

Vec C-68/23

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

Dátum podania:

8. február 2023

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzhof

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

3. november 2022

Žalobkyňa a navrhovateľka v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

M-GbR

Žalovaný a odporca v konaní o opravnom prostriedku „Revision“:

Finanzamt O

Predmet konania vo veci samej

Daň z pridanej hodnoty – Smernica 2006/112 – Články 30a a 30b – Rozlišovanie medzi jednoúčelovým a viacúčelovým poukazom – Daňové zaobchádzanie s predplatenými kartami alebo kódmi na uplatnenie poukazov na nadobudnutie digitálnych obsahov

Predmet a právny základ návrhu na začatie prejudiciálneho konania:

Výklad práva Únie, článok 267 ZFEÚ

Prejudiciálne otázky

Súdnemu dvoru Európskej únie sa na výklad článkov 30a a 30b smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v znení [smernice 2016/1065] z 27. júna 2016 (ďalej len „smernica o DPH“) na prejudiciálne rozhodnutie predkladajú tieto otázky:

1. Ide o jednoúčelový poukaz v zmysle článku 30a bodu 2 smernice o DPH, ak
 - je síce miesto poskytovania služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje, známe do tej miery, že tieto služby by sa konečnému spotrebiteľovi mali poskytnúť na území členského štátu,
 - ale fikcia článku 30b ods. 1 prvého pododseku prvej vety smernice o DPH, podľa ktorej sa za poskytnutie služby, na ktorú sa poukaz vzťahuje, považuje aj prevod poukazu medzi zdaniteľnými osobami, vedie tak k poskytnutiu služby na území iného členského štátu?
2. V prípade, ak je odpoveď na prvú otázku záporná (a teda v spornom prípade ide o viacúčelový poukaz): Bráni článok 30b ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH, podľa ktorého skutočné poskytnutie služieb, za ktoré poskytovateľ služieb akceptuje viacúčelový poukaz ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, podlieha DPH podľa článku 2 smernice o DPH, zatiaľ čo každý predchádzajúci prevod tohto viacúčelového poukazu nepodlieha DPH, inak odôvodnenej daňovej povinnosti (Súdny dvor Európskej únie, rozsudok Lebara z 3. mája 2012 – C-520/10, EU:C:2012:264)?

Uvedené predpisy Únie

Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dani z pridanej hodnoty, najmä články 2, 9, 30a, 30b, 44 a 58

Smernica Rady (EÚ) 2016/1065 z 27. júna 2016, ktorou sa mení smernica 2006/112/ES, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukazmi

Uvedené vnútroštátne predpisy

Umsatzsteuergesetz (UStG) (zákon o dani z obratu), najmä § 3 ods. 13 až 15, § 3a ods. 2 a 5, ako aj § 27 ods. 23

Zhrnutie skutkového stavu a konania

- 1 Účastníci konania sa sporia o tom, či prevod predplatených kariet alebo kódov na uplatnenie poukazov na nadobudnutie digitálnych obsahov, takzvané X-Cards, podlieha DPH.
- 2 Žalobkyňa v zdaňovacom období 2019 (sporný rok) vo svojom internetovom obchode predávala X-Cards. Vydavateľom X-Cards bol v spornom roku Y so sídlom v Spojenom Kráľovstve. Kódy na uplatnenie poukazov umožňovali nadobúdateľovi dobitie jeho užívateľského účtu X na určitú nominálnu hodnotu v eurách. Po dobití účtu mohol majiteľ účtu v obchode X-Stor patriacom Y získať digitálne obsahy za tam uvedené ceny.
- 3 Y predával X-Cards s rôznymi medzinárodnými identifikátormi krajiny prostredníctvom rôznych distribútorov. Pre zákazníkov s trvalým bydliskom alebo obvyklým pobytom v Nemecku a s nemeckým užívateľským účtom bol určený identifikátor DE.
- 4 V spornom roku žalobkyňa odoberala X-Cards od dvoch dodávateľov, ktorí neboli usadení ani v Spojenom Kráľovstve, ani v Nemecku, ale v iných členských štátoch. X-Cards predtým nadobudli od Y. Žalobkyňa do svojich daňových priznaní nezahrnula ani nadobudnutie X-Cards od dodávateľov, ani ich prevod konečným zákazníkom. Vychádzala pritom z toho, že v prípade X-Cards ide o hodnotové poukaz alebo o viacúčelové poukazy.
- 5 Príslušný Finanzamt (finančný úrad) považoval transakcie žalobkyne s X-Cards naopak za zdaniteľné v Nemecku, keďže karty od Y s identifikátorom DE boli určené výlučne pre končených spotrebiteľov s trvalým bydliskom v tuzemsku a nemeckým užívateľským účtom. V prospech klasifikácií kariet ako poukazov na tovar alebo jednoúčelových poukazov hovorí tiež to, že Y karty ako také uviedol na trh a takto s nimi aj zaobchádzali všetci ostatní účastníci v ďalšom dodávateľskom reťazci.
- 6 Finanzgericht (finančný súd, Nemecko) proti tomuto rozhodnutiu podanú žalobu zamietol, v dôsledku čoho podala žalobkyňa opravný prostriedok „Revision“, o ktorom rozhoduje vnútroštátny súd.

