

null

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 10. února 2022(1)

Věc C-596/20

DuoDecad Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

(žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Fővárosi Törvényszék [Soud hlavního města, Maďarsko])

„Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce – Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Směrnice 2006/112/ES – Místo poskytnutí služby – Určení příjemce plnění – Vliv možného zneužívajícího uspořádání mezi příjemcem plnění a třetí osobou na místo plnění – Zásada neutrality – Zamezení dvojímu zdanění – Povinnost spolupráce daňových správ členských států“

I. Úvod

1. Toto řízení o předběžné otázce ukazuje hranice harmonizace práva v Unii. Aťkoliv všechny členské státy správně provedly dotčenou směrnici, i přesto vede její použití na přeshraniční poskytnutí služby k různým výsledkům. Jak Portugalsko, tak i Maďarsko mají za to, že se místo poskytnutí služby nachází na jejich území a nárokují si daň z přidané hodnoty pro sebe. I přes úplnou harmonizaci práva dochází tak ke skutečnému dvojímu zdanění jednoho a téhož plnění.

2. To je mimořádně problematické, protože podle koncepce směrnice o DPH nejsou dotčené podniky skutečnými nositeli daně, nýbrž pouze – jak to formuluje Soudní dvůr(2) – výběrčími daně na účet státu. Daň z přidané hodnoty vlastně má být pro podnik, který tuto daň pouze vybírá, neutrální. To je možné pouze v případě, že daň je vybírána pouze jednou. To zase předpokládá, že se místo plnění nachází pouze v jednom členském státě. Směrnice o DPH to v zásadě takto stanoví. Součástí je ovšem nutno rovněž vyloučit, aby bylo možno v obou členských státech pravomocně rozhodnout, že se toto místo nachází jak v jednom tak i v druhém členském státě. Jinými slovy: Nesmí existovat neshody v kvalifikaci.

3. Kromě toho vyvstává v tomto řízení o předběžné otázce otázka určení, kdo je rozhodujícím příjemcem plnění, je-li tomuto a třetí osobě vytýkáno zneužívající uspořádání. Tato

otázka je v projednávání věci relevantní pro správné určení místa plnění. Dokonce i v případě, že se jedná o zneužívající uspořádání, totiž vyvstává otázka, zda může mít obvinění ze zneužití práva ve vztahu mezi touto osobou a příjemcem plnění úinky na poskytovatele plnění, tedy na místo, kde své plnění poskytl.

II. Právní rámec

A. Unijní právo

1. Směrnice o DPH

4. Právní rámec je určen směrnicí o DPH(3) ve znění platném pro sporné roky 2009(4) a 2011(5).

5. Článek 2 odst. 1 písm. c) stanoví:

„1. Příjemcem DPH jsou tato plnění:

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;“

6. Článek 24 odst. 1 směrnice zní takto:

„1. „Poskytnutím služby“ se rozumí každé plnění, které není dodáním zboží.“

7. Článek 28 směrnice uvádí:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

8. Ustanovení týkající se místa poskytnutí služby byla s účinností k 1. lednu 2010 pozměněna(6), pro oba sporné roky tedy platila různá ustanovení o určení místa poskytnutí služby.

9. Pro sporný rok 2009 má článek 43 směrnice toto znění:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

10. Toto určení místa bylo pro sporný rok 2009 doplněno článkem 56 odst. 1 písm. k) směrnice o DPH:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

k) elektronicky poskytovaná služba, zejména služby uvedené v příloze II;“

11. Zmíněná příloha II („Informativní seznam elektronicky poskytovaných služeb podle čl. 56 odst. 1 bod k“) uvádí mimo jiné „[h]ostitelství internetových stránek (web-site hosting a web-page hosting), dálková údržba programů a zařízení“ a „dodání obrázků, textů a informací a zpřístupňování databází“.

12. Článek 196 směrnice upravoval přeenesení daňové povinnosti na příjemce plnění u služby poskytnuté osobou povinnou k dani usazenou v zahraničí pro rok 2009 takto:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, která je příjemcem služby uvedené v článku 56, nebo osoba identifikovaná pro účely DPH v členském státě, ve kterém je daň splatná, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, 47, 50, 53, 54 nebo 55, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

13. Pro sporný rok 2011 naproti tomu určuje článek 44 směrnice místo plnění u služeb poskytovaných osobě povinné k dani takto:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovnou osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

14. Článek 196 směrnice (přeenesení daňové povinnosti na příjemce plnění) zní pro sporný rok 2011 takto:

„Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

2. Nařízení č. 904/2010

15. Nadto je spolupráce správních orgánů členských států v oblasti daní z přidané hodnoty upravena nařízením (EU) č. 904/2010(7).

16. Sedmý bod odvodnění nařízení č. 904/2010 uvádí:

„Pro účely výběru splatné daně by měly členské státy spolupracovat, aby pomohly zajistit správné vyměření DPH. V důsledku toho musí nejen kontrolovat správné uplatnění daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatnění daně spojené s činností vykonávanou na jejich území, která je splatná v jiném členském státě.“

17. Článek 1 odst. 1 nařízení č. 904/2010 stanoví:

„Toto nařízení stanoví podmínky, za kterých příslušné orgány členských států odpovědné za uplatnění právních předpisů o DPH spolupracují mezi sebou navzájem a s Komisí za účelem zajištění dodržování těchto předpisů.“

Za tímto účelem stanoví toto nařízení pravidla a postupy, které umožní příslušným orgánům členských států spolupráci a vzájemnou výměnu všech informací, které mohou pomoci správně vyměřit DPH, kontrolovat správné uplatnění DPH, zejména u obchodních operací uvnitř Společenství, a bojovat proti únikům souvisejícím s DPH. Vymezuje zejména pravidla a postupy, které členským státům umožňují shromažďovat a vyměňovat uvedené informace elektronickými prostředky.“

B. Maňarské právo

18. Směrnice o DPH byla provedena. Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ? CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty).

III. Spor v prvodním řízení

A. Souvislosti projednávané žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

19. Projednávaná žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se zakládá na odlišných rozhodnutích portugalského a maarského finančního úřadu o místu poskytování služeb IT podpory maarským podnikem (DuoDecad Kft., dále jen „žalobkyně“) portugalskému podniku (Lalib Gestao e Investimentos LDA, dále jen „Lalib“).

