

**Vec C-101/24**

**Zhrnutie návrhu na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 98 ods. 1  
Rokovacieho poriadku Súdneho dvora**

**Dátum podania:**

7. február 2024

**Vnútroštátny súd:**

Bundesfinanzhof

**Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:**

23. august 2023

**Žalovaný a odvolateľ v odvolacom konaní:**

Finanzamt Hamburg-Altona

**Žalobkyňa a odporkyňa v odvolacom konaní:**

XYRALITY GmbH

---

## **Predmet konania**

Smernica 2006/112 – Predaj elektronických služieb (herné aplikácie pre mobilné zariadenia) prostredníctvom Appstore – Miesto poskytovania služieb do 1. januára 2015 – Sídlo prevádzkovateľa obchodu Appstore alebo sídlo vývojára aplikácie

## **Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálnej konania**

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

## **Prejudiciálne otázky**

1. Má sa za okolností, o aké ide vo veci samej, keď nemecká zdaniteľná osoba (vývojár) poskytla prostredníctvom elektronických prostriedkov služby nezdaniteľným osobám (konečným zákazníkom) so sídlom na území Spoločenstva prostredníctvom Appstore írskej zdaniteľnej osoby pred 1. januárom 2015, uplatniť článok 28 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v dôsledku čoho sa na írsku zdaniteľnú osobu hľadá, akoby tieto služby prijala od vývojára a poskytla ich konečným zákazníkom, pretože Appstore v potvrdeniach objednávok – vydaných konečným zákazníkom – uviedol ako dodávateľa len vývojára a vykázal nemeckú daň z pridanej hodnoty?
2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku: je miesto plnenia podľa článku 28 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty Írsko, podľa miesta plnenia, kde službu poskytuje vývojár Appstore podľa článku 44 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty alebo Spolková republika Nemecko podľa článku 45 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty?
3. Ak podľa odpovedí na otázky 1 a 2 vývojár neposkytol žiadne služby v Spolkovej republike Nemecko: má vývojár daňovú povinnosť k nemeckej DPH podľa článku 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, pretože Appstore ho v potvrdeniach objednávok zaslaných konečným zákazníkom emailom uviedol ako dodávateľa a uviedol nemeckú DPH, hoci koneční zákazníci nemajú nárok na odpočet dane na vstupe?

## **Uvedené predpisy práva Únie**

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou

sa mení a dopĺňa smernica 2006/112, pokiaľ ide o miesto poskytovania sluŹieb (ďalej len „smernica 2006/112), najmä články 28, 44, 45 a 203

Vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES, v znení vykonávacieho nariadenia Rady (EÚ) č. 1042/2013 zo 7. októbra 2013, ktorým sa mení vykonávacie nariadenie (EÚ) č. 282/2011, pokiaľ ide o miesto poskytovania sluŹieb (ďalej len „vykonávacie nariadenie č. 282/2011“), najmä článok 9a.

### **Uvedené vnútroštátne predpisy**

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z pridanej hodnoty, Nemecko, ďalej len „ZDPH“), najmä § 3 ods. 11, § 3a ods. 1 a 2

