Sbírka soudních rozhodnutí

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. Ačkoliv 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. Současně 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 projednávané věci relevantní pro správné určení místa plnění. Dokonce i v případě, že se jedná

[1] – Původní jazyk: němčina.

[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).

o zneužívající uspořádání, totiž vyvstává otázka, zda může mít obvinění ze zneužití práva ve vztahu mezi třetí osobu a příjemcem plnění účinky 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. Předmětem 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.“

[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.

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 přenesení 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 stálé provozovně 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 (přenesení 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 daně z přidané hodnoty upravena nařízením (EU) č. 904/2010[7].

[7] – Nařízení Rady (EU) č. 904/2010 ze dne 7. října 2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2010, L 268, s. 1).

16. Sedmý bod odůvodnění 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 uplatňování daně splatné na jejich území, ale měly by rovněž poskytovat pomoc jiným členským státům za účelem zajištění správného uplatňování 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 uplatňování 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 uplatňování 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. Maďarské právo

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

III. Spor v původním 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 maďarského finančního úřadu o místu poskytování služeb IT podpory maďarským 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 maďarským 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 dřívějším řízení se maďarský 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

[8] – Rozsudek ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

položena otázka, zda nařízení č. 904/2010 musí být vykládáno v tom smyslu, že daňový orgán členského státu, který zkoumá vznik povinnosti odvést DPH u plnění, která již byla předmětem DPH v jiných členských státech, i ve svém členském státě, je povinen zaslat daňovým orgánům těchto jiných členských států žádost o spolupráci.

22. Soudní dvůr na to mimo jiné odpověděl, že předkládající soud musí posoudit všechny okolnosti věci v původním 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 členských států žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užitečná či dokonce nezbytná pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost.

23. Takováto informace již byla v řízení mezi společností WML a maďarským daňovým orgánem v mezidobí u portugalských orgánů vyžádána. Ty podle tvrzení žalobkyně vychází z toho, že portugalská společnost je skutečně usazena v Portugalsku. Maďarský daňový orgán ovšem zjevně i nadále vychází z toho, že při uzavření smlouvy mezi společností 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 Maďarska. „Logickým důsledkem“ tedy je, že rovněž veškeré služby IT podpory, které souvisely s provozem internetové stránky, rovněž nebyly poskytovány portugalské společnosti, nýbrž pouze společnosti WML v Maďarsku.

B. Původní 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 vlastník 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 přenášení 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. Maďarská daňová a celní správa provedla u žalobkyně daňovou kontrolu. Kontrola se týkala daně z přidané hodnoty a zdaňovacích období druhého pololetí roku 2009 a celého roku 2011. Po provedení této kontroly daňový orgán vyměřil 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 Maďarska. 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 nichž 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 maďarské daňové orgány místo plnění uskutečněných (společností Lalib nebo WML) prostřednictvím internetové stránky rozdílně a to může mít vliv na místo poskytnutí plnění žalobkyně, 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, Maďarsko) řízení a předložil Soudnímu dvoru dvě velmi dlouhé otázky:

„1. Musí být čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článek 43 směrnice Rady 2006/112 vykládány v tom smyslu, že nabyvatel licence k know-how, jímž je společnost usazená v jednom členském státě Unie (v projednávané věci v Portugalsku), neposkytuje služby dostupné na internetových stránkách koncovým uživatelům, takže nemůže být příjemcem služby technické podpory pro know-how poskytované osobou povinnou k dani usazenou v jiném členském státě (v projednávané věci v Maďarsku) coby subdodavatelem, ale že tuto službu poskytuje posledně uvedená osoba poskytovateli licence k know-how usazenému v témže jiném členském státě, když nabyvatel licence:

a) měl v prvním členském státě k dispozici pronajaté kancelářské prostory, výpočetní a kancelářskou infrastrukturu, vlastní zaměstnance a rozsáhlé zkušenosti v oblasti elektronického obchodu, měl vlastníka s četnými 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 změny těchto procesů a schvaloval je,

c) byl příjemcem služeb, které osoba povinná k dani poskytovala na základě tohoto know-how,

