



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍHO ADVOKÁTA
NIILA JÄÄSKINENