

Věc C-69/23

**Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

7. února 2023

Předkládající soud:

Curtea de Apel București (Rumunsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

29. listopadu 2022

Žalobkyně:

Streaming Services Srl - v úpadku, zastoupená insolvenčním správcem Cabinet Individual de Insolvență „Mihai Florea“

Žalovaní:

Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași

....

Předmět původního řízení

Správní žaloba podaná žalobkyní Streaming Services Srl - v úpadku, zastoupenou insolvenčním správcem Cabinet Individual de Insolvență „Mihai Florea“, proti žalovaným Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Národní agentura pro daňovou správu - Generální ředitelství pro vyřizování stížností, Rumunsko) a Administrația Județeană a Finanțelor Publice Călărași (župní správa veřejných financí v Călărași, Rumunsko), znějící na zrušení určitých platebních výměrů v oblasti DPH.

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle článku 267 SFEU se žádá o výklad článků 44, 53 a 59a směrnice 2006/112, čl. 10 odst. 1 a 2 a čl. 32 odst. 1 a 2 prováděcího nařízení č. 288/2011, jakož i zásad neutrality DPH a zamezení dvojího zdanění

Předběžné otázky

1. Představuje pro účely jednotného výkladu a uplatňování [unijního] práva dodání digitálního obsahu, jako je obsah popsáný ve věci v původním řízení, sestávajícího z interaktivních relací erotické povahy, které jsou natáčeny a živě přenášeny elektronickými/internetovými prostředky, a poskytovány osobou povinnou k dani v jednom členském státě EU (P1, videochatové studio) jiné osobě povinné k dani v jiném členském státě EU (P2, platforma pro živé online vysílání), poskytnutí služby uvnitř Společenství, na které se vztahují obecná pravidla stanovená v článku 44 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH), anebo představuje zajištění vstupu na zábavní akci ve smyslu článku 53 směrnice o DPH?

2. V rámci výkladu a uplatňování článku 53 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (směrnice o DPH) a čl. 32 odst. 1 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici o DPH, jaké místo je třeba považovat za místo, kde k těmto událostem skutečně dochází, a to v případě činností spočívajících v interaktivních relacích erotické povahy, které jsou natáčeny a živě přenášeny elektronickými/internetovými prostředky (charakteristickými pro činnost videochatu), jako jsou činnosti dotčené ve věci v původním řízení, pokud se:

- a) fyzická osoba (model či modelka) a videochatové studio,
- b) platforma pro živé vysílání a
- c) fyzická osoba, která platí poplatek za přístup k těmto službám živého vysílání (koncový zákazník)

nacházejí v různých členských státech/třetích zemích?

3. Na základě odpovědi na první dvě otázky: ve kterém ze tří členských států Evropské unie se má přiznat a odvést daň z přidané hodnoty související s poskytováním služeb?

4. Brání směrnice o DPH a zásada zamezení dvojího zdanění takové vnitrostátní daňové právní úpravě, jako je článek 307 zákona č. 227/2015, podle kterého:

A) vnitrostátní daňové orgány státu poskytovatele mohou přeshraniční služby poskytované osobou povinnou k dani v jednom členském státě EU (P1 - videochatové studio), spočívající v poskytování (prodeji) digitálního obsahu takového druhu, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, osobě povinné k dani v jiném členském státě (P2) prostřednictvím platformy pro živé online vysílání nacházející se v jiném státě (P3), kvalifikovat jako služby zajišťující vstup na zábavní události ve smyslu článku 53 směrnice o DPH, v důsledku čehož musí být

DPH vztahující se k těmto službám vyměřena a odvedena do státního rozpočtu státu, v němž se nachází hlavní sídlo poskytovatele, pokud byly dříve tytéž služby daňovými orgány státu, v němž je usazen příjemce služeb (P2), kvalifikovány správním daňovým aktem, který nabyl právní moci, neboť nebyl napaden u soudu, jako poskytnutí služeb uvnitř Společenství, na něž se vztahuje obecné pravidlo stanovené v článku 44 směrnice o DPH? Je možné, aby daňové orgány státu, které byly následně vyzvány nebo jednaly z moci úřední, provedly jinou právní kvalifikaci přeshraničních služeb podléhajících daňové kontrole v tomto státě, která se liší od právní kvalifikace již provedené pro tytéž služby správním daňovým aktem, který nabyl právní moci, neboť nebyl napaden u soudu, ze strany daňových orgánů jiného státu, které byly původně vyzvány nebo které jednaly z moci úřední, což má za následek dvojí zdanění DPH, anebo jsou daňové orgány, které byly následně vyzvány nebo jednaly z moci úřední, vázány právní kvalifikací dotčených přeshraničních služeb provedenou daňovými orgány, které se věci původně zabývaly, která se stala pravomocnou, neboť nebyla napadena, a tudíž ji již nelze změnit?