d) pravidelně přijímal zprávy o službách poskytovaných subdodavateli

(zejména o provozu na internetových stránkách a o platbách prováděných z bankovních účtů),

e) zaregistroval svým vlastním jménem internetové domény umožňující přístup 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 tvůrci poskytujícími obsah dostupný na internetových stránkách a se správci internetových stránek poskytujícími podporu obsahu),

i) měl k dispozici kompletní systém pro inkasování příjmů z poskytování dotčené služby koncovým uživatelům, jako jsou bankovní účty, výhradní a úplné dispoziční právo k těmto účtům, databáze koncových uživatelů umožňující vystavovat těmto uživatelům faktury za poskytnutí služby a vlastní fakturační software,

j) na webových stránkách uváděl jako fyzické kontaktní místo pro péči o zákazníky své vlastní sídlo v prvním členském státě a

k) je společnost nezávislá na poskytovateli licence i na maďarských subdodavatelích pověřených realizací určitých technických postupů popsaných v know-how,

přičemž (i) výše uvedené okolnosti potvrdil příslušný orgán prvního členského státu jakožto orgán příslušný k ověřování těchto objektivních okolností zjistitelných třetími 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 témže 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 uživatelům, 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 částečný 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) vůči třetím osobám – zejména koncovým uživatelům, bankám nabízejícím platby na internetových stránkách bankovní kartou, tvůrcům obsahu dostupného na internetových stránkách a správcům 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 účty či 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, Maďarsko a Evropská komise. Soudní dvůr podle čl. 76 odst. 2 jednacího řádu rozhodl, že ústní část řízení nebude konána.

V. Právní analýza

A. K předběžným otázkám

33. Uvedeným dvěma předběžným otázkám můžeme porozumět pouze v případě, máme-li povědomí o předmětu řízení v hlavní věci. V tomto řízení vedou žalobkyně a maďarský daňový orgán spor o místo, kde žalobkyně poskytuje společnosti Lalib své IT služby.

34. Místo takovýto služeb elektronicky poskytovaných *jiné osobě povinné k dani* se – jak podle původního ustanovení (článek 43 směrnice o DPH ve znění platném pro rok 2009 ve spojení s jejím čl. 56 odst. 1 písm. k), tak i podle nového ustanovení (článek 44 směrnice o DPH ve znění platném pro rok 2011) nachází v místě, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti. V případě, že by příjemcem služby byla společnost Lalib, pak by toto místo bylo v Portugalsku a Portugalsko by tak správně vybralo DPH. V případě, že by naproti tomu byl skutečným příjemce služby podnik v Maďarsku (třeba WML), pak by místo poskytování IT služeb bylo v Maďarsku a Maďarsko by tak správně požadovalo DPH.

35. Při bližším pohledu není pro žalobkyni relevantní, kde je místo poskytování jejích služeb, jestliže jsou oba příjemci plnění přicházející do úvahy podniky oprávněné k odpočtu daně, které platí sjednanou cenu s připočtením příslušné daně z přidané hodnoty. Rozdílná sazba v Maďarsku a Polsku se pak neprojeví. Pro žalobkyni ovšem není irelevantní, zda musí být plnění zdaněno jednou – v Maďarsku *nebo* Portugalsku – nebo dvakrát – v Maďarsku a Portugalsku –, protože odměnu sjednanou s příjemcem plnění obdrží také pouze jednou.

36. V této souvislosti se obě předběžné otázky týkají výkladu ustanovení směrnice DPH o místu plnění za účelem určení správného místa, kde žalobkyně v konkrétním případě poskytovala služby. Vzhledem k tomu, že toto místo závisí na sídle příjemce plnění, jde předkládajícímu soudu v zásadě o určení „správného“ příjemce plnění podle unijního práva v projednávaném (přeshraničním) případě, v němž je účastníkem další daňový orgán, který zastává jiný názor než první daňový orgán („neshoda v kvalifikaci“).

37. Jelikož navíc ze sporné „zneužívající povahy“ přenechání licence společností WML společnosti Lalib vyplývají pochybnosti ohledně určení správného příjemce plnění, pokládá předkládající soud incidenčně otázku, zda může mít (případná) zneužívající povaha přenechání licence vliv na místo plnění třetí osoby.

