

Anonymizovaná verze

Překlad

C-596/20 - 1

Věc C-596/20

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

12. listopadu 2020

Předkládající soud:

Fővárosi Törvényszék (Maďarsko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

28. září 2020

Žalobkyně:

DuoDecad Kft.

Žalovaný:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Fővárosi Törvényszék (městský soud v Budapešti, Maďarsko) v právní věci žalobkyně: DuoDecad Kft. [(omissis), Budapešť (Maďarsko), (omissis)], proti žalovanému: Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (odvolací ředitelství Státní daňové a celní správy, Maďarsko) [(omissis), Budapešť (Maďarsko), (omissis)], o správní žalobě v daňové oblasti (omissis), vydává toto

Usnesení

Soudnímu dvoru Evropské unie se podává žádost o rozhodnutí o následujících předběžných otázkách:

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 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 subdodavatelem (zejména o provozu na internetových stránkách a o platbách prováděných z bankovního účtu);
- 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 subdodavatelem 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 popsanych v know-how,

přičemž (i) výše uvedené okolnosti potvrdil příslušný orgán prvního členského státu jakožto orgán příslušný k ověřování těchto objektivních okolností zjištěných 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 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?

(*omissis*) [procesní náležitosti podle vnitrostátního práva]

Odůvodnění

I. Skutkové okolnosti věci

Dne 8. října 2007 založil KT spolu s dvanácti zaměstnanci Jasmin Media Group Kft. společnost, která je v projednávané věci žalobkyní a jejíž hlavní činností je počítačové programování. Do 28. února 2011 skupoval KT podíly menšinových vlastníků s výjimkou podílu HP. 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 Lda., 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 eura.

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kelet Budapesti Adó- és Vámigazgatósága Társas Vállalkozások Ellenőrzési Főosztály I. Társas Vállalkozások Ellenőrzési Osztály 6. [státní správa daní a cel, obvodní ředitelství daní a cel pro Budapešť-východ, 1. odbor kontrol u obchodních společností, 6. oddělení kontrol u obchodních společností (Maďarsko)] provedlo u žalobkyně daňovou kontrolu podle § 89 odst. 1 písm. a) az adóigazgatásról rendtartásról szóló 2017. évi CLII. törvény (zákon č. CLII z roku 2017 o organizaci finanční správy). Kontrola se týkala daně z přidané hodnoty a zdaňovacích období druhého pololetí roku 2009 a celého roku 2011. Po provedení kontroly a vypořádání námitek žalobkyně vyměřil správce daně žalobkyni rozhodnutím (*omissis*) ze dne 10. února 2020 rozdíl ve výši 458 438 000 forintů, kvalifikovaný jako daňový dluh, a dále pokutu ve výši 343 823 000 forintů a úroky z prodlení ve výši 129 263 000 forintů.

Na základě odvolání žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí žalovaný rozhodnutím (*omissis*) ze dne 6. dubna 2020 potvrdil rozhodnutí správce daně.

Portugalská společnost Lalib – Gestão e Investimentos Lda. (dále jen „Lalib“) byla založena dne 16. února 1998 v souladu s portugalskými právními předpisy a v posuzovaném období bylo její hlavní činností poskytování elektronických zábavních služeb.

Rozhodnutí žalované daňové správy se zakládají na zjištěních, která učinila v průběhu správního řízení a podle kterých skutečným příjemcem služeb

poskytovaných společnosti Lalib žalobkyní nebyla Lalib, nýbrž WebMindLicenses (dále jen „WML“).

