



Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 13. marca 2019*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – Článok 53 – Poskytovanie služieb spočívajúcich v poskytnutí vstupu na vzdelávacie podujatia – Miesto zdaniteľných plnení“

Vo veci C-647/17,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) z 9. novembra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 20. novembra 2017, ktorý súvisí s konaním:

Skatteverket

proti

Srf konsulterna AB,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda piatej komory E. Regan (spravodajca), sudcovia C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič a I. Jarukaitis,

generálna advokátka: E. Sharpston,

tajomník: C. Strömholm, referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 18. októbra 2018,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Skatteverket, v zastúpení: A.-S. Pallasdies, splnomocnená zástupkyňa,
- švédska vláda, v zastúpení: A. Falk, C. Meyer-Seitz a H. Shev, splnomocnené zástupkyne,
- francúzska vláda, v zastúpení: D. Colas, E. de Moustier a A. Alidière, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brandon a G. Brown, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci E. Mitrophanous, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: K. Simonsson, J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy a E. Ljung Rasmussen, splnomocnení zástupcovia,

* Jazyk konania: švédčina.

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 10. januára 2019,
vyhlásil tento

Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 53 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi Skatteverket (daňová správa, Švédsko) a spoločnosťou Srf konsulterna AB (ďalej len „Srf“) vo veci predbežného rozhodnutia, ktoré vydala Skatterättsnämnden (komisia pre daňové právo, Švédsko), týkajúceho sa vyberania dane z pridanej hodnoty (DPH) vo Švédsku z poskytovania päťdňových školení v oblasti účtovníctva a manažmentu v inom členskom štáte zdaniteľným osobám, ktorých sídlo ekonomickej činnosti sa nachádza vo Švédsku alebo ktoré tam majú stálu prevádzkareň.

Právny rámec

Právo Únie

Smernica 2006/112

- 3 Hlava V smernice o DPH týkajúca sa miesta zdaniteľných plnení zahŕňa kapitolu 3, nazvanú „Miesto poskytovania služieb“. Oddiel 2 tejto kapitoly, nazvaný „Všeobecné pravidlá“, zahŕňa články 44 a 45 tejto smernice.
- 4 Podľa článku 44 uvedenej smernice:
„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“
- 5 Oddiel 3 kapitoly 3 smernice 2006/112, nazvaný „Osobitné ustanovenia“, zahŕňa články 46 až 59a tejto smernice.
- 6 Článok 53 uvedenej smernice stanovuje:
„Miestom poskytovania služieb v súvislosti so vstupom [služieb spočívajúcich v poskytnutí vstupu – *neoficiálny preklad*] 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.“

Smernica 2008/8/ES

- 7 Smernica Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), stanovuje v odôvodneniach 3 a 6:

„(3) Pre každé poskytovanie služieb by miestom zdaňovania malo byť v zásade miesto, kde dochádza ku skutočnej spotrebe. Ak by sa malo všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb takto zmeniť, z administratívnych aj politických dôvodov by boli stále potrebné niektoré výnimky z tohto všeobecného pravidla.

...

(6) Za určitých okolností sa všeobecné pravidlá, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb zdaniteľným aj nezdaniteľným osobám, neuplatňujú a namiesto nich by sa mali uplatňovať osobitné výnimky. Tieto výnimky by sa mali vo veľkej miere zakladať na existujúcich kritériách, mali by odrážať zásadu zdaňovania v mieste spotreby a zároveň neuvažovať neprímerané administratívne zaťaženie na určité hospodárske subjekty.“

Vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011

- 8 Podľa odôvodnení 4 a 27 vykonávacieho nariadenia 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, ďalej len „vykonávacie nariadenie“):

„(4) Cieľom tohto nariadenia je zabezpečiť jednotné uplatňovanie súčasného systému DPH, ustanovením pravidiel vykonávania smernice [o DPH] týkajúcich sa najmä zdaniteľných osôb, dodania tovaru a poskytovania služieb, ako aj miesta zdaniteľných transakcií. V súlade so zásadou proporcionality podľa článku 5 ods. 4 [ZEÚ] toto nariadenie neprekračuje mieru nevyhnutnú na dosiahnutie tohto cieľa. Jednotné uplatňovanie sa najlepšie zaistí prostredníctvom nariadenia, keďže je záväzné a priamo uplatniteľné vo všetkých členských štátoch.