38. Soudnímu dvoru proto navrhuji obě otázky podstatně zkrátit a přeformulovat tak, aby bylo možno předkládajícímu dvoru poskytnout užitečnou odpověď.

39. Předkládající soud se totiž v zásadě táže, zda články 2, 24, 28 a články 43 a násl. musí být s přihlédnutím k článku 196 směrnice o DPH v příslušném znění vykládány tak, že za okolností projednávané věci je smluvní strana podle občanského práva, která zaplatila protiplnění (v projednávané věci Lalib), příjemcem plnění, podle něhož se řídí místo plnění. Nebo má případná existence zneužívající praxe mezi smluvní stranou a třetí osobou (v projednávané věci WML) za následek, že tuto třetí osobu je nutno považovat za příjemce plnění a místo plnění se tedy řídí podle ní?

40. Výše popsané zvláštní okolnosti věci nabízí Soudnímu dvoru rovněž možnost upřesnit, zda zásada neutrality směrnice o DPH s přihlédnutím k nařízení č. 904/2010 požaduje, že v přeshraničních situacích smí existovat pouze jedno jediné místo plnění, nebo zda osoba povinná k dani může být za určitých okolností vystavena riziku rozdílných rozhodnutí obou zúčastněných finančních orgánů a tedy dvojímu zatížení daní z přidané hodnoty.

41. K odpovědi na nově formulované otázky je nutno předně vyjasnit, jak se v právu upravujícím daň z přidané hodnoty u poskytování služby určí příjemce plnění (k tomu bod B). Následně je třeba přezkoumat, zda existence zneužívající praktiky mezi příjemcem plnění a třetí osobou může mít vliv na místo poskytnutí služby jejím poskytovatelem (k tomu bod C). Následně se budu věnovat problematice protichůdných rozhodnutí finančních úřadů různých členských států v rámci harmonizovaného systému daně z přidané hodnoty (k tomu bod D).

B. K určení příjemce plnění v právu upravujícím DPH

42. Určení „správného“ příjemce plnění se řídí obecnými zásadami. Od toho je nutno odlišit otázku, zda se jedná o zneužívající praktiku. Určení správného příjemce plnění vyplývá z výkladu směrnice o DPH a v projednávané věci má dopady na místo poskytnutí služby. Zjištění existence zneužívající praktiky se naproti tomu týká posouzení skutkového stavu. V jeho důsledku musí být dotčená plnění nově definována tak, aby byla nastolena taková situace, jaká by existovala v případě

neexistence těchto plnění[9].

43. Ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce ovšem pouze vyplývá, že maďarský daňový orgán posuzuje smluvní konstrukt mezi společnostmi WML a Lalib za zneužívající praktiku, protože přes tuto smluvní strukturu jsou uživatelům internetové stránky poskytovány služby z Portugalska za nižší sazbu daně z přidané hodnoty než z Maďarska. Jak ovšem vyplývá z vyjádření žalobkyně, v trestním řízení, které bylo v tomto ohledu zahájeno, dosud nepadlo obvinění z daňového podvodu.

44. Naproti tomu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce nevyplývá, že předkládající soud považuje smluvní vztahy mezi žalobkyní a společností Lalib za zneužívající praktiku. To je i pochopitelné, protože výše sazby DPH není ve vztahu mezi podniky, které jsou oprávněny k odpočtu DPH, relevantní. Společnost Lalib i společnost WML by mohly zatížení daní z přidané hodnoty neutralizovat formou odpočtu daně. V tomto ohledu tedy ze spisu nevyplývá, v čem má spočívat daňová výhoda žalobkyně, pokud služby IT podpory poskytuje portugalskému a nikoliv maďarskému podniku. Na to právem poukazuje Portugalsko.

45. Primárně tedy vyvstává otázka, na což Portugalsko rovněž právem poukazuje, jak se příjemce plnění (v projednávané věci služeb poskytovaných žalobkyní v oblasti IT) určí podle ustanovení směrnice o DPH upravujících místo plnění.

