľa, aby sa služby poskytované zdaniteľným osobám zdaňovali v mieste ich spotreby, sa nedá odvodiť žiadne očividné jednoduché pravidlo, pokiaľ ide o príslušné postavenie článkov 44 a 53. Tento cieľ, ako je uvedený v odôvodnení 6 smernice 2008/8¹⁹, nesmeruje jasne ani k obzvlášť širokému, ani doslovnému výkladu ani jedného z týchto článkov.

34. Najskôr preto preskúmam rozsah pôsobnosti konkrétneho pravidla uvedeného v článku 53 smernice 2006/112 a potom sa pokúsim poskytnúť vnútroštátnemu súdu usmernenie k tomu, či sa toto ustanovenie na predmetné služby vzťahuje. Ak sa na nich vzťahovať nebude, mali by podliehať všeobecnému pravidlu stanovenému v článku 44 uvedenej smernice.

Článok 53 smernice 2006/112

35. Podstatou tejto veci je pojem poskytovania služieb „v súvislosti so vstupom na... vzdelávacie... podujatia“ v zmysle článku 53 smernice 2006/112. Keďže nie je sporné, že povaha predmetných seminárov je „vzdelávacia“, budem sa venovať zvyšným kľúčovým pojmom „podujatie“ a „vstup“.

36. Čo sa považuje za vzdelávacie *podujatie* na účely uvedeného ustanovenia?

37. Tento pojem nie je v smernici definovaný. V článku 32 ods. 2 písm. c) nariadenia č. 282/2011²⁰ sa vo všeobecnosti uvádzajú „vzdelávacie a vedecké konferencie a semináre“ ako príklady podujatí, na ktoré sa vzťahuje pôsobnosť článku 53 smernice 2006/112, z čoho vyplýva, že zákonodarca mal v úmysle ponechať rozsah tohto pojmu relatívne široký.

38. V Oxfordskom slovníku²¹ sa pojem „podujatie“ definuje ako „niečo, čo sa deje alebo koná, najmä ak ide o niečo významné“ a konkrétnejšie ako „plánovaná verejná alebo sociálna príležitosť“. Jazykové verzie smernice 2006/112, ktoré som bola schopná overiť, používajú zodpovedajúce slová, ktoré majú veľmi podobný, široký, funkčný význam.²²

39. Podujatie na účely článku 53 musí byť preto vopred naplánované. Z pojmového hľadiska ho vnímam ako nedeliteľný celok, pokiaľ ide o obsah, miesto a čas. Je samozrejme pravdepodobnejšie, že činnosť s vopred stanoveným programom a konkrétnou témou bude skôr považovaná za podujatie než činnosť otvorenej povahy s len všeobecným rámcom pre vzdelávaciu službu.

18 Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora o jedinú transakciu ide predovšetkým vtedy, ak dva alebo viaceré prvky či úkony poskytnuté zdaniteľnou osobou sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jediné nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené (pozri napríklad rozsudok z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70). Pre prehľad judikatúry na tému „komplexné plnenia“ a ich fiškálny režim podľa smernice 2006/112 pozri návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, bod 27 a nasl.)

19 V tomto odôvodnení sa uvádza, že pravidlá určovania miesta poskytovania služieb zdaniteľným osobám by „mali odrážať zásadu zdaňovania v mieste spotreby“.

20 Toto nariadenie bolo prijaté na základe článku 397 smernice 2006/112. Jeho zámerom je zabezpečiť jednotné uplatňovanie systému DPH stanovením pravidiel na vykonávanie ustanovení smernice 2006/112 v prípadoch, že uplatňovanie tejto smernice viedlo alebo môže viesť k odchýlkam, ktoré sú nezlučiteľné s riadnym fungovaním vnútorného trhu (odôvodnenia 2 a 4).

21 Pozri adresu <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Pozri tieto jazykové verzie: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestacione; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza a PT: manifestaçõe. Švédsky jazyk článku 53 obsahuje dva pojmy s veľmi podobným významom. Ide o pojmy „arrangemang“ a „evenemang“.

40. Okrem toho by sa podujatie malo chápať ako zhromaždenie osôb s cieľom pozorovať počas určitej lehoty nejakú činnosť alebo sa na nej zúčastniť. Prikláňam sa k názoru Spojeného kráľovstva, že článok 53 sa preto vzťahuje len na činnosti, ktorých súčasťou je fyzická prítomnosť zákazníka. Tento záver potvrdzuje článok 33 nariadenia č. 282/2011, v ktorom sa odkazuje na „osobu zúčastňujúcu sa na podujatí“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka).

41. Rozhodujúcim faktorom je aj čas. Na základe trvania služby by obvykle malo byť možné rozlíšiť medzi vzdelávacími podujatiami a inými vzdelávacími činnosťami. Konferencia alebo seminár zvyčajne trvajú od niekoľko hodín po niekoľko dní; zatiaľ čo vysokoškolský kurz bude pravdepodobne trvať podstatne dlhšie (napríklad tri týždne, mesiac, semester, akademický rok). Domnievam sa, že na konferenciu alebo seminár sa článok 53 bude pravdepodobne vzťahovať, zatiaľ čo na vysokoškolský kurz nie. Z odkazu na „platbu vo forme predplatného, sezónneho lístku alebo pravidelného poplatku“ v článku 32 ods. 1 nariadenia č. 282/2011 vyplýva, že séria samostatných podujatí môže takisto predstavovať podujatie na účely článku 53 smernice 2006/112. Naopak, séria školení, ktorá tvorí jeden celok a je rozvrhnutá na viacero týždňov, alebo jazykový kurz, ktorý trvá jeden trimester, podľa všetkého nezodpovedajú prirodzenému významu pojmu „podujatie“ až tak jednoducho. Mali by skôr byť zaradené k ďalšiemu vzdelávaniu – čo je druh vzdelávacej činnosti, na ktorý sa vzťahuje článok 44.

