

Predbežné znenie

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

prednesené 10. februára 2022(1)

Vec C-596/20

DuoDecad Kft.

proti

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága

[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko)]

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daňové predpisy – Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112/ES – Miesto poskytovania služieb – Určenie odberateľa – Vplyv možnej konštrukcie, ktorá predstavuje zneužitie práva, vytvorenej medzi odberateľom a treťou osobou na miesto plnenia – Zásada neutrality – Zamedzenie dvojitému zdaneniu – Povinnosť spolupráce finančných správ členských štátov“

I. Úvod

1. Toto prejudiciálne konanie poukazuje na hranice harmonizácie práva v Únii. Aj keď všetky členské štáty správne prebrali predmetnú smernicu, jej uplatnenie na cezhraničné poskytovanie služieb predsa vedie k odlišným výsledkom. Tak Portugalsko, ako aj Maďarsko sa domnievajú, že miesto poskytovania služieb sa nachádza na ich území, a žiadajú DPH pre seba. Napriek úplnej harmonizácii práva dochádza k skutočnému dvojitému zdaneniu tej istej transakcie.

2. To je obzvlášť problematické, keďže podľa koncepcie smernice o DPH dotknuté podniky vôbec nie sú subjektmi, ktoré skutočne znášajú daňové bremeno, ale len – ako to formuluje Súdny dvor(2) – vyberajú daň na území štátu. DPH by vlastne mala byť pre podnik, ktorý túto daň len vyberá, neutrálna. To je možné len v prípade, ak sa táto daň vyberie len raz. To zasa predpokladá, že miesto poskytovania služieb sa nachádza len v jednom členskom štáte. Smernica o DPH to v zásade tiež tak stanovuje. Zároveň však musí byť vylúčené, aby sa v oboch členských štátoch mohlo právoplatne rozhodnúť, že toto miesto sa nachádza tak v prvom, ako aj v druhom uvedenom členskom štáte. Inak povedané nesmie dochádzať ku kvalifikačným konfliktom.

3. Toto prejudiciálne konanie navyše vyvoláva otázku určenia relevantného odberateľa, ak sa tomuto odberateľovi a tretej osobe vytýka, že vytvorili konštrukciu, ktorá predstavuje zneužitie

práva. To má v tomto prípade význam pre správne určenie miesta plnenia. Aj za predpokladu, že táto námietka je opodstatnená, totiž vzniká otázka, či námietka týkajúca sa zneužitia práva vo vzťahu medzi treťou osobou a odberateľom môže mať vplyv na poskytovateľa, t. j. na miesto jeho plnenia.

II. Právny rámec

A. Právo Únie

1. Smernica o DPH

4. Právny rámec vyplýva zo smernice o DPH(3) v znení účinnom v sporných rokoch 2009(4) a 2011(5).

5. Článok 2 ods. 1 písm. c) stanovuje:

„1. DPH podliehajú tieto transakcie:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6. Článok 24 ods. 1 smernice znie:

„1. Poskytovaním služieb je každá transakcia, ktorá nie je dodaním tovaru.“

7. V článku 28 smernice sa uvádza:

„Ak sa zdaniteľná osoba, ktorá koná vo vlastnom mene, ale na účet inej osoby, podieľa na poskytovaní služieb, predpokladá sa, že sama uvedené služby prijala aj poskytla.“

8. Ustanovenia týkajúce sa miesta poskytovania služieb boli s účinnosťou k 1. januáru 2010 zmenené(6), takže v oboch sporných rokoch boli účinné odlišné ustanovenia týkajúce sa tohto miesta.

9. Článok 43 smernice v znení účinnom v spornom roku 2009 znie:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku, odkiaľ poskytuje služby[,] alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzka neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

10. Toto ustanovenie týkajúce sa miesta poskytovania služieb bolo s účinnosťou pre sporný rok 2009 doplnené článkom 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH:

„1. Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzku, pre ktoré sa služby poskytnú, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzka neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

...

k) elektronicky poskytované služby, predovšetkým tie, ktoré sú uvedené v prílohe II;“

11. V spomenutej prílohe II [„Orientačný zoznam elektronicky poskytovaných služieb uvedených v ?lánku 56 ods. 1 písm. k)“] je uvedené okrem iného „poskytovanie webových stránok, webhosting, údržba programov a vybavenia na diaľku“, ako aj „poskytovanie obrázkov, textu a informácií a sprístupovanie databáz“.

12. ?lánok 196 smernice v znení ú?innom v spornom roku 2009 upravoval prenesenie da?ovej povinnosti na odberate?a v prípade poskytovania služieb zdanite?nou osobou usadenou v zahraničí takto:

„DPH platí každá zdanite?ná osoba, ktorej sú poskytované služby uvedené v ?lánku 56, alebo osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH v ?lenskom štáte, kde je da? splatná, a ktorej sú poskytované služby podľa ?láňkov 44, 47, 50, 53, 54 a 55, ak tieto služby poskytuje zdanite?ná osoba, ktorá nie je usadená v tomto ?lenskom štáte.“

13. ?lánok 44 smernice v znení ú?innom v spornom roku 2011 naopak upravuje ur?enie miesta poskytovania služieb zdanite?nej osobe takto:

„Miestom poskytovania služieb zdanite?nej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdanite?nej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej ?innosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkare?. Ak takéto sídlo ekonomickej ?innosti alebo stála prevádzkare? neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdanite?ná osoba, ktorá uvedené služby prijíma, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

14. ?lánok 196 smernice (Prenesenie da?ovej povinnosti na odberate?a) v znení ú?innom v spornom roku 2011 v nadväznosti na vyššie uvedené stanovuje:

„DPH platí každá zdanite?ná osoba alebo nezdanite?ná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v ?lánku 44, ak služby poskytuje zdanite?ná osoba, ktorá nie je usadená na území ?lenského štátu.“

2. Nariadenie ?. 904/2010

15. Okrem toho administratívnu spoluprácu ?lenských štátov v oblasti DPH upravuje nariadenie (EÚ) ?. 904/2010(7).

16. Odôvodnenie 7 nariadenia ?. 904/2010 znie:

„S cieľom vybrať splatnú dať by mali ?lenské štáty spolupracovať, aby spoločne zabezpečili správny výmer DPH. Preto musia nielen monitorovať správne uplatňovanie dane splatnej na svojom území, ale takisto by mali poskytovať pomoc iným ?lenským štátom v záujme zabezpečenia správneho uplatňovaní[a] dane súvisiacej s ?innosťou vykonávanou na svojom území a splatnej v ktoromkoľvek inom ?lenskom štáte.“

17. V ?lánku 1 ods. 1 nariadenia ?. 904/2010 sa uvádza:

„Toto nariadenie stanovuje podmienky, za ktorých majú príslušné orgány v ?lenských štátoch zodpovedné za uplatňovanie zákonov o DPH spolupracovať navzájom medzi sebou a s Komisiou, aby zabezpečili dodržiavanie uvedených zákonov.“

Na tento účel stanovuje pravidlá a postupy, ktoré umožnia príslušným orgánom členských štátov, aby spolupracovali a navzájom si vymieňali akékoľvek informácie, ktoré môžu pomôcť pri uskutočňovaní správneho výmeru DPH, kontrole riadneho uplatňovania DPH, najmä pri transakciách v rámci Spoločenstva, a boji proti podvodom súvisiacim s DPH. Konkrétne ustanovuje pravidlá a postupy, ktoré členským štátom umožňujú zhromažďovať a vymieňať si uvedené informácie elektronickými prostriedkami.“

B. Maľarské právo

18. Smernica o DPH bola prebratá Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon ?. CXXVII z roku 2007 o dani z pridanej hodnoty).