20. Tato odlišná rozhodnutí jsou v zásadě pokračováním sporu o daňové uznání licencí poskytovaných dalším maarským podnikem, WebMindLicenses (dále jen „WML“), portugalskému podniku (Lalib), který zjevně dosud nebyl vyjasněn. Jedná se přitom o licenční smlouvu, jejímž předmětem byl pronájem know-how, který umožňoval provoz internetových stránek, jejímž prostřednictvím byly poskytovány interaktivní audiovizuální služby. Tento spor byl již před několika lety předmětem žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce předložené Soudnímu dvoru(8).

21. V tomto důležitějším řízení se maarský soud v zásadě ptal Soudního dvora, zda je nutno nahlížet na tuto licenční smlouvu uzavřenou mezi společnostmi WML a Labib jako na smlouvu zneužívající právo resp. jaká kritéria jsou v tomto ohledu relevantní. Dále byla Soudnímu dvoru položena otázka, zda nařízení ? 904/2010 musí být vykládáno v tom smyslu, že daňový orgán ?lenského státu, který zkoumá vznik povinnosti odvést DPH u plnění, která již byla předmětem DPH v jiných ?lenských státech, i ve svém ?lenském státě, je povinen zaslat daňovým orgánům těchto jiných ?lenských států žádost o spolupráci.

22. Soudní dvůr na to mimo jiné odpověděl, že předkládající soud musí posoudit všechny okolnosti věci v prvodním řízení za účelem určení, zda tato smlouvu představovala čistě vykonstruované plnění zakrývající skutečnost, že dotčená služba nebyla ve skutečnosti poskytována společností, která nabyla licenci, nýbrž společností, která licenci poskytla. Přitom musí zejména zjistit, zda zřízení sídla ekonomické činnosti nebo stálé provozovny společnosti, která nabyla licenci, nebylo skutečné nebo zda tato společnost neměla pro účely předmětné ekonomické činnosti odpovídající strukturu z hlediska prostor, lidských a technických zdrojů, či zda uvedená společnost nevykonávala tuto ekonomickou činnost svým jménem a na svůj účet a na svou odpovědnost a své riziko. Kromě toho je nutno zaslat daňovým orgánům těchto jiných ?lenských států žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užitečná či dokonce nezbytná pro určení, zda v prvním ?lenském státě vznikla daňová povinnost.

23. Takováto informace již byla v řízení mezi společnostmi WML a maarským daňovým orgánem v mezidobí u portugalských orgánů vyžádána. Ty podle tvrzení žalobkyně vychází z toho, že portugalská společnost je skutečně usazena v Portugalsku. Maarský daňový orgán ovšem zjevně i nadále vychází z toho, že při uzavření smlouvy mezi společnostmi WML a portugalskou společností došlo ke zneužití práva. Tvrdí, že internetovou stránku provozuje pouze společnost WML a takto generovaná plnění tedy společnost WML poskytuje z Maarska. „Logickým důsledkem“ tedy je, že rovněž veškeré služby IT podpory, které souvisely s provozem internetové stránky, rovněž nebyly poskytovány portugalské společnosti, nýbrž pouze společností WML v Maarsku.

B. Prvodní řízení před soudem

24. Žalobkyně je takovým podnikem, který poskytuje služby IT podpory provozovatelům internetových stránek. Byla založena 8. října 2007. Zjevně existuje určitá vazba na společnost WML, která ovšem z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce není dostatečně zjevná. Podle druhé otázky předkládajícího soudu je vlastníkem společnosti WML zároveň jednatelem nebo majitelem žalobkyně.
25. Žalobkyně zaměstnávala odborníky s dlouholetými zkušenostmi a díky stabilnímu technickému zázemí je považována za lídra na trhu poskytování multimediálního obsahu po internetu. Jejím hlavním zákazníkem byla portugalská společnost Lalib, která v období od července do prosince 2009 a v průběhu roku 2011 vystavila za poskytování služeb asistence, údržby a realizace faktury na celkových 8 086 829,40 eur.
26. Portugalská společnost Lalib byla založena dne 16. února 1998 podle portugalského práva a v posuzovaném období bylo její hlavní činností poskytování elektronických zábavních služeb.
27. Maarská daňová a celní správa provedla u žalobkyně daňovou kontrolu. Kontrola se týkala daní z přidané hodnoty a daňovacích období druhého pololetí roku 2009 a celého roku 2011. Po provedení této kontroly daňový orgán vyhlásil rozhodnutím ze dne 10. února 2020 žalobkyni rozdíl na dani ve výši 458 438 000 forintů (HUF) (cca 1,25 mil. eur) a mimoto žalobkyni uložil úhradu pokuty ve výši 343 823 000 HUF (cca. 1 mil. eur) a úroky z prodlení ve výši 129 263 000 HUF (cca 350 000 eur). Žalobkyně proti tomu podala opravný prostředek, který byl zamítnut rozhodnutím ze dne 6. dubna 2020.
28. Rozhodnutí žalované daňové správy se zakládají na zjištěních, že skutečným příjemcem služeb, které žalobkyně poskytovala společnosti Lalib, nebyla Lalib, nýbrž společnost WML. Na základě nového řízení, které proběhlo u společnosti WML, bylo zjištěno, že služby nebyly prostřednictvím internetové stránky poskytovány společností Lalib z Portugalska, nýbrž společností WML z Maarska. Dotčená licenční smlouva uzavřená mezi společnostmi Lalib a WML byla podle těchto zjištění fiktivní smlouvou.
29. Žalobkyně podala proti tomuto rozhodnutí žalobu. Má za to, že – stejně jako mnoho jiných společností – poskytovala služby podpory přímo společnosti Lalib a nikoliv společnosti WML. Pokud jde o smlouvy uzavřené se společností Lalib, nevystupovala v nich ani společnost WML ani její většinový společník. Tvrdí, že ředitelství pro velké daňové subjekty vnitrostátní správy daní a cel požádalo v řízení vedeném proti společnosti WML portugalské orgány o objasnění skutkových okolností. Portugalské správní orgány ve své odpovědi na toto mezinárodní dožádání jasně uvedly, že společnost Lalib je usazena v Portugalsku, že v průběhu posuzovaného období skutečně vykonávala ekonomickou činnost na svůj účet a své riziko a že disponuje veškerými technickými a lidskými zdroji nezbytnými k využívání mezinárodně získaných znalostí.
30. Vzhledem k tomu, že navzdory již proběhlému řízení o předběžné otázce posuzují portugalské a maarské daňové orgány místo plnění uskutečněných (společností Lalib nebo WML) prostřednictvím internetové stránky rozdílů a to může mít vliv na místo poskytnutí plnění žalobkyní, považuje soud, který rozhoduje o žalobě, nové řízení o předběžné otázce za nezbytné.