42. To, či je činnosť nepretržitá, alebo rozdelená na viaceré časti alebo lekcie, môže takisto naznačovať jej zaradenie na daňové účely. Podľa môjho názoru je podujatie v zásade neprerušovanou činnosťou. V prípade, že kurz alebo obdobie školenia trvá dlhšie ako jeden deň, je pravdepodobné, že sa naň bude vzťahovať článok 53, ak sa koná počas viacerých po sebe nasledujúcich dní. Myslím si však, že jednodňová prestávka v polovici nevedie automaticky k tomu, že činnosť nebude podujatím. Naopak, je pravdepodobnejšie, že kurz, ktorý trvá viacero týždňov alebo dlhšie, rozdelený na viacero častí vrátane viacerých prestávok, sa za podujatie považovať nebude. Ak si navyše takýto kurz vyžaduje od účastníkov pred každou jednou lekciou alebo medzi lekciami značný rozsah prípravy – najmä v prípade, že ide o test alebo inú formu hodnotenia výkonu na konci každej takejto lekcie –, podľa všetkého by to skôr zodpovedalo pojmu rozsiahlej alebo ďalšej odbornej prípravy, pričom by bolo ešte oveľa nepravdepodobnejšie, že by to zodpovedalo pojmu podujatie.

43. Logicky z toho vyplýva, že nie je možné stanoviť jedno kritérium, ktorým by sa určilo maximálne trvanie podujatia v zmysle článku 53. Je skôr potrebné posúdiť v jednotlivých prípadoch viacero charakteristík spoločne.

44. Domnievam sa preto, že článok 53 smernice 2006/112 sa vzťahuje na nedeliteľné vzdelávacie činnosti plánované vopred, ktoré sa konajú na konkrétnom mieste a počas krátkeho obdobia, pričom sa týkajú vopred stanovenej témy. Naopak, vzdelávacie činnosti, ktoré nespĺňajú jednu z týchto charakteristík, ako napríklad séria samostatných stretnutí alebo workshopov, ktoré sa konajú v rôznych termínoch alebo na rôznych miestach, kurzy naplánované počas dlhšieho obdobia alebo otvorené cykly stretnutí, najmä ak ich program alebo náplň nie sú dané vopred, do tohto pojmu nepatria.

45. Pri výklade článku 53 je takisto potrebné vymedziť význam pojmu „vstupné“. V článku 32 ods. 1 nariadenia č. 282/2011 sa vysvetľuje, že len služby, „ktorých základnou charakteristikou je udelenie práva na vstup na podujatie“, patria do rozsahu pôsobnosti článku 53 smernice 2006/112.

46. Jazyková analýza pojmu „vstupné“ neposkytuje jednoznačné závery o jeho výklade. V Oxfordskom slovníku²³ sa pojem „vstupné“ vymedzuje ako „vstupovanie alebo vstup, alebo umožnenie vstupu na miesto alebo do organizácie“. Jazykové verzie smernice, ktoré som bola schopná overiť, používajú pojmy, ktoré majú veľmi podobný, široký význam.²⁴

²³ Pozri adresu <https://en.oxforddictionaries.com/>.

²⁴ Pozri tieto jazykové verzie: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso a SV: tillträde.

47. Z legislatívneho vývoja je zrejmé, že úmyslom zákonodarného orgánu EÚ bol postupný presun všeobecného pravidla, ktorým sa vymedzuje miesto poskytovania služieb zdaniteľným osobám z členského štátu, v ktorom je usadený poskytovateľ,²⁵ na členský štát, v ktorom je usadený zákazník, a to s účinnosťou od 1. januára 2010.²⁶ Zároveň sa od 1. januára 2011 obmedzil rozsah pôsobnosti konkrétneho pravidla – ktorým sa stanovuje zdanenie vzdelávacích služieb poskytovaných zdaniteľným osobám v členskom štáte, v ktorom sa služby fyzicky vykonávajú, a to v prospech novozavedeného všeobecného pravidla.²⁷

48. Z prípravných legislatívnych dokumentov, ktoré viedli k prijatiu smernice 2008/8, vyplýva, že použitie pojmov „vstupné“ a „podujatie“ nebolo neúmyselné ani náhodné. Naopak, zavedenie týchto pojmov bolo predmetom zdĺhavých diskusií a bolo zámerné.²⁸

49. Keďže zákonodarný orgán EÚ sa zámerne rozhodol ponechať konkrétne pravidlo vo vzťahu k určitým vzdelávacím službám, hoci len v obmedzenej forme, toto ustanovenie nie je možné vykladať spôsobom narušujúcim jeho rozsah pôsobnosti bez toho, aby tento cieľ nebol ohrozený.