Žalobkyně, jak vyplývá ze žaloby proti rozhodnutím žalovaného, zakládá svá návrhová žádání na tvrzení, že podle jejího názoru je třeba konstatovat, že s ohledem na splnění všech podmínek stanovených Soudním dvorem bylo místem poskytnutí služby společnosti Lalib Portugalsko. Rozhodnutí žalovaného je navíc nesprávné co do podstaty poskytování dotčených elektronických služeb, tedy služeb poskytovaných uživatelům, neboť toto poskytování mylně ztotožňuje s přímým technickým provozováním internetových stránek, a tudíž nezohledňuje fakt, že požadované materiální a lidské zdroje jsou dostatečné a že Lalib skutečně měla k dispozici všechny prostředky nezbytné k poskytování služby. V rozhodnutí není správně posouzena podstata poskytování elektronických služeb. Žalobkyně tvrdí, že stejně jako ostatní spolupracující podniky poskytovala asistenční služby přímo společnosti Lalib, a nikoli společnosti WML. Žalobkyně dále tvrdí, že i v záležitostech přesahujících rámec rutinních úkolů neupravených v know-how postupuje Lalib proaktivně a pozitivně, neboť dohlíží na podniky ze skupiny Docler, potažmo na žalobkyni, kontroluje je a uděluje jim pokyny. Co se týče smluv uzavřených s Lalib, WML ani KT v nich nevystupují jako příjemci, takže nevznášeli na žalobkyni požadavky, jejichž vznášení přísluší příjemci služeb, ani jí v dané souvislosti neudělovali žádné pokyny. Pokud jde o činnost související s poskytováním služeb, uživatele kontrolovala a povinné souhlasy od jejich zástupců přijímala Lalib. Žalobkyně tvrdí, že v řízení zahájeném proti společnosti WML požádalo [Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adózók Adóigazgatósága (státní správa daní a cel, daňové ředitelství pro velké daňové subjekty, Maďarsko)] portugalské správní orgány o objasnění skutkových okolností souvisejících se závěry obsaženými v rozsudku v uvedené věci. Portugalské správní orgány ve své odpovědi na toto mezinárodní dožádání jasně uvedly, že Lalib byla 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. Žalobkyně má za to, že podrobení společnosti WML dani z titulu plnění bylo protiprávní a že smluvní stranou byla ve skutečnosti Lalib. Místo poskytování služby se nenacházelo v Maďarsku, neboť neexistence finančních institucí schopných poskytovat platby na internetových stránkách pro dospělé bankovní kartou představuje v tomto ohledu objektivní překážku. Z téhož důvodu se – před spoluprací se společností Lalib – nacházel v zahraničí i poskytovatel služby dostupné na internetových stránkách, jímž v té době byl ještě podnik náležející ke skupině Docler. Jako poskytovatel dotčených služeb v každém případě navenek nevystupovala WML, nýbrž Lalib. Společnost Lalib uzavírala smlouvy vlastním jménem, vedla databázi zákazníků platících za služby odměnu a jako jediná disponovala příjmy z poskytování těchto služeb. Lalib v každém případě kontrolovala rozvoj know-how a rozhodovala o jeho nasazování. Neuváděla žádné fyzické kontaktní místo pro péči o zákazníky ani žádnou kancelář v Maďarsku, nýbrž sídlo společnosti Lalib. Domnívá se, že v projednávaném sporu je pro účely určení místa poskytnutí služby nezbytné

vyložit a uplatnit čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článek 43 směrnice 2006/112.

Podle žalovaného byl závěr o podrobení dani obsažený v jeho rozhodnutích opodstatněný. Uvedl, že podle prvostupňového rozsudku v dřívějším řízení měla daňová správa povinnost prokázat, že služba, a sice provozování internetových stránek, nebyla poskytována společností Lalib v Portugalsku, ale že ve skutečnosti ji poskytovala žalobkyně v této věci v Maďarsku, a dále že tuto okolnost musela táž daňová správa prokázat na základě objektivních skutečností, k čemuž s ohledem na skutkový stav v projednávané věci došlo. Daňová správa provedla vůči společnosti WML nové řízení, v němž dospěla k závěru, že službu neposkytovala Lalib, nýbrž WML z Maďarska, a že dotčená licenční smlouva byla fiktivní. Má za to, že v projednávané věci nejsou splněny skutkové a právní podmínky nezbytné pro podání žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce k Soudnímu dvoru. K otázkám navrženým žalobkyní uvedl, že podle jeho názoru o nich Soudní dvůr již rozhodl a že posouzení okolností přísluší předkládajícímu soudu. Článek 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článek 43 směrnice byly již Soudním dvorem vyloženy. O výklad dotčených ustanovení totiž na návrh žalobkyně v této věci požádal v řízení zahájeném společností WML Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (soud pro správní a pracovněprávní věci v Budapešti, Maďarsko), a to prostřednictvím žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, v odpověď na kterou Soudní dvůr jasně definoval kritéria, podle nichž může vnitrostátní soud rozhodnout o místě poskytování služby koncovým uživatelům. Soudní dvůr ve svém rozhodnutí přesně vyložil uvedená ustanovení unijního práva.