IV. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce a řízení před Soudním dvorem

31. S ohledem na výše uvedené přerušil Fővárosi Törvényszék (Soud hlavního města, Maarsko) řízení a předložil Soudnímu dvoru dvě velmi dlouhé otázky:

„1. Sind Art. 2 Abs. 1 Buchst. c, Art. 24 Abs. 1 und Art. 43 der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen, dass die auf einer Website verfügbaren Dienste den Endnutzern nicht durch die

Erwerberin einer Know-how-Lizenz eine in einem EU-Mitgliedstaat (im Ausgangsverfahren in Portugal) ansässige Gesellschaft erbracht werden und daher diese Gesellschaft nicht Empfängerin der von einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat (im Ausgangsverfahren in Ungarn) ansässigen Steuerpflichtigen als Subunternehmerin erbrachten Dienstleistung der technischen Unterstützung für das Know-how sein kann, sondern vielmehr die Steuerpflichtige ihre Dienstleistungen der in dem gleichen anderen Mitgliedstaat ansässigen Lizenzgeberin des Know-hows erbringt, wenn in Bezug auf die Lizenznehmerin folgende Umstände vorliegen: Musí být ?l. 2 odst. 1 písm. c), ?l. 24 odst. 1 a ?lánek 43 sm?rnice Rady 2006/112 vykládány v tom smyslu, že nabyvatel licence k know-how, jímž je spole?nost usazená v jednom ?lenském stát? Unie (v projednáváné v?ci v Portugalsku), neposkytuje služby dostupné na internetových stránkách koncovým uživatel?m, takže nem?že být p?íjemcem služby technické podpory pro know-how poskytované osobou povinnou k dani usazenou v jiném ?lenském stát? (v projednáváné v?ci v Ma?arsku) coby subdodavatelem, ale že tuto službu poskytuje posledn? uvedená osoba poskytovateli licence k know-how usazenému v témže jiném ?lenském stát?, když nabyvatel licence:

- a) m?l v prvním ?lenském stát? k dispozici pronajaté kancelá?ské prostory, výpo?etní a kancelá?skou infrastrukturu, vlastní zam?stnance a rozsáhlé zkušenosti v oblasti elektronického obchodu, m?l vlastníka s ?etnými mezinárodními kontakty a jednatele s kvalifikací v oblasti elektronického obchodu,
 - b) získal know-how popisující procesy fungování internetových stránek a jejich aktualizací, vydával k tomu stanoviska, navrhoval zm?ny t?chto proces? a schvaloval je,
 - c) byl p?íjemcem služeb, které osoba povinná k dani poskytovala na základ? tohoto know-how,
 - d) pravideln? p?íjímal zprávy o službách poskytovaných subdodavateli
- (zejména o provozu na internetových stránkách a o platbách provád?ných z bankovních ú?t?),
- e) zaregistroval svým vlastním jménem internetové domény umož?ující p?ístup k internetovým stránkám po internetu,
 - f) byl na internetových stránkách uveden jako poskytovatel služby,
 - g) sám podnikal kroky k zachování popularity webových stránek,
 - h) sám vlastním jménem uzavíral smlouvy se spolupracovníky a subdodavateli nezbytné k poskytování služby (zejména s bankami nabízejícími platby na internetových stránkách bankovní kartou, s tv?rci poskytujícími obsah dostupný na internetových stránkách a se správci internetových stránek poskytujícími podporu obsahu),
 - i) m?l k dispozici kompletní systém pro inkasování p?íjm? z poskytování dot?ené služby koncovým uživatel?m, jako jsou bankovní ú?ty, výhradní a úplné dispoziční právo k t?mto ú?t?m, databáze koncových uživatel? umož?ující vystavovat t?mto uživatel?m faktury za poskytnutí služby a vlastní fakturační software,
 - j) na webových stránkách uvád?l jako fyzické kontaktní místo pro pé?i o zákazníky své vlastní sídlo v prvním ?lenském stát? a
 - k) je spole?nost nezávislá na poskytovateli licence i na ma?arských subdodavateli pov?ených realizací ur?itých technických postup? popsanych v know-how,

p?í?emž (i) výše uvedené okolnosti potvrdil p?íslušný orgán prvního ?lenského státu jakožto orgán

příslušný k ověření těchto objektivních okolností zjistitelných těmito osobami; (ii) objektivní překážkou pro poskytování služby prostřednictvím internetových stránek v jiném členském státě byla skutečnost, že společnosti z tohoto členského státu nebyl k dispozici poskytovatel platebních služeb zajišťující přijímání plateb na internetových stránkách bankovní kartou, takže společnost usazená v téže členském státě nikdy – před posuzovaným obdobím ani po něm – neposkytla službu dostupnou na internetových stránkách, a (iii) společnost, která nabyla licenci, a podniky s ní propojené dosáhly z provozování internetových stránek zisk v celkové výši přesahující rozdíl vyplývající z uplatnění sazby DPH v prvním a ve druhém členském státě?

2. Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článek 43 směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že poskytovatel licence k know-how, jímž je společnost usazená v jiném členském státě, poskytuje služby dostupné na internetových stránkách koncovým uživateli, takže je příjemcem služby technické podpory pro know-how poskytované osobou povinnou k dani coby subdodavatelem a tato osoba tak neposkytuje takovou službu nabyvateli licence usazenému v prvním členském státě, když poskytovatel licence:

- a) měl vlastní zdroje sestávající jen z jedné pronajaté kanceláře a jednoho počítače používaného jednatelem,
- b) měl jako jediné vlastní zaměstnance jednoho jednatele a jednoho právního poradce pracujícího na ústečný úvazek v rozsahu několika hodin týdně,
- c) měl jako jedinou smlouvu jen smlouvu o vývoji know-how,
- d) vydal pokyn, aby doménová jména v jeho vlastnictví byla na základě smlouvy uzavřené s nabyvatelem licence zaregistrována tímto nabyvatelem na jeho vlastní jméno,
- e) v případě těmito osobám – zejména koncovým uživateli, bankám nabízejícím platby na internetových stránkách bankovní kartou, tvůrcem obsahu dostupného na internetových stránkách a správce internetových stránek poskytujícím podporu obsahu – nikdy nevystupoval jako poskytovatel dotčených služeb,
- f) nikdy nevystavoval doklady týkající se služeb dostupných na internetových stránkách, s výjimkou faktury na licenční poplatky, a
- g) neměl k dispozici systém (např. bankovní účetní jinou infrastrukturu) umožňující inkasování příjmů ze služeb poskytovaných prostřednictvím internetových stránek, přičemž podle rozsudku ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), není sama o sobě rozhodující skutečnost, že statutární orgán a jediný akcionář společnosti, která udělila licenci, byl tvůrcem tohoto know-how, a dále že tato osoba ovlivňovala nebo kontrolovala rozvoj a využívání uvedeného know-how a poskytování služeb, které jsou na něm založeny, tím způsobem, že fyzická osoba, jež je statutárním orgánem a jediným akcionářem společnosti, která udělila licenci, je také statutárním orgánem nebo vlastníkem obchodních společností, včetně žalobkyně, které formou plnění úkolů jim zadaných spolupracují při poskytování služby coby subdodavatelé na objednávku nabyvatele licence“

32. V řízení před Soudním dvorem předložily písemná vyjádření žalobkyně, Portugalská republika, Maarsko a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že ústní část řízení nebude konána.