50. Ďalšie náznaky toho, ako vykladať pojem „vstup“, je možné vyvodiť z kontextu. V článkoch 44 a 53 smernice 2006/112 sa spoločne stanovuje všeobecné a konkrétne pravidlo pre vzdelávacie služby poskytované zdaniteľným osobám, pričom články 45 a 54 zohrávajú podobnú úlohu v kontexte vzdelávacích služieb poskytovaných konečným spotrebiteľom. Tým sa podobnosť končí. Zatiaľ čo v článku 53 sa odkazuje na služby v súvislosti so vstupom na vzdelávacie *podujatia*, článok 54 sa uplatňuje na „služby... súvisiace s... vzdelávacími... *činnosťami*“ (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Rozsah pôsobnosti článku 54 je preto širší vzhľadom na dva aspekty. Po prvé, neobmedzuje sa na „vzdelávacie podujatia“, ale zahŕňa rôzne druhy „vzdelávacích činností“. Po druhé, a čo je dôležitejšie, neobmedzuje sa na služby v súvislosti so „vstupom“.

51. Skutočnosť, že zákonodarný orgán EÚ v týchto susediacich ustanoveniach používa rôzne pojmy, naznačuje, že jeho úmyslom bolo rozlíšiť tri rôzne kategórie dotknutých vzdelávacích služieb. Len niektoré vzdelávacie *činnosti* (prvá a najširšia kategória služieb) predstavujú vzdelávacie *podujatia* (druhá prostredná kategória) a len niektoré služby v súvislosti s takýmito podujatiami môžu byť považované za v podstave „súvisiace so vstupom“ (tretia a najužšia kategória, kurzívou zvýraznila generálna advokátka).²⁹

25 Takéto všeobecné pravidlo platilo do 31. decembra 2009. Pozri poznámku pod čiarou č. 17.

26 Od 1. januára 2010 takéto všeobecné pravidlo obsahoval článok 44 smernice 2006/112 v znení článku 2 smernice 2008/8.

27 Do 31. decembra 2010 sa toto konkrétne pravidlo vzťahovalo na služby v súvislosti so vzdelávacími činnosťami (do 31. decembra 2009 podľa článku 52 smernice 2006/112 v jeho pôvodnom znení a medzi 1. januárom a 31. decembrom 2010 podľa článku 53 smernice 2006/112 v znení článku 2 smernice 2008/8). Od 1. januára 2011 bol rozsah pôsobnosti tohto pravidla obmedzený na služby v súvislosti so vstupom na vzdelávacie *podujatia* podľa článku 53 smernice 2006/112 v znení článku 3 smernice 2008/8.

28 Počas legislatívneho postupu sa uvažovalo o viacerých možnostiach: i) zrušenie konkrétneho pravidla v článku 9 ods. 2 písm. c) smernice 77/388, ktorým sa stanovuje zdaňovanie vzdelávacích služieb v členskom štáte, v ktorom „sa fyzicky realizujú“, a zahrnutie týchto služieb pod všeobecné pravidlo (pozri dokumenty Komisie KOM(2003) 822 z 23. decembra 2003 a KOM(2005) 334 z 20. júla 2005, ako aj dokument Rady 11857/04 zo 4. augusta 2004); ii) zachovanie tohto konkrétneho pravidla (pozri dokumenty Rady 11162/04 z 8. júla 2004 a 16112/05 z 23. decembra 2005); iii) obmedzenie rozsahu pôsobnosti tohto konkrétneho pravidla na „poskytovanie vstupu“ na vzdelávacie činnosti (pozri dokumenty Rady 11162/04 z 8. júla 2004 a 15420/04 z 29. novembra 2004) a napokon iv) stanovenie prechodného obdobia od 1. januára do 31. decembra 2010 (pozri terajšie články 2 a 3 smernice 2008/8), počas ktorého by sa napriek úprave všeobecného pravidla rozsah pôsobnosti konkrétneho pravidla vzťahujúci sa na vzdelávacie činnosti nezmenil, pričom následne by toto konkrétne pravidlo bolo obmedzené na služby v súvislosti so „vstupom na vzdelávacie podujatia“ (dokument Rady 9913/2/06 z 2. júna 2006).

29 Tento záver podľa všetkého zodpovedá výkladu, ktorý takmer jednohlasne odsúhlasil výbor pre DPH na zasadnutí z 10. až 12. mája 2010 v zmysle, že koncept „činností“ stanovený v článku 54 smernice o DPH (v jeho znení z 1. januára 2011) zahŕňa aj *podujatia* podľa článku 53 uvedenej smernice (v jeho znení z 1. januára 2011) (kurzívou zvýraznila generálna advokátka). Pozri Usmernenia výboru pre DPH po 91. zasadnutí, číslo dokumentu A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, bod 2. Pripomínam, že výbor pre DPH bol zriadený na základe článku 398 ods. 2 smernice 2006/112 a pozostáva zo zástupcov Komisie a členských štátov. Napriek tomu, že usmernenia vydané uvedeným výborom sú len názormi poradného výboru a nepredstavujú oficiálny výklad práva Únie, a preto nie sú záväzné, poskytujú užitočnú pomoc pri výklade smernice 2006/112. Pozri v tomto zmysle návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Kokott vo veci RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, body 46 až 50).

52. Kontext, v ktorom sa článok 53 nachádza, preto nepodporuje reštriktívny výklad „vstupu“, ktorý presadzujú Skatteverket a Komisia. Na jednej strane by takýto výklad zbavil pojem „vstup na podujatie“ a tým článok 53 väčšiny jeho obsahu. Na druhej strane služby v súvislosti so „vstupom na vzdelávacie podujatie“ nemôžu byť zahrnuté do poskytovania „vzdelávacieho podujatia“. Naopak, tieto dve kategórie služieb by sa mali rozlišovať na základe objektívnych, jednoznačných a funkčných kritérií.

