

Věc C-68/23

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

8. února 2023

Předkládající soud:

Bundesfinanzhof (Německo)

Datum předkládacího rozhodnutí:

3. listopadu 2022

Žalobkyně a navrhovatelka v řízení o opravném prostředku „Revision“:

M-GbR

Žalovaný a odpůrce v řízení o opravném prostředku „Revision“:

Finanzamt O

Předmět původního řízení

Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112 – Články 30a a 30b – Vymezení jednoúčelových a víceúčelových poukazů – Daňové zacházení s předplacenými kartami nebo kódy pro uplatnění poukazů určenými k nákupu digitálních obsahů

Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

Předběžné otázky

Soudnímu dvoru Evropské unie se předkládají následující otázky týkající se výkladu článků 30a a 30b směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění [směrnice Rady (EU) 2016/1065] ze dne 27. června 2016 (dále jen „směrnice o DPH“):

- 1) Jedná se o jednoúčelový poukaz ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH, pokud
 - je sice místo poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje, známo v tom ohledu, že tato služba má být konečnému spotřebiteli poskytnuta na území určitého členského státu,
 - ale fikce stanovená v čl. 30b odst. 1 prvním pododstavci první větě směrnice o DPH, podle které se za poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje, považuje i převod poukazu mezi osobami povinnými k dani, vede k poskytnutí služby na území jiného členského státu?
- 2) Pokud je odpověď na první otázku záporná (a v projednávané věci se tedy jedná o víceúčelový poukaz): Brání čl. 30b odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH, podle kterého je skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění, předmětem DPH podle článku 2 směrnice o DPH, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není, daňové povinnosti vzniklé z jiného důvodu (rozsudek Soudního dvora Lebara ze dne 3. května 2012, C-520/10, EU:C:2012:264)?

Uváděná ustanovení unijního práva

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, zejména články 2, 9, 30a, 30b, 44 a 58

Směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy

Uváděná ustanovení vnitrostátního práva

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, zkráceně „UStG“), zejména § 3 odst. 13 až 15, § 3a odst. 2 a 5, jakož i § 27 odst. 23

Stručný popis skutkového stavu a řízení

- 1 Účastníci řízení vedou spor o to, zda převod předplacených karet nebo kódů pro uplatnění poukazů určených k nákupu digitálních obsahů, takzvaných *X-Cards*, podléhá dani z obratu.
- 2 Žalobkyně ve zdaňovacím období 2019 (dále jen „sporný rok“) prostřednictvím svého internetového obchodu prodávala *X-Cards*. Ve sporném roce byla vydavatelem *X-Cards* společnost Y se sídlem ve Spojeném království. Kódy pro uplatnění poukazů kupujícímu umožňovaly dobítí jeho uživatelského účtu X o určitou jmenovitou hodnotu uvedenou v eurech. Po dobítí účtu si majitel účtu

mohl v obchodě společnosti Y nazvaném *X-Store* zakoupit digitální obsahy za ceny, které tam byly uvedeny.

- 3 Společnost Y *X-Cards* prodávala prostřednictvím různých prostředníků, a to s různými identifikátory zemí. Pro zákazníky s bydlištěm nebo místem obvyklého pobytu v Německu a německým uživatelským účtem X byl určen identifikátor DE.
- 4 Ve sporném roce žalobkyně *X-Cards* odebírala od dvou dodavatelů, kteří nebyli usazeni ani ve Spojeném království, ani v Německu, nýbrž v jiných členských státech. Tito dodavatelé předtím *X-Cards* zakoupili u společnosti Y. Žalobkyně ve svých daňových přiznáních neuvedla ani pořízení *X-Cards* od dodavatelů, ani jejich převod na konečné zákazníky. Žalobkyně v tomto ohledu *X-Cards* považovala za hodnotové nebo víceúčelové poukazy.
- 5 Naproti tomu příslušný Finanzamt (finanční úřad, Německo) považoval plnění žalobkyně uskutečněná s *X-Cards* za zdanitelná v Německu, protože karty společnosti Y s identifikátorem DE jsou určeny výlučně pro koncové zákazníky s bydlištěm v Německu a německým uživatelským účtem. Ve prospěch kvalifikace daných karet jako poukazů na zboží nebo jednoúčelových poukazů podle něj svědčí rovněž skutečnost, že společnost Y karty uvedla do oběhu jako takové a že s nimi takto v rámci dalšího dodavatelského řetězce zacházeli i všichni ostatní zúčastnění.
- 6 Žalobu podanou proti tomuto rozhodnutí Finanzgericht (finanční soud, Německo) zamítl, načež žalobkyně podala opravný prostředek „*Revision*“, o kterém rozhoduje předkládající soud.

Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžných otázkách

K první předběžné otázce

Úvodní poznámky

- 7 „Jednoúčelovým poukazem“ se rozumí poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy (čl. 30a bod 2 směrnice o DPH). „Víceúčelovým poukazem“ se rozumí poukaz jiný než jednoúčelový poukaz (čl. 30a bod 3 směrnice o DPH).
- 8 Každý převod jednoúčelového poukazu provedený osobou povinnou k dani vlastním jménem se považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Naproti tomu skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby se za samostatné plnění nepovažuje (čl. 30b odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH). Naopak v případě víceúčelového poukazu je předmětem DPH pouze skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby, na které se

vztahuje, nikoli však předchodí převody tohoto poukazu (čl. 30b odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH).

- 9 Pokud – jako v tomto případě – výstavce poukazu (A) poukaz vlastním jménem převede na osobu povinnou k dani usazenou v jiném členském státě (B), která jej vlastním jménem převede na další osobu (C), považuje se tedy podle čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH převod poukazu ze strany A na B, jakož i jeho převod ze strany B na C za poskytnutí služby, na kterou se daný poukaz vztahuje, zatímco (pozdější) skutečné poskytnutí služby nepodléhá zdanění.
- 10 Sporné je, jaké důsledky z čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce první věty směrnice o DPH vyplývají pro čl. 30a bod 2 směrnice o DPH. Aby se jednalo o jednoúčelový poukaz ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH, musí být známo místo poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje. Pro případ několikerého převodu poukazu ale z čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce první věty směrnice o DPH vyplývá, že se má za to, že služba, na kterou se poukaz vztahuje, byla poskytnuta několikrát.
- 11 Tento výklad vycházející ze znění čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce první věty směrnice o DPH (dále jen „první výklad“) by však vedl k výraznému zúžení sféry použití jednoúčelového poukazu v oblasti poskytování služeb. V případě, že se daný poukaz vztahuje na službu, u které je místo jejího poskytnutí třeba určit na základě článku 44 směrnice o DPH, by se totiž o takový poukaz nejednalo (viz níže bod 14 a následující).
- 12 V úvahu by však přicházel i druhý výklad. Na jednu stranu by při posuzování otázky, zda je známo místo poskytnutí služby ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH, bylo možné nebrat na fikci stanovenou v čl. 30b odst. 1 prvním pododstavci první větě směrnice o DPH zřetel. Pak by případný převod poukazu na prostředníka v jiném členském státě byl z hlediska použití čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH irelevantní. Na druhou stranu by bylo možné zvážit, zda se, pokud jde o poukaz, který se vztahuje na službu, jež má být poskytnuta konečnému spotřebiteli, místo uskutečnění převodu i v případě převodu mezi dvěma osobami povinnými k dani nachází v místě, kde má být služba poskytnuta konečnému spotřebiteli.

Použití obou možných výkladů na projednávanou věc

- 13 Pokud jde o to, že žalobkyně ve sporném roce prodávala poukazy ve formě X-Cards, které se vztahují na elektronicky poskytované služby ve smyslu čl. 58 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, je sporné, zda se v této souvislosti jednalo o jednoúčelové poukazy, jejichž převod se považuje za poskytnutí služby. Aby tomu tak bylo, muselo by být v okamžiku vydání poukazu známo místo poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje, a DPH splatná za toto plnění (čl. 30a bod 2 směrnice o DPH).

- 14 Sporné je, na co se vztahuje požadavek, že musí být známo místo plnění. Vztahuje-li se pouze na prodej poukazů (ve formě *X-Cards*) konečným zákazníkům, jedná se v projednávané věci o jednoúčelový poukaz. Místo poskytnutí elektronické služby, na kterou se poukaz vztahuje, se totiž při jeho uplatnění nebude určovat podle článku 44 směrnice o DPH, jelikož osoba, která ho uplatňuje, nebude dokonce ani v případě, že by sama o sobě byla osobou povinnou k dani ve smyslu článků 2 a 9 směrnice o DPH, jednat jako taková ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, protože si elektronicky poskytovanou službu od společnosti Y bude pořizovat pro soukromé účely (viz k tomu rozsudek ze dne 17. března 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, body 39 a 40). Místo plnění při uplatnění poukazu by proto bylo třeba určit na základě čl. 58 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, a bylo by známo, protože podle podmínek pro používání *X-Cards* je uplatnění přípustné pouze ze strany konečných spotřebitelů usazených v Německu.
- 15 Pokud by tedy *X-Cards* byly jednoúčelovými poukazy, poskytla by společnost Y jakožto výstavce těchto poukazů tím, že je za úplatu převedla na distributory, těmto distributorům elektronicky úplatnou službu v Německu. Stejně tak by každý další převod (ze strany dodavatelů na žalobkyni a ze strany žalobkyně na její zákazníky) byl službou, která byla elektronicky poskytnuta v Německu.
- 16 Naproti tomu, pokud se požadavek, že musí být známo místo plnění, vztahuje i na prodej poukazů mezi podnikateli, je sporné, zda se v projednávané věci jedná o jednoúčelové poukazy. V takovém případě by dodavatelé i žalobkyně při převezech ze strany společnosti Y na dodavatele a ze strany dodavatelů na žalobkyni, které je vždy třeba posuzovat samostatně, v souvislosti s pořízením *X-Cards* jednali „jako takoví“ ve smyslu článku 44 směrnice o DPH, neboť si *X-Cards* pořídili nikoli za účelem jejich uplatnění pro vlastní soukromé účely, nýbrž za účelem jejich dalšího prodeje v rámci své ekonomické činnosti. Pokud by se na plnění spočívající v převezech ze strany společnosti Y na dodavatele a ze strany dodavatelů na žalobkyni použil článek 44 směrnice o DPH, nenacházelo by se v případě převodu ze strany společnosti Y na dodavatele místo plnění v Německu, ovšem v případě převodu ze strany dodavatelů na žalobkyni by se tam nacházelo. Místo plnění by pak v okamžiku vydání poukazu společností Y nebylo známo.
- 17 Ve prospěch kladné odpovědi na první předběžnou otázku by mohl svědčit bod 3 odůvodnění směrnice 2016/1065. V tomto bodě odůvodnění je uvedeno: „S ohledem na nová pravidla o místě poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb, která jsou použitelná ode dne 1. ledna 2015, je nutné nalézt společné řešení pro poukazy, aby bylo zajištěno, že nebude docházet k nesouladům v souvislosti s poukazy poskytovanými mezi členskými státy. Za tímto účelem je nezbytné zavést pravidla, která vyjasní zacházení s poukazy z hlediska DPH.“ Tento účel by byl zmařen, pokud by s převodem jednoho a téhož poukazu byly spojeny různé právní následky, a to v závislosti na tom, zda je daný poukaz distribuován výlučně prostřednictvím prostředníků [usazených] v Německu, prostředníků usazených na