V. Právní analýza

A. K p?edb?žným otázkám

33. Uvedeným dv?ma p?edb?žným otázkám m?žeme porozum?t pouze v p?ípad?, máme-li pov?domí o p?edm?tu ?ízení v hlavní v?ci. V tomto ?ízení vedou žalobkyn? a ma?arský da?ový orgán spor o místo, kde žalobkyn? poskytuje spole?nosti Lalib své IT služby.

34. Místo takovýto služeb elektronicky poskytovaných *jiné osob? povinné k dani* se – jak podle p?vodního ustanovení (?lánek 43 sm?rnice o DPH ve zn?ní platném pro rok 2009 ve spojení s jejím ?l. 56 odst. 1 písm. k), tak i podle nového ustanovení (?lánek 44 sm?rnice o DPH ve zn?ní platném pro rok 2011) nachází v míst?, kde má p?íjemce sídlo své ekonomické ?innosti. V p?ípad?, že by p?íjemcem služby byla spole?nost Lalib, pak by toto místo bylo v Portugalsku a Portugalsko by tak správn? vybralo DPH. V p?ípad?, že by naproti tomu byl skute?ným p?íjemcem služby podnik v Ma?arsku (t?eba WML), pak by místo poskytování IT služeb bylo v Ma?arsku a Ma?arsko by tak správn? požadovalo DPH.

35. P?i bližším pohledu není pro žalobkyni relevantní, kde je místo poskytování jejích služeb, jestliže jsou oba p?íjemci pln?ní p?icházející do úvahy podniky oprávn?né k odpotu dan?, které platí sjednanou cenu s p?ípo?tením p?íslušné dan? z p?ídané hodnoty. Rozdílná sazba v Ma?arsku a Polsku se pak neprojeví. Pro žalobkyni ovšem není irelevantní, zda musí být pln?ní zdan?no jednou – v Ma?arsku *nebo* Portugalsku – nebo dvakrát – v Ma?arsku a Portugalsku –, protože odm?nu sjednanou s p?íjemcem pln?ní obdrží také pouze jednou.

36. V této souvislosti se ob? p?edb?žné otázky týkají výkladu ustanovení sm?rnice DPH o místě pln?ní za ú?elem ur?ení správného místa, kde žalobkyn? v konkrétním p?ípad? poskytovala služby. Vzhledem k tomu, že toto místo závisí na sídle p?íjemce pln?ní, jde p?edkládajícímu soudu v zásad? o ur?ení „správného“ p?íjemce pln?ní podle unijního práva v projednávaném (p?eshrani?ním) p?ípad?, v n?mž je ú?astníkem další da?ový orgán, který zastává jiný názor než první da?ový orgán („neshoda v kvalifikaci“).

37. Jelikož navíc ze sporné „zneužívající povahy“ p?enechání licence spole?ností WML spole?nosti Lalib vyplývají pochybnosti ohledn? ur?ení správného p?íjemce pln?ní, pokládá p?edkládající soud inciden?n? otázku, zda m?že mít (p?ípadná) zneužívající povaha p?enechání licence vliv na místo pln?ní t?etí osoby.

38. Soudnímu dvoru proto navrhuji ob? otázky podstatn? zkrátit a p?eformulovat tak, aby bylo možno p?edkládajícímu dvoru poskytnout užite?nou odpov?.

39. P?edkládající soud se totiž v zásad? táže, zda ?lánky 2, 24, 28 a ?lánky 43 a násl. musí být s p?ihlédnutím k ?lánku 196 sm?rnice o DPH v p?íslušném zn?ní vykládány tak, že za okolností projednávané v?ci je smluvní strana podle ob?anského práva, která zaplatila protipln?ní (v projednávané v?ci Lalib), p?íjemcem pln?ní, podle n?hož se ?ídí místo pln?ní. Nebo má p?ípadná existence zneužívající praxe mezi smluvní stranou a t?etí osobou (v projednávané v?ci WML) za následek, že tuto t?etí osobu je nutno považovat za p?íjemce pln?ní a místo pln?ní se tedy ?ídí podle ní?

40. Výše popsané zvláštní okolnosti v?ci nabízí Soudnímu dvoru rovn?ž možnost up?esnit, zda zásada neutrality sm?rnice o DPH s p?ihlédnutím k na?ízení ?. 904/2010 požaduje, že v p?eshrani?ních situacích smí existovat pouze jedno jediné místo pln?ní, nebo zda osoba povinná k dani m?že být za ur?itých okolností vystavena riziku rozdílných rozhodnutí obou zú?astn?ných finan?ních orgán? a tedy dvojímu zatížení daní z p?ídané hodnoty.

41. K odpov?di na nov? formulované otázky je nutno p?edn? vyjasnit, jak se v právu

upravujícím da? z p?ídané hodnoty u poskytování služby ur?í p?íjemce pln?ní (k tomu bod B). Následn? je třeba p?ezkoumat, zda existence zneužívající praktiky mezi p?íjemcem pln?ní a t?etí osobou m?že mít vliv na místo poskytnutí služby jejím poskytovatelem (k tomu bod C). Následn? se budu v?novat problematice protich?dných rozhodnutí finan?ních ú?ad? r?zných ?lenských stát? v rámci harmonizovaného systému dan? z p?ídané hodnoty (k tomu bod D).

B. K ur?ení p?íjemce pln?ní v právu upravujícím DPH

42. Ur?ení „správného“ p?íjemce pln?ní se ?ídí obecnými zásadami. Od toho je nutno odlišit otázku, zda se jedná o zneužívající praktiku. Ur?ení správného p?íjemce pln?ní vyplývá z výkladu sm?rnice o DPH a v projednávané v?ci má dopady na místo poskytnutí služby. Zjišt?ní existence zneužívající praktiky se naproti tomu týká posouzení skutkového stavu. V jeho d?sledku musí být dot?ená pln?ní nov? definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v p?ípad? neexistence t?čto pln?ní(9).

43. Ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce ovšem pouze vyplývá, že ma?arský da?ový orgán posuzuje smluvní konstrukt mezi spole?nostmi WML a Lalib za zneužívající praktiku, protože p?es tuto smluvní strukturu jsou uživatel?m internetové stránky poskytovány služby z Portugalska za nižší sazbu dan? z p?ídané hodnoty než z Ma?arska. Jak ovšem vyplývá z vyjád?ení žalobkyn?, v trestním ?ízení, které bylo v tomto ohledu zahájeno, dosud nepadlo obvin?ní z da?ového podvodu.

44. Naproti tomu ze žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce nevyplyvá, že p?edkládající soud považuje smluvní vztahy mezi žalobkyní a spole?ností Lalib za zneužívající praktiku. To je i pochopitelné, protože výše sazby DPH není ve vztahu mezi podniky, které jsou oprávn?ny k odpo?tu DPH, relevantní. Spole?nost Lalib i spole?nost WML by mohly zatížení daní z p?ídané hodnoty neutralizovat formou odpo?tu dan?. V tomto ohledu tedy ze spisu nevyplyvá, v ?em má spo?ívat da?ová výhoda žalobkyn?, pokud služby IT podpory poskytuje portugalskému a nikoliv ma?arskému podniku. Na to právem poukazuje Portugalsko.

45. Primárn? tedy vyvstává otázka, na což Portugalsko rovn?ž právem poukazuje, jak se p?íjemce pln?ní (v projednávané v?ci služeb poskytovaných žalobkyní v oblasti IT) ur?í podle ustanovení sm?rnice o DPH upravujících místo pln?ní.

46. V souladu s ustálenou judikaturou je cílem ustanovení ur?ujících místo da?ové p?íslušnosti v p?ípad? poskytování služeb jednak p?edejít st?et?m pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdan?ní, a jednak p?edejít neuložení dan?(10). Podmínkou je, že m?že existovat pouze jeden p?íjemce pln?ní v podob? zdanitelného poskytnutí služby ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH.

47. Podle ustálené judikatury se o zdanitelné poskytnutí služby ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. c) sm?rnice o DPH jedná pouze v p?ípad?, když je mezi poskytovatelem a p?íjemcem právní vztah, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta pln?ní. Odm?na obdržená poskytovatelem p?itom p?edstavuje skute?nou protihodnotu za individualizovanou službu poskytnutou p?íjemci. Tak tomu je, pokud existuje p?ímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou(11).

48. Mezi dv?ma smluvními stranami, které se dohodly na poskytnutí a úhrad? poskytnuté služby, obvykle existuje právní vztah, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta pln?ní. Podle ?ízení o p?edb?žné otázce tomu tak v projednávané v?ci bylo pouze mezi žalobkyní a spole?ností Lalib. Naproti tomu spole?nost WML nebyla zapojena do uzav?ení smlouvy o poskytování služeb IT podpory, ani neplatila odm?nu. Z toho vyplývá, že ob?anskoprávní smluvní partner v podob? spole?nosti Lalib je tím p?íjemcem pln?ní, podle n?hož se ?ídí místo poskytnutí služby.

49. Tento výklad, že příjemcem plnění je zásadně ten, kdo je smluvním partnerem poskytovatele a je povinen uhradit protiplnění, potvrzuje ustanovení článku 196 směrnice o DPH, které doplňuje ustanovení o místě plnění.

50. Článek 196 směrnice o DPH totiž stanoví přenesení daňové povinnosti z poskytovatele (v projednávané věci žalobkyně) na podnik, který je příjemcem plnění (v projednávané věci společnost Lalib), jestliže službu poskytl podnik, který není usazen v členském státě příjemce. Cílem je, jak dokládá bod 42 odvodňovací směrnice o DPH, zjednodušit výběr daně a zajistit účinnost zdanění(12). Důvodem přenesení daňové povinnosti podle článku 196 směrnice o DPH je skutečnost, že členský stát místa určení by obtížně vybíral daň od podniků v zahraničí. Navíc toto přenesení daňové povinnosti osvobozuje poskytovatele plnění od povinnosti registrace a podání daňového přiznání v jiných členských státech(13).

51. Přenesením daňové povinnosti se z nepřímé spotřební daně stává přímá spotřební daň, která přímo zatěžuje příjemce plnění. Ovšem podmínkou takového změny osoby povinné odvést daň je, že příjemce plnění, který v takovém případě dluží kromě odměny rovněž daň z přidané hodnoty, může tuto daňovou povinnost zohlednit při sjednání odměny resp. nejpozději při její úhradě. To může v zásadě uinit pouze ten smluvní partner, který dluží protiplnění na základě zmíněného právního vztahu.

52. Ve výsledku vyplývá z výkladu ustanovení o určení místa plnění, který je v souladu s článkem 196 směrnice o DPH, že smluvní partner podniku poskytujícího plnění je zásadně tím příjemcem plnění, podle něhož se řídí místo plnění.

C. Vliv existence zneužívající praktiky mezi skutečným poskytovatelem plnění a třetí osobou

53. Je tedy jisté, že příjemcem plnění ve smyslu směrnice o DPH je zásadně oběanskoprávní smluvní partner, který dluží protiplnění. Je zapotřebí přezkoumat, zda na tom něco mění případné zneužívající praktiky mezi příjemcem plnění a třetí osobou (v projednávané věci tedy mezi společnostmi Lalib a WML).

1. K názoru maarských finančních úřadů

54. Mám za to, že tomu v souladu s názorem Portugalska tak není. Opačné stanovisko maarských finančních úřadů odporuje základnímu systému směrnice o DPH. Vychází totiž z toho, že ze zneužívající praktiky mezi společnostmi WML a Lalib vyplývá, že internetovou stránku provozovala z Maarska společnost WML, služby IT podpory proto mohly být poskytovány rovněž pouze společností WML v Maarsku. Na rozdíl od názoru Komise ale určení „správného“ příjemce plnění žalobkyně ovšem nespojuje úzce s tím, zda je nutno považovat licenční smlouvu uzavřenou mezi společnostmi WML a Lalib za smlouvu zneužívající právo.