III. Spor vo veci samej

A. Kontext prejednávaneho návrhu na začatie prejudiciálneho konania

19. Kontext prejednávaneho návrhu na začatie prejudiciálneho konania tvoria odlišné rozhodnutia portugalského finančného orgánu a maľarského finančného orgánu o určení miesta poskytovania podporných služieb týkajúcich sa informačných technológií, ktoré maľarská spoločnosť (DuoDecad Kft., ďalej len „žalobkyňa“) poskytovala portugalskej spoločnosti (Lalib Gestao e Investimentos LDA, ďalej len „Lalib“).

20. Tieto odlišné rozhodnutia v konečnom dôsledku nadväzujú na spor týkajúci sa uznania prevodov licencií z maľarskej spoločnosti WebMindLicenses (ďalej len „WML“) na tú istú portugalskú spoločnosť (Lalib) na účely daňových predpisov, ktorý zjavne nebol dodnes vyriešený. Ide pritom o licenčnú zmluvu, ktorej predmetom bolo poskytnutie know-how, ktoré umožňovalo prevádzkovanie internetovej stránky, ktorou sa poskytovali interaktívne audiovizuálne služby. Tento spor bol už pred rokmi predmetom prejudiciálneho konania na Súdnom dvore.(8)

21. V tomto skoršom konaní sa maľarský súd v podstate pýtal Súdneho dvora, či sa má táto licenčná zmluva medzi spoločnosťami WML a Lalib považovať za zneužitie práva, resp. aké kritériá sú na tento účel smerodajné. Súdnemu dvoru bola navyše položená otázka, či sa nariadenie ?. 904/2010 má vykladať v tom zmysle, že daňový orgán jedného členského štátu, ktorý preskúmava vznik povinnosti zaplatiť DPH za plnenia, za ktoré už bola zaplatená DPH v iných členských štátoch, aj v jeho členskom štáte, je povinný zaslať žiadosť o spoluprácu daňovým orgánom týchto iných členských štátov.

22. Súdny dvor v odpovedi na uvedené otázky okrem iného konštatoval, že na stanovenie, či táto zmluva predstavuje vyslovene umelú konštrukciu, skrývajúcu skutočnosť, že poskytnutie dotknutých služieb nebolo v skutočnosti vykonané spoločnosťou, ktorá nadobudla licenciu, ale spoločnosťou, ktorá licenciu poskytla, prináleží vnútroštátnemu súdu analyzovať všetky okolnosti sporu vo veci samej. Musí pritom najmä zistiť, či zriadenie sídla ekonomickej činnosti alebo stálej prevádzkarne spoločnosti, ktorá nadobudla licenciu, nebolo skutočné, alebo či táto spoločnosť na účely výkonu dotknutej ekonomickej činnosti nevlastní vhodnú štruktúru z hľadiska priestorov, pracovníkov a zariadení, alebo aj či uvedená spoločnosť nevykonáva túto ekonomickú činnosť vo svojom mene a na svoj účet, na svoju vlastnú zodpovednosť a vlastné riziko. Okrem toho sa má zaslať žiadosť o informácie daňovým orgánom týchto iných členských štátov, pokiaľ je táto žiadosť vhodná, dokonca nevyhnutná, na určenie, či existuje povinnosť zaplatiť DPH v prvom členskom štáte.

23. Také informácie boli medzitým v konaní, ktorého účastníkmi sú WML a maľarská finančná správa, vyžiadané od portugalských orgánov. Tieto orgány vychádzajú podľa tvrdení žalobkyne z

toho, že portugalská spoločnosť je skutočne usadená v Portugalsku. Maarská finančná správa však zjavne naalej vychádza z toho, že uzavretie zmluvy medzi spoločnosťou WML a portugalskou spoločnosťou predstavuje zneužitie práva. Preto internetovú stránku prevádzkuje len WML a transakcie uskutočňované prostredníctvom nej uskutočňuje WML z Maarska. „Logickým dôsledkom“ je, že všetky podporné služby týkajúce sa informačných technológií, ktoré súviseli s prevádzkovaním internetovej stránky, sa rovnako neposkytovali portugalskej spoločnosti, ale len spoločnosti WML v Maarsku.

B. Súdne konanie vo veci samej

24. Žalobkyňa je takým podnikom, ktorý poskytuje podporné služby týkajúce sa informačných technológií pre prevádzkovateľov internetových stránok. Bola založená 8. októbra 2007. Medzi žalobkyňou a spoločnosťou WML zjavne existuje určité prepojenie, ktoré však v návrhu na začatie prejudiciálneho konania nie je dostatočne objasnené. Podľa druhej otázky vnútroštátneho súdu je vlastníkom spoločnosti WML zároveň konateľom a/alebo vlastníkom žalobkyne.

25. Žalobkyňa zamestnávala odborníkov s mnohoročnou praxou a vďaka stabilnému technickému zázemiu sa považuje za lídra na trhu prenosu multimediálneho obsahu prostredníctvom internetu. Jej hlavným klientom bola portugalská spoločnosť Lalib, ktorej od júla do decembra 2009 a počas celého roka 2011 vystavila faktúry na celkovú sumu 8 086 829,40 eura za poskytovanie podporných, údržbových a realizačných služieb.

26. Portugalská spoločnosť Lalib bola založená 16. februára 1998 v súlade s portugalskými právnymi predpismi a počas posudzovaného obdobia bolo jej hlavným predmetom činnosti poskytovanie zábavných služieb elektronickými prostriedkami.

27. Maarská daňová a colná správa vykonala daňovú kontrolu týkajúcu sa žalobkyne. Predmetom kontroly bola DPH, pričom kontrola sa týkala druhého polroka 2009 a celého roka 2011. Daňový orgán na tejto základe kontroly rozhodnutím z 10. februára 2020 s prihliadnutím na vyjadrenia žalobkyne dodatočne vyrubil žalobkyňi daň vo výške 458 438 000 forintov (HUF) (približne 1,25 milióna eur) a navyše jej uložil daňovú pokutu vo 343 823 000 HUF (približne 1 milión eur) a úroky z omeškania vo výške 129 263 000 HUF (približne 350 000 eur). Žalobkyňa podala proti tomuto rozhodnutiu odvolanie, ktoré bolo rozhodnutím zo 6. apríla 2020 zamietnuté.

28. Konštatovania žalovaného daňového orgánu boli založené na tom, že skutočným príjemcom služieb, ktoré žalobkyňa poskytovala spoločnosti Lalib, nebola Lalib, ale WML. Tento orgán tvrdí, že na základe nového konania, ktoré bolo uskutočnené vo vzťahu k spoločnosti WML, sa konštatovalo, že služby prostredníctvom internetovej stránky neposkytovala Lalib z Portugalska, ale ich poskytovala WML v Maarsku. Predmetná licenčná zmluva medzi spoločnosťami Lalib a WML bola podľa jeho názoru fiktívnou zmluvou.