zbývající části území Unie, nebo bez prostředníků přímo konečným zákazníkům usazeným v Německu.

- 18 Vychází-li se z prvního výkladu (viz výše bod 11), neuskutečňovala by žalovaná převody jednoúčelových poukazů. V takovém případě by společnost [Y] podle článku 44 směrnice o DPH převody poukazů prováděla v místě sídla dodavatelů jakožto příjemců v jejich příslušném členském státě, a to se sazbou daně platnou v daném členském státě, zatímco převody ze strany dodavatelů na žalobkyni by podle článku 44 směrnice o DPH byly uskutečněny v místě sídla žalobkyně v Německu; totéž by platilo pro převody ze strany žalobkyně na její zákazníky. V důsledku toho by nebyl splněn požadavek, že místo poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje, a DPH splatná za tuto službu musí být známy.
- 19 Podle druhého výkladu (viz výše bod 12) by se naopak o jednoúčelové poukazy jednalo.

Ke druhé předběžné otázce

- 20 V případě záporné odpovědi na první předběžnou otázku se jedná o víceúčelový poukaz (čl. 30a bod 3 směrnice o DPH). V takovém případě je předmětem DPH skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého jejím poskytovatelem jako protiplnění nebo část protiplnění, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není (čl. 30b odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH).
- 21 Předkládající soud má za to, že s *X-Cards* dotčenými v projednávané věci nelze z hlediska DPH zacházet jinak než s telefonními kartami, které byly předmětem rozsudku ze dne 3. května 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Podle bodu 43 tohoto rozsudku uskutečňuje poskytovatel telefonních služeb, který nabízí telekomunikační služby spočívající v tom, že jsou distributorovi prodávány telefonní karty, které obsahují veškeré informace nezbytné pro uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů prostřednictvím infrastruktury dané k dispozici zmíněným poskytovatelem a které jsou distributorem jeho jménem a na jeho účet prodávány koncovým uživatelům, a to buď přímo, nebo prostřednictvím dalších osob povinných k dani, jako například velkoobchodníků nebo maloobchodníků, poskytnutí telekomunikační služby distributorovi výměnou za protiplnění. Podle bodu 42 rozsudku Lebara proto jak první prodej telefonní karty, tak i její následný další prodej prostřednictvím prostředníka představují zdanitelná plnění.
- 22 Na tomto základě by tedy žalobkyně měla převod *X-Cards* ze strany žalobkyně na její zákazníky zdanit jako poskytnutí elektronicky poskytované služby. Předkládajícímu soudu se zdá sporné, že by to v rámci právní úpravy stanovené články 30a a 30b směrnice o DPH mělo být zamýšleno jinak, ačkoli tato ustanovení mají vést k přesunutí zdanění na dřívější okamžik. Z pohledu předkládajícího soudu je nejasné, jaký dopad má poslední část čl. 30b odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH na názor Soudního dvora uvedený v rozsudku Lebara.

- 23 Mimoto je možné, že žalobkyně prostřednictvím zprostředkovatelských obchodů s víceúčelovými poukazy společnosti Y poskytla distribuční nebo propagační služby ve smyslu čl. 30b odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, které jsou předmětem DPH, takže by protiplnění žalobkyně za převod poukazů ze strany jejích dodavatelů mohlo spočívat nejen v platbě, nýbrž i v poskytnutí takové služby (plnění podobné směně, viz rozsudek ze dne 26. září 2013, Serebrjannaj vek, C- 283/12, EU:C:2013:599).

PRACOVNÍ DOKUMENT