

## Věc C-101/24

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

7. února 2024

**Předkládající soud:**

Bundesfinanzhof (Německo)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

23. srpna 2023

**Žalovaný a navrhovatel v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

Finanzamt Hamburg-Altona

**Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“:**

XYRALITY GmbH

**Předmět původního řízení**

Směrnice 2006/112 – Prodej elektronických služeb (herní aplikace pro koncová mobilní zařízení) prostřednictvím platformy pro stahování aplikací – Místo poskytnutí služby v období před 1. lednem 2015 – Sídlo provozovatele platformy pro stahování aplikací, nebo sídlo vývojáře aplikací

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Výklad unijního práva, článek 267 SFEU

**Předběžné otázky**

- 1) Použije se za takových okolností, jako jsou okolnosti věci v původním řízení, kdy německá osoba povinná k dani (vývojář) před 1. lednem 2015 osobám nepovinným k dani (konečným zákazníkům) usazeným na území Společenství elektronicky poskytla služby prostřednictvím platformy pro stahování aplikací provozované irskou osobou povinnou k dani, článek 28

směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, v důsledku čehož se s irskou osobou povinnou k dani zachází tak, jako by tyto služby obdržela od vývojáře a poskytla je konečným zákazníkům, protože platforma pro stahování aplikací označila vývojáře za poskytovatele až v potvrzeních objednávek – vystavených konečným zákazníkům – a vykázala německou daň z obratu [DPH]?

- 2) V případě kladné odpovědi na první otázku: Nachází se místo poskytnutí služby, kterou vývojář na základě fikce stanovené v článku 28 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty poskytl platformě pro stahování aplikací, v Irsku podle článku 44 této směrnice, nebo ve Spolkové republice Německo podle jejího článku 45?
- 3) Pokud z odpovědi na první a druhou otázku vyplývá, že vývojář ve Spolkové republice Německo neposkytl žádné služby: Je vývojář na základě článku 203 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 povinen odvést německou DPH, protože ho platforma pro stahování aplikací v souladu s uzavřenou dohodou ve svých potvrzeních objednávek, která byla e-mailem zaslána konečným zákazníkům, označila za poskytovatele a vykázala německou DPH, ačkoli koneční zákazníci nemají nárok na odpočet daně na vstupu?

#### **Uváděná ustanovení unijního práva**

Směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „směrnice 2006/112“), zejména články 28, 44, 45 a 203

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES, ve znění prováděcího nařízení Rady (EU) č. 1042/2013 ze dne 7. října 2013, kterým se mění prováděcí nařízení (EU) č. 282/2011, pokud jde o místo poskytnutí služby (dále jen „prováděcí nařízení č. 282/2011“), zejména článek 9a

#### **Uváděná ustanovení vnitrostátního práva**

Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“), zejména § 3 odst. 11 a § 3a odst. 1 a 2