### **Krátke zhrnutie skutkového stavu a konania**

- 1 Medzi účastníkmi konania vznikol spor o zdaňovanie DPH pri nákupoch v aplikáciách v rokoch 2012 až 2014 (sporné roky), keď ešte nebol účinný článok 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011.
- 2 Žalobkyňa a odporkyňa v odvolacom konaní (ďalej len „žalobkyňa“), zdaniteľná osoba so sídlom v Spolkovej republike Nemecko, vyvíja a predáva herné aplikácie pre mobilné zariadenia. Okrem iného na predaj využíva digitálnu distribučnú platformu pre softvér na internete (tzv. Appstore). Appstore do 31. decembra 2014 prevádzkovala spoločnosť X so sídlom v Írsku. Koncoví zákazníci, ktorí používali mobilné zariadenia s konkrétnym operačným systémom, si mohli v sporných rokoch sťahovať herné aplikácie žalobkyne výlučne prostredníctvom Appstore.
- 3 Spoločnosť X uzavrela v sporných rokoch s vývojármi, ako je žalobkyňa, štandardizovanú dohodu o distribúcii produktov prostredníctvom Appstore. následne sa predávajúcim produktov ponúkaných prostredníctvom Appstore stal ich vývojár. Spoločnosť X mala v mene vývojárov zobrazovať produkty a sprístupňovať ich na stiahnutie a nákup konečným zákazníkom. Spoločnosť X za to mala dostať províziu. Platobná transakcia mala byť spracovaná prostredníctvom obchodu Appstore.
- 4 V obchode Appstore boli počas sporných rokov konečným zákazníkom k dispozícii na stiahnutie rôzne herné aplikácie. Prevažná väčšina týchto hier nepochádzala od spoločnosti X, ale od samotných vývojárov. Pri prezentácii v Appstore bol pri každej hre uvedený aj názov vývojára. V sporných rokoch sa žalobkyňa objavila v Appstore so svojím obchodným menom, právnou formou a adresou.
- 5 Herné aplikácie vyvinuté žalobkyňou bolo možné bezplatne stiahnuť z obchodu Appstore. Kúpou vylepšení alebo iných výhod (nákupy v aplikácii) však mohol konečný zákazník v hre napredovať alebo získať iné výhody. Koncoví zákazníci si

mohli v hernej aplikácii žalobkyne vybrať požadované vylepšenia alebo výhody a za poplatok si ich aktivovať.

- 6 Nákupy v aplikáciách sa realizovali prostredníctvom Appstore s použitím platobnej metódy, ktorú tam uložil konečný zákazník. Žalobkyňa nebola v kúpnej transakcii uvedená ako dodávateľ. Viditeľné bolo len logo spoločnosti X a určité odkazy. Po ukončení procesu nákupu dostal konečný zákazník od spoločnosti X potvrdenie objednávky prostredníctvom emailu. Tento email obsahoval logo Appstore a informáciu, že v Appstore boli uskutočnené nákupy od príslušného vývojára (tu: žalobkyne).
- 7 Žalobkyňa sa pôvodne považovala za dodávateľa konečným zákazníkom. V súlade s tým priznala nemeckú DPH pre konečných zákazníkov z Európskej únie, keďže miesto plnenia podľa § 3a ods. 1 ZDPH, článku 45 smernice 2006/112 je v jej sídle, a zaplatila nemeckú DPH žalovanej a odvolateľke v odvolacom konaní, Finanzamt (Finančný úrad, Nemecko, ďalej len „FÚ“).
- 8 Dňa 29. januára 2016 žalobkyňa predložila opravné daňové priznania k DPH za sporné roky. V súčasnosti zastáva názor, že provízia za služby (§ 3 ods. 11 ZDPH, článok 28 smernice 2006/112) existuje. Poskytovala svoje služby spoločnosti X a spoločnosť X poskytovala služby konečným zákazníkom. Miesto poskytovania jej služieb spoločnosti X, v súlade s § 3a ods. 2 ZDPH, článkom 44 smernice 2006/112, bolo v Írsku.
- 9 FÚ zastával názor, že spoločnosť X sa má považovať len za sprostredkovateľa. Príslušný proces nákupu sa síce uskutočnil prostredníctvom Appstore. Konečný zákazník však bol oboznámený s podmienkami používania v každom jednotlivom kroku nákupu v aplikácii. Spoločnosť X tak pri každom nákupe konečnému zákazníkovi jasne preukázala, že transakcie boli vykonané pre tretiu stranu a že spoločnosť X len uskutočňuje pohľadávku. FÚ preto vydal výmery DPH, v ktorých neboli zohľadnené opravy vykonané žalobkyňou.
- 10 Finanzgericht (Finančný súd, Nemecko, ďalej len „FS“) rozhodol v prospech žaloby podanej žalobkyňou. Predpokladal, že predaj žalobkyne nepodliehal zdaneniu v Nemecku, pretože príjemcom jej služieb bola spoločnosť X. Miesto plnenia je podľa § 3a ods. 2 ZDPH, článku 44 smernice 2006/112 v Írsku.
- 11 Odvolanie, ktoré FÚ podal na vnútroštátny súd, smeruje proti rozsudku FS.