29. Proti tomuto rozhodnutiu podala žalobkyňa žalobu. Zastáva názor, že – tak ako mnohé iné spolupracujúce spoločnosti – priamo poskytovala podporné služby spoločnosti Lalib, a nie spoločnosti WML. Čo sa týka zmlúv uzavretých so spoločnosťou Lalib, žalobkyňa tvrdí, že WML ani väšinový spoločník spoločnosti WML neboli ich účastníkmi. Uvádza, že riaditeľstvo maarského národného daňového a colného úradu pre veľké daňové subjekty naopak v konaní začatom proti spoločnosti WML požiadalo portugalský orgán o objasnenie skutkových okolností. Podľa žalobkyne portugalský orgán vo svojej odpovedi na uvedenú medzinárodnú žiadosť jasne uviedol, že Lalib je usadená v Portugalsku, že počas posudzovaného obdobia vykonávala skutočnú ekonomickú činnosť na vlastné riziko a že mala k dispozícii všetky technické a ľudské zdroje potrebné na využívanie poznatkov získaných na medzinárodnej úrovni.

30. Keďže portugalská finančná správa a maarská finančná správa napriek prejudiciálnemu

konaniu, ktoré sa už uskutočnilo, posudzujú miesto transakcií uskutočnených (spoločnosťou Lalib alebo spoločnosťou WML) prostredníctvom internetovej stránky odlišne a to by mohlo mať vplyv na miesto plnenia týkajúce sa transakcií, ktoré uskutočnila žalobkyňa, súd, ktorý prejednáva žalobu, považuje za potrebné podať ďalší návrh na začatie prejudiciálneho konania.

IV. Návrh na začatie prejudiciálneho konania a konanie na Súdnom dvore

31. Za týchto okolností Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko) prerušil konanie a položil Súdnemu dvoru dve veľmi dlhé otázky v tomto znení:

„1. Majú sa článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1 a článok 43 smernice Rady 2006/112 vykladať v tom zmysle, že nadobúdateľka licencie na know-how – spoločnosť usadená v členskom štáte Únie (v prípade sporu vo veci samej v Portugalsku) – neposkytuje služby dostupné na internetovej stránke konečným užívateľom a preto táto spoločnosť nemôže byť prijímateľkou služby technickej podpory know-how, ktorú poskytuje zdaniteľná osoba usadená v inom členskom štáte (v prípade sporu vo veci samej v Maďarsku) ako subdodávateľ, ale táto zdaniteľná osoba poskytuje takú službu spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu na know-how, usadenej v tomto poslednom členskom štáte, za okolností, keď nadobúdateľka licencie:

- a) mala k dispozícii kancelárie prenajaté v prvom členskom štáte, výpočtovú a kancelársku infraštruktúru, vlastných zamestnancov a rozsiahle skúsenosti v oblasti elektronického obchodu a mala vlastníka s rozsiahlymi medzinárodnými kontaktmi a konateľka s kvalifikáciou v oblasti elektronického obchodu,
- b) získala know-how, ktoré odzrkadľovalo procesy fungovania internetových stránok a ich aktualizácií, vydávala v tejto súvislosti posudky, navrhovala zmeny uvedených procesov a schvaľovala ich,
- c) bola prijímateľkou služieb, ktoré zdaniteľná osoba poskytovala na základe tohto know-how,
- d) pravidelne dostávala správy o plneniach uskutočnených subdodávateľmi (najmä o prevádzke internetových stránok a platbách uskutočnených z bankového účtu),
- e) zaregistrovala vo vlastnom mene internetové domény, ktoré umožňovali prístup k internetovým stránkam prostredníctvom internetu,
- f) bola uvedená na internetových stránkach ako poskytovateľ služby,
- g) sama vykonávala činnosti zamerané na zachovanie populárnosti internetových stránok,
- h) sama uzatvárala vo vlastnom mene zmluvy so spolupracovníkmi a subdodávateľmi potrebnými na poskytovanie služby (najmä s bankami, ktoré ponúkali platbu prostredníctvom bankovej karty na internetových stránkach, s tvorcami, ktorí poskytujú obsah dostupný na internetových stránkach, a s webmastermi, ktorí propagujú tento obsah),
- i) mala k dispozícii kompletný systém prijímania platieb za poskytovanie predmetnej služby konečným užívateľom, ako sú bankové účty, oprávnenie výlučne a v plnom rozsahu disponovať uvedenými účtami, databáza konečných užívateľov, ktorá umožňovala vystavovať im faktúry za poskytovanie služby, a vlastný fakturačný počítačový program,
- j) uvádzala na internetových stránkach svoje sídlo v prvom členskom štáte ako fyzické kontaktné miesto pre starostlivosť o zákazníka a
- k) je spoločnosťou, ktorá je nezávislá tak od poskytovateľa licencie, ako aj od maďarských

subdodávateľov poverených uskutočňovaním určitých technických procesov opísaných v know-how,

aj s prihliadnutím na to, že: i) vyššie uvedené okolnosti potvrdil príslušný orgán prvého členského štátu ako orgán spôsobilý preverovať uvedené objektívne okolnosti, ktoré si tretie osoby môžu overiť, ii) objektívnou prekážkou poskytovania služby v druhom členskom štáte prostredníctvom internetových stránok bola skutočnosť, že spoločnosť z tohto členského štátu nemohla získať prístup k poskytovateľovi platobných služieb, ktorý by zaručil prijímanie platieb prostredníctvom bankovej karty na internetovej stránke, a preto spoločnosť usadená v tomto členskom štáte nikdy neposkytovala službu dostupnú na internetových stránkach, a to ani pred posudzovaným obdobím, ani po ňom, a iii) spoločnosť, ktorá nadobudla licenciu, a jej spriaznené spoločnosti dosiahli zisk vyplývajúci z prevádzkovania internetovej stránky, ktorý celkovo prevyšuje rozdiel vyplývajúci z uplatnenia sadzby DPH v prvom a v druhom členskom štáte?

