

Věc C-637/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce**Datum doručení:**

25. listopadu 2020

Předkládající soud:

Högsta förvaltningsdomstolen (Švédsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

18. listopadu 2020

Navrhovatelka a odpůrkyně:

Skatteverket

Odpůrkyně a navrhovatelka:

DSAB Destination Stockholm AB

[...]

PŘEDMĚT

Předběžné rozhodnutí o dani z přidané hodnoty (DPH); potřeba rozhodnutí Soudního dvora Evropské unie o předběžné otázce

Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) vydává následující

Usnesení

Je nezbytné, aby Soudní dvůr Evropské unie rozhodl o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, a to v souladu s připojenou žádostí podanou v tomto smyslu. [...]

[...]

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU týkající se výkladu článku 30a směrnice Rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“)

Úvod

- 1 Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) se v rámci předmětné žádosti táže na to, jak mají být vykládány a co znamenají výrazy „poukaz“ a „víceúčelový poukaz“, které jsou použity ve směrnici o DPH. Předběžná otázka vyvstala v souvislosti s řízením, v jehož rámci se domáhala vydání předběžného rozhodnutí společnost založená za účelem prodeje karty, nazvané „městská karta“, která držitele karty opravňuje k tomu, aby mu byly po omezenou dobu na určitých místech poskytovány určité služby do určité hodnoty.

Použitelná ustanovení unijního práva

- 2 Článek 2 směrnice o DPH stanoví, která plnění podléhají DPH. Patří mezi ně mimo jiné i poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.
- 3 Článek 30a odst. 1 stanoví, že „poukazem“ se rozumí nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů.
- 4 Podle čl. 30a odst. 2 se „jednoúčelovým poukazem“ rozumí poukaz, u kterého jsou v okamžiku jeho vydání známy místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu.
- 5 Článek 30a odst. 3 stanoví, že „víceúčelovým poukazem“ se rozumí poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.
- 6 Článek 30b odst. 2 stanoví, že skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění je předmětem DPH podle článku 2, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není.
- 7 Podle článku 73 platí, že při dodání zboží nebo poskytnutí služby zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.
- 8 Článek 73a stanoví, že aniž je dotčen článek 73, je při dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněném na základě víceúčelového poukazu základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protiplnění známa, peněžní hodnotě uvedené na víceúčelovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží nebo poskytnutí služby.

- 9 Články 30a, 30b a 73a byly do směrnice o DPH vloženy na základě směrnice (EU) 2016/1065.
- 10 V bodě 4 odůvodnění směrnice 2016/1065 je uvedeno, že tato pravidla by měla být zaměřena pouze na poukazy, které lze použít k pořízení zboží nebo přijetí služby. Neměla by však být zaměřena na nástroje opravňující držitele ke slevě při nákupu zboží nebo služeb, avšak neposkytující právo takové zboží nebo služby obdržet.
- 11 V bodě 5 odůvodnění je uvedeno, že ustanovení o poukazech by neměla vyvolat žádnou změnu v tom, jak se z hlediska DPH zachází s jízdenkami, letenkami, vstupenkami do kin a muzeí, poštovními známkami nebo podobnými doklady.

Použitelná ustanovení vnitrostátního práva

- 12 Ustanovení § 1 odst. 1 obsažené v kapitole 1 mervärdesskattelagen (1994:200) [zákon (1994:200) o dani z přidané hodnoty] stanoví, že DPH musí být státu odvedena mimo jiné z poskytování zdanitelných služeb v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková. Podle § 1 odst. 3 bodu 1 obsaženého v kapitole 2 „poskytování služeb“ znamená, že služba je provedena, převedena nebo jinak poskytnuta osobě za úplatu.
- 13 Podle § 20 obsaženého v kapitole 1 se „poukazem“ rozumí nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby. Na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, musí být uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů.
- 14 V ustanovení § 21 obsaženém v kapitole 1 je uvedeno, že „jednoúčelovým poukazem“ se rozumí poukaz, u kterého jsou DPH splatná za zboží a služby, na které se vztahuje, a země, o které se má za to, že v ní bylo dodáno toto zboží nebo poskytnuty tyto služby, známy v okamžiku jeho vydání. „Víceúčelovým poukazem“ se rozumí poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.
- 15 V ustanovení § 12 obsaženém v kapitole 2 je uvedeno, že skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění se považuje za poskytování ve smyslu § 1 obsaženého v kapitole 2. Předchozí převody víceúčelových poukazů nicméně poskytování nepředstavují.
- 16 V ustanovení § 3c obsaženém v kapitole 7 je uvedeno, že protiplněním se rozumí vše, co obdržel nebo má obdržet prodávající od pořizovatele nebo třetí strany, včetně jakékoli dotace přímo vázané k ceně zboží nebo služeb. V případě dodání zboží nebo poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu se protiplnění zaplacené za poukaz považuje za protiplnění za zboží nebo služby. Není-li výše

tohoto protiplnění známa, za protiplnění se považuje peněžní hodnota uvedená na víceúčelovém poukazu nebo na související dokumentaci.