55. Podle této logiky by totiž musely být v Maarsku zdaněny nejen plnění žalobkyně, nýbrž veškerá plnění, která společnost Lalib – existující portugalský podnik (jestliže byla portugalská odpověď na maarskou žádost o spolupráci předána správně) – pobírala v souvislosti s provozem internetové stránky, zdaněny v Maarsku; to by se týkalo rovněž služeb poskytovaných jinými portugalskými poskytovateli. Skutečnost, že maarské daňové orgány mají – na rozdíl od těch portugalských – za to, že společnost Lalib buď neexistuje nebo je v tomto směru totožná se společností WML, pro to každopádně není dostatečným základem.

2. Přihlídnutí k hodnotové neutralitě práva daně z přidané hodnoty

56. Zaprvé je směrnice o DPH v zásadě hodnotově neutrální(14). Podle ustálené judikatury Soudního dvora je nezbytné zohlednit objektivní povahu *dotčeného plnění*(15). To platí zejména pro výklad ustanovení upravujících místo plnění, jejichž cílem je – jak to Soudní dvůr přiléhavě formuluje – jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně(16). Slouží tedy rozdělení daňových pravomocí členských států mezi sebou.

57. Zda je příjemce služby spočívající v umytí auta rovněž majitelem tohoto vozidla, jeho právoplatným nájemcem nebo zda toto vozidlo odcizil, proto v otázce, kdo je příjemcem plnění a kde se nachází místo plnění, nehraje roli. Také zloděj, který si umytí auta objednal a zaplatil jej, je a zůstává příjemcem plnění, místo poskytnutí služby se tedy určuje podle jeho osoby (např. zda je nebo není osobou povinnou k dani – viz článek 44 směrnice o DPH na straně jedné a článek 45 na straně druhé).

3. **Přehlédnutí k perspektivě poskytovatele**

58. Výše uvedená logika mařských finančních úřadů navíc přehlíží nepřímý způsob zdanění daní z přidané hodnoty. „Princip abstrakce“ vysvětlený na příkladu zloděje aut totiž vyplývá rovněž ze skutečnosti, že poskytující podnikatel vystupuje při výběru daně jako prodloužená ruka státu („výběrčí daně na účet státu“(17)). Vzhledem k tomu, že tak nečiní dobrovolně, nýbrž na základě zákonné povinnosti, lze jej označit rovněž za „nuceného pomocníka státu“(18).

59. Tento pomocník státu ovšem musí vědět, kde se nachází místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, aby mohl použít správnou sazbu daně a odvést správnou daň. Závisí-li místo poskytnutí služby na vlastnosti příjemce plnění (např. zda je osobou povinnou k dani), pak musí mít poskytovatel možnost ji nezávisle určit.

60. Svého smluvního partnera, který je na základě smluvních ujednání povinen zaplatit mu protiplnění (cenu), si může vyhledat a určit. Na okolnosti, které se týkají pouze vztahu mezi příjemcem plnění a třetími osobami, naproti tomu nemá poskytovatel žádný vliv, ani tyto okolnosti nezná. Takovéto charakteristiky proto musí být pro určení místa jeho dodání zboží nebo poskytnutí služby zásadně irelevantní. Kdo je skutečným vlastníkem umývaného vozu, může být osobou povinnou k dani při poskytnutí jeho služby právem jedno. Příjemcem plnění je jeho smluvní partner a místo plnění je vždy totéž, nezávisle na tom, zda byl vozem pronajatý, zakoupený nebo odcizený.

4. **Zohlednění ustanovení o obchodu za provizi**

61. Navíc, jak dokládá článek 28 směrnice o DPH, může příjemce plnění sice jednat vlastním jménem, ovšem na cizí účet. Z toho vyplývá, že skutečnost, že plnění ve skutečnosti nakonec používá jiná osoba než smluvní partner, je z pohledu práva upravujícího daň z přidané hodnoty irelevantní. Rovněž jiná osoba než vlastník, která jedná vlastním jménem, ale na cizí účet (např. vlastníka), je příjemcem poskytované služby.

62. Rozhodující proto je, že společnost Lalib je na základě právního vztahu povinna zaplatit žalobkyni protiplnění za služby IT podpory. Jestli společnost Lalib přijímala tato plnění vlastním jménem a na vlastní účet nebo vlastním jménem, ovšem na účet společnosti WML, je pro postavení společnosti Lalib jako příjemce plnění tedy zásadně irelevantní. Místo, kde žalobkyně poskytuje IT služby společnosti Lalib, se tedy nachází v Portugalsku a je nutno jej posuzovat nezávisle na možných zneužívajících praktikách mezi společnostmi WML a Lalib.

5. **Myslitelná výjimka: Zneužití plnění všemi zúčastněnými**

63. Nco jiného může platit nanejvýš v případě, že by bylo nutno posuzovat celou právní konstrukci mezi společnostmi Lalib, WML a žalobkyní jako jeden jediný velký zneužívající konstrukt. To by umožnilo překvalifikovat dotčená plnění, takže by byla nastolena taková situace, která by existovala v případě neexistence těchto plnění. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ovšem nevyplyvá, že by se o takovéto zneužívající plnění jednalo.

64. Vzhledem k okolnosti, že vše nasvědčuje tomu, že společnost Lalib skutečně existuje, je skutečně usazena v Portugalsku, skutečně zaplatila faktury vydané žalobkyní a žádný prospěch v oblasti DPH, každopádně ohledně služeb IT podpory, není zjevný, panují o tom zásadní pochybnosti. Zdá se, že rovněž Komise vychází z toho, že služby koncovým zákazníkům prostřednictvím internetové stránky poskytuje sama společnost Lalib. To však v konečném důsledku může posoudit pouze předsádkářský soud.

6. **Díleč závěry**

65. Příjemce služeb poskytovaných žalobkyní v oblasti IT je její smluvní partner (Lalib). Možné zneužívající praktiky mezi společnostmi WML a Lalib ne to nemají žádný vliv. Platí to každopádně v případě, že samotnou smlouvu uzavřenou mezi žalobkyní a společností Lalib nelze považovat za součást zneužívající praktiky. Soudní dvůr však zatím nemá žádné poznatky, které by to naznačovaly, a zadruhé to může posoudit pouze předsádkářský soud.

D. **Podpora: K nakládání s protichůdnými zjištěními finančních úřadů různých členských států v oblasti práva upravujícího DPH**

1. **Popis problému**

66. Je pravda, že místo poskytnutí služby žalobkyní je tímto vyjasněno. Avšak i v tomto řízení zůstává riziko dvojího zdanění, které je obsaženo v systému daně z přidané hodnoty. To se naplní v případě, že předsádkářský soud konstatuje, že celou právní konstrukci mezi společnostmi Lalib, WML a žalobkyní je nutno považovat za zneužívající.