2. Majú sa článok 2 ods. 1 písm. c), článok 24 ods. 1 a článok 43 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že spoločnosť, ktorá poskytuje licenciu na know-how – usadená v druhom členskom štáte – poskytuje služby dostupné na internetovej stránke konečným užívateľom, takže je prijímateľkou služby technickej podpory know-how, ktorú poskytuje zdaniteľná osoba ako subdodávateľ, a táto zdaniteľná osoba tak neposkytuje takú službu nadobúdateľke licencie usadenej v prvom členskom štáte, za okolností, keď spoločnosť, ktorá poskytuje licenciu:

- a) mala vlastné zdroje, ktorými bola len prenajatá kancelária a požiata využívaný jej konateľom,
- b) jedinými vlastnými zamestnancami tejto spoločnosti boli konateľ a právny poradca, ktorý pracoval na čiastočný úväzok niekoho hodín v týždni,
- c) jedinou zmluvou, ktorú uzavrela, bola zmluva o vývoji know-how,
- d) podľa zmluvy uzavretej s nadobúdateľom licencie ho poverila, aby zaregistroval doménové mená, ktoré táto spoločnosť vlastnila, vo vlastnom mene,
- e) nikdy nevystupovala ako poskytovateľ predmetných služieb vo vzťahu k tretím osobám, najmä konečným užívateľom, bankám, ktoré ponúkali platbu prostredníctvom bankovej karty na internetových stránkach, tvorcom obsahu dostupného na internetových stránkach a webmasterom, ktorí propagujú tento obsah,
- f) nikdy nevystavila doklady týkajúce sa služieb dostupných na internetových stránkach – okrem faktúry za licenčné poplatky – a
- g) nedisponovala systémom (ako sú bankové účty a iná infraštruktúra), ktorý by umožnil prijímať platby za služby poskytované prostredníctvom internetových stránok, aj s prihliadnutím na to, že podľa rozsudku zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832), skutočnosť, že výlučným konateľom a vlastníkom spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je osoba, ktorá toto know-how vytvorila, a že táto osoba má navyše vplyv alebo kontrolu nad vývojom a využívaním uvedeného know-how a poskytovaním služieb založených na tomto know-how, nie je sama osebe rozhodujúca, takže fyzická osoba, ktorá je konateľom a vlastníkom spoločnosti, ktorá poskytuje licenciu, je tiež konateľom a/alebo vlastníkom uvedených subdodávateľských obchodných spoločností – a teda aj žalobkyne –, ktoré spolupracujú na poskytovaní služby ako subdodávateľia na základe objednávky nadobúdateľa licencie, pričom plní svoje úlohy, ktoré boli uvedené“

32. Žalobkyňa, Portugalská republika, Maľarsko a Európska komisia predložili v konaní na

Súdnom dvore písomné pripomienky. Súdny dvor podľa článku 76 ods. 2 rokovacieho poriadku nenariadil pojednávanie.

V. Právne posúdenie

A. O prejudiciálnych otázkach

33. Uvedené dve prejudiciálne otázky možno pochopiť len so zreteľom na predmet konania vo veci samej. Jeho predmetom je spor medzi žalobkyňou a maďarskou finančnou správou o určenie miesta poskytovania služieb týkajúcich sa informačných technológií, ktoré žalobkyňa poskytovala spoločnosti Lalib.

34. Miesto poskytovania takých služieb poskytovaných elektronicky *inej zdaniteľnej osobe* sa nachádza – tak podľa starších predpisov [článok 43 v spojení s článkom 56 ods. 1 písm. k) smernice o DPH v znení účinnom v roku 2009], ako aj podľa novších predpisov (článok 44 smernice o DPH v znení účinnom v roku 2011) – v mieste, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak by bola Lalib odberateľom služieb, toto miesto by sa nachádzalo v Portugalsku, takže Portugalsko by správne vybralo DPH. Ak by bol naopak skutočným odberateľom podnik v Maďarsku (napríklad WML), miesto poskytovania služieb týkajúcich sa informačných technológií by sa nachádzalo v Maďarsku, takže Maďarsko by správne vyrubilo DPH.

35. Pri podrobnom skúmaní je pre žalobkyňu irelevantné, kde sa nachádza miesto, v ktorom poskytuje služby, ak sú obaja odberatelia, ktorí prichádzajú do úvahy, podnikmi, ktoré majú právo na odpočítanie dane a ktoré zaplatia dohodnutú cenu spolu s príslušnou DPH. Odlišná sadzba dane v Maďarsku a Portugalsku sa v takom prípade neprejaví. Pre žalobkyňu však nie je nepodstatné, či sa transakcia má zdať raz – v Maďarsku *alebo* v Portugalsku –, alebo dvakrát – v Maďarsku a v Portugalsku –, keďže odmenu dohodnutú s odberateľom dostane tiež len raz.

36. V tomto kontexte sa obe prejudiciálne otázky týkajú výkladu ustanovení smernice o DPH upravujúcich miesto plnenia, aby bolo možné v konkrétnom prípade z hľadiska práva Únie správne určiť miesto, v ktorom žalobkyňa poskytovala služby. Keďže toto miesto závisí od sídla odberateľa, vnútroštátny súd chce v podstate vedieť, ako sa má z hľadiska práva Únie správne určiť „správny“ odberateľ v prejednávanej (cezhraničnej) prípadnej, v ktorom vystupuje aj ďalšia finančná správa, ktorá zastáva iný názor než prvá finančná správa („kvalifikačný konflikt“).

37. Keďže zo spornej otázky, či skutočnosť, že WML poskytla licenciu spoločnosti Lalib, predstavuje „zneužitie práva“, navyše vyplývajú pochybnosti týkajúce sa určenia správneho odberateľa, vnútroštátny súd incidenčne kladie otázku, či (prípadné) zneužitie práva, ktoré predstavuje toto poskytnutie licencie, môže mať vplyv na miesto plnenia tretej osoby.

38. Preto navrhujem, aby Súdny dvor podstatne skrátil a preformuloval obe otázky, aby mohol poskytnúť vnútroštátnemu súdu užitočnú odpoveď.

39. Tento súd chce totiž v podstate vedieť, či sa články 2, 24 a 28, ako aj článok 43 a nasl. s prihliadnutím na článok 196 smernice o DPH v príslušnom znení majú vykladať tak, že za okolností prejednávanej veci je odberateľom, podľa ktorého sa určí miesto plnenia, zmluvný partner podľa občianskoprávných predpisov, ktorý zaplatil protihodnotu (v tomto prípade spoločnosť Lalib). Alebo má prípadná existencia zneužitia práva vo vzťahu medzi týmto zmluvným partnerom a treťou osobou (v tomto prípade spoločnosťou WML) za následok, že táto tretia osoba sa má považovať za odberateľa a miesto plnenia sa určí podľa nej?

40. Vyššie opísaný špecifický kontext prejednávanej veci poskytuje Súdnemu dvoru tiež možnosť spresniť, či zásada neutrality stanovená v smernici o DPH s prihliadnutím na nariadenie

?. 904/2010 vyžaduje, aby v prípade cezhraničných situácií mohlo existovať len jedno miesto plnenia, alebo či zdaniteľná osoba prípadne môže byť vystavená riziku odlišných rozhodnutí oboch zúčastnených finančných orgánov, a teda dvojitému výberu DPH.

41. Na zodpovedanie preformulovaných otázok treba najprv objasniť, ako sa má určiť odberateľ služby podľa predpisov týkajúcich sa DPH (pozri v tejto súvislosti časť B). Následne preskúmam, či existencia zneužitia práva vo vzťahu medzi týmto odberateľom a treťou osobou môže ovplyvniť miesto, v ktorom poskytovateľ poskytuje služby (v tejto súvislosti časť C). Potom sa budem zaoberať problematikou protichodných rozhodnutí finančných orgánov rôznych členských štátov v rámci harmonizovaného systému DPH (pozri v tejto súvislosti časť D).