**Stručné shrnutí skutkového stavu a řízení**

- 1 Účastníci řízení vedou spor o zdanění takzvaných nákupů v aplikaci daní z obratu (dále jen „DPH“) v letech 2012 až 2014 (dále jen „sporné roky“), kdy ještě nebyl v platnosti článek 9a prováděcího nařízení č. 282/2011.
- 2 Žalobkyně a odpůrkyně v řízení o opravném prostředku „Revision“ (dále jen „žalobkyně“), což je osoba povinná k dani usazená ve Spolkové republice Německo, vyvíjí a prodává herní aplikace pro koncová mobilní zařízení. K prodeji mimo jiné využívá internetový digitální obchod se softwarem (takzvaná platforma pro stahování aplikací). Danou platformu pro stahování aplikací až do 31. prosince 2014 provozovala společnost X usazená v Irsku. Koneční zákazníci, kteří používali koncová mobilní zařízení s určitým operačním systémem, mohli herní aplikace žalobkyně ve sporných letech stahovat výlučně prostřednictvím této platformy.
- 3 Společnost X ve sporných letech s vývojáři, jako je žalobkyně, uzavírala standardizovanou dohodu o prodeji produktů prostřednictvím platformy pro stahování aplikací. Podle této dohody byl prodejcem produktů nabízených prostřednictvím této platformy jejich vývojář. Společnost X měla dané produkty inzerovat jménem vývojářů a zpřístupnit je konečným zákazníkům ke stažení a k zakoupení. Společnost X za to měla pobírat provizi. Platební transakce měly být uskutečňovány prostřednictvím platformy pro stahování aplikací.
- 4 Ve sporných letech byly na dané platformě konečným zákazníkům k dispozici různé herní aplikace, které bylo možno stáhnout. Naprostá většina těchto her nepocházela od společnosti X, nýbrž od samotných vývojářů. V rámci prezentace na platformě pro stahování aplikací bylo u každé hry uvedeno i jméno vývojáře. Žalobkyně ve sporných letech na této platformě vystupovala s uvedením své obchodní firmy, své právní formy a své adresy.
- 5 Je pravda, že herní aplikace vyvinuté žalobkyní mohly být na dané platformě staženy zdarma. Nicméně konečný zákazník mohl díky úplatnému pořízení vylepšení nebo jiných výhod (nákupy v aplikaci) dosáhnout pokroku ve hře nebo získat jiné výhody. Koneční zákazníci si mohli v herní aplikaci žalobkyně vybrat požadovaná vylepšení nebo výhody a za úplatu si je nechat aktivovat.
- 6 Nákupy v aplikaci byly uskutečňovány prostřednictvím platformy pro stahování aplikací, a to pomocí způsobu platby, který si na ní uložil konečný zákazník. Žalobkyně nebyla při nákupu uváděna jako poskytovatel. Viditelné byly pouze logo společnosti X a určité odkazy. Po zakoupení konečný zákazník od společnosti X e-mailem obdržel potvrzení objednávky. Tento e-mail obsahoval logo platformy pro stahování aplikací a údaj o tom, že byl na této platformě uskutečněn nákup u daného vývojáře (v tomto případě žalobkyně).
- 7 Žalobkyně se nejprve považovala za osobu poskytující plnění konečným zákazníkům. Z tohoto důvodu v daňovém přiznání, pokud jde o konečné zákazníky z Evropské unie, vykázala německou DPH, jelikož podle § 3a

odst. UStG, resp. článku 45 směrnice 2006/112 se místo poskytnutí služby nachází v jejím sídle, a odvedla ji žalovanému a navrhovateli v řízení o opravném prostředku „Revision“, tedy Finanzamt (finanční úřad, Německo, dále jen „FÚ“).

- 8 Dne 29. ledna 2016 žalobkyně podala opravná přiznání k DPH za sporné roky. Nově měla za to, že se jedná o poskytování služeb vlastním jménem na účet jiné osoby, tedy v rámci komise (§ 3 odst. 11 UStG, resp. článek 28 směrnice 2006/112). Své služby poskytla společnosti X a tato společnost poskytla služby konečným zákazníkům. Místo, kde své služby poskytla společnosti X, se podle § 3a odst. 2 UStG, resp. článku 44 směrnice 2006/112 nachází v Irsku.
- 9 FÚ měl za to, že společnost X je třeba považovat pouze za zprostředkovatele. Je pravda, že se příslušná koupě uskutečnila prostřednictvím platformy pro stahování aplikací. Konečný zákazník však byl v každé jednotlivé fázi nákupu v aplikaci upozorněn na podmínky používání této služby. Společnost X tedy konečnému zákazníkovi při každém nákupu jasně ukázala, že daná plnění byla uskutečněna pro třetí osobu a společnost X pouze inkasuje danou pohledávku. FÚ proto vydal výměry na DPH, ve kterých nebyly zohledněny opravy provedené žalobkyní.
- 10 Finanzgericht (finanční soud, Německo, dále jen „FG“) vyhověl žalobě, kterou [proti těmto výměrům] podala žalobkyně. Měl za to, že plnění uskutečněná žalobkyní nejsou v Německu zdanitelná, protože příjemcem jejích služeb je společnost X. Místo poskytnutí služeb se podle § 3a odst. 2 UStG, resp. článku 44 směrnice 2006/112 nachází v Irsku.
- 11 Proti rozsudku Finanzgericht (finanční soud) směřuje opravný prostředek „Revision“, který k předkládajícímu soudu podal FÚ.