...

(27) S cieľom zabezpečiť jednotné zaobchádzanie pri poskytovaní kultúrnych, umeleckých, športových, vedeckých, vzdelávacích, zábavných a podobných služieb je potrebné charakterizovať vstup na takéto podujatia a doplnkové služby, ktoré súvisia so vstupom.“

- 9 Podľa článku 32 vykonávacieho nariadenia:

„1. Služby v súvislosti so vstupom na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako sa uvádza v článku 53 smernice [o DPH], zahŕňajú 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.

2. Odsek 1 sa vzťahuje najmä na:

...

c) právo na vstup na vzdelávacie a vedecké podujatia, akými sú konferencie a semináre.

...“

10 Článok 33 tohto nariadenia stanovuje:

„Doplnkové služby uvedené v článku 53 smernice [o DPH] 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.

Takéto doplnkové služby zahŕňajú najmä používanie šatní alebo hygienických zariadení, nezahŕňajú však samotné sprostredkovateľské služby súvisiace s predajom lístkov.“

Švédske právo

- 11 Podľa § 5 kapitoly 5 mervärdesskattelagen (1994:200) (zákon 1994:200 o dani z pridanej hodnoty) sa miesto poskytovania služieb zdaniteľnej osoby nachádza vo Švédsku, ak táto zdaniteľná osoba buď zriadila sídlo svojej ekonomickej činnosti vo Švédsku, alebo tam má stálu prevádzkareň a služba bola poskytnutá tejto prevádzkarni
- 12 Podľa § 11a kapitoly 5 tohto zákona sa miesto poskytovania služieb vo forme vstupu na kultúrne, umelecké, športové, vedecké, vzdelávacie, zábavné alebo podobné podujatia, ako sú veľtrhy a výstavy, poskytované zdaniteľnej osobe, nachádza na vnútroštátnom území, ak sa podujatia skutočne konajú vo Švédsku. To isté platí aj v prípade doplnkových služieb súvisiacich s týmto vstupom.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

- 13 Srf je spoločnosť usadená vo Švédsku, ktorej vlastníkom celého obchodného podielu je profesionálna organizácia pre účtovných, manažérskych a mzdových poradcov. V tomto rámci poskytuje školenia v oblasti účtovníctva a manažmentu formou seminárov, tak pre členov tejto organizácie, ako aj pre tretie osoby. Väčšina týchto školení sa vykonáva vo Švédsku, ale niektoré sa konajú v iných členských štátoch, pričom v takom prípade sa premiestnia školitelia tejto spoločnosti do predmetného členského štátu. Tieto školenia sa vykonávajú výlučne pre zdaniteľné osoby, ktoré majú sídlo svojej ekonomickej činnosti vo Švédsku alebo ktoré tam majú stálu prevádzkareň.
- 14 Uvedené školenia sa konajú v konferenčnom centre v rozsahu 30 hodín, ktoré sú rozvrhnuté na päť dní s jednodňovou prestávkou v polovici. Obsah týchto školení je určený vopred, ale prispôsobuje sa na mieste v závislosti od účastníkov, ktorí musia mať určité vedomosti a odborné skúsenosti týkajúce sa účtovných otázok a manažmentu.
- 15 Účasť na školeniach poskytovaných zo strany spoločnosti Srf predpokladá predchádzajúci zápis, ktorý musí byť potvrdený pred začatím školenia a platí sa vopred.
- 16 Komisia pre daňové právo vydala predbežné rozhodnutie na žiadosť spoločnosti Srf, v ktorom uviedla, že tieto školenia, hoci sa poskytujú v iných členských štátoch ako Švédske kráľovstvo, sa musia považovať za školenia konajúce sa vo Švédsku a že preto sa DPH musí vyberať v tomto členskom štáte. Dospela najmä k záveru, že výraz „vstup na podujatia“ uvedený v článku 53 smernice o DPH bol zavedený s cieľom zúžiť pôsobnosť pravidla tvoriaceho výnimku a súčasne rozšíriť pôsobnosť zásadného pravidla. Pojem „vstup na podujatia“ by sa mal chápať tak, že znamená právo vstupu na určité miesto. Služby vo veci samej však nemajú v zásade povahu práva vstupu na miesto, ale skôr práva zúčastniť sa určitého školenia. Keďže školenia, o ktoré ide vo veci samej, nemajú ako hlavný cieľ poskytnúť právo vstupu v zmysle článku 53 smernice o DPH, DPH z titulu týchto školení je vo Švédsku splatná podľa článku 44 tejto smernice.