67. Maarsko by vycházelo z plnění poskytovaného společností WML a místa plnění v Maarsku a v Maarsku by vyměnilo DPH. Portugalsko by tento skutkový stav naproti tomu pravděpodobně i nadále nepovažovalo za zneužívající plnění, příjemcem plnění by tedy byla společnost Lalib a místo plnění by se nacházelo v Portugalsku. To by vedlo ke dvojímu zdanění způsobenému neshodou v kvalifikaci.

68. Tento výsledek, který může nastat, je v rozporu s myšlenkou zásady neutrality právních předpisů o DPH. Jak totiž Soudní dvůr již rozhodl, je dvojí zdanění podnikatelských činností v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní vlastnímu systému DPH(19). To potvrzuje rovněž dřívější judikatura týkající se hrozícího dvojího zdanění při dovozech zboží, které již bylo zatíženo daní z přidané hodnoty(20).

69. Z judikatury Soudního dvora vyplývá již několik přístupů, jak by bylo možno se takovémuto dvojímu zdanění vyhnout.

2. **Nezávaznost časové prvního výměru daně**

70. V tomto ohledu Soudní dvůr již správně rozhodl, že členský stát, který daň vyměří jako první, nebrání druhému členskému státu ve správném použití směrnice o DPH(21). Takovýto „závod o to, kdo bude první“, by porušoval myšlenku ustanovení o určení místa plnění, jejichž

úelem je p?idílení a rozdílení da?ových p?íjm? mezi ?lenské státy.

71. Otázku, zda již z na?ízení ?. 904/2010 vyplývá, že da?ový orgán ?lenského státu je povinen zaslat da?ovým orgán?m jiného ?lenského státu žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užite?ná ?i dokonce nezbytná pro ur?ení, zda v prvním ?lenském stát? vznikla da?ová povinnost(22), lze p?itom ponechat bez odpov?di.

72. Pokud totiž soudy ?lenského státu konstatují, že stejné pln?ní je p?edm?tem rozdílného da?ového zacházení, mají možnost, p?ípadn? povinnost, podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout opravnými prost?edky, p?edložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce(23). V tomto smyslu požádal v této v?ci p?edkládající soud Soudní dv?r o výklad ustanovení sm?rnice o DPH týkající se místa pln?ní.

3. ***Protich?dný výklad ustanovení o místě pln?ní***

73. V rozsahu, v n?mž se dot?ený konflikt týká výkladu ustanovení o ur?ení místa pln?ní, je ?ešení snadné. Tento konflikt m?že a musí být vy?ešen položením otázky Soudnímu dvoru. Výklad unijního práva v rámci žádosti o rozhodnutí o p?edb?žné otázce je závazný i pro druhý da?ový orgán.

74. V p?ípád?, že posledn? jmenovaný ješt? nep?ijal kone?né rozhodnutí, dojde tím k zamezení dvojímu zdan?ní. Existuje-li však již kone?né rozhodnutí, které oproti výkladu podanému Soudnímu dvorem vede ke dvojímu zdan?ní, porušuje toto rozhodnutí unijní právo. Vyjde-li najevo, p?ípadn? po rozhodnutí Soudního dvora o p?edb?žné otázce, že DPH byla již neprávem odvedena v jiném ?lenském stát?, má tedy dot?ená osoba nárok na vrácení DPH odvedené navíc. Z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na vrácení daní, jež byly v ?lenském stát? vybrány v rozporu s pravidly unijního práva, je d?sledkem a dopl?kem práv, která jsou jednotlivc?m p?iznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem. ?lenský stát je tedy v zásad? povinen vrátit dan? vybrané v rozporu s unijním právem(24).

4. ***Rozdílné posouzení dot?eného skutkového stavu***

75. Nezakládá-li se ovšem tento konflikt na rozdílném výkladu unijního práva, nýbrž na rozdílném posouzení skutkového stavu (nap?. existenci zneužívající praktiky), pak výše uvedený postup nepom?že. Uplatn?ní unijního práva na konkrétní skutkový stav je totiž úkolem vnitrostátních soud?. Jejich rozhodnutí nejsou závazná pro da?ové orgány jiných ?lenských stát?, takže nebezpe?í dvojího zdan?ní trvá.

76. Toto dvojí zdan?ní je v rozporu s cíli sm?rnice o DPH (viz výše bod 68). Je pravda, že Soudní dv?r v oblasti práva upravujícího da? z p?íjm? rozhodl, že ?lenské státy nemají p?i *neexistenci harmonizace* na úrovni Unie povinnost p?izp?sobit sv?j vlastní da?ový systém r?zným da?ovým systém?m jiných ?lenských stát?, aby vylou?ily dvojí zdan?ní(25). To se ovšem týká dvojího zdan?ní z d?vodu neharmonizovaného práva upravujícího da? z p?íjm? a vyplývá ze zákonodárné kompetence ?lenských stát?, která v tomto rozsahu z?stala zachována. Pro právo upravující DPH však tento argument neplatí.

77. Dvojí zdan?ní op?ené o unijní právo (v projednávané v?ci sm?rnice o DPH) se navíc dotýká základních práv osoby povinné k dani (viz ?lánky 15, 16 a 17 Listiny) p?i provád?ní práva Unie(26). Krom? toho by m?lo dvojí zdan?ní daní z p?idané hodnoty u p?eshrani?ních dodání zboží a poskytnutí služby nep?íznivý vliv na volný pohyb zboží a služeb.

78. Dvojímu zdan?ní, které je tedy v rozporu s vnit?ním trhem, by tedy šlo v kone?ném d?sledku zamezit pouze tehdy, pokud Soudní dv?r v této mimo?ádné situaci – dvojí zdan?ní

dvěma členskými státy na základě neshody v kvalifikaci v oblasti práva DPH v přeshraničním případě – výjimečně sám konstatuje, jak je skutkový stav nutno posuzovat, tedy v projednávané věci, zda se jedná o zneužití.

79. Jako jediná autorita, která může za zúčastněné členské státy závazně rozhodnout a tak účinně zamezit dvojímu zdanění, Soudní dvůr v podobné situaci již *de facto* provedl vlastní posouzení skutkového stavu. Například ve věci *Auto Lease Holland* se jednalo o rozdílné posouzení skutkového stavu dvěma členskými státy, jak předkládající soud v tamním řízení explicitně zdůraznil(27). Soudní dvůr přesto zodpověděl předběžnou otázku a rozhodl, že „[čl. 5 odst. 1 šesté směrnice je nutno vykládat v tom smyslu, že se v případě, kdy příjemce leasingu přepá na přepací stanici pohonné hmoty do pronajatého vozu jménem a na účet poskytovatele leasingu, nejedná o dodání pohonných hmot poskytovatelem leasingu příjemci leasingu.“(28) Nejednalo se o nic jiného, než o posouzení skutkového stavu Soudním dvorem, o nějž požádal předkládající soud.