### **Stručné odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

#### ***K první otázce***

- 12 Podle judikatury Soudního dvora představují relevantní smluvní ujednání prvek, který je třeba zohlednit při identifikaci poskytovatele a příjemce plnění, kterým je „poskytování služeb“, ledaže uvedená smluvní ujednání zcela neodrážejí hospodářskou a obchodní realitu plnění (viz rozsudky ze dne 20. června 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, bod 43 a násl.; a ze dne 2. května 2019, Budimex, C- 224/18, EU:C:2019:347, bod 28 a násl.; viz též rozsudek ze dne 24. února 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, bod 58). Rovněž otázku, zda osoba povinná k dani jednala vlastním jménem, avšak na účet jiných osob, je třeba posoudit především na základě smluvních vztahů mezi stranami (viz rozsudky ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, bod 42; a ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, bod 72 a násl.).

- 13 Pokud by předkládající soud potvrdil rozsudek FG, odchýlil by se od právní kvalifikace daných plnění, ke které dospěly společnost X a irské daňové orgány. Došlo by k (popřípadě konečnému) nezdanění těchto plnění.
- 14 Je pravda, že daňovým orgánům členského státu není zakázáno jednostranně podrobit plnění jinému daňovému zacházení v oblasti DPH, než na základě kterého již byla tato plnění zdaněna v jiném členském státě (viz rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 53). Pokud však soudy členského státu při výkladu příslušných ustanovení unijního práva a vnitrostátního práva konstatují, že je totéž plnění v jiném členském státě předmětem rozdílného zacházení pro účely daně z přidané hodnoty, mají v případě, že jejich rozhodnutí nelze napadnout opravnými prostředky podle vnitrostátního práva, povinnost předložit Soudnímu dvoru žádost o rozhodnutí o předběžné otázce (rozsudky ze dne 5. července 2018, Marcandi, C- 544/16, EU:C:2018:540, bod 3 výroku a bod 63 a násl.; a ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 51).
- 15 Tato situace podle informací poskytnutých FÚ nastala v projednávané věci. FG měl za to, že společnost X poskytovala služby konečným zákazníkům a žalobkyně své služby poskytovala společnosti X. Naproti tomu, jak vyplývá ze skutkových zjištění FG a z faktur vystavených konečným zákazníkům, společnost X měla za to, že poskytovala služby žalobkyni a žalobkyně své služby poskytovala přímo konečným zákazníkům. V důsledku toho, pokud jde o období před 1. lednem 2015, hrozí nezdanění plnění uskutečněných prostřednictvím platformy společnosti X pro stahování aplikací. V Irsku by nebyly zdaněny, protože Irsko má za to, že právo na zdanění přísluší státu, ve kterém je usazen vývojář (v tomto případě Německo). V Německu by nebyly zdaněny, pokud by předkládající senát potvrdil názor FG, který měl za to, že právo na zdanění má Irsko.
- 16 Ve prospěch závěru, že je v souladu s názorem Irska a společnosti X třeba mít za to, že žalobkyně poskytovala služby konečným zákazníkům (a nejedná se o případ uvedený v § 3 odst. 11 UStG, resp. článku 28 směrnice 2006/112), hovoří potvrzení objednávek vystavená společností X, ve kterých je uvedeno, že na platformě pro stahování aplikací byl uskutečněn nákup u daného vývojáře (v tomto případě u žalobkyně), a je v nich vykázána německá DPH (k významu faktury v této souvislosti viz rozsudek ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, body 75 až 77). Tento názor zpočátku zastávala i žalobkyně. Z historie vzniku článku 9a prováděcího nařízení č. 282/2011, jakož i cíle sledovaného novou právní úpravou (v tomto ohledu viz rozsudek ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, body 15 a násl. a 52 a násl.) by rovněž bylo možno dovodit, že pokud jde o období před jeho vstupem v platnost, má zůstat zachována kvalifikace, kterou ohledně DPH uplatňovaly platformy pro stahování aplikací a kterou smluvně sjednávaly s vývojáři.
- 17 Nicméně okolnost, že článek 9a prováděcího nařízení č. 282/2011 upřesňuje normativní obsah článku 28 směrnice 2006/112, jak jej vykládá Soudní dvůr (viz

rozsudek ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, bod 86), by mohla nasvědčovat tomu, že by se zásady, které jsou v něm stanoveny, mohly použít i na plnění, která žalobkyně uskutečnila ve sporných letech (obecně viz rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmorey, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 45 a násl.; a ze dne 15. listopadu 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, bod 32). Další indicií svědčící ve prospěch tohoto názoru by mohly být nezávazné pokyny z 93. zasedání Výboru pro DPH konaného dne 1. července 2011 (dokument C – taxud.c.1(2012)1410604–1410604–709). FG rozhodl, že postup při uzavírání smlouvy nasvědčoval tomu, že společnost X jednala vlastním jménem, že obsah potvrzení objednávek rovněž není dostatečně jednoznačný a že potvrzení objednávek byla mimoto zaslána až po uzavření transakce. Z tohoto důvodu podle něj bylo možno mít ve smyslu pokynů z roku 2011 za to, že společnost X při uzavírání smlouvy vývojáře dostatečně jednoznačně neoznačila za poskytovatele elektronických služeb, a že tedy služby konečným zákazníkům poskytla společnost X.