II. Vnitrostátní právo

Stran pravidel týkajících se místa plnění obsažených v az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (zákon č. CXXVII z roku 2007 o dani z přidané hodnoty) mají účastníci řízení i předkládající soud za to, že jsou v souladu s ustanoveními směrnice o DPH, která stanoví, že v případě poskytnutí služby osobě nepovinné k dani je místem poskytnutí služby místo, kde je usazen poskytovatel služby.

Předkládající soud ovšem poznamenává, že pro odpověď na otázku, koho lze považovat za poskytovatele služeb, je třeba nejprve zkoumat smluvní vztah mezi příjemcem a poskytovatelem této služby, přičemž **portugalské a maďarské daňové orgány** jakožto daňové správy členských států **zaujaly** – s ohledem na rozsudek vydaný Soudním dvorem v dřívějším řízení, jehož účastnicí byla WML – **odlišná stanoviska ohledně místa, kde byla služba skutečně poskytována.**

III. Důvody nezbytnosti předložení žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

Podle názoru předkládajícího soudu nelze ve sporu mezi účastníky projednávaném v tomto řízení rozhodnout bez výkladu unijního práva, zejména čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článku 43 směrnice Rady 2006/112, a bez uplatnění tohoto výkladu vnitrostátním soudem. Ze skutkových okolností nastalých v původním řízení je třeba zdůraznit, že portugalské a maďarské daňové orgány jakožto daňové orgány členských států zacházely z daňového hlediska s tímtéž hospodářským plněním odlišně. Oba členské státy mají za to, že jsou oprávněny vybrat DPH z dotčeného plnění.

(*omissis*) [zopakování již uvedených argumentů] Soudní dvůr se již posuzoval právní úpravu několika členských států vzhledem k ustanovením čl. 2 odst. 1 písm. c), čl. 24 odst. 1 a článku 43 směrnice Rady (ES) 2006/112 a ustanovení směrnice o DPH týkající se poskytování služeb vyložil i v rozsudku WML. Předkládající soud má ovšem za to, že vedle něj je v projednávané věci třeba provést dodatečný výklad, neboť s ohledem na rozsudky Soudního dvora týkající se výkladu těchto ustanovení unijního práva dospěly portugalské a maďarské daňové orgány k odlišným závěrům.

Projednávanému sporu předcházela žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná soudem, jenž rozhodoval o správní žalobě podané společností WML a týkající se části zdaňovacího období roku 2009 a zdaňovacích období let 2010 a 2011, a o které Soudní dvůr rozhodl ve věci C-419/14. V uvedené věci Soudní dvůr rozhodl, že předkládající soud musí posoudit všechny okolnosti věci v původním řízení za účelem určení, zda smlouva uzavřená mezi stranami představovala čistě vykonstruované plnění zakrývající skutečnost, že dotčená služba nebyla ve skutečnosti poskytována společností, která nabyla licenci, nýbrž společností, která licenci poskytla, a určil okolnosti, které musí být zjištěny; s ohledem na tento rozsudek lze shledat, že Soudní dvůr přikládá rozhodující význam otázce, zda Lalib měla v Portugalsku k dispozici prostory, infrastrukturu a zaměstnance a zda ekonomickou činnost vykonávala svým jménem, na svou odpovědnost a na svůj účet a své riziko. Na tomto základě je třeba si položit otázku, zda může Lalib být považována za podnik usazený v Portugalsku, a zda je proto příjemkyní služeb žalobkyně.

V tomto kontextu má v rámci tohoto řízení rozhodující význam otázka, podle jakých kritérií musí soud členského státu posuzovat nastalé okolnosti, když určuje, kde se nachází místo dotčeného poskytování služeb prostřednictvím internetových stránek a zároveň zda nedošlo ke zneužití práva. Je třeba si položit otázku, zda se místo poskytování služby koncovým uživatelům může nacházet v Maďarsku, a tedy zda lze plnění mezi žalobkyní a společností Lalib považovat za čistě vykonstruované, a to přesto, že Lalib byla ústředním prvkem komplexního systému smluv a služeb nezbytného pro poskytování služby a za pomoci svých vlastních databází a svého vlastního softwaru a prostřednictvím třetích poskytovatelů nebo poskytovatelů patřících do skupiny Lalib nebo do skupiny