B) Na základě odpovědi na předchozí otázky: kde se v takové situaci, jako je situace ve věci v původním řízení, pro účely směrnice o DPH a zásady zamezení dvojího zdanění, nachází místo poskytnutí služeb?

Uplatňovaná ustanovení unijního práva a judikatura

Články 44, 53 a 59a směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (dále jen „směrnice o DPH“).

Článek 10 odst. 1 a 2 a čl. 32 odst. 1 a 2 prováděcího nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty

Článek 1 směrnice Rady (EU) 2022/542 ze dne 5. dubna 2022, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a (EU) 2020/285, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty

Zásada zamezení dvojího zdanění

Rozsudek Soudního dvora ze dne 8. května 2019, Geelen, C-568/17, EU:C:2019:388

Uplatňovaná ustanovení vnitrostátního práva

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (zákon č. 227/2015, jímž se zavádí daňový zákoník)

Článek 268 - Zdanitelná plnění

„1) Pro účely DPH jsou v Rumunsku zdanitelná ta plnění, která kumulativně splňují tyto podmínky:

a) plnění představují v souladu s články 270 až 272 dodání zboží nebo poskytování služeb podléhajících DPH za úplaty, nebo se považují za takové dodání zboží nebo poskytování služeb;

b) má se za to, že místo dodání zboží nebo poskytnutí služeb se nachází v Rumunsku v souladu s ustanoveními článků 275 a 278;

c) zboží dodává nebo služby poskytuje osoba povinná k dani vymezená v čl. 269 odst. 1, která jedná jako taková;

d) dodání zboží nebo poskytnutí služeb vyplývá z některé z ekonomických činností uvedených v čl. 269 odst. 2.

[...]“.

Článek 278 - Místo poskytnutí služby

„2) Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Jsou-li služby poskytovány stále provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde se nachází sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí služeb místo, kde se nachází stálá provozovna osoby, které jsou služby poskytovány. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které jsou tyto služby poskytovány, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

[...]

6) Odchylně od odstavce 2 se za místo poskytnutí následujících služeb považuje:

[...]

b) v případě služeb souvisejících se zajištěním vstupu na kulturní, umělecké, sportovní, vědecké, vzdělávací, zábavní nebo podobné akce, včetně veletrhů a výstav, jakož i vedlejších služeb souvisejících s tímto vstupem, poskytnutých osobě povinné k dani, místo, kde se akce skutečně konají.

[...]“.

Článek 307 - Osoba povinná odvést daň za zdanitelná plnění v Rumunsku

„1) Osobou povinnou odvést daň z přidané hodnoty, je-li splatná podle ustanovení této hlavy, je osoba povinná k dani, která dodává zboží nebo poskytuje služby, s výjimkou případů, kdy je osobou povinnou odvést daň příjemce podle odstavců 2 až 6 a článku 331.

2) Daň je povinná odvést každá osoba povinná k dani, včetně subjektů nepovinných k dani registrovaných k DPH podle článku 316 nebo 317, která přijímá služby poskytnuté v Rumunsku v souladu s čl. 278 odst. 2 od osoby povinné k dani, která není usazena na území Rumunska nebo se nepovažuje za usazenou pro účely takového poskytnutí služby podle čl. 266 odst. 2, i když je v Rumunsku registrována podle ustanovení čl. 316 odst. 4 nebo 6.

[...]

6) V jiných situacích, než které jsou uvedeny v odstavcích 2 až 5, pokud dodání zboží/poskytnutí služeb uskutečňuje osoba povinná k dani, která není usazena v Rumunsku nebo která se nepovažuje za usazenou na území Rumunska pro účely těchto dodání zboží/poskytnutí služeb v souladu s ustanoveními čl. 266 odst. 2, a která není registrována v Rumunsku v souladu s článkem 316, je osobou povinnou odvést daň osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani, usazená v Rumunsku, ať už je nebo není registrována k DPH podle článku 316, nebo subjekt neusazený v Rumunsku, ale registrovaný v Rumunsku podle článku 316, který je příjemcem dodání zboží/poskytnutí služeb, která se uskutečňují v Rumunsku, v souladu s ustanoveními článku 275 nebo 278. Odchylně od výše uvedeného není osoba povinná k dani nebo právnická osoba nepovinná k dani usazená v Rumunsku, která není registrována k DPH podle článku 316 nebo 317, která je příjemcem služeb podle čl. 278 odst. 5 písm. h), povinná odvést daň, pokud dodavatel/poskytovatel použije jeden ze zvláštních režimů stanovených v článku 314 nebo 315.