- 17 Keďže daňová správa chcela, aby sa toto predbežné rozhodnutie potvrdilo alebo aby jej bolo poskytnuté iné odôvodnenie, sa obrátila na Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd, Švédsko) so žalobou. Srf sa takisto domáhala potvrdenia tohto rozhodnutia, keďže sa domnievala, že uplatnenie pravidla, ktoré je výnimkou, stanoveného v článku 53 smernice o DPH, predstavuje neproporcionálnu daňovú záťaž.
- 18 V tomto kontexte Högsta förvaltningsdomstolen (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa pojem ‚vstup na podujatie‘, uvedený v článku 53 smernice o DPH, vykladať v tom zmysle, že zahŕňa službu vo forme päťdňového školenia v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred?“

O prejudiciálnej otázke

- 19 Vnútroštátny súd sa svojou otázkou v podstate pýta, či sa má článok 53 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že pojem „služby spočívajúce v poskytnutí vstupu na podujatia“, uvedený v tomto ustanovení zahŕňa službu, akou je tá vo veci samej, spočívajúcu v päťdňovom školení v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred.
- 20 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že články 44 a 45 smernice o DPH obsahujú všeobecné pravidlo na určenie miesta rozhodného pre vznik daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb, zatiaľ čo články 46 až 59a tejto smernice upravujú rad osobitných hraničných ukazovateľov.
- 21 Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora, nie je to tak, že by mali články 44 a 45 smernice o DPH väčšiu váhu ako články 46 až 59a tejto smernice. V každej situácii si treba položiť otázku, či táto situácia zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v článkoch 46 až 59a tejto smernice. Ak to tak nie je, uvedená situácia patrí pod články 44 a 45 tejto smernice [pozri v tomto zmysle rozsudky z 12. mája 2005, RAL (Channel Islands) a i., C-452/03, EU:C:2005:289, bod 24 a citovanú judikatúru, ako aj z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 18].
- 22 Z toho vyplýva, že článok 53 smernice o DPH sa nemá považovať za výnimku zo všeobecného pravidla, ktorú treba vykladať striktné (pozri analogicky rozsudok z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 19).
- 23 Článok 53 tejto smernice stanovuje, že miesto poskytovania služieb spočívajúcich v poskytnutí vstupu na podujatia, najmä na vzdelávacie podujatia poskytnuté zdaniteľným osobám, je miesto, kde sa tieto podujatia naozaj konajú.
- 24 Z článku 32 ods. 2 písm. c) vykonávacieho nariadenia v spojení s odsekom 1 tohto článku vyplýva, že služby uvedené v článku 53 smernice o DPH, ktorých predmetom je vstup na vzdelávacie a vedecké podujatia, akými sú konferencie a semináre, zahŕňajú poskytovanie služieb, ktorých podstatná vlastnosť spočíva v poskytnutí práva prístupu na podujatie výmenou za lístok alebo protihodnotu.
- 25 Vo veci samej z informácií poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že podujatia, o ktoré ide vo veci samej, poskytnuté spoločnosťou Srf zdaniteľným osobám sú päťdňové semináre zahŕňajúce jeden deň prerušenia v členskom štáte inom ako Švédsko kráľovstvo, kde sa nachádza sídlo ekonomickej činnosti tejto spoločnosti. Tieto školenia, ktoré implikujú fyzickú prítomnosť uvedených zdaniteľných osôb, patria teda do kategórie vzdelávacích podujatí uvedených v článku 32 vykonávacieho nariadenia.