### **Krátke zhrnutie dôvodov podania**

#### ***K prvej otázke***

- 12 Podľa judikatúry Súdneho dvora sú príslušné zmluvné ustanovenia faktorom, ktorý treba zohľadniť pri určovaní toho, kto je poskytovateľom a kto príjemcom „služby“, pokiaľ zmluvné ustanovenia plne neodrážajú hospodársku a obchodnú realitu transakcií (pozri rozsudky Newey z 20. júna 2013 – C-653/11,

EU:C:2013:409, bod 43 a nasl.; Budimex z 2. mája 2019 – C- 224/18, EU:C:2019:347, bod 28 a nasl.; pozri aj rozsudok Suzlon Wind Energy Portugal z 24. februára 2022 – C-605/20, EU:C:2022:116, bod 58). Podobne otázku, či zdaniteľná osoba konala vo vlastnom mene, ale na účet tretích osôb, treba skúmať najmä na základe zmluvného vzťahu medzi stranami (pozri rozsudky Henfling a i. zo 14. júla 2011 – C-464/10, EU:C:2011:489, bod 42; Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 72 a nasl.).

- 13 Potvrdením rozsudku FS by sa vnútroštátny súd odchýlil od právnej kvalifikácie transakcií zo strany X a írskych daňových orgánov. Výsledkom by bolo (možno definitívne) nezdanenie predaja.
- 14 Je pravda, že daňovým orgánom členského štátu nič nebráni v tom, aby jednostranne podrobili plnenia inému režimu DPH, než podľa ktorého už boli zdanené v inom členskom štáte (pozri rozsudok KrakVet Marek Batko z 18. júna 2020 – C-276/18, EU:C:2020:485, bod 53). Ak však súdy členského štátu pri výklade príslušných ustanovení práva EÚ a vnútroštátneho práva zistia, že to isté plnenie sa podľa práva DPH v inom členskom štáte posudzuje odlišne, sú povinné, ak ich rozhodnutia nemožno napadnúť podľa vnútroštátneho práva, obrátiť sa na Súdny dvor s návrhom na začatie prejudiciálneho konania (rozsudky Marcandi z 5. júla 2018 – C-544/16, EU:C:2018:540, výrok č. 3 a bod 63 a nasl.; KrakVet Marek Batko z 18. júna 2020 – C-276/18, EU:C:2020:485, bod 51).
- 15 Podľa informácií poskytnutých FÚ takáto situácia v prejednávanej veci nastala. FS vychádzal z toho, že spoločnosť X poskytla služby konečným zákazníkom a že žalobkyňa poskytla svoje služby spoločnosti X. Na druhej strane, ako vyplýva zo skutkových zistení FS a z faktúr vystavených konečným zákazníkom, spoločnosť X predpokladala, že poskytla službu žalobkyni a že žalobkyňa poskytla svoju službu priamo konečným zákazníkom. To znamená, že v období do 1. januára 2015 existuje riziko, že predaj realizovaný prostredníctvom Appstore spoločnosti X nebude zdanený. V Írsku by neboli zdanené, pretože Írsko predpokladá, že právo zdaňiť ich má krajina, v ktorej má vývojár sídlo (tu: Nemecko). Ak by senát potvrdil názor FS, ktorý vychádzal z toho, že Írsko má právo ich zdaňiť, neboli by v Nemecku zdanené.
- 16 Potvrdenia objednávok vystavené spoločnosťou X, v ktorých sa uvádza, že nákupy boli uskutočnené od príslušného vývojára (od žalobkyne) v Appstore a v ktorých je uvedená nemecká DPH, hovoria v prospech predpokladu, že v súlade so stanoviskom Írska a spoločnosti X sa má predpokladať, že žalobkyňa poskytuje služby konečným zákazníkom (a má sa vylúčiť prípad § 3 ods. 11 ZDPH, článku 28 smernice 2006/112) (k významu faktúry v tejto súvislosti porovnaj rozsudok Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 75 až 77). To pôvodne predpokladala aj žalobkyňa. Legislatívna história článku 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 a účel sledovaný novou právnou úpravou (pozri rozsudok Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 15 a nasl., 52 a nasl.) by tiež mohli viesť k záveru, že klasifikácia DPH uplatňovaná Appstore a zmluvne