### *Ke druhé otázce*

- 18 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je objasnění právních důsledků [použití] článku 28 směrnice 2006/112.
- 19 Pokud z odpovědi na první otázku vyplývá, že poskytovatelem je společnost X, jedná se podle vnitrostátního i unijního práva o poskytování služeb v rámci komise. Příslušné německé ustanovení (§ 3 odst. 11 UStG) vychází z článku 28 směrnice 2006/112. Podle tohoto ustanovení se v případě, že se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama. Ve vztahu ke konečnému zákazníkovi je tedy považována za osobu povinnou k dani (viz rozsudek ze dne 16. září 2020, Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, body 49 a 52).
- 20 Tato ustanovení se vztahují na všechny kategorie služeb (viz rozsudek ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, bod 54). Vyžadují, aby existovalo pověření, při jehož výkonu komisionář jedná při poskytnutí služeb na účet komitenta, což vyžaduje uzavření dohody mezi komisionářem a komitentem, jejímž předmětem je udělení dotyčného pověření (rozsudek ze dne 30. března 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, bod 32). Ze smluv mezi společnostmi X a žalobkyní vyplývá, že k tomuto pověření došlo.
- 21 Právním důsledkem použití § 3 odst. 11 UStG a článku 28 směrnice 2006/112 je právní fikce dvou totožných služeb poskytovaných postupně (viz rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 86).
- 22 Má se za to, že subjekt, který je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi (rozsudky ze dne 21. ledna 2021, UCMR – ADA,

C-501/19, EU:C:2021:50, bod 43; a ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, bod 54); tento subjekt se považuje za poskytovatele této služby (rozsudek ze dne 28. února 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, bod 55).

- 23 Pokud služba, na které se subjekt podílí, podléhá DPH, právní vztah mezi tímto subjektem a subjektem, na jehož účet jedná, rovněž podléhá DPH (viz rozsudek ze dne 4. května 2017, Komise v. Lucembursko, C-274/15, EU:C:2017:333, bod 87).
- 24 Je-li služba, na které se podílí komisionář, osvobozena od DPH, použije se toto osvobození rovněž na právní vztah mezi komitentem a komisionářem (viz rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C- 464/10, EU:C:2011:489, bod 36).
- 25 Úplné postavení komisionáře na roveň mandatáři však není namístě. Nedochází k porušení zásady neutrality, protože unijní právo stanoví odlišná pravidla pro služby poskytované komisionářem, který jedná vlastním jménem a na účet jiné osoby, a služby poskytované mandatářem jednajícím jménem a na účet jiné osoby (viz rozsudek ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C- 464/10, EU:C:2011:489, bod 38).
- 26 Jak daleko tato fikce sahá, je sporné.
- 27 Zprv by přicházelo v úvahu, že se s právním vztahem mezi komisionářem a komitentem, na jehož účet jedná, pro účely DPH zachází zcela stejně jako se službou, na které se podílí komisionář. Fikce stanovená v článku 28 směrnice 2006/112 by se vztahovala na celou službu, to znamená, že s oběma službami (se službou, kterou komitent poskytuje komisionáři, i se službou, kterou komisionář poskytuje konečnému zákazníkovi) by se zacházelo tak, jako by tomu bylo v případě, že by komitent danou službu poskytl přímo konečnému zákazníkovi.
- 28 Ve prospěch tohoto výkladu by mohla hovořit skutečnost, že předmětem dané právní úpravy je právní fikce a že dodatečné fiktivní plnění by z tohoto pohledu nevedlo ke změně výsledku, pokud jde o DPH. S přímým a nepřímým poskytnutím služby by se zacházelo stejně. Zdanění služeb by nezáviselo na prodejním kanálu. Daňové příjmy by i nadále náležely členskému státu, kterému by podle pravidel stanovených unijním právem náležely v případě, že by služba byla poskytnuta přímo, a to v téže výši jako v tomto případě. Zároveň by bylo zamezeno případnému obcházení nebo zneužití.
- 29 V projednávané věci by se v případě, že by služba byla poskytnuta přímo, místo poskytnutí služby žalobkyně nacházelo v Německu. Neuplatní se osvobození od daně. Použije se základní sazba daně. Z tohoto pohledu by to stejnou měrou platilo pro fiktivní službu, kterou žalobkyně poskytla společnosti X.
- 30 Zadruhé by přicházelo v úvahu, že přinejmenším místo poskytnutí služby, na které se podílí komisionář, určuje i místo poskytnutí služby mezi komitentem a komisionářem. Fikce by se vztahovala přinejmenším na místo poskytnutí služby.