[...]“.

Stručný popis skutkového stavu a původního řízení

- 1 Žalobkyně, společnost Streaming Services Srl, je osobou povinnou k dani registrovanou k DPH v Rumunsku, jejíž hlavní činnost spočívá v poskytování/prodeji autorských práv k audiovizuálnímu materiálu erotické povahy za úplaty, obvykle v rámci online interaktivních relací (ale také v poskytování nahraného materiálu offline), ve prospěch vlastníků digitálních platform (internetových stránek) v odvětví videochatu, právnických osob, které jsou osobami povinnými k dani v členských státech Unie, jakož i ve třetích zemích.
- 2 Konkrétně společnost jakožto videochatové studio poskytuje několika fyzickým osobám v Rumunsku (označovaným jako modelové či modelky nebo umělci videochatu) služby a vybavení pro streamování, dekorace, nábytek, služby technické podpory, specializované a jazykové kurzy a kosmetické služby, čímž modelům či modelkám usnadňuje přístup k digitálním platformám pro živé vysílání ve vlastnictví smluvní strany, a zároveň poskytuje logistickou základnu nezbytnou pro dosažení co nejvyšších příjmů z jejich činnosti.
- 3 Modelové či modelky videochatu jsou samostatní, nejsou ve vztahu podřízenosti ke studiu a nejsou jeho zaměstnanci; uzavírají smlouvu o poskytování služeb se

žalující společnosti a převádějí na ni obrazová/autorská práva. Současně nemají žádný podřízený vztah s provozovateli internetových stránek, protože vztah je navázán prostřednictvím žalobkyně Streaming Services Srl.

- 4 Modelové či modelky videochatu provádějí interaktivní relace erotické povahy a za úplatu prodávají vytvořený obsah spolu se souvisejícími autorskými právy žalující společnosti – videochatovému studiu – za cenu stanovenou jako procento z příjmů z vykonávané činnosti. Žalobkyně dále prodává digitální obsah spolu se všemi autorskými právy vlastníkově internetových stránek za cenu, která je rovněž stanovena jako procento z příjmů z činnosti modelů či modelek. Autorská práva k digitálnímu obsahu proto v konečném důsledku získává vlastník streamovací platformy.
- 5 Vlastník streamovací platformy organizuje interaktivní relace pro příjemce/koncového zákazníka, fyzickou osobu, za cenu, kterou si sám určí. V tomto smyslu vlastník streamovací platformy kontroluje přístup koncových uživatelů k živému obsahu, filtruje obsah podle kategorií, seznamuje koncové uživatele s pravidly streamování, ukládá sankce nebo mazání obsahu v případě porušení interních pravidel chování a vybírá poplatek za službu poskytovanou koncovému uživateli (v systému pay-per-view).
- 6 Vlastník streamovací platformy je jediný, kdo skutečně nabízí vstup na událost a kdo vybírá konečnou cenu od zákazníka videochatové relace. Modelové či modelky se nenacházejí ve stejném státě jako konečný spotřebitel. Žalobkyně tyto koncové zákazníky nezná, nevystavuje jim faktury, nevyžaduje od nich peníze ani je nevybírá a nemá přístup k údajům o zákaznících. Vlastník internetové stránky je jediným subjektem, který je v přímém kontaktu se zákazníky, kteří jsou fyzickými osobami, spotřebiteli digitálního obsahu.
- 7 V období od 23. prosince 2020 do 16. března 2021 byla u žalobkyně provedena daňová kontrola s cílem ověřit odvedení DPH za období od 1. listopadu 2015 do 31. července 2020.
- 8 Dne 31. března 2021 byl vydán platební výměr, kterým byly společnosti uloženy dodatečné daňové povinnosti spočívající ve výběru DPH z dotčených služeb, které byly považovány za zdanitelné na území Rumunska, ve výši 3 852 908 rumunských lei (RON) (přibližně 780 000 eur), plus příslušenství (úroky a správní pokuty).
- 9 Žalobkyně podala v daňovém řízení odvolání, které bylo rozhodnutím ze dne 14. října 2021 zamítnuto. V důsledku toho podala žalobkyně u Curtea de Apel București (odvolací soud v Bukurešti), předkládajícího soudu, žalobu znějící na zrušení správních daňových aktů vydaných proti ní.