B. O určení odberateľa podľa predpisov týkajúcich sa DPH

42. Určenie „správneho“ odberateľa služby sa riadi podľa všeobecných zásad. Od toho treba odlíšiť otázku, či ide o zneužitie práva. Určenie správneho odberateľa vyplýva z výkladu smernice o DPH a v tomto prípade má vplyv na miesto poskytovania služieb. Konštatovanie existencie zneužitia práva sa naopak týka posúdenia skutkového stavu. Má za následok, že dotknuté transakcie sa prekvalifikujú tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, ak by sa tieto transakcie neuskutočnili.(9)

43. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však vyplýva len to, že maďarská finančná správa považuje zmluvnú konštrukciu vytvorenú medzi spoločnosťami WML a Lalib za zneužitie práva, keďže prostredníctvom tejto zmluvnej konštrukcie sa užívateľom internetovej stránky z Portugalska poskytujú služby v nižšej sadzbe DPH než z Maďarska. Ako vyplýva z pripomienok žalobkyne, v trestnom konaní, ktoré bolo v tejto súvislosti začaté, však doteraz nebolo vznesené obvinenie z daňového podvodu.

44. Naproti tomu z návrhu na začatie prejudiciálneho konania nevyplýva, že vnútroštátny súd považuje zmluvné vzťahy medzi žalobkyňou a spoločnosťou Lalib za zneužitie práva. To je aj pochopiteľné, keďže výška sadzby DPH je medzi podnikmi, ktoré majú právo na odpočítanie dane, irelevantná. Tak Lalib, ako aj WML by mohli neutralizovať daňové bremeno vyplývajúce z DPH prostredníctvom odpočítania dane. V tejto súvislosti zo spisu nevyplýva, v čom má spočívať daňové zvýhodnenie žalobkyne, ak žalobkyňa poskytuje podporné služby týkajúce sa informačných technológií portugalskej spoločnosti, a nie maďarskej spoločnosti. Portugalsko na to správne poukazuje.

45. Preto vzniká – na čo Portugalsko rovnako správne poukazuje – v prvom rade otázka, ako sa má podľa ustanovení smernice o DPH týkajúcich sa miesta plnenia určiť odberateľ (v tomto prípade odberateľ služieb týkajúcich sa informačných technológií poskytovaných žalobkyňou).

46. V súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora je cieľom ustanovení určujúcich miesto poskytnutia služieb na daňové účely vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (tým sa myslia transakcie).(10) Predpokladom toho je, že môže existovať len jeden odberateľ zdaniteľnej služby v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH.

47. Podľa ustálenej judikatúry však o zdaniteľnú službu v zmysle článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH ide len vtedy, ak medzi poskytovateľom a odberateľom existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k výmene vzájomných plnení. Odmena prijatá poskytovateľom pritom predstavuje skutočnú protihodnotu za identifikovateľnú službu poskytnutú odberateľovi. Je to tak v prípade, ak existuje priama súvislosť medzi poskytnutou službou a prijatou protihodnotou.(11)

48. Medzi dvoma zmluvnými stranami, ktoré sa dohodli na poskytovaní služby a odmene za ňu,

spravidla existuje právny vzťah, v rámci ktorého dochádza k výmene vzájomných plnení. Podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania to tak bolo v prejednávanej veci len medzi žalobkyňou a spoločnosťou Lalib. Naproti tomu WML nebola účastníkom zmluvy o podporných službách týkajúcich sa informačných technológií, ktoré sa mali poskytovať, ani nezaplatila odmenu. Odberateľom, podľa ktorého sa určí miesto poskytovania služieb, je teda zmluvný partner podľa občianskoprávných predpisov, ktorým je spoločnosť Lalib.

49. Tento výklad – podľa ktorého je odberateľom v zásade ten, kto je zmluvným partnerom poskytovateľa a je povinný zaplatiť protihodnotu – potvrdzujú ustanovenia článku 196 smernice o DPH, ktoré dopĺňajú ustanovenia týkajúce sa miesta plnenia.

50. Článok 196 smernice o DPH totiž stanovuje prenesenie daňovej povinnosti z poskytovateľa (v tomto prípade žalobkyne) na podnikateľa, ktorý je odberateľom (v tomto prípade spoločnosť Lalib), ak službu poskytuje podnik, ktorý nie je usadený v členskom štáte odberateľa. Tým sa má – ako spresňuje odôvodnenie 42 smernice o DPH – zjednodušiť výber dane a zabezpečiť účinnosť zdačovania.⁽¹²⁾ Dôvodom prenesenia daňovej povinnosti podľa článku 196 smernice o DPH je skutočnosť, že členský štát miesta určenia by mal ťažkosti s výberom daní od podnikov v zahraničí. Toto prenesenie daňovej povinnosti navyše oslobodzuje poskytovateľa od registračných a oznamovacích povinností v iných členských štátoch.⁽¹³⁾

51. V dôsledku prenesenia daňovej povinnosti sa nepriama spotrebná daň mení na priamu spotrebnú daň, ktorá priamo zaťažuje odberateľa. Predpokladom takej zmeny osoby povinnej platiť daň však je, aby odberateľ, ktorý teraz musí okrem odmeny zaplatiť ešte aj DPH, mohol zohľadniť túto daňovú povinnosť pri dojednávaní odmeny, resp. najneskôr pri zaplatení odmeny. V zásade to môže urobiť len zmluvný partner, ktorý je na základe spomenutého právneho vzťahu povinný zaplatiť protihodnotu.

52. Z výkladu ustanovení týkajúcich sa určenia miesta plnenia v spojení s článkom 196 smernice o DPH v konečnom dôsledku vyplýva, že odberateľom, podľa ktorého sa určuje miesto plnenia, je v zásade zmluvný partner podniku, ktorý je poskytovateľom služby.

C. Vplyv existencie zneužitia práva vo vzťahu medzi skutočným odberateľom a treťou osobou

53. Je teda preukázané, že odberateľom v zmysle smernice o DPH je v zásade zmluvný partner podľa občianskoprávných predpisov, ktorý je povinný zaplatiť protihodnotu. Treba preskúmať, či na tom niečo mení prípadná existencia zneužitia práva vo vzťahu medzi odberateľom a treťou osobou (t. j. v tomto prípade medzi spoločnosťami Lalib a WML).

1. O názore maďarských finančných orgánov

54. Podľa môjho názoru treba na uvedenú otázku v súlade s názorom Portugalska odpovedať záporne. Opačné stanovisko maďarských finančných orgánov je v rozpore so systémom smernice o DPH, pokiaľ ide o jeho základ. Toto stanovisko vychádza z toho, že skutočnosť, že vo vzťahu medzi spoločnosťami WML a Lalib došlo k zneužitiu práva, má za následok, že internetovú stránku prevádzkovala WML z Maďarska, takže podporné služby týkajúce sa informačných technológií tiež mohli byť poskytované len spoločnosťou WML v Maďarsku. Na rozdiel od názoru Komisie však určenie „správneho“ odberateľa služieb poskytovaných žalobkyňou nie je úzko spojené s otázkou, či sa má uzavretie licenčnej zmluvy medzi spoločnosťami WML a Lalib považovať za zneužitie práva.