dohodnutá s vývojármi by mala zostať v platnosti pre obdobia pred nadobudnutím jeho účinnosti.

- 17 Skutočnosť, že článok 9a vykonávacieho nariadenia č. 282/2011 spresňuje regulačný rámec článku 28 smernice 2006/112, ako ho vykladá Súdny dvor, (pozri rozsudok Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 86) by však mohla naznačovať, že zásady v ňom stanovené by sa mohli vzťahovať aj na transakcie žalobkyne v sporných rokoch (pozri vo všeobecnosti rozsudky Welmory zo 16. októbra 2014 – C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 45 a nasl.; Leichenich z 15. novembra 2012 – C-532/11, EU:C:2012:720, bod 32). Ďalším ukazovateľom by mohli byť nezáväzné usmernenia z 93. zasadnutia Výboru pre DPH z 1. júla 2011 (DOKUMENT C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). FS rozhodol, že konanie spoločnosti X v čase uzavretia zmluvy naznačovalo, že koná vo vlastnom mene, že obsah potvrdení objednávok tiež nebol dostatočne jasný a že potvrdenia objednávok boli zaslané až po uzavretí transakcie. V súlade s usmerneniami z roku 2011 by sa preto dalo predpokladať, že spoločnosť X pri uzatváraní zmluvy dostatočne jasne neoznačila vývojárov ako poskytovateľov elektronických služieb, a preto X poskytla služby konečným zákazníkom.

#### *K druhej otázke*

- 18 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd domáha objasnenia právnych dôsledkov článku 28 smernice 2006/112.
- 19 Ak je podľa odpovede na prvú otázku poskytovateľom služieb spoločnosť X, existuje poverenie na poskytovanie služieb podľa vnútroštátneho práva, ako aj práva Únie. Príslušné nemecké ustanovenie (§ 3 ods. 11 ZDPH) vychádza z článku 28 smernice 2006/112. Preto sa s osobami podliehajúcimi dani, ktoré poskytujú služby vo vlastnom mene, ale na účet tretích strán, zaobchádza tak, ako keby tieto služby prijali a poskytli sami. Považujú sa preto za zdaniteľné osoby vo vzťahu ku konečnému zákazníkovi (pozri rozsudok Valstybine mokesčij inspekcija zo 16. septembra 2020 – C-312/19, EU:C:2020:711, body 49 a 52).
- 20 Tieto ustanovenia sa vzťahujú na všetky kategórie služieb (pozri rozsudok Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 54). Vyžadujú, aby existovala zmluva, na ktorej plnenie koná komisionár v mene komitenta, pokiaľ ide o poskytovanie služieb, čo predpokladá uzavretie dohody medzi komisionárom a komitentom, ktorej predmetom je zadanie predmetnej zákazky (rozsudok Gmina L. z 30. marca 2023 – C-616/21, EU:C:2023:280, bod 32). Tento príkaz vychádza zo zmlúv medzi spoločnosťou X a žalobkyňou.
- 21 Právnym dôsledkom uplatnenia § 3 ods. 11 ZDPH a článku 28 smernice 2006/112 je právna fikcia dvoch podobných služieb, ktoré sú poskytované postupne (pozri rozsudok Komisia/Luxemburg zo 4. mája 2017 – C-274/15, EU:C:2017:333, bod 86).