Hlavní argumenty účastníků původního řízení

- 10 Žalobkyně tvrdí, že daňové orgány nesprávně určily jak povahu služeb, které poskytuje, tak místo jejich poskytnutí. Vlastníci streamovacích platform, kteří vybírají DPH od koncového uživatele, tyto služby již považovali za služby, na které se vztahuje článek 44 směrnice o DPH, a místem poskytnutí těchto služeb je místo, kde jsou tito vlastníci usazeni.
- 11 Žalobkyně uvedla, že provozovatelé internetových stránek vybírají DPH splatnou v každém členském státě, v němž jsou usazeny fyzické osoby, které využívají služeb videochatu, a odvádějí ji do státního rozpočtu; v tomto ohledu daňové orgány příslušných států vydaly správní daňové akty, které potvrzují jak skutečnost, že provozovatelé internetových stránek jsou osobami povinnými odvést DPH, tak skutečnost, že tuto daň odvedli. V tomto ohledu žalobkyně ve správním spise doložila, že jeden z jejich zákazníků vybírá od svých klientů DPH.
- 12 Žalobkyně dále uvedla, že dne 14. ledna 2021 předložily rumunské daňové orgány Výboru Evropské unie pro DPH otázku týkající se daňového režimu použitelného na poskytování služeb videochatovými studií. Odpověď obsažená v dokumentu ze dne 22. března 2021 zněla, že v případě online přenosu digitálního obsahu erotické povahy má být DPH vybírána v místě poskytnutí činnosti, což podle tohoto výboru bylo sídlo vlastníka streamovací stránky jako jediného subjektu zajišťujícího vstup na zábavní událost, a nikoli sídlo videochatového studia.
- 13 Rumunské daňové orgány tvrdí, že v případě tohoto typu služby je žalobkyně osobou povinnou vybírat DPH, protože činnost videochatu představuje online zábavní službu pro dospělé, jejíž místo poskytnutí bylo v Rumunsku, a takto poskytované služby představují pro daňové účely zdanitelná plnění v Rumunsku. Na podporu tohoto argumentu se dovolávají rozsudku Soudního dvora ze dne 8. května 2019, Geelen (C-568/17, EU:C:2019:388), v němž bylo rozhodnuto, že místem plnění je místo, kde má poskytovatel sídlo, ačkoli modelky (ve věci analyzované Soudním dvorem) vykonávaly svou činnost ve studiích nacházejících se na Filipínách. V tomto smyslu je pouze žalobkyně odpovědná ve vztahu k provozovateli internetových stránek za služby poskytované modely či modelkami; společnost Streaming Services Srl musí vlastnit a poskytovat pracovní nástroje pro modely či modelky (IT nástroje) a částky, které návštěvníci zaplatili provozovateli internetových stránek, provozovatel zaplatil žalobkyni. Vzhledem k tomu, že tedy činnost žalobkyně byla obdobná činnosti pana Geelena, organizátorem interaktivních relací erotické povahy natáčených a šířených prostřednictvím internetových stránek je v projednávané věci společnost Streaming Services Srl, která je pro účely DPH osobou povinnou k dani, která zajišťuje vstup na tyto akce.
- 14 Národní agentura pro daňovou správu uvádí, že pokyny vypracované Výborem pro DPH nejsou pro členské státy závazné a nepředstavují oficiální výklad unijního práva. Direcția generală de legislație fiscală și reglementări vamale și contabile din cadrul Ministerului Finanțelor (Generální ředitelství pro daňovou legislativu a celní a účetní předpisy ministerstva financí, Rumunsko) s výkladem

Výboru pro DPH nesouhlasí a uvádí, že takový výklad by vyžadoval změnu směrnice o DPH.

- 15 Toto stanovisko navíc vychází i z návrhu změny směrnice o DPH, jejímž cílem je zavést pravidla pro místo poskytování služeb pokud jde o činnosti přenášené prostřednictvím internetu nebo zpřístupněné jinými virtuálními prostředky.

Tato změna, vynucená nutností, aby služby, které mohou být zákazníkovi poskytnuty elektronicky, podléhaly zdanění v místě, kde je zákazník usazen, byla přijata 5. dubna 2022 a stala se směrnicí Rady (EU) 2022/542, kterou se mění směrnice 2006/112/ES a (EU) 2020/285, pokud jde o sazby daně z přidané hodnoty.