55. Podľa tejto logiky by sa totiž mali v Maďarsku zdaniť nielen plnenia žalobkyne, ale všetky plnenia, ktoré Lalib – existujúca portugalská spoločnosť (ak bola odpoveď portugalských orgánov

na žiadosť maľarských orgánov o informácie správne zreprodukovaná) – prijala v súvislosti s prevádzkou internetovej stránky, čo by sa týkalo aj plnení iných portugalských poskytovateľov služieb. To, že maľarská finančná správa sa – na rozdiel od portugalskej finančnej správy – domnieva, že Lalib buť neexistuje, alebo ju v tomto smere treba stotožniť so spoločnosťou WML, v každom prípade nie je postačujúcim základom na odôvodnenie uvedeného záveru.

2. **Zohľadnenie hodnotovej neutrality predpisov týkajúcich sa DPH**

56. Po prvej smernica o DPH je v zásade hodnotovo neutrálna.(14) Podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora treba zohľadniť objektívnu povahu *dotknutého plnenia*.(15) To platí najmä pre výklad ustanovení týkajúcich sa miesta plnenia, ktorých cieľom je – ako to Súdny dvor správne sformuloval – vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (presnejšie transakcií).(16) Slúžia teda na rozdelenie daňovej právomoci členských štátov medzi tieto štáty.

57. Odpoveď na otázku, či osoba, ktorá si dá umyť auto, teda je odberateľom služby, je tiež vlastníkom auta, platne si ho prenajala alebo ho ukradla, preto nemá nijaký význam pre posúdenie, kto je odberateľom a kde sa nachádza miesto plnenia. Zlodziej, ktorý si objednal vyčistenie ukradnutého auta a zaplatil zaň, tiež je a zostáva odberateľom, takže miesto poskytovania služieb sa určí podľa neho (napríklad podľa toho, či je alebo nie je zdaniteľnou osobou – pozri jednak článok 44 a jednak článok 45 smernice o DPH).

3. **Zohľadnenie perspektívy poskytovateľa**

58. Vyššie uvedená logika maľarských finančných orgánov navyše prehliada nepriamu metódu výberu DPH. „Zásada abstrakcie“ vysvetlená na príklade krádeže auta totiž vyplýva aj zo skutočnosti, že podnikateľ, ktorý je poskytovateľom služby, koná pri výbere dane ako predčlenená ruka štátu („výberca dane na účet štátu“(17)). Keďže to nerobí dobrovoľne, ale na základe zákonného príkazu, bolo by možné opísať ho aj ako „pomocníka štátu, ktorý koná z donútenia“(18).

59. Tento pomocník štátu však musí vedieť, kde sa nachádza miesto dodania tovaru alebo poskytovania služieb, aby mohol uplatniť správnu sadzbu dane a odvieť daň v správnej výške. Pokiaľ miesto poskytovania služieb závisí od postavenia odberateľa (napríklad od toho, či je zdaniteľnou osobou), poskytovateľ musí byť schopný samostatne určiť, či odberateľ má toto postavenie.

60. Poskytovateľ dokáže zistiť a určiť, kto je jeho zmluvným partnerom, ktorý je na základe zmluvných dojednaní povinný zaplatiť mu protihodnotu (cenu). Okolnosti, ktoré sa týkajú len vzťahu odberateľa k tretím osobám, naopak poskytovateľ v zásade jednak nedokáže ovplyvniť a jednak o nich nevie. Také znaky preto v zásade musia byť irelevantné pre určenie miesta, v ktorom dodáva tovar alebo poskytuje službu. Keď zdaniteľná osoba poskytuje službu, právom jej môže byť nahostajné, kto je skutočným vlastníkom umývaného auta. Odberateľom je jej zmluvný partner a miesto plnenia je vždy rovnaké bez ohľadu na to, či bolo auto prenajaté, kúpené alebo ukradnuté.

4. **Zohľadnenie ustanovení týkajúcich sa komisionárskeho úkonu**

61. Okrem toho – ako spresňuje článok 28 smernice o DPH – odberateľ môže konať síce vo vlastnom mene, ale na cudzí účet. Skutočnosť, že z plnenia má napokon prospech akákoľvek iná osoba než zmluvný partner, je teda z hľadiska predpisov týkajúcich sa DPH irelevantná. Odberateľom služby je aj osoba, ktorá nie je vlastníkom a ktorá koná vo vlastnom mene, ale na cudzí účet (napríklad na účet vlastníka).

62. Rozhodujúce preto je, že Lalib je na základe predmetného zmluvného vzťahu povinná zaplatiť protihodnotu za podporné služby týkajúce sa informačných technológií poskytované žalobkyňou. Pre postavenie spoločnosti Lalib ako odberateľa je teda v zásade nepodstatné, či prijala tieto služby vo vlastnom mene a na vlastný účet, alebo vo vlastnom mene, ale na účet spoločnosti WML. Miesto, v ktorom žalobkyňa poskytovala služby týkajúce sa informačných technológií spoločnosti Lalib, sa teda nachádza v Portugalsku a má sa posudzovať nezávisle od zneužitia práva, ku ktorému mohlo dôjsť vo vzťahu medzi spoločnosťami WML a Lalib.

5. ***Možná výnimka: zneužitie konštrukcie, na ktorom sa podieľajú všetci účastníci***

63. K inému záveru by sa prípadne mohlo dospieť v prípade, ak by sa celá právna konštrukcia vytvorená medzi spoločnosťou Lalib, spoločnosťou WML a žalobkyňou mala posudzovať ako jedno veľké zneužitie konštrukcie. To by umožnilo prekvalifikovať predmetné transakcie tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, ak by sa tieto transakcie neuskutočnili. Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania však nevyplyva, že ide o také zneužitie konštrukcie.

64. Vzhľadom na skutočnosť, že všetko nasvedčuje tomu, že spoločnosť Lalib skutočne existuje, skutočne má sídlo v Portugalsku, skutočne uhradila faktúry vystavené žalobkyňou a v každom prípade nie je zrejmé nijaké zvýhodnenie podľa predpisov týkajúcich sa DPH, pokiaľ ide o podporné služby týkajúce sa informačných technológií, existujú závažné pochybnosti o takom závere. Komisia zrejme tiež vychádza z toho, že služby konečným spotrebiteľom prostredníctvom internetovej stránky poskytuje len Lalib. V konečnom dôsledku to však môže posúdiť len vnútroštátny súd.

6. ***Predbežný záver***

65. Odberateľom služieb týkajúcich sa informačných technológií poskytovaných žalobkyňou je jej zmluvný partner (Lalib). Na tomto závere nič nemení zneužitie práva, ku ktorému mohlo dôjsť vo vzťahu medzi spoločnosťami WML a Lalib. V každom prípade to platí, ak sa samotné uzavretie zmluvy medzi žalobkyňou a spoločnosťou Lalib nemá považovať za súasť zneužitia práva. Na jednej strane však Súdny dvor nemá k dispozícii informácie, ktoré by tomu nasvedčovali, a na druhej strane to môže posúdiť len vnútroštátny súd.