Toho by bylo možné dosáhnout například tím, že se i místo, kde žalobkyně poskytla službu společnosti X, určí podle článku 45 směrnice 2006/112, ačkoli je společnost X osobou povinnou k dani, protože služby, na kterých se tato společnost podílí, jsou službami, které byly elektronicky poskytnuty osobám nepovinným k dani, na které se vztahuje článek 45 směrnice 2006/112.

- 31 Místo, kde žalobkyně fiktivně poskytla službu společnosti X, by se i při tomto pohledu nacházelo v tuzemsku.
- 32 Konečně by přicházelo v úvahu, že se místo poskytnutí služby, na které se podílí komisionář, a místo poskytnutí služby mezi komitentem a komisionářem určí odděleně, a to na základě článků 44 a 45 směrnice 2006/112. Ve prospěch tohoto závěru by mohly hovořit bod 38 rozsudku ze dne 14. července 2011, Henfling a další, C-464/10, EU:C:2011:489, a stanovisko generálního advokáta N. Jääskinena ze dne 8. prosince 2011, Lebara, C-520/10, EU:C:2011:818, body 50 a 71. Fiktivní služba, kterou komitent poskytuje komisionářovi, by vedla k tomu, že se místo poskytnutí daných služeb za použití článků 44 a 45 směrnice 2006/112 v případě, že se ohledně tohoto místa nepoužije jiné pravidlo, vždy přesune do místa, kde je usazen komisionář. Služba spočívající v obstarání záležitosti, kterou komisionář poskytuje komitentovi (která je sama o sobě v souladu s článkem 44 směrnice 2006/112 poskytována v místě sídla komitenta) by na základě dané fikce paradoxně přesunula místo poskytování všech služeb komitenta pryč. Předkládající soud má pochybnosti o tom, zda tento přístup odpovídá obchodní a hospodářské realitě poskytování služeb v rámci komise.
- 33 V projednávané věci by tento pohled vedl k tomu, že by se místo, kde došlo k fiktivnímu poskytnutí služby žalobkyně společnosti X, v souladu s článkem 44 směrnice 2006/112 nacházelo v Irsku, protože tato společnost je osobou povinnou k dani, která pro potřeby svého podnikání odebrala fiktivní službu poskytnutou žalobkyní. Místo, kde společnost X poskytovala služby konečným zákazníkům, by se podle článku 45 směrnice 2006/112 rovněž nacházelo v Irsku.

### ***Ke třetí otázce***

- 34 Cílem třetí otázky je objasnit, jaké důsledky má skutečnost, že společnost X se souhlasem žalobkyně zasílala e-mailem potvrzení objednávek, v nichž se uvádělo, že byl na této platformě uskutečněn nákup u žalobkyně, a ve kterých byla udána cena brutto a německá DPH, která v ní byla zahrnuta.
- 35 Předkládající soud se zabýval otázkou, zda je žalobkyně na základě článku 203 směrnice 2006/112 povinna odvést DPH, která byla s jejím souhlasem vykázána jejím jménem, protože potvrzení objednávek, která společnost X zasílala e-mailem, by mohla být fakturami ve smyslu tohoto ustanovení. Právo společnosti X vystavovat faktury jménem žalobkyně vyplývá z dohod, které mezi sebou uzavřely. Společnost X měla pouze obdržet provizi. Koneční zákazníci rovněž souhlasili s tím, aby jim bylo potvrzení objednávky zasláno elektronickými prostředky.