- 22 Na hospodársky subjekt, ktorý je komisionárom, sa hľadá tak, ako keby predmetné služby najprv prijal od hospodárskeho subjektu, v mene ktorého koná a ktorý je komitentom, a potom tieto služby sám poskytol zákazníkovi (rozsudky UCMR – ADA z 21. januára 2021 – C-501/19, EU:C:2021:50, bod 43; Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 54); považuje sa za poskytovateľa služieb (rozsudok Fenix International z 28. februára 2023 – C-695/20, EU:C:2023:127, bod 55).
- 23 Ak poskytovanie služby, na ktorom sa podieľa hospodársky subjekt, podlieha DPH, podlieha DPH aj právny vzťah medzi týmto hospodárskym subjektom a hospodárskym subjektom, na ktorého účet koná (pozri rozsudok Komisia/Luxembursko zo 4. mája 2017 – C-274/15, EU:C:2017:333, bod 87).
- 24 Ak je poskytovanie služieb, ktoré komisionár sprostredkuje, oslobodené od DPH, toto oslobodenie je tiež uplatniteľné na právny vzťah medzi komitentom a komisionárom (pozri rozsudok Henfling a i. zo 14. júla 2011 – C-464/10, EU:C:2011:489, bod 36).
- 25 Komisionár by však nemal byť posudzovaný úplne rovnako ako mandatár. Zásada neutrality nie je porušená, keďže právo EÚ stanovuje odlišné pravidlá pre služby poskytované komisionárom, ktorý koná vo vlastnom mene a na účet inej osoby, a služby poskytované mandatárom, ktorý koná v mene inej osoby a na účet inej osoby (pozri rozsudok zo 14. júla 2011, Henfling a i., C-464/10, EU:C:2011:489, bod 38).
- 26 Rozsah tejto fikcie je sporný.
- 27 Jednou z možností by bolo posudzovať právny vzťah medzi komisionárom a komitentom, na ktorého účet komisionár koná, na účely DPH rovnako ako službu, na ktorej sa komisionár podieľa. Ficcia článku 28 smernice 2006/112 by sa rozšírila na celé plnenie, t. j. obe plnenia (plnenie komitenta komisionárovi a plnenie komisionára konečným zákazníkom) by sa posudzovali tak, ako keby komitent poskytol službu priamo konečným zákazníkom.
- 28 To by mohlo byť podporené skutočnosťou, že predmet nariadenia je právnou fikciou a dodatočný fiktívny obrat by z tohto hľadiska nezmenil výsledok DPH. Priame a nepriame poskytovanie služieb by sa posudzovalo rovnako. Zdanenie služby nezávisí od distribučného kanála. Daňové príjmy by naďalej patrili členskému štátu, ktorému by patrili podľa ustanovení práva Únie v prípade priameho poskytovania služieb, a to v rovnakej výške ako v prípade priameho poskytovania služieb. Zároveň by sa zabránilo prípadnému obchádzaniu alebo zneužívaniu.
- 29 V spornom prípade, ak by sa služby poskytovali priamo, miesto plnenia žalobkyne by sa nachádzalo v Nemecku. Oslobodenie od dane sa neuplatňuje. Uplatňuje sa štandardná sadzba DPH. Z tohto pohľadu by sa to vzťahovalo aj na fiktívnu platbu žalobkyne spoločnosti X.