80. Soudní dvůr by ovšem, aby přihlédl ke skutečnosti, že posouzení skutkového stavu je zásadně úkolem vnitrostátního soudu a členské státy mají prostřednictvím nařízení č. 904/2010 o možnostech výměny informací a Poradního výboru pro daň z přidané hodnoty (článek 398 směrnice o DPH) k dispozici možnosti, jak dosáhnout dohody, mohl odpověď na takovéto předběžné otázky podmínit tím, že se obvykle tyto jiné možnosti předtím vyčerpaly.

VI. Závěry

81. Navrhuji proto, aby Soudní dvůr odpověděl na předběžné otázky položené Fővárosi Törvényszék (Soud hlavního města, Maďarsko) takto:

„1. Příjemce plnění rozhodujícího pro určení místa plnění musí být určen z pohledu poskytovatele na základě dotčeného právního vztahu, z něhož vyplývá, kdo je povinen zaplatit odměnu za přijaté plnění. Obvinění ze zneužití práva, které se týká pouze příjemce plnění a této osoby, není pro určení příjemce plnění a místa plnění relevantní.

2. Zásada neutrality zakotvená ve směrnici o DPH a nařízení č. 904/2010 brání s přihlédnutím k Listině základních práv a svobod dvojímu zdanění jednoho a téhož plnění daní z přidané hodnoty několika členskými státy. Zakládá-li se toto dvojí zdanění na režném posouzení skutkového stavu a nedospějí-li členské státy ke společnému řešení, může resp. musí vnitrostátní soud požádat o takové řešení Soudní dvůr“.

1 Původní jazyk: maďarská.

2— Viz k tomu pouze rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, *Di Maura* (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

3— Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006, Úř. věst. 2006, L 347, s. 1.

4— Ve znění v tomto ohledu naposledy pozměněném směrnicí Rady 2009/69/ES ze dne 25. června 2009, Úř. věst. 2009, L 175, s. 12.

5— Ve znění v tomto ohledu naposledy pozměněném směrnicí Rady 2010/88/EU ze dne 7. prosince 2010, Úř. věst. 2010, L 326, s. 1.

6— Směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby, Úř. věst. 2008, L 44, s. 11.

- 7– Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daní z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1).
- 8– Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).
- 9– Rozsudky ze dne 22. listopadu 2017, Cussens další (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 46), ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 52), a ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98).
- 10– Rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42), a ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27 a tam citovaná judikatura). V tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 42).
- 11– Rozsudek ze dne 16. září 2021, Balgarska natsionalna televizia (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31), v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. listopadu 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39), rozsudek ze dne 22. června 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 21 a 22).
- 12 – V tomto smyslu již rozsudky ze dne 26. dubna 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 24), a ze dne 13. června 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, bod 28), týkající se článku 199 směrnice o DPH.
- 13– Rozsudek ze dne 6. října 2011, Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, bod 33), který se týkal ještě čl. 21 odst. 1 písm. b) šesté směrnice.
- 14– Rozsudek ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 50 – zásada daňové neutrality brání obecné diferenciaci mezi legálními a protiprávními plněními), ze dne 29. června 2000, Salumets a další (C-455/98, EU:C:2000:352, bod 19), ze dne 29. června 1999, Coffeeshop "Siberië" (C-158/98, EU:C:1999:334, body 14 a 21). K výjimkám viz rozsudky ze dne 6. prosince 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445), a ze dne 5. července 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, bod 20).
- 15– Rozsudky ze dne 21. února 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 36), ze dne 27. září 2007, Teleos a další (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 39), ze dne 9. října 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, bod 33), a rozsudek ze dne 6. dubna 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24).
- 16– Rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42), a ze dne 26. ledna 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27 a zde citovaná judikatura). V tomto smyslu rovněž rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 42).
- 17– Viz k tomu pouze rozsudky ze dne 23. listopadu 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23), ze dne 21. února 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a ze dne 20. října 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).
- 18– Viz Stadie, H., Umsatzsteuerrecht, 2005, bod 1:18.
- 19– Rozsudek ze dne 23. dubna 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 46), ze dne 17. května 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/16 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 76), ze dne 8. března 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 46), a rozsudek ze dne 25. května 1993,

Mohsche (C?193/91, EU:C:1993:203, bod 9).

20– Rozsudek ze dne 5. kv?tna 1982, Schul Douane Expeditur (15/81, EU:C:1982:135, výrok 2); podobn? rovn?ž rozsudek ze dne 6. ?ervence 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, bod 20).

21– Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, bod 54), potvrzený rozsudkem ze dne 18. ?ervna 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, bod 53). V tomto sm?ru jde také rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, bod 65).

22– Takto rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, bod 59); jinak naproti tomu rozsudek ze dne 18. ?ervna 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, bod 48).

23– Rozsudek ze dne 18. ?ervna 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, bod 51), a ze dne 5. ?ervence 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, body 64 a 66), a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, bod 59).

24– Viz rozsudek ze dne 18. ?ervna 2020, KrakVet Marek Batko (C?276/18, EU:C:2020:485, bod 52), a ze dne 14. ?ervna 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, bod 29 a 30 a zde citovaná judikatura).

25– Rozsudky ze dne 26. kv?tna 2016, NN (L) International (C?48/15, EU:C:2016:356, bod 47) a ze dne 8. prosince 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C?157/10, EU:C:2011:813, bod 39), a ze dne 12. února 2009, Block (C?67/08, EU:C:2009:92, bod 31).

26– Tato podmínka zakotvená v ?l. 51 odst. 1 Listiny je Soudním dvorem, jak známo, chápána velmi široce – viz jen rozsudek ze dne 26. února 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105, body 25 a násl.).

27– Bundesfinanzhof (Spolkový finan?ní soud), usnesení ze dne 22. února 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, body 54 a 56.

28– Rozsudek ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C?185/01, EU:C:2003:73, bod 37). Podobn? rovn?ž rozsudek ze dne 5. ?ervence 2018, Marcandi (C?544/16, EU:C:2018:540, bod 49), jehož základem bylo rozdílné posouzení vydávání „kredit?“ v ?lenských státech.