Zhrnutie odôvodnenia návrhu na začatie prejudiciálneho konania

O prvej prejudiciálnej otázke

Úvodné poznámky

- 7 „Jednoučelový poukaz“ je poukaz, pri ktorom je v čase jeho vystavenia známe miesto dodania tovaru alebo poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje a DPH splatná z uvedeného tovaru alebo služieb (článok 30a bod 2 smernice o DPH). „Viacúčelový poukaz“ je poukaz iný ako jednoučelový poukaz (článok 30a bod 3 smernice o DPH).
- 8 Každý prevod jednoučelového poukazu vykonaný zdaniteľnou osobou konajúcou vo vlastnom mene sa považuje za dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje. Samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb sa nepovažuje za samostatnú transakciu (článok 30b ods. 1 prvý pododsek smernice o DPH). Naopak v prípade viacúčelového poukazu podlieha DPH len samotné odovzdanie tovaru alebo samotné poskytnutie služieb, na ktoré sa vzťahuje, ale nie predchádzajúci prevod tohto poukazu (článok 30b ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH).
- 9 Pokiaľ – ako v tomto prípade – vydavateľ poukazu (A) prevedie poukaz vo vlastnom mene zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte (B), ktorá ho vo vlastnom mene prevedie ďalšej osobe (C), podľa článku 30b ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH sa ako prevod poukazu z A na B, tak aj prevod z B na C považuje za poskytovanie služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje, zatiaľ čo (neskoršie) samotné poskytnutie služieb sa nezdaňuje.
- 10 Sporné je to, aké následky vyplývajú z článku 30b ods. 1 prvého pododseku prvej vety smernice o DPH pre článok 30a bod 2 smernice o DPH. Na to, aby šlo o jednoučelový poukaz v zmysle článku 30a bodu 2 smernice o DPH, musí byť známe miesto služby, na ktoré sa poukaz vzťahuje. V prípade viacnásobného prevodu poukazu však z článku 30b ods. 1 prvého pododseku prvej vety smernice o DPH vyplýva, že sa služba, na ktorú sa poukaz vzťahuje, považuje za viackrát poskytnutú.
- 11 Tento výklad (prvý výklad) vychádzajúci zo znenia článku 30b ods. 1 prvého pododseku prvej vety smernice o DPH by však viedol k tomu, že rozsah pôsobnosti jednoučelového poukazu by sa v oblasti poskytovania služieb značne zmenšil. O takýto poukaz by totiž nešlo, ak sa vzťahuje na službu, v prípade ktorej sa miesto poskytnutia určuje na základe článku 44 smernice o DPH (pozri nižšie, bod 14 a nasl.).
- 12 Do úvahy by však prichádzal aj druhý výklad. Na jednej strane by pri posúdení otázky, či je známe miesto poskytnutia služby v zmysle článku 30a bodu 2 smernice o DPH, bolo možné fikciu upravenú v článku 30b ods. 1 prvom pododseku prvej vety smernice o DPH nezohľadniť. Prípadný prevod poukazu na

distribútora v inom členskom štáte by potom pre uplatnenie článku 30a bodu 2 smernice o DPH nebol relevantný. Na druhej strane by sa mohlo zväžiť, či v prípade poukazu, ktorý sa vzťahuje na službu poskytovanú konečnému spotrebiteľovi, sa aj v prípade prevodu medzi dvoma zdaniteľnými osobami, miesto prevodu nachádza na mieste služby poskytovanej konečnému spotrebiteľovi.