D. **Subsidiárne: o posudzovaní protichodných konštatovaní finančných orgánov rôznych členských štátov podľa predpisov týkajúcich sa DPH**

1. ***Opis problému***

66. Miesto, v ktorom žalobkyňa poskytovala služby, je tým síce objasnené. Aj v tomto konaní však pretrváva *riziko dvojitého zdanenia*, ktoré je vlastné systému DPH. Toto riziko by sa naplnilo, ak by vnútroštátny súd konštatoval, že celá právna konštrukcia vytvorená medzi spoločnosťou Lalib, spoločnosťou WML a žalobkyňou by sa mala posudzovať ako jediné zneužitie konštrukcie.

67. Maľarsko by vychádzalo z toho, že plnenie sa poskytlo spoločnosti WML a miesto plnenia sa nachádza v Maľarsku, a vyrubilo by DPH v Maľarsku. Portugalsko by naopak pravdepodobne stále neposudzovalo skutkový stav ako zneužitie konštrukcie, takže odberateľom by bola

spoločnosť. Lalib a miesto plnenia by sa nachádzalo v Portugalsku. To by viedlo k dvojitému zdaneniu z dôvodu kvalifikačného konfliktu.

68. Tento výsledok, ktorý by mohol vzniknúť, odporuje myšlienke zásady neutrality stanovenej v predpisoch týkajúcich sa DPH. Ako totiž už Súdny dvor rozhodol, dvojité zdanenie podnikateľských činností je v rozpore so zásadou daňovej neutrality, na ktorej je založený spoločný systém DPH.(19) Potvrdzuje to aj skoršia judikatúra týkajúca sa hrozby dvojitého zdanenia pri dovoze tovaru, z ktorého už predtým bola vybratá DPH.(20)

69. Z judikatúry Súdneho dvora už vyplývajú určité kroky, ktoré by mohli zamedziť takému dvojitému zdaneniu.

2. Nezáväznosť výmeru dane, ktorý je z daňového hľadiska prvý

70. V tejto súvislosti Súdny dvor už správne rozhodol, že výmer dane, ktorý vykoná členský štát ako prvý, nie je záväzný pre ostatné členské štáty pri správnom uplatnení smernice o DPH.(21) Taká „zásada priority“ by porušovala myšlienku, z ktorej vychádzajú ustanovenia týkajúce sa miesta plnenia, ktorých účelom je priradenie a rozdelenie daňových príjmov medzi členskými štátmi.

71. Otázkou, či už z nariadenia č. 904/2010 vyplýva, že daňový orgán členského štátu je povinný zaslať žiadosť o informácie daňovým orgánom iného členského štátu, pokiaľ je táto žiadosť vhodná, dokonca nevyhnutná, na určenie, či existuje povinnosť zaplatiť DPH v prvom členskom štáte,(22) sa pritom netreba zaoberať.

72. Ak totiž súdy členského štátu konštatujú, že tá istá transakcia je predmetom rozdielneho daňového zaobchádzania v inom členskom štáte, majú možnosť, ba dokonca povinnosť, podľa toho, či je proti ich rozhodnutiu prípustný opravný prostriedok podľa vnútroštátneho práva, predložiť Súdnemu dvoru návrh na začatie prejudiciálneho konania.(23) V tomto zmysle vnútroštátny súd v tomto prípade požiadal Súdny dvor o výklad ustanovení smernice o DPH týkajúcich sa miesta plnenia.

3. Odlišný výklad ustanovení týkajúcich sa miesta plnenia

73. Pokiaľ sa predmetný konflikt týka výkladu ustanovení upravujúcich miesto plnenia, riešenie je jednoduché. Tento konflikt sa môže a musí vyriešiť podaním návrhu na začatie prejudiciálneho konania na Súdnom dvore. Tento výklad práva Únie podaný v rámci prejudiciálneho konania je záväzný aj pre druhú finančnú správu.

74. Pokiaľ druhá finančná správa v tomto okamihu ešte neprijala konečné rozhodnutie, zamedzí sa tým dvojitému zdaneniu. Ak už existuje konečné rozhodnutie, ktoré napriek výkladu, ktorý podal Súdny dvor, spôsobuje zodpovedajúce dvojité zdanenie, toto rozhodnutie je v rozpore s právom Únie. Ak sa prípadne v nadväznosti na rozhodnutie Súdneho dvora v prejudiciálnom konaní ukáže, že DPH už bola zaplatená bez právneho dôvodu v inom členskom štáte, dotknutá osoba má preto nárok na vrátenie preplatku na DPH. Podľa ustálenej judikatúry je právo na vrátenie daní vybraných v členskom štáte v rozpore s pravidlami práva Únie následkom a súčasťou práv, ktoré sú priznané osobám podliehajúcim súdnej právomoci ustanoveniami práva Únie tak, ako boli vyložené Súdnym dvorom. Dotknutý členský štát je teda v zásade povinný vrátiť dane vybrané v rozpore s právom Únie.(24)

4. Odlišné posúdenie predmetného skutkového stavu

75. Pokiaľ sa však konflikt netýka odlišného výkladu práva Únie, ale odlišného posúdenia

skutkového stavu (napríklad existencie zneužitia práva), vyššie uvedená cesta nevedie ďalej. Prináleží totiž vnútroštátnym súdom, aby uplatnili právo Únie na konkrétny skutkový stav. Ich rozhodnutia nie sú záväzné pre finančné správy ostatných členských štátov, takže pretrváva riziko dvojitého zdanenia.

76. Toto dvojité zdanenie odporuje cieľom smernice o DPH (pozri bod 68 vyššie). Súdny dvor síce v oblasti dane z príjmov rozhodol, že *pri neexistencii harmonizácie* na úrovni Únie členské štáty nemajú povinnosť prispôbiť svoj vlastný daňový systém rôznym daňovým systémom iných členských štátov s cieľom zabrániť dvojitému zdaneniu.⁽²⁵⁾ To sa však týka dvojitého zdanenia z dôvodu predpisov týkajúcich sa dane z príjmov, ktoré nie sú harmonizované, a vyplýva to z legislatívnej právomoci členských štátov, ktorá im v tomto smere zostala. Na právne predpisy týkajúce sa DPH sa tento argument neuplatní.

77. Dvojité zdanenie založené na práve Únie (v tomto prípade na smernici o DPH) sa navyše dotýka základných práv zdaniteľnej osoby (pozri články 15, 16 a 17 Charty) pri vykonávaní práva Únie.⁽²⁶⁾ Okrem toho by dvojitý výber DPH z cezhraničného dodania tovaru a poskytovania služieb obmedzoval voľný pohyb tovaru a služieb.

78. Dvojitému zdaneniu, ktoré by preto bolo v rozpore s vnútorným trhom, by sa napokon dalo zabrániť len v prípade, ak by Súdny dvor v tejto špecifickej situácii – keď dochádza k dvojitému zdaneniu v dvoch členských štátoch z dôvodu kvalifikačného konfliktu týkajúceho sa predpisov o DPH v cezhraničnom prípade – výnimočne sám určil, ako sa má posúdiť skutkový stav, teda v tomto prípade by určil, či ide o zneužitie.