53. Podľa môjho názoru je kľúčom k výkladu článku 53 dôraz, ktorý sa v tomto ustanovení kladie na jednotlivých účastníkov. Toto stanovisko nepriamo potvrdzuje článok 33 nariadenia č. 282/2011, v ktorom sa odkazuje na plnenia „osobe zúčastňujúcej sa na podujatí“ (zvýraznila generálna advokátka). Základnou charakteristikou služieb, na ktoré sa vzťahuje rozsah pôsobnosti článku 53, je preto poskytnúť osobe alebo skupine osôb právo prístupu do priestorov, v ktorých sa koná vzdelávacie podujatie. Cena môže byť účtovaná za poskytnutie práva prístupu na dané podujatie pre určitý počet osôb. Z praktického hľadiska sa preto, pokiaľ poskytovateľ podujatia kontroluje počet osôb schopných získať prístup a účtuje zdaniteľnej osobe poplatok za jej vstup, na takéto podujatie pravdepodobne vzťahuje článok 53 smernice 2006/112.

54. Naopak, poskytovanie *samotného* podujatia, tzn. ako služby, ktorá pozostáva z organizácie alebo hostovania vzdelávacieho podujatia a jeho marketingu *ako celku*, nepatrí do rozsahu pôsobnosti článku 53. Môže ísť napríklad o prípad, keď služba pozostáva z predaja hotových školení alebo seminárov zdaniteľným osobám s cieľom ich ďalšieho predaja iným zdaniteľným osobám alebo s cieľom ich spoločnej ponuky viac-menej presne vymedzenej skupine (napríklad, zamestnancom a sprevádzajúcim rodinným príslušníkom)³⁰ aj v prípade, že celková kapacita je stanovená.

55. Podľa môjho názoru nie je podstatné, či účasť osoby na podujatí je aktívna, alebo pasívna. Závisí to od povahy daného podujatia: účasť na prednáške si obvykle nevyžaduje žiadnu aktívnu formu účasti. Účasť na seminári si najčastejšie bude vyžadovať od účastníkov, aby boli o niečo aktívnejší. Právo účasti je sekundárne a je neoddeliteľné od primárneho práva, ktorým je právo vstupu a samozrejme takisto podlieha článku 53.

56. V prípade, že „vstup“ na podujatie predstavuje len jednu zo zložiek komplexnej služby (a preto nemôže byť posudzovaný ako jej základný prvok), daná služba by ako celok mala podliehať všeobecnému pravidlu v článku 44. Bolo by to tak napríklad v prípade, že by služba pozostávala z organizácie služobnej cesty pre hlavného účtovníka spoločnosti vrátane nielen účasti na vzdelávacej konferencii, ale aj stravovania, ubytovania a návštev viacerých turistických atrakcií.

57. Skutočnosť, že v článku 33 nariadenia č. 282/2011 sa používanie šatní alebo hygienických zariadení účastníkmi vzdelávacích podujatí považuje za „doplnkové služby“, nespochybňuje tieto závery a ani nehovorí v prospech doslovnejšieho výkladu pojmu „vstup“. Tieto doplnkové služby sa priamo vzťahujú na vstup, rovnako ako sa vzťahujú na prítomnosť alebo účasť. Pre zákazníkov samy osebe nepredstavujú žiadnu želanú výhodu. Iba prispievajú k lepšiemu využitiu hlavnej poskytovanej služby. Preto by samozrejme mali podliehať rovnakému daňovému zaobchádzaniu ako hlavná služba, t. j. vstup na podujatie.³¹ Nie som toho názoru, že by zo skutočnosti, že z rozsahu „doplnkových služieb“ sú v článku 33 vylúčené sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov, vyplýval presvedčivý argument v prospech obzvlášť striktného výkladu pojmu „vstup“.

³⁰ Napríklad zábavné alebo kultúrne podujatia mimo firmy, ktoré podnikatelia ponúkajú zamestnancom a ich rodinám.

³¹ Rozsudok z 21. júna 2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, bod 18.

58. Okrem toho na rozdiel od článku 54 (plnenia pre nezdaniteľné osoby) sa článok 53 nevzťahuje na iné sprievodné služby, ktoré nesúvisia so vstupom alebo „poskytovaním služieb organizátormi [vzdelávacích] činností“. V prípade, že takéto iné služby sa poskytujú zdaniteľným osobám, miesto ich poskytnutia sa určuje v súlade so všeobecným pravidlom stanoveným v článku 44. Ďalej to posilňuje argument, že článok 53 sa má uplatňovať konkrétne na služby poskytovania práva vstupu pre účastníkov za úhradu, pričom služby inej povahy nepatria do rozsahu pôsobnosti daného ustanovenia.

59. Napokon, každá zo služieb súvisiaca s rôznymi krokmi potrebnými na organizáciu, hostovanie a sprístupnenie podujatia jednotlivým účastníkom by sa mala posudzovať jednotlivo. Z praktického hľadiska výklad, ktorý som navrhla vyššie, znamená, že poskytovanie vzdelávacieho podujatia za odplatu, bez ohľadu na počet zúčastnených osôb, ak cena závisí v podstate od trvania (počet hodín) takéhoto podujatia, jeho zložiek alebo iných technických parametrov, a nie od počtu osôb zúčastnených na podujatí, nepatrí do rozsahu pôsobnosti článku 53 smernice 2006/112.