46. V souladu s ustálenou judikaturou je cílem ustanovení určujících místo daňové příslušnosti v případě poskytování služeb jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak předejít neuložení daně[10]. Podmínkou je, že může existovat pouze jeden příjemce plnění v podobě zdanitelného poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH.

47. Podle ustálené judikatury se o zdanitelné poskytnutí služby ve smyslu čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH jedná pouze v případě, když je mezi poskytovatelem a příjemcem právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění. Odměna obdržená poskytovatelem přitom představuje skutečnou protihodnotu za individualizovanou službu poskytnutou příjemci. Tak tomu je, pokud existuje přímá souvislost mezi poskytnutou službou a získanou protihodnotou[11].

48. Mezi dvěma smluvními stranami, které se dohodly na poskytnutí a úhradě poskytnuté služby, obvykle existuje právní vztah, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění. Podle řízení o předběžné otázce tomu tak v projednávané věci bylo pouze mezi žalobkyní a společností Lalib. Naproti tomu společnost WML nebyla zapojena do uzavření smlouvy o poskytování služeb IT podpory, ani neplatila odměnu. Z toho vyplývá, že občanskoprávní smluvní partner v podobě společnosti Labib je tím příjemcem plnění, podle něhož se řídí 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.

[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).

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 odůvodnění 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 daně 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 takovéto 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 učinit 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 občanskoprávní 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 maďarských finančních úřadů

54. Mám za to, že tomu v souladu s názorem Portugalska tak není. Opačné stanovisko maďarských finančních úřadů odporuje základům systému směrnice o DPH. Vychází totiž z toho, že ze zneužívající praktiky mezi společnostmi WML a Lalib vyplývá, že internetovou stránku provozovala z Maďarska společnost WML, služby IT podpory proto mohly být poskytovány rovněž pouze společnosti WML v Maďarsku. Na rozdíl od názoru Komise ale určení „správného“ příjemce plnění žalobkyně ovšem nesouvisí 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 Maďarsku zdaněny nejen plnění žalobkyně, nýbrž veškerá plnění, která společnost Lalib – existující portugalský podnik (jestliže byla portugalská odpověď na maďarskou žádost o spolupráci předána správně) – pobírala v souvislosti s provozem internetové stránky, zdaněny v Maďarsku; to by se týkalo rovněž služeb poskytovaných jinými portugalskými poskytovateli. Skutečnost, že maďarské 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.

[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.

2. Přihlédnutí 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. Přihlédnutí k perspektivě poskytovatele

58. Výše uvedená logika maďarských 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 osobě povinné 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 vůz pronajatý, zakoupený nebo odcizený.

[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.

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. Něco 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 umožňovalo 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 nevyplývá, 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 předkládající soud.

6. Dílčí 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 zaprvé nemá žádné poznatky, které by to naznačovaly, a zadruhé to může posoudit pouze předkládající soud.

D. Podpůrně: 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 předkládající soud konstatuje, že celou právní konstrukci mezi společnostmi Lalib, WML a žalobkyní je nutno považovat za zneužívající.

67. Maďarsko by vycházelo z plnění poskytovaného společnosti WML a místa plnění v Maďarsku a v Maďarsku by vyměřilo 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 činnosti v rozporu se zásadou daňové neutrality, která je vlastní společnému 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 časově 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 účelem je přidělení a rozdělení daňových příjmů mezi členské státy.

71. Otázku, zda již z nařízení č. 904/2010 vyplývá, že daňový orgán členského státu je povinen zaslat daňovým orgánům jiného členského státu žádost o spolupráci, pokud je taková žádost užitečná či dokonce nezbytná pro určení, zda v prvním členském státě vznikla daňová povinnost [22], lze přitom ponechat bez odpovědi.

72. Pokud totiž soudy členského státu konstatují, že stejné plnění je předmětem rozdílného daňového zacházení, mají možnost, případně povinnost, podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout opravnými prostředky, předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce [23]. V tomto smyslu požádal v této věci předkládající soud Soudní dvůr o výklad ustanovení směrnice o DPH týkající se místa plnění.