Uplatnenie oboch možných výkladov na predmetný prípad

- 13 Pokiaľ žalobkyňa v spornom roku predávala poukazy v podobe X-Cards, ktoré sa vzťahujú na elektronicky poskytované služby v zmysle článku 58 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, je sporné, či pri tom šlo o jednoúčelové poukazy, ktorých prevod sa považuje za poskytovanie služieb. Na tento účel by v čase vystavenia poukazu muselo byť známe miesto poskytnutia služieb, na ktoré sa poukaz vzťahuje a DPH splatná z týchto transakcií (článok 30a bod 2 smernice o DPH).
- 14 Sporné je, na čo sa vzťahuje požiadavka, že musí byť známe miesto poskytnutia služieb. Ak sa vzťahuje len na predaj poukazu (vo forme X-Cards) konečným spotrebiteľom, ide tu o jednoúčelový poukaz. Miesto poskytovania elektronickej služby, na ktorú sa poukaz vzťahuje, sa pri jeho použití totiž neurčí podľa článku 44 smernice o DPH, keďže osoba, ktorá použije poukaz, aj keby mala byť zdaniteľnou osobou v zmysle článkov 2 a 9 smernice o DPH, nekoná ako taká v zmysle článku 44 smernice o DPH, keďže od Y prijíma elektronicky poskytnuté služby na súkromné účely (k tomu pozri rozsudok zo 17. marca 2021, Wellcome Trust, C-459/19, EU:C:2021:209, body 39 a 40). Miesto plnenia pri uplatnení poukazu by sa preto malo určiť podľa článku 58 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, a bolo by známe, keďže podľa podmienok pre používanie X-Cards je dovolené uplatnenie len konečnými spotrebiteľmi, ktorí sú usadení v Nemecku.
- 15 Ak by X-Cards boli podľa toho jednoúčelovými poukazmi, Y by ako vystavovateľ poukazov tým, že tieto odplatne previedol na distribútorov, elektronickým spôsobom poskytol odplatné služby v Nemecku. Každý ďalší prevod (z dodávateľov na žalobkyňu a zo žalobkyne na jej zákazníkov) by bol službou, ktorá bola elektronickým spôsobom poskytnutá v Nemecku.
- 16 Ak sa požiadavka, že miesto poskytnutia služby musí byť známe naopak týka aj predaja poukazu medzi obchodníkmi, zdá sa, že je sporné, či v takom prípade ide o jednoúčelový poukaz. Potom by v prípade prevodu z Y na dodávateľov a z dodávateľov na žalobkyňu, ktorý sa má posudzovať samostatne, ako dodávateľa, tak aj žalobkyňa pri nadobúdaní X-Cards konali „ako takí“ v zmysle článku 44 smernice o DPH, keďže nenadobudli X-Cards, aby ich použili na súkromné účely, ale aby ich v rámci ich ekonomickej činnosti ďalej predali. Ak by sa článok 44 smernice o DPH uplatnil na transakcie z prevodu z Y na dodávateľov a z dodávateľov na žalobkyňu, miesto poskytovania služieb v prípade prevodu z Y na dodávateľov by sa v Nemecku nenachádzalo, ale nachádzalo by sa tam v prípade prevodu z dodávateľov na žalobkyňu. Miesto

poskytovania služieb by v čase vydania poukazu prostredníctvom Y nebolo známe.