79. Súdny dvor – ako jediná autorita, ktorá môže vydať rozhodnutie, ktoré je pre zúčastnené členské štáty záväzné, a tým skutočne zamedziť dvojitému zdaneniu – v podobnej situácii už *de facto* vykonal vlastné posúdenie skutkového stavu. Napríklad vec *Auto Lease Holland* sa týkala odlišného posúdenia skutkového stavu v dvoch členských štátoch, ako to vnútroštátny súd v konaní v uvedenej veci výslovne zdôraznil.⁽²⁷⁾ Napriek tomu Súdny dvor odpovedal na prejudiciálnu otázku a rozhodol, že „článok 5 ods. 1 šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že v prípade, ak lízingový nájomca tankuje palivo do vozidla, ktoré je predmetom lízingu, v mene a na účet lízingového prenajímateľa na čerpacích staniciach, nejde o dodanie paliva lízingového prenajímateľa lízingovému nájomcovi“.⁽²⁸⁾ Súdny dvor tým len vykonal posúdenie skutkového stavu, o ktoré ho požiadal vnútroštátny súd.

80. Aby sa zohľadnilo, že vnútroštátnemu súdu v zásade prináleží posúdiť skutkový stav a členské štáty majú vďaka nariadeniu č. 904/2010 možnosti vymieňať si informácie a vďaka Výboru pre DPH (článok 398 smernice o DPH) možnosti dohodnúť sa, by však Súdny dvor mohol podmieniť zodpovedanie takých prejudiciálnych otázok tým, že tieto iné možnosti boli predtým spravidla vyčerpané.

VI. Návrh

81. Preto navrhujem, aby Súdny dvor odpovedal na prejudiciálne otázky, ktoré mu položil Fővárosi Törvényszék (Súd hlavného mesta Budapešť, Maďarsko), takto:

1. Odberateľ relevantný pre určenie miesta plnenia sa má určiť z pohľadu poskytovateľa na základe predmetného právneho vzťahu, z ktorého vyplýva, kto má znášať náklady na prijaté plnenie. Námietka týkajúca sa zneužitia práva, ktorá smeruje len voči odberateľovi a tretej osobe, je pre určenie odberateľa a miesta plnenia irelevantná.

2. Zásada neutrality stanovená v smernici o DPH a nariadenie č. 904/2010 s prihliadnutím na Chartu základných práv a na základné slobody bránia tomu, aby viaceré členské štáty dvakrát

vybrali DPH z tej istej transakcie. Ak toto dvojité zdanenie spočíva na odlišnom posúdení skutkového stavu a ak členské štáty nedospejú k riešeniu založenému na dohode, vnútroštátny súd môže, resp. musí požiadať o také riešenie Súdny dvor.

1 Jazyk prednesu: nemčina.

2 Pozri v tejto súvislosti napríklad rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).

3 Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1).

4 V znení, ktoré bolo v tejto súvislosti naposledy zmenené smernicou Rady 2009/69/ES z 25. júna 2009 (Ú. v. EÚ L 175, 2009, s. 12).

5 V znení, ktoré bolo v tejto súvislosti naposledy zmenené smernicou Rady 2010/88/EÚ zo 7. decembra 2010 (Ú. v. EÚ L 326, 2010, s. 1).

6 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).

7 Nariadenie Rady zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 268, 2010, s. 1).

8 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

9 Rozsudky z 22. novembra 2017, Cussens a i. (C-251/16, EU:C:2017:881, bod 46); zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 52), a z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 98).

10 Rozsudky zo 16. októbra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42), a z 26. januára 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27 a tam citovaná judikatúra). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 42).

11 Rozsudok zo 16. septembra 2021, Błgarska nacionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, bod 31). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudky z 22. novembra 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, bod 39), a z 22. júna 2016, Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:470, body 21 a 22).

12 Pozri v tomto zmysle už rozsudky z 26. apríla 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, bod 24), a z 13. júna 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, bod 28), ktoré sa týkali článku 199 smernice o DPH.

13 Rozsudok zo 6. októbra 2011, Stoppelkamp (C-421/10, EU:C:2011:640, bod 33), ktorý sa týkal ešte článku 21 ods. 1 písm. b) šiestej smernice Rady 77/388/EHS.

- 14 Rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling (C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 50 – zásada daťovej neutrality bráni všeobecnej diferenciácii medzi zákonnými a nezákonnými operáciami); z 29. júna 2000, Salumets a i. (C-455/98, EU:C:2000:352, bod 19), a z 29. júna 1999, Coffeeshop „Siberië“ (C-158/98, EU:C:1999:334, body 14 a 21). Pokiaľ ide o výnimky, pozri rozsudky zo 6. decembra 1990, Witzemann (C-343/89, EU:C:1990:445), a z 5. júla 1988, Vereniging Happy Family Rustenburgerstraat (289/86, EU:C:1988:360, bod 20).
- 15 Rozsudky z 21. februára 2013, Žamberk (C-18/12, EU:C:2013:95, bod 36); z 27. septembra 2007, Teleos a i. (C-409/04, EU:C:2007:548, bod 39); z 9. októbra 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, EU:C:2001:526, bod 33), a zo 6. apríla 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24).
- 16 Rozsudky zo 16. októbra 2014, Welmory (C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42), a z 26. januára 2012, ADV Allround (C-218/10, EU:C:2012:35, bod 27 a tam citovaná judikatúra). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 42).
- 17 Pozri v tejto súvislosti napríklad rozsudky z 23. novembra 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, bod 23); z 21. februára 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, bod 21), a z 20. októbra 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, bod 25).
- 18 Pozri STADIE, H.: *Umsatzsteuerrecht*. 2005, marg. ? 1.18.
- 19 Rozsudky z 23. apríla 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, bod 46); zo 17. mája 2001, Fischer a Brandenstein (C-322/99 a C-323/99, EU:C:2001:280, bod 76); z 8. marca 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 46), a z 25. mája 1993, Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, bod 9).
- 20 Rozsudok z 5. mája 1982, Schul Douane Expeditur (15/81, EU:C:1982:135, bod 2 výroku). Podobne tiež rozsudok zo 6. júla 1988, Ledoux (127/86, EU:C:1988:366, bod 20).
- 21 Rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 54), potvrdený rozsudkom z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 53). Pozri v tomto zmysle tiež rozsudok z 5. júla 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 65).
- 22 Pozri v tomto zmysle rozsudok zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 59). Iný záver naopak vyplýva z rozsudku z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 48).
- 23 Rozsudky z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 51); z 5. júla 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, body 64 a 66), a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, bod 59).
- 24 Pozri rozsudky z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 52), a zo 14. júna 2017, Compass Contract Services (C-38/16, EU:C:2017:454, body 29 a 30, ako aj tam citovaná judikatúra).
- 25 Rozsudky z 26. mája 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, bod 47); z 8. decembra 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, bod 39), a z 12. februára 2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, bod 31).
- 26 Ako je známe, Súdny dvor vykladá túto podmienku stanovenú v článku 51 ods. 1 Charty

veľmi extenzívne – pozri napríklad rozsudok z 26. februára 2013, Åkerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105, bod 25 a nasl.).

27 Uznesenie Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd, Nemecko) z 22. februára 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, body 54 a 56.

28 Rozsudok zo 6. februára 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 37). Podobne tiež rozsudok z 5. júla 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 49), ktorý sa týkal odlišného posudzovania poskytovania „kreditov“ v členských štátoch.