žalobkyně zajišťovala podmínky nezbytné pro poskytování služby, přičemž sama nesla právní a finanční rizika spojené s poskytováním služby, a že se subdodavatelé náležející do skupiny podniků vlastnice know-how, mezi než patří i žalobkyně, podíleli na technickém nasazování know-how a koncový vlastník žalobkyně – jenž byl zároveň i jednatelem a koncovým vlastníkem vlastnice know-how – měl vliv na využívání know-how. Vystává otázka, jak má být vykládána skutečnost, že Lalib měla v Portugalsku k dispozici prostory, infrastrukturu a zaměstnance. Soudy, které rozhodovaly v dřívějším řízení zahájeném na návrh WML, uložily daňové správě povinnost si v rámci zjišťování skutečného místa poskytování služby vyžádat informace od portugalské daňové správy a tuto správu zaangažovat. Portugalská daňová správa potvrdila, že Lalib skutečně vykonávala ekonomickou činnost v Portugalsku a že ji vykonávala na svůj účet a své riziko. V řízení před Soudním dvorem ve věci WML předložilo Portugalsko vyjádření a jeho zástupce se osobně a aktivně zúčastnil jednání, takže je zjevné, že portugalská daňová správa byla seznámena s podstatou rozsudku WML. Navzdory tomu setrvala na svém stanovisku k otázce usazení společnosti Lalib v Portugalsku. A bez ohledu na rozsudek WML setrvaly i maďarská a portugalská daňová správa na svých předchozích rozdílných postojích. Předkládající soud má tedy za to, že rozsudek WML není v souvislosti s právní otázkou vyvstalou v projednávané věci dostatečně jasný, takže je nezbytné jej vyložit a upřesnit.

Jak Soudní dvůr již rozhodl v bodě 51 rozsudku KrakVet, pokud soudy členského státu, kterým byl předložen spor vyvolávající otázky týkající se výkladu ustanovení unijního práva, které vyžadují jejich rozhodnutí, konstatují, že stejné plnění je v jiném členském státě předmětem rozdílného daňového zacházení, mají možnost, případně povinnost – podle toho, zda jejich rozhodnutí lze nebo nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva – předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Je nesporné, že v rozsudcích týkajících se stále provozovny Soudní dvůr s konečnou platností rozhodl i o otázce, který ze dvou členských států má daňovou pravomoc (rozsudky Grunter Berkholz, C-168/84, a Faaborg-Gelting Linien, C-231/94). V projednávané věci, ve které dva členské státy uplatňují na tutéž operaci odlišnou daňovou kvalifikaci, má předkládající soud za to, že je povinen předložit Soudnímu dvoru tuto žádost o rozhodnutí o předběžné otázce. Vzhledem k tomu, že se jedná o přeshraniční plnění, představuje jeho posouzení důležitou a zásadní otázku celounijního významu nejen z hlediska určení místa zdanění, ale i z hlediska volného pohybu služeb. S ohledem na shora rozvedené úvahy předkládající soud – především z důvodu výše uvedené rozdílné daňové kvalifikace provedené daňovými orgány členských států – zahajuje řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem. Položenými otázkami předkládající soud žádá Soudní dvůr o vodítka pro posouzení, zda v souvislosti s plněním, které je předmětem projednávaného sporu, je v souladu s právem rozhodnutí o zdanění vydané portugalskými daňovými orgány, nebo rozhodnutí o zdanění vydané maďarskými daňovými orgány, a v kterém z těchto dvou států má být uvedené plnění předmětem daně. V tomto ohledu se táže na větší či menší význam, který lze jednotlivým kritériím přiznat při jejich posuzování.

DPH je daň harmonizovaná na úrovni Evropské unie, takže spolupráce mezi členskými státy má význam, který musí být nejen formální, ale musí rovněž předpokládat připravenost akceptovat oficiální stanovisko zahraničních daňových orgánů. Spor mezi daňovými správami dvou členských států nemůže vést k tomu, že účastníci plnění budou podléhat dvojímu zdanění z důvodu, že tyto dva členské státy zaujímají odlišné stanovisko k otázce, zda k hospodářskému plnění skutečně došlo, a k místu poskytnutí služby. Cílem ustanovení určujících místo poskytnutí služeb rozhodné pro vznik daňové povinnosti je totiž zabránit sporům o příslušnost, které by mohly vést k dvojímu zdanění, což by bylo v rozporu se základní koncepcí jednotného systému DPH.

(omissis) [procesní náležitosti podle vnitrostátního práva]

Budapešť, 28. září 2020

(omissis)

(omissis)

(omissis) [podpisy]

PRACOVNÍ DOKUMENT