60. Vyplýva z toho, že v prípade, že organizátor vzdelávacieho podujatia predáva službu poskytovania takéhoto podujatia ako celok tretej strane,³² teda zamestnávateľovi, ktorý má v úmysle ponúknuť svojim zamestnancom interné školenie alebo vlastníkovi konferenčného zariadenia, ktorý má v úmysle toto podujatie ďalej sám ponúkať na predaj, takáto transakcia nepatrí do rozsahu pôsobnosti článku 53 a zdaňuje sa v súlade s článkom 44. Naopak, ak zdaniteľná osoba, ktorá nadobudla takéto podujatie na kľúč, predá voľné miesta ďalšej zdaniteľnej osobe za cenu, ktorá v zásade závisí od počtu zúčastnených osôb, „vstup“ na takéto podujatie je podstatou tejto služby a príslušne sa uplatňuje článok 53. Podobne, ak zamestnávateľ, ktorý zaplatil poskytnutie služieb na podujatie, zistí, že konferenčná miestnosť, v ktorej sa podujatie má konať, má vyššiu kapacitu ako počet osôb, ktoré zamestnáva, a rozhodne sa predať zvyšné miesta jednej alebo viacerým zdaniteľným osobám, a (samozrejme) účtuje cenu za účastníka, táto alebo tieto transakcie budú takisto podliehať článku 53.

Dodatočné kritériá

61. Skatteverket, Švédsko a Komisia tvrdia, že Súdny dvor by mal vo vzťahu k uplatňovaniu článku 53 smernice 2006/112 zohľadniť dodatočné kritériá. S týmto prístupom nesúhlasím. Pre poriadok však ich hlavné tvrdenia preskúmam nižšie.

62. Po prvé, rôzne technické alebo praktické aspekty týkajúce sa registrácie a úhrady, najmä ak sa tieto prvky riešia vopred, nie sú fakticky nepodstatné, ale skôr ide o to, že nie sú schopné zmeniť povahu predmetnej služby. V článku 32 ods. 1 nariadenia č. 282/2011 sa v širšom zmysle stanovuje, že tieto práva by mali byť poskytnuté „výmenou za lístok alebo platbu, vrátane platby vo forme predplatného, sezónneho lístku alebo pravidelného poplatku“. To isté musí platiť, aj pokiaľ ide o formu, v ktorej sa práva vstupu prenášajú na ich príjemcu.

63. Po druhé, nemôžem akceptovať tvrdenie Komisie, že článok 53 sa uplatňuje výlučne na podujatia, pri ktorých ich poskytovateľ nemá informácie aspoň o niektorých z účastníkov vopred. Komisia tvrdí, že podujatia, ktoré si vyžadujú registráciu vopred a tým umožňujú, aby poskytovateľ vopred poznal daňový status všetkých účastníkov spolu s ich daňovými identifikačnými údajmi, patria do pôsobnosti článku 44.

³² Do úvahy prichádzajú viaceré ďalšie scenáre vrátane poskytovania rôznych druhov služieb sprostredkovateľmi. Prekračujú rámec týchto návrhov a nebudem sa nimi ďalej zaoberať. K diskusií o týchto aspektoch pozri Usmernenia výboru pre DPH po 97. zasadnutí zo 7. septembra 2012, číslo dokumentu A – taxud.c.1(2012)1453230 – bod 743. Pozri aj AMAND, CH.: The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union. In: *International VAT Monitor*, júl – august 2015, s. 213.

64. V relevantných ustanoveniach nevidím nič také, z čoho by vyplývalo, že „vstup“ si vyžaduje, aby podujatie bolo aspoň čiastočne otvorené pre verejnosť alebo skupinu neidentifikovaných, anonymných zákazníkov. Takisto nechápem, z akého dôvodu by sprístupnenie účasti na seminári neznámym zákazníkom zmenilo povahu služby na poskytovanie „vstupu“, zatiaľ čo predaj tej istej služby vopred známym zákazníkom by sa mal považovať za transakciu, ktorá do tohto konceptu nepatrí.

65. Domnievam sa, že takéto kritérium je svojvoľné a ľahko manipulovateľné. Umožnilo by organizátorovi cezhraničného podujatia, aby si vybral členský štát, v ktorom bude zdaňovaný, a to len tým, že by zmenil úplne nepodstatný prvok poskytovanej služby – napríklad by zámerne od niektorých účastníkov na podujatí nevyžiadal ich identifikačné čísla pre DPH vopred alebo by umožnil vstup niekoľkým zdaniteľným zákazníkom v poslednej chvíli tak, že by im predal lístky priamo na mieste.

66. Skutočnosť, že Komisia na pojednávaní tvrdila, že vstup na podujatie na základe sezónneho lístka *viazaného na meno* patrí do rozsahu pôsobnosti článku 53, situáciu len zneprehľadňuje a poukazuje na to, že aj táto inštitúcia má problém presne definovať hranice kritéria, ktoré sama navrhuje.