- 30 Na druhej strane je možné predpokladať, že prinajmenšom miesto plnenia, ku ktorému sa pridáva komisionár, určuje aj miesto plnenia medzi komitentom a komisionárom. Fikcia by sa vzťahovala prinajmenšom na miesto plnenia. To by sa mohlo dosiahnuť napríklad určením miesta poskytovania služieb žalobkyne pre spoločnosť X v súlade s článkom 45 smernice 2006/112, hoci X je zdaniteľnou osobou, pretože služby, ku ktorým sa pridáva X, sú elektronicky poskytované služby nezdaniteľným osobám, na ktoré sa vzťahuje článok 45 smernice 2006/112.
- 31 Z tohto pohľadu by sa miesto fiktívneho plnenia žalobkyne spoločnosti X nachádzalo aj v Nemecku.
- 32 Napokon je možné si predstaviť, že miesto poskytovania služieb, ku ktorému sa pridáva komisionár a miesto poskytovania služieb medzi komitentom a komisionárom by sa mali určiť osobitne v súlade s článkami 44 a 45 smernice 2006/112. To by mohlo byť podporené bodmi 38 rozsudku Henfling a i. zo 14. júla 2011 – C-464/10, EU:C:2011:489, ako aj stanoviskom generálneho advokáta Jääskinena vo veci Lebara z 8. decembra 2011 – C-520/10, EU:C:2011:818, body 50 a 71. Fiktívne poskytovanie služieb komitentom komisionárovi by malo za následok, že miesto plnenia by sa v súlade s článkami 44 a 45 smernice 2006/112 vždy presunulo na miesto, kde má sídlo komisionár, pokiaľ sa neuplatní osobitné pravidlo o mieste plnenia. Poskytovanie služieb komisionárom komitentovi (ktoré sa podľa článku 44 smernice 2006/112 poskytujú v mieste sídla komitenta) by v dôsledku fikcie paradoxne presunulo miesto všetkých plnení mimo komitenta. Vnútroštátny súd má pochybnosti o tom, či to zodpovedá obchodnej a hospodárskej realite v oblasti provízií za poskytovanie služieb,
- 33 V spornom prípade by tento názor znamenal, že miesto fiktívneho plnenia žalobkyňou spoločnosti X by podľa článku 44 smernice 2006/112 bolo v Írsku, keďže spoločnosť X je zdaniteľnou osobou, ktorá prijala fiktívne plnenie od žalobkyne na účely svojho podnikania. Miesto plnenia spoločnosti X konečným zákazníkom by podľa článku 45 smernice 2006/112 bolo tiež v Írsku.

### ***K tretej otázke***

- 34 Cieľom tretej otázky je objasniť účinky skutočnosti, že spoločnosť X so súhlasom žalobkyne zasielala emailom potvrdenia objednávok, v ktorých sa uvádzalo, že nákupy boli uskutočnené u žalobkyne v Appstore a uvádzala sa v nich brutto cena a nemecká DPH.
- 35 Vnútroštátny súd posudzoval, či je žalobkyňa povinná zaplatiť DPH uvedenú na jej meno s jej súhlasom podľa článku 203 smernice 2006/112 z dôvodu, že potvrdenia objednávok zaslané emailom spoločnosťou X môžu predstavovať faktúry v zmysle tohto článku. Oprávnenie spoločnosti X vystavovať faktúry v mene žalobkyne vyplýva z dohôd medzi nimi. Spoločnosť X mala dostávať iba

províziu. Koncoví zákazníci zároveň vyjadrili súhlas s elektronickým zasielaním potvrdení o objednávkach.