- 26 Pokiaľ ide o otázku, či podstatné črty školení dotknutých vo veci samej spočívajú v tom, že sa poskytuje prístup na uvedené semináre, treba pripomenúť, že keď dva alebo viacero prvkov alebo aktov poskytnutých zdaniteľnou osobou je tak úzko spojených, že objektívne predstavujú jediné nedeliteľné hospodárske plnenie, ktorého rozdelenie by bolo umelej povahy, ide o jediné plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudok z 10. novembra 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, bod 70 a citovanú judikatúru).
- 27 Ako v podstate uviedla vláda Spojeného kráľovstva vo svojich písomných pripomienkach, prístup zdaniteľných osôb na daný seminár za protihodnotu nevyhnutne implikuje možnosť podieľať sa a zúčastniť sa na ňom. Takáto účasť je však úzko spojená s prístupom na uvedené semináre. Za týchto podmienok rozlišovanie vykonané komisiou pre daňové právo medzi právom vstupu na miesto a právom zúčastniť sa na konkrétnom školení nemožno uznať na účely uplatnenia článku 53 smernice o DPH.
- 28 Okrem toho treba pripomenúť, že cieľom ustanovení smernice o DPH určujúcich miesto poskytnutia služieb je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudok z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 24 ako aj citovaná judikatúra).
- 29 Logika, na ktorej sú založené ustanovenia smernice o DPH týkajúce sa miesta poskytovania služieb, si teda vyžaduje, že zdanenie sa má podľa možnosti vykonať v mieste spotreby tovarov a služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25, ako aj citovanú judikatúru).
- 30 Z toho vyplýva, že určenie miesta vykonávania školení dotknutých vo veci samej sa musí vykonať na základe článku 53 smernice o DPH a tieto školenia musia v dôsledku toho podliehať DPH v mieste, kde sa naozaj konajú tieto školenia, teda v členských štátoch, kde sa vykonávajú uvedené školenia.
- 31 Iste, takýto výklad by mohol, ako uvádza Srf, viesť k rastu administratívnej záťaže prináležiackej niektorým prevádzkovateľom, aj keď odôvodnenie 6 smernice 2008/8, ktoré predstavuje úvod k článkom 44 a 53 smernice o DPH v ich aktuálne platnom znení, stanovuje, že zdaňovanie na mieste spotreby by sa malo v rámci možností vyhnúť tomu, aby sa týmto prevádzkovateľom uložila neproporcionálna administratívna záťaž.
- 32 Ako však uviedla generálna advokátka v bode 74 svojich návrhov, z ustálenej judikatúry vyplýva, že preambula právneho aktu Únie nie je právne záväzná a nemožno sa na ňu odvolávať ani na účely výnimiek zo samotných ustanovení dotknutého aktu, ani na účely výkladu týchto ustanovení v zmysle, ktorý je zjavne v rozpore s ich znením (rozsudok z 13. septembra 2018, Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, bod 33).
- 33 Tieto školenia, dotknuté vo veci samej, patria pod služby uvedené v článku 53 smernice o DPH a z tohto článku v spojení s článkom 32 vykonávacieho nariadenia vyplýva, že na účely DPH miesto zdanenia poskytnutia služieb spočívajúcich v poskytnutí vstupu na vzdelávacie podujatia, akými sú semináre, je miesto, kde sa tieto školenia naozaj konajú.
- 34 Nemožno teda urobiť výnimku z uplatňovania článku 53 smernice o DPH iba na základe odôvodnenia 6 smernice 2008/8.
- 35 Pokiaľ ide o skutočnosť, že školenia vo veci samej vyžadujú predchádzajúcu registráciu a platbu vopred, táto na účely uplatnenia článku 53 smernice o DPH nie je relevantná. Nič v znení tohto článku totiž neumožňuje domnievať sa, že takéto kritériá by sa mohli zohľadniť s cieľom určiť miesto, kde sa tieto služby poskytujú.

- 36 Vzhľadom na vyššie uvedené treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 53 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „služby spočívajúce v poskytnutí vstupu na podujatia“, uvedený v tomto ustanovení, zahŕňa službu, akou je tá vo veci samej, spočívajúcu v päťdňovom školení v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred.

O trovách

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

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

Článok 53 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 sa má vykladať v tom zmysle, že pojem „služby spočívajúce v poskytnutí vstupu na podujatia“, uvedený v tomto ustanovení, zahŕňa službu, akou je tá vo veci samej, spočívajúcu v päťdňovom školení v oblasti účtovníctva a manažmentu, ktoré je poskytované výlučne zdaniteľným osobám a vyžaduje predchádzajúcu registráciu a platbu vopred.

Podpisy