- 17 V prospech kladnej odpovede na prvú prejudiciálnu otázku by mohlo hovoriť odôvodnenie 3 smernice 2016/1065. Tam sa uvádza: „Vzhľadom na nové pravidlá týkajúce sa miesta dodania v prípade telekomunikačných služieb, služieb rozhlasového a televízneho vysielania a elektronicky poskytovaných služieb, ktoré sa uplatňujú od 1. januára 2015, je potrebné spoločné riešenie pre poukazy, aby sa zabezpečilo, že nedôjde k nezrovnalostiam v súvislosti s poukazmi dodávanými medzi členskými štátmi. Na tento účel je nevyhnutné zaviesť pravidlá na objasnenie zaobchádzania s poukazmi na účely DPH.“ Tento účel by nebol naplnený, ak by prevod jedného a toho istého poukazu so sebou prinášal rôzne právne následky podľa toho, či sa poukaz predáva konečným spotrebiteľom usadeným v Nemecku výlučne prostredníctvom distribútorov v Nemecku, prostredníctvom distribútorov usadených na zvyšnom území Únie alebo priamo bez distribútorov.
- 18 Ak vychádzame z prvého výkladu (pozri vyššie, bod 11), žalobkyňa by neprevádzala jednoúčelový poukaz. Potom by [Y] podľa článku 44 smernice o DPH previedla poukazy na mieste sídla dodávateľov ako príjemcu služby v ich príslušnom členskom štáte za podmienok tam platnej daňovej sadzby, zatiaľ čo prevody na žalobkyňu prostredníctvom dodávateľov by boli podľa článku 44 smernice o DPH poskytnuté v mieste sídla žalobkyne v Nemecku; rovnaké by platilo pre prevody prostredníctvom žalobkyne na jej zákazníkov. Tým by požiadavka, aby miesto poskytnutia služby, na ktorú sa poukaz vzťahuje, a splatná DPH boli známe, nebola splnená.
- 19 Podľa druhého výkladu (pozri vyššie, bod 12) by naopak šlo o jednoúčelový poukaz.

O druhej prejudiciálnej otázke

- 20 Ak je odpoveď na prvú prejudiciálnu otázku záporná, ide o viacúčelový poukaz (článok 30a bod 3 smernice o DPH). V tomto prípade samotné poskytnutie služby, ktorú poskytovateľ služieb akceptuje ako protihodnotu alebo časť protihodnoty, podlieha DPH, zatiaľ čo každý predchádzajúci prevod tohto viacúčelového poukazu nepodlieha DPH (článok 30b ods. 2 prvý pododsek smernice o DPH).
- 21 Vnútroštátny súd vychádza z toho, že sporné X-Cards sa z hľadiska DPH nemajú posudzovať inak ako telefónne karty, ktoré boli predmetom rozsudku z 3. mája 2012, Lebara (EU:C:2012:264). Podľa bodu 43 tohto rozsudku telefónny operátor, ktorý ponúka telekomunikačné služby spočívajúce v tom, že distribútorovi predáva telefónne karty obsahujúce všetky informácie potrebné na uskutočňovanie medzinárodných telefonických hovorov prostredníctvom infraštruktúry, ktorú tento operátor poskytuje, a ktoré distribútor vo svojom mene a na svoj vlastný účet ďalej predáva koncovým užívateľom buď priamo, alebo prostredníctvom iných zdaniteľných osôb, akými sú veľkoobchodní a maloobchodní predajcovia,

poskytuje distribútorovi telekomunikačné služby za protihodnotu. Podľa odôvodnenia 42 rozsudku Lebara sú prvý predaj telefónnej karty, ako aj jej následný predaj prostredníctvom distribútorov totiž zdaniteľnými plneniami.

- 22 Na tomto základe by sa prevod X-Cards prostredníctvom žalobkyne na jej zákazníkov od žalobkyne zdanil ako elektronické poskytovanie služby. To, že by to v rámci úpravy článkov 30a a 30b smernice o DPH malo byť inak zamýšľané, hoci tieto ustanovenia by mali viesť k posunu zdanenia na skorší termín, sa vnútroštátnemu súdu zdá sporné. To, v akom vzťahu je posledná časť vety článku 30b ods. 2 prvom pododseku smernice o DPH k názoru Súdneho dvora v rozsudku Lebara, je z pohľadu vnútroštátneho súdu nejasné.
- 23 Okrem toho by žalobkyňa prostredníctvom distribúcie s viacúčelovými poukazmi Y mohla poskytnúť distribučné alebo propagačné služby v zmysle článku 30b ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH, ktoré podliehajú DPH, takže protihodnota žalobkyne za prevod poukazov prostredníctvom dodávateľov môže pozostávať nie len v platbe, ale aj v takejto službe (transakcia podobná výmene, pozri rozsudok z 26. septembra 2013, Serebriannaj vek, C-283/12, EU:C:2013:599).

PRACOVNÝ DOKUMENT