3. Protichůdný výklad ustanovení o místě plnění

73. V rozsahu, v němž se dotčený konflikt týká výkladu ustanovení o určení místa plnění, je řešení snadné. Tento konflikt může a musí být vyřešen položením otázky Soudnímu dvoru. Výklad unijního práva v rámci žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce je závazný i pro druhý daňový orgán.

[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. května 1982, Schul Douane Expediteur (15/81, EU:C:1982:135, výrok 2); podobně rovněž rozsudek ze dne 6. července 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. června 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 53). V tomto směru jde také rozsudek ze dne 5. července 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. června 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 48).

[23] – Rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, bod 51), a ze dne 5. července 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).

74. V případě, že posledně jmenovaný ještě nepřijal konečné rozhodnutí, dojde tím k zamezení dvojímu zdanění. Existuje-li však již konečné rozhodnutí, které oproti výkladu podanému Soudnímu dvorem vede ke dvojímu zdanění, porušuje toto rozhodnutí unijní právo. Vyjde-li najevo, případně po rozhodnutí Soudního dvora o předběžné otázce, že DPH byla již neprávem odvedena v jiném členském státě, má tedy dotčená osoba nárok na vrácení DPH odvedené navíc. Z ustálené judikatury vyplývá, že nárok na vrácení daní, jež byly v členském státě vybrány v rozporu s pravidly unijního práva, je důsledkem a doplňkem práv, která jsou jednotlivcům přiznána ustanoveními unijního práva, jak byla vyložena Soudním dvorem. Členský stát je tedy v zásadě povinen vrátit daně vybrané v rozporu s unijním právem [24].

4. Rozdílné posouzení dotčeného skutkového stavu

75. Nezakládá-li se ovšem tento konflikt na rozdílném výkladu unijního práva, nýbrž na rozdílném posouzení skutkového stavu (např. existenci zneužívající praktiky), pak výše uvedený postup nepomůže. Uplatnění unijního práva na konkrétní skutkový stav je totiž úkolem vnitrostátních soudů. Jejich rozhodnutí nejsou závazná pro daňové orgány jiných členských států, takže nebezpečí dvojího zdanění trvá.

76. Toto dvojí zdanění je v rozporu s cíli směrnice o DPH (viz výše bod 68). Je pravda, že Soudní dvůr v oblasti práva upravujícího daň z příjmů rozhodl, že členské státy nemají při *neexistenci harmonizace* na úrovni Unie povinnost přizpůsobit svůj vlastní daňový systém různým daňovým systémům jiných členských států, aby vyloučily dvojí zdanění [25]. To se ovšem týká dvojího zdanění z důvodu neharmonizovaného práva upravujícího daň z příjmů a vyplývá ze zákonodárné kompetence členských států, která v tomto rozsahu zůstala zachována. Pro právo upravující DPH však tento argument neplatí.

77. Dvojí zdanění opřené o unijní právo (v projednávané věci směrnice o DPH) se navíc dotýká základních práv osoby povinné k dani (viz články 15, 16 a 17 Listiny) při provádění práva Unie [26]. Kromě toho by mělo dvojí zdanění daní z přidané hodnoty u přeshraničních dodání zboží a poskytnutí služby nepříznivý vliv na volný pohyb zboží a služeb.

78. Dvojímu zdanění, které je tedy v rozporu s vnitřním trhem, by tedy šlo v konečném důsledku zamezit pouze tehdy, pokud Soudní dvůr v této mimořádné situaci – dvojí zdanění 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 čerpá na čerpací

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

[25] – Rozsudky ze dne 26. května 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 čl. 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 finanční soud), usnesení ze dne 22. února 2001 – V R 26/00, UR 2001, 305, body 54 a 56.

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 třetí 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 různém posouzení skutkového stavu a nedospějí-li členské státy ke společnému řešení, může resp. musí vnitrostátní soud požádat o takové řešení Soudní dvůr“.

[28] – Rozsudek ze dne 6. února 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73, bod 37). Podobně rovněž rozsudek ze dne 5. července 2018, Marcandi (C-544/16, EU:C:2018:540, bod 49), jehož základem bylo rozdílné posouzení vydávání „kreditů“ v členských státech.