- 36 Rozsudok Súdneho dvora z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (Finančný úrad, Rakúsko) (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) – C-378/21, EU:C:2022:968, však mohol vylúčiť daňovú povinnosť žalobkyne podľa článku 203 smernice 2006/112 na základe potvrdení objednávok vystavených spoločnosťou X v mene žalobkyne.
- 37 Sporné transakcie sú transakcie, ktorý sa neuskutočnili zdaniteľným osobám pre ich podnikanie. Rozsudok z 8. decembra 2022, Finanzamt Österreich (Finančný úrad, Rakúsko) (DPH nesprávne fakturovaná konečným spotrebiteľom) – C-378/21, EU:C:2022:968, možno chápať tak, že neexistuje daňová povinnosť podľa článku 203 smernice 2006/112. Súdny dvor už skôr uviedol, že ide o nebezpečenstvo straty daňových príjmov, ktoré môže vzniknúť z práva na odpočet dane (pozri rozsudky Stadeco z 18. júna 2009 – C-566/07, EU:C:2009:380, bod 28; Stroy trans z 31. marca 2013 – C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32; LVK – 56 z 31. januára 2013 – C-643/11, EU:C:2013:55, bod 36; Rusedespred z 11. apríla 2013 – C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24; EN.SA. z 8. mája 2019 – C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32; P. (Palivové karty) z 18. marca 2021 – C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27; pozri aj rozsudok Terracult z 2. júla 2020 – C-835/18, EU:C:2020:520, bod 29 s ďalšími dôkazmi.).
- 38 Hoci príjemcovia služieb sú nezdaniteľné osoby, v spornom prípade by mohlo dôjsť k nebezpečenstvu straty daňových príjmov, čomu má zabrániť článok 203 smernice 2006/112. Požiadavka na vystavenie faktúry slúži aj na kontrolu zaplatenia splatnej dane, na zabezpečenie jej presného výberu a na zabránenie daňovým únikom (pozri rozsudky Langhorst zo 17. septembra 1997 – C-141/96, EU:C:1997:417, body 17 a 20; Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turisticos z 15. septembra 2016 – C- 516/14, EU:C:2016:690, bod 27; Geissel a Butin z 15. novembra 2017 – C-374/16 a C- 375/16, EU:C:2017:867, bod 41, ako aj 46. odôvodnenie smernice 2006/112). V každom prípade, ak sa na poskytovaní služby podieľa viacero zdaniteľných osôb, tak fakturačné priradenie plnenia nesprávnemu dodávateľovi (z jeho pohľadu), ako aj fakturačné priradenie plnenia nesprávnemu daňovému veriteľovi (z jeho pohľadu) ohrozuje daňové príjmy EÚ, a to aj v prípade, že odberateľ nemá nárok na odpočet DPH na vstupe. Existuje riziko nezdanenia obrátov, pretože Írsko predpokladá, že Nemecko má právo na zdanenie, čo zodpovedá potvrdeniam objednávky, zatiaľ čo FS predpokladá, že Írsko má právo na zdanenie spoločnosti X, čo je v rozpore s týmito potvrdeniami.
- 39 Túto situáciu spôsobila žalobkyňa v spornej veci. Najprv povolila Appstore, aby ju v potvrdeniach o objednávke uviedla ako dodávateľa, čo je samo osebe prípustné (článok 220 ods. 1 smernice 2006/112), ale neskôr zaujala opačné stanovisko voči FÚ a uviedla, že prevádzkovateľ Appstore je dodávateľom (a že nie je povinný platiť DPH uvedenú na jeho meno). Preto sa správa rozporuplne. Ak sa domnieva, že X je poskytovateľom služieb, nesmie dovoliť, aby ju X označil za poskytovateľa služieb. Rozporuplné správanie žalobkyne by mohlo

odôvodňovať predpoklad, že je platiteľom DPH podľa článku 203 smernice 2006/112.

- 40 Nebezpečenstvo pre daňové príjmy, ktorú predstavujú potvrdenia objednávok, možno eliminovať. To možno dosiahnuť napríklad tak, že žalobkyňa preukáže, že Appstore splnil svoje daňové povinnosti v súvislosti s predajmi, ktoré mu podľa názoru žalobkyne možno pripísať. Následná eliminácia dane by potom závisela od vydania opravených potvrdení o objednávke konečným zákazníkom, v ktorých sa Appstore (tu: spoločnosť X) označí za dodávateľa a prizná írsku DPH (a odvedie ju írskym daňovým úradom).

PRACOVNÝ DOKUMENT