Skutkové okolnosti relevantní v tomto řízení

- 17 Posuzovaná věc se týká předběžného rozhodnutí Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo, Švédsko), která se zabývala otázkou, zda je městská karta víceúčelovým poukazem. Proti této části předběžného rozhodnutí podaly u Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) opravný prostředek jak Skatteverket (švédská daňová správa), tak společnost DSAB Destination Stockholm AB, která se vydání předběžného rozhodnutí domáhala. Proti tomuto předběžnému rozhodnutí byl podán opravný prostředek i v rozsahu, v němž se týká dalších souvisejících otázek.
- 18 Okolnosti sporu jsou následující.
- 19 Dotčená společnost prodává karty turistům, kteří navštěvují Stockholm. Držitel těchto karet mohou na jejich základě navštívit přibližně 60 různých atrakcí, jako jsou různé pamětihodnosti a muzea, a to po omezenou dobu a do určité hodnoty. Karty držitele rovněž opravňují využít přibližně 10 služeb přepravy cestujících, jako jsou výlety organizované vyhlídkovými autobusy a loděmi dotčené společnosti a vyhlídkové výlety s jinými organizátory. Tyto služby jsou předmětem daně v různých sazbách, nebo jsou od daně osvobozeny. Držitel karty kartu používá k platbě za určitý vstup nebo použití; kartu pouze přiloží ke speciální čtečce a nic dalšího neplatí. Podle smlouvy uzavřené s dotčenou společností následně organizátor dostane od této společnosti protiplnění za každý vstup nebo použití odpovídající určité procentuální hodnotě běžné ceny za vstup či použití. Organizátor není povinen poskytnout držiteli karty svoji službu více než jedenkrát. Dotčená společnost nezaručuje minimální počet návštěvníků. Jakmile je na kartě dosaženo limitu, přestává platit.
- 20 Existuje několik typů karty s různou dobou platnosti a s různými limity. Karta pro dospělého, která platí 24 hodin, stojí 669 SEK. Během doby platnosti může držitel karty kartu používat k úhradě služeb v hodnotě až 1 800 SEK. Doba platnosti začíná běžet od okamžiku, kdy je karta poprvé použita. Karta musí být využita do jednoho roku od zakoupení.
- 21 Skatterättsnämnden (Komise pro daňové právo) konstatovala, že tato karta není víceúčelovým poukazem. Skatterättsnämnden dospěla k závěru, že z definice „poukazu“ ve spojení s ustanoveními týkajícími se výpočtu základu daně vyplývá, že poukaz musí mít určitou nominální hodnotu nebo musí odpovídat konkrétnímu dodání zboží nebo poskytnutí služeb. Podle názoru Skatterättsnämnden musí z poukazu jednoznačně vyplývat, co lze za poukaz získat, i když v případě víceúčelového poukazu nemusí být jisté, jaká je například daňová sazba nebo země zdanění.

Stanoviska účastnic řízení

Skatteverket

- 22 Nelze mít za to, že by se karta vyznačovala tím, že se vyměňuje za zboží nebo služby a z tohoto důvodu ji nelze považovat za „poukaz“. Pro karty tohoto typu je charakteristické, že jsou platné pouze po omezenou dobu (jeden až pět po sobě následujících dnů) a že jejich limit je ve vztahu k jejich době platnosti poměrně vysoký. Jedná se o druh zážitkové karty, která držitele karty opravňuje k návštěvě velkého počtu atrakcí a k využití neomezeného počtu výletů ve vyhlídkových autobusech a lodích. Čím více se karta používá, tím větší slevu držitel karty získává oproti běžné ceně, kterou by musel zaplatit za každou atrakci zvlášť. Vzhledem k vysokému limitu karty a krátké době platnosti je nepochybné, že průměrný spotřebitel kartu v plném rozsahu nevyužije.

Společnost DSAB Destination Stockholm AB

- 23 Předmětná karta je víceúčelovým poukazem. Organizátoři jsou povinni kartu přijmout jako protiplnění. V podmínkách, které se vztahují na držitele karet, je jednoznačně uvedeno, jaké služby lze kartou uhradit a kdo jsou dodavatelé nebo poskytovatelé. Držitel karty může kartu použít na všechny atrakce nabízené organizátory, se kterými dotyčná společnost uzavřela smlouvu, a to do výše příslušného limitu. Karta splňuje kritéria stanovená v čl. 30a odst. 1 směrnice o DPH. Má-li být určitý nástroj považován za poukaz, nelze stanovit žádné další požadavky. Kartu lze použít jako protiplnění za služby, které podléhají různým sazbám daně. Z tohoto důvodu není v okamžiku jejího vydání známa výše DPH splatné za služby, na které se vztahuje.

Potřeba rozhodnutí o předběžné otázce

- 24 Ustanovení o poukazech obsažená ve směrnici o DPH jsou relativně nová a vztahují se na poukazy vydané po 31. prosinci 2018. Zdá se, že Soudní dvůr dosud neměl příležitost se vyjádřit k tomu, jak je třeba výrazy „poukaz“ a „víceúčelový poukaz“ vykládat. Účastnice řízení se neshodují v otázce, zda musí být za víceúčelový poukaz považována taková karta, jako je karta dotčená v původním řízení. Otázka, jak je třeba přistupovat ke kartám tohoto typu, byla projednávána ve Výboru EU pro DPH, ale nebylo v tomto ohledu dosaženo obecné shody. Podle informací poskytnutých v původním řízení již byla podobná karta za víceúčelový poukaz považována v Dánsku.
- 25 V tomto kontextu považuje Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud) za nezbytné požádat Soudní dvůr o rozhodnutí o předběžné otázce.

Předběžná otázka

- 26 S ohledem na výše uvedené žádá Högsta förvaltningsdomstolen (Nejvyšší správní soud, Švédsko) o odpověď na následující otázku.
- 27 Musí být článek 30a směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že taková karta, jako je karta dotčená ve věci v původním řízení, která držitele karty opravňuje k tomu, aby mu byly poskytnuty různé služby na určitém místě po omezenou dobu a do určité hodnoty, je poukazem, který za těchto okolností představuje víceúčelový poukaz?

PRACOVNÍ DOKUMENT