Žalovaná Národní agentura pro daňovou správu má tedy za to, že až do 1. ledna 2025, kdy se začnou používat nová ustanovení přijatá uvedenou směrnicí, je třeba na základě rozsudku Soudního dvora ve věci C-568/17, Geelen, považovat za místo skutečného konání těchto akcí/zábavních činností členský stát, v němž je usazen poskytovatel (organizátor) interaktivních relací.

Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

- 16 Curtea de Apel (odvolací soud) uvádí, že pro řešení sporu je nezbytné určit správný daňový režim použitelný na služby poskytnuté žalobkyní příjemci, právnické osobě povinné k dani, se sídlem ekonomické činnosti (daňovou rezidencí) v jiném státě, bez ohledu na to, zda je či není členem Unie. Vyvstává tedy otázka, zda se uplatní obecné pravidlo stanovené v čl. 278 odst. 2 daňového zákoníku (který provádí ustanovení článku 44 směrnice o DPH), podle něhož se za místo poskytnutí služby osobě povinné k dani považuje místo, kde má sídlo příjemce, což by znamenalo, že DPH z těchto služeb musí být vybírána ve státě, jehož je příjemce rezidentem (tvrzení žalobkyně), nebo zda se uplatní výjimka z obecného pravidla, tedy výjimka, která je stanovena v čl. 278 odst. 6 písm. b) daňového zákoníku (který provádí ustanovení článku 53 směrnice o DPH), podle něhož se v případě služeb souvisejících se zajištěním vstupu na zábavní akce poskytovaných osobě povinné k dani za místo poskytnutí těchto služeb považuje místo, kde se tyto akce skutečně konají, což by podle daňového orgánu znamenalo, že toto místo se nachází v Rumunsku (tvrzení daňového orgánu).
- 17 Výsledek sporu v původním řízení tedy závisí na výkladu článků 44 a 53 směrnice o DPH a čl. 10 odst. 1 a 2 a čl. 32 odst. 1 a 2 prováděcího nařízení (EU) č. 288/2011. Výše uvedené znění článků 44 a 53 bylo zavedeno směrnicí 2008/8/ES a článek 44 je použitelný od 1. ledna 2010 – a článek 53 od 1. ledna 2011. Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce ve věci Geelen se týkala ustanovení unijního práva platných nejpozději do 1. ledna 2007. Předkládající soud má za to, že výklad použitelných pravidel unijního práva je nejasný a že výklad Soudního dvora ve věci Geelen nelze považovat za použitelný v projednávané věci.

- 18 Curtea de Apel (odvolací soud) dále uvádí, že pro účely vyřešení sporu je třeba určit, zda je rumunský daňový orgán při výkladu a uplatňování zásad neutrality DPH a zamezení dvojího zdanění stanovených ve směrnici o DPH, zejména s ohledem na ustanovení článku 59a směrnice o DPH, právně oprávněn provádět ve vztahu k daňovým službám, které již byly kvalifikovány daňovými orgány třetích zemí pravomocnými správními daňovými akty ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, novou právní kvalifikaci ve smyslu článku 53 této směrnice a stanovit jiné místo poskytnutí služby, v důsledku čehož je splatná DPH účtována jiné právnické osobě v rámci obchodního řetězce. Je tedy důležité stanovit, zda daňové akty, které nabyly právní moci ve správním řízení, aniž by byly napadeny u soudu, v souvislosti s určením právní povahy takových služeb, jako jsou předmětné služby, a místa poskytnutí těchto služeb v členském státě nebo ve třetí zemi mohou být uplatněny vůči daňovým orgánům v Rumunsku, které jsou při následné daňové kontrole povinny respektovat právní kvalifikaci povahy služeb a zjištění ohledně místa platby DPH, které stanovil první orgán daňové kontroly, který dotčené služby zkoumal.
- 19 Vnitrostátní soud nemůže přímo a bez jakýchkoli pochybností určit, zda uvedená ustanovení unijního práva brání takové vnitrostátní právní úpravě, která rumunským daňovým orgánům umožňuje právně překvalifikovat služby, které již byly daňovými orgány třetích zemí určitým způsobem kvalifikovány, a stanovit jiné místo poskytnutí služby v takovém skutkovém kontextu, o jaký se jedná v projednávané věci.
- 20 S ohledem na zvláštní povahu věci (skutečnost, že žalobkyně je v úpadku, že dlužná částka DPH stanovená daňovým orgánem je vysoká, že správní daňový akt ukládající žalobkyni zaplacení této částky je exekucním titulem) předkládající soud žádá, aby na základě článku 105 a následujících jednacího řádu Soudního dvora byla tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce projednána ve zrychleném řízení.