67. Z toho istého dôvodu nemôžem akceptovať tvrdenie, že pre uplatňovanie článku 53 by mala byť rozhodujúca skutočnosť, či získanie daňových identifikačných údajov vopred pred podujatím je (subjektívne) pre poskytovateľa „nemožné“. Považujem za nepravdepodobné, že by v praxi mohlo byť nemožné alebo neprímerane ťažké získať minimálny súbor potrebných údajov od zdaniteľných osôb zúčastňujúcich sa na podujatí predtým, než im bude odovzdaná ich faktúra (ktorú si na daňové účely budú určite vyžadovať), a to aj v prípade, že lístky by sa vydávali rovno na mieste, priamo pred podujatím.³³

68. Rovnako mám problém s návrhom, ktorý predložila daňová správa v tom zmysle, že v prípade, že je vstup na podujatie ponúkaný verejnosti – a nie jednej alebo konkrétnej vopred stanovenej skupine zdaniteľných osôb, alebo viacerým takýmto skupinám –, článok 53 sa neuplatňuje. Podľa môjho názoru takáto okolnosť nemôže spochybníť základnú povahu tohto vstupu v prípade predmetného plnenia.

69. Toto kritérium je podľa všetkého rovnako svojvoľné a ľahko manipulovateľné ako kritérium, ktoré navrhla Komisia. Poskytovateľ by mohol jednoducho ovplyvniť miesto poskytovania cezhraničných vzdelávacích podujatí buď obmedzením okruhu potenciálnych zákazníkov, ktorým by adresoval svoju ponuku, alebo jeho rozšírením tak, že by podujatiu napríklad spravil reklamu na verejne prístupnej webovej stránke alebo by predal zvyšné miesta na mieste náhodným zákazníkom. Dodávam, že keďže semináre, ktoré poskytuje Srf konsulterna, sú dostupné pre členov aj nečlenov švédskej profesionálnej organizácie účtovníkov, toto kritérium by podľa všetkého nebolo nápomocné pri určovaní miesta poskytovania predmetných služieb.

70. Po tretie, Švédsko a Komisia tvrdia, že článok 53 by sa mal uplatňovať, len ak zdaňovanie v mieste poskytovania služieb nepredstavuje podľa ich slov „*neprimerané* administratívne zaťaženie“ pre dotknuté zdaniteľné osoby. V tomto zmysle vychádzajú zo znenia odôvodnenia 6 smernice 2008/8³⁴ a tvrdia – spolu so Skatteverket –, že v tomto konkrétnom prípade predmetných seminárov by administratívne zaťaženie, ktoré by vyplývalo z uplatnenia článku 53, bolo neprimerané.³⁵

33 Tento názor len potvrdzuje záver, ku ktorému som dospela v bode 62 vyššie, že predchádzajúca registrácia alebo platba vopred nie sú pri uplatňovaní článku 53 dôležité.

34 Konkrétne, že „za určitých okolností sa všeobecné pravidlá, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb..., neuplatňujú a namiesto nich by sa mali uplatňovať osobitné výnimky. [Mali] by sa vo veľkej miere zakladať na existujúcich kritériách, mali by odrážať zásadu zdaňovania v mieste spotreby a zároveň neuväčšovať neprimerané administratívne zaťaženie na určité hospodárske subjekty“.

35 Z vyjadrení vyplýva, že údajné dodatočné administratívne zaťaženie by pozostávalo z povinnosti i) zaregistrovať sa na účely DPH v členskom štáte, v ktorom sa podujatie skutočne koná; a ii) platiť tam DPH a iii) konkrétne pre zákazníkov, podieľať sa na postupe dosiahnutia vrátenia DPH zaplatenej na vstupe, ktorá v tejto súvislosti vznikne.

71. Je skutočne pravda, že vyhnutie dodatočnému administratívne zaťaženiu patrilo medzi ciele Komisie, ktoré sa usilovala dosiahnuť v svojom návrhu na zmenu smernice 2006/112.³⁶ V odôvodnení 6 smernice 2008/8 je tento cieľ náležite zohľadnený. Je mi však jasné, že zdaniteľná osoba sa pri snahe neutralizovať vplyv inak uplatniteľného ustanovenia práva EÚ nemôže opierať o administratívne zaťaženie potenciálne vznikajúce na základe toho, že služba sa zdaňuje v jednom členskom štáte a nie v inom. Ak by sa aj odôvodnenie 6 považovalo za zásadu výkladu, *quod non*, jednoznačné znenie článku 53 nie je možné prevážiť, keďže odôvodnenie nemôže mať prednosť pred znením právneho predpisu.³⁷

72. Akceptovaním takéhoto kritéria by sa uplatňovanie článku 53 stalo závislé na konkrétnej konštelácii určitých okolností prípadu. Je nepredstaviteľné, že by celoeurópsky systém zdaňovania mohol fungovať na základe takýchto nestabilných a náhodných úvah. Okrem toho mi vôbec nie je jasné, ako by sa identifikovali situácie, v ktorých by administratívne zaťaženie dosiahlo prahovú hodnotu, pri ktorej by bolo neprimerané. Je však očividné, že takéto kritérium je nepoužiteľné. Vyžadovalo by, aby zainteresované zdaniteľné osoby v jednotlivých prípadoch overovali, či táto nedefinovaná prahová hodnota bola dosiahnutá. Veľmi často by sa tak dostali do rozporu s príslušnými orgánmi.