- 36 Povinnosti žalobkyně odvést daň podle článku 203 směrnice 2006/112 z důvodu, že společnost X jménem žalobkyně vystavovala potvrzení objednávek, by však mohl bránit rozsudek Soudního dvora ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH účtovaná omylem konečným spotřebitelům), C- 378/21, EU:C:2022:968.
- 37 Plnění, která jsou v projednávané věci sporná, jsou plněními, která nebyla poskytnuta osobám povinným k dani pro potřeby jejich podnikání. Rozsudek ze dne 8. prosince 2022, Finanzamt Österreich (DPH účtovaná omylem konečným spotřebitelům), C- 378/21, EU:C:2022:968, by mohl být chápán v tom smyslu, že v takovém případě povinnost odvést daň podle článku 203 směrnice 2006/112/ES nevzniká. Soudní dvůr již dříve konstatoval, že se jedná o nebezpečí ztráty daňových příjmů, které může být důsledkem nároku na odpočet daně (viz rozsudky ze dne 18. června 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, bod 28; ze dne 31. ledna 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, bod 32; ze dne 31. ledna 2013, LVK – 56, C-643/11, EU:C:2013:55, bod 36; ze dne 11. dubna 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, bod 24; ze dne 8. května 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, bod 32; ze dne 18. března 2021, P (Tankovací karty), C-48/20, EU:C:2021:215, bod 27; viz rovněž rozsudek ze dne 2. července 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, bod 29 a citovaná judikatura).
- 38 Třebaže jsou příjemci služeb osoby nepovinné k dani, mohlo by v projednávané věci vzniknout nebezpečí ztráty daňových příjmů, kterému má článek 203 směrnice 2006/112 zabránit. Účelem požadavku vystavit fakturu je totiž rovněž kontrola odvedení splatné daně, zajištění jejího správného výběru a zamezení daňovým únikům (viz rozsudky ze dne 17. září 1997, Langhorst, C-141/96, EU:C:1997:417, body 17 a 20; ze dne 15. září 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliarios e Turísticos, C- 516/14, EU:C:2016:690, bod 27; ze dne 15. listopadu 2017, Geissel a Butin, C-374/16 a C- 375/16, EU:C:2017:867, bod 41, jakož i bod 46 odůvodnění směrnice 2006/112). Přinejmenším v případě, že se na poskytování služby podílí několik osob povinných k dani, ohrožuje daňové příjmy EU jak skutečnost, že komitent (žalobkyně) připustil, aby byla služba ve faktuře přiřazena (z jeho pohledu) nesprávnému poskytovateli, tak skutečnost, že komitent připustil, aby byla služba ve faktuře přiřazena (z jeho pohledu) nesprávnému daňovému věřiteli, a to i v případě, kdy zákazník nemá nárok na odpočet daně na vstupu. Hrozí, že dojde ke konečnému nezdanění daných plnění, protože Irsko má za to, že právo na zdanění přísluší Německu, což je v souladu s potvrzeními objednávek, zatímco FG měl za to, že, pokud jde o společnost X, má právo na zdanění Irsko, což je s nimi v rozporu.
- 39 Tuto situaci v projednávané věci vyvolala žalobkyně. Nejprve, což je samo o sobě přípustné (čl. 220 odst. 1 směrnice 2006/112), zmocnila platformu pro stahování aplikací k tomu, aby ji v potvrzeních objednávek označovala za poskytovatele, později však ve vztahu k FÚ zastávala opačný názor, a to že poskytovatelem je provozovatel této platformy (a že není povinna odvést DPH, která byla vykázána jejím jménem). Jedná tedy rozporně. Pokud má za to, že poskytovatelem je společnost X, nesmí připustit, aby ji společnost X označila za poskytovatele.

Rozporné jednání žalobkyně by mohlo odůvodnit závěr, že je povinna odvést DPH podle článku 203 směrnice 2006/112.

- 40 Nebezpečí ztráty daňových příjmů, které představují potvrzení objednávek, lze odstranit. Může se tak stát například tím, že žalobkyně prokáže, že platforma pro stahování aplikací splnila své daňové povinnosti týkající se plnění, která jí je podle názoru žalobkyně třeba přičíst. Dodatečný zánik daňové povinnosti by v takovém případě závisel na vystavení opravených potvrzení objednávek konečným zákazníkům, ve kterých platforma pro stahování aplikací (v daném případě společnost X) za poskytovatele označí samu sebe a vykáže irskou DPH (a odvede ji irským daňovým orgánům).

PRACOVNÍ DOKUMENT