73. Z všeobecnejšieho hľadiska sa mi zdá, že administratívne zaťaženie, ktoré v niektorých prípadoch môže vyplývať zo všeobecne uplatniteľných ustanovení vnútroštátnych predpisov, ktorými sa preberajú smernice EÚ, nemôže byť nikdy považované za neprimerané, ak a kým tieto ustanovenia nie sú vyhlásené Súdnym dvorom za neuplatniteľné na základe toho, že nie sú primerané. Táto záležitosť však nie je súčasťou prejednávanej veci a viac sa ňou nebudem zaoberať. Chcem len dodať, že keďže v smerniciach 2008/8/ES a 2008/9/ES³⁸ sa stanovuje viacero pravidiel a postupov s konkrétnym úmyslom znížiť akékoľvek potenciálne administratívne zaťaženie zdaniteľných osôb v súvislosti s plneniami v inom členskom štáte ako v štáte, v ktorom sú usídlené³⁹, je ťažké pochopiť, ako by článok 53 smernice 2006/112 mohol byť považovaný za vedúci k neprimeranému zaťaženiu pre dotknuté zdaniteľné osoby.

74. Pripájam, že v judikatúre bolo zdôraznené, že odôvodnenie aktu EÚ nemá záväznú právnu silu a nemožno sa ho dovolávať ani na účely výnimky z ustanovení dotknutého aktu, ani s cieľom výkladu jeho ustanovení, ktorý je zjavne v rozpore s ich znením.⁴⁰

75. Stručne zhrnuté, uplatňovanie ktoréhokoľvek z dodatočných kritérií, o ktorých bolo diskutované, by viedlo k obzvlášť striktnému výkladu článku 53 smernice 2006/112. Domnievam sa, že znenie ani účel uvedeného ustanovenia neobsahujú nič, čo by mohlo podporiť takýto reštriktívny výklad. Okrem toho podľa týchto kritérií by zainteresovaná zdaniteľná osoba musela pri každej príležitosti preukazovať, že jej plnenia spĺňajú tieto nestabilné kritériá, pričom príslušné orgány by to museli overovať. Vzniká tým značný potenciál pre súdne spory a pravdepodobne by to viedlo k zvýšeniu celkového administratívneho zaťaženia, čo je v rozpore s cieľom stanoveným v odôvodnení 6.

36 Pozri bod 30 vyššie a odkazy na tam citované návrhy Komisie.

37 Pozri analogicky moje návrhy vo veci Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618, bod 55).

38 Smernica Rady z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v [smernici 2006/112/ES] zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 23).

39 V odôvodnení 8 smernice 2008/8 sa preto uvádza, že „s cieľom zjednodušiť povinnosti podnikov, ktoré vykonávajú činnosti v členských štátoch, v ktorých nie sú usadené, by sa mal zriadiť režim, ktorý by im umožnil na identifikáciu pre DPH a daňové priznanie využívať jedno elektronické kontaktné miesto“. V odôvodnení 2 smernice 2008/9 sa uvádza, že postup na vrátenie DPH „je potrebné zjednodušiť a zmodernizovať využitím moderných technológií“, a v odôvodnení 3 sa vysvetľuje, že tento postup „by mal podporiť pozíciu podnikateľov“. Tieto ciele sú zohľadnené v hmotnoprávných ustanoveniach týchto smerníc. Tomuto argumentu sa ďalej nebudem venovať, keďže prekračuje rozsah týchto návrhov.

40 Rozsudok z 24. novembra 2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, bod 32 a citovaná judikatúra).

76. Tieto kritériá môžu viesť aj k paradoxnej situácii, v ktorej sa podobné vzdelávacie podujatia konajúce paralelne na tom istom mieste zdaňujú v rôznych členských štátoch v závislosti od miesta usadenia zákazníkov. Z pohľadu fungovania vnútorného trhu a pravidiel hospodárskej súťaže mi to nepríde ako obzvlášť žiaduca situácia.⁴¹

77. A napokon, podriadiť uplatňovanie článku 53 ktorémukoľvek z kritérií, ktoré boli diskutované vyššie, by znamenalo, že určovanie miesta poskytovania služieb by záviselo od nejakej a do určitej miery subjektívnej analýzy.⁴² Bolo by to v rozpore so zásadou právnej istoty, ktorá najmä v otázkach, ktoré (tak ako DPH) majú finančné následky, vyžaduje, aby ustanovenia práva EÚ boli jednoznačné, presné a predvídateľné, aby tak umožnili zainteresovaným stranám včas posúdiť ich účinky a prijať príslušné kroky.⁴³ Keďže tieto kritériá preto môžu narušiť jednotnosť uplatňovania článku 53 a tým aj účinnosť smernice 2006/112, ani jedno z nich nemôže byť zachované.⁴⁴

78. Uplatňovanie článku 53 na predmetné služby podľa všetkého nevedie k žiadnym praktickým ťažkostiam: miesto, kde sú predmetné činnosti vykonávané, sa dá totiž ľahko určiť.⁴⁵ Keďže dotknuté služby sú predmetom DPH v členskom štáte, v ktorom sa skutočne poskytnú, výsledok nie je z hľadiska zdaňovania nerozumný.⁴⁶ Uplatňovanie článku 53 rovnako podľa všetkého nie je nadmerne zložité ani neohrozuje spoľahlivý a správny výber DPH.⁴⁷

Vzťahuje alebo nevzťahuje sa na predmetné semináre článok 53 smernice 2006/112

79. Úlohou Súdneho dvora v konaní o prejudiciálnej otázke je poskytnúť vnútroštátnemu súdu všetky možné nápomocné usmernenia, pokiaľ ide o výklad práva EÚ.⁴⁸ Začnem preto tým, že opíšem určité prvky, ktoré by vnútroštátny súd mohol potrebovať zväziť pri určovaní toho, či sa článok 53 smernice 2006/112 vzťahuje na skutkové okolnosti vo veci samej.

80. Ako som už uviedla⁴⁹, je nesporné, že predmetné semináre predstavujú vzdelávacie služby poskytované zdaniteľným osobám.

81. Zo spisu, ktorý bol predložený Súdnemu dvoru, žiadnym spôsobom nevyplýva, že by tieto semináre nespádali pod pojem „podujatie“ vykladaný so zreteľom na moje závery uvedené v bode 44 vyššie. Pri týchto službách ide o päťdňové semináre o účtovníctve s jednodňovou prestávkou v polovici, konajú sa na konkrétnom mieste a ich program je daný vopred. Takéto služby podľa všetkého prirodzene zodpovedajú konceptu „vzdelávacích podujatí“ v zmysle článku 53. Švédsko a Komisia na pojednávaní argumentovali, že je to skutočne tak. Nevidím dôvod nesúhlasiť.

41 Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že zásada daňovej neutrality bráni tomu, aby sa s podobnými tovarmi, ktoré si navzájom konkurujú, zaobchádzalo na účely DPH rozdielne. Patria sem aj zásady jednotnosti DPH a odstraňovanie narušenia hospodárskej súťaže (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. mája 2001, Komisia/Francúzsko (C-481/98, EU:C:2001:237, bod 22).

42 Pozri analogicky návrhy, ktoré predniesol generálny advokát Léger vo veci MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, bod 52).

43 Rozsudok z 12. februára 2004, Slob, C-236/02, EU:C:2004:94, bod 37.

44 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že v prípadoch, akým je prejednávacia vec, pokiaľ možno ustanovenie práva Únie vykladať viacerými spôsobmi, treba uprednostniť ten výklad, ktorý zabezpečuje jeho potrebný účinok, a to jeho výkladom v tomto zmysle vzhľadom na účely právneho predpisu, ktorého je súčasťou. Pozri rozsudok zo 6. septembra 2018, Česká republika/Komisia (C-4/17 P, EU:C:2018:678, bod 45 a citovanú literatúru).

45 Pozri analogicky rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33).

46 Pokiaľ ide o kritérium „rozumného riešenia z hľadiska daní“, pozri rozsudok z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i. (C-452/03, EU:C:2005:289, bod 33).

47 Pokiaľ ide o toto kritérium, pozri rozsudok z 27. októbra 2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, bod 26).

48 Rozsudok z 10. novembra 2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, bod 73).

49 Pozri bod 23 vyššie.

82. Ešte je potrebné preskúmať, či služba, ktorú Srf konsulterna poskytuje za úhradu, je právom na vstup a nie skôr iným typom služieb v súvislosti so seminármi, ktoré sú predmetom sporu v prejednávanej veci. Stručne povedané, záležať to bude od toho, či základným prvkom je to, že Srf konsulterna predáva svojim zákazníkom jednotlivé práva na vstup na semináre, ktoré organizuje, a účtuje im cenu „za osobu“.

83. Naopak, nie je podstatné, či Srf konsulterna zameriava svoje služby na konkrétnych zákazníkov, alebo všeobecnú verejnosť, a to ani pri sprístupňovaní informácií o jej seminári dostupnom pre verejnosť na internete. Takisto nie je podstatné, či v čase konania podujatia Srf konsulterna má k dispozícii daňové identifikačné údaje každého zákazníka, ktorý si kúpil právo vstupu. Čo napokon nie je podstatné, je to, či (z dôvodu uplatnenia článku 53 a nie článku 44) by sa Srf konsulterna alebo jej zákazníci mali zaregistrovať na účely DPH v inom členskom štáte v súvislosti s týmito seminármi a či by mali platiť DPH a následne podať žiadosť o vrátenie vstupnej DPH, ktorá im vznikla v danom inom členskom štáte.

84. Na základe prvkov, ktoré má tento Súdny dvor k dispozícii, je podľa všetkého podstatou služieb, ktoré poskytuje Srf konsulterna, poskytovanie jej zdaniteľným zákazníkom práva pre jednotlivcov na vstup do priestorov, kde sa skutočne koná konkrétny seminár, a tým umožnenie, aby sa na týchto seminároch zúčastnili. To, či poskytovanie predmetných seminárov spadá pod pojem „vstup“ v zmysle článku 53 smernice 2006/112, v konečnom dôsledku prináleží určiť vnútroštátnemu súdu, ktorý pri celkovom posúdení zohľadní všetky relevantné okolnosti.

Návrh

85. Na základe vyššie uvedeného navrhujem, aby Súdny dvor na otázku položenú Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) odpovedal takto:

Výraz „plnenia v súvislosti so vstupom... na vzdelávacie... podujatia“ v článku 53 smernice 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty by sa mal vykladať v tom zmysle, že zahŕňa službu poskytovanú výlučne zdaniteľným osobám, ktorej základným prvkom je predaj práv jednotlivcom na vstup na odborný vzdelávací seminár, ktorý trvá jeden alebo niekoľko dní, pričom tento seminár sa koná na konkrétnom mieste a jeho téma je daná vopred, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu. Nie je dôležité, či: i) všetci zákazníci poskytnú poskytovateľovi informácie, ako napríklad ich daňové identifikačné údaje; ii) predmetná služba vyžaduje predchádzajúcu registráciu alebo platbu vopred; iii) služba je ponúkaná len konkrétnej skupine alebo verejnosti ani či iv) skutočnosť, že služba je zdaňovaná v členskom štáte, kde sa predmetné podujatie koná, vedie k dodatočnému administratívne zaťaženiu pre poskytovateľa alebo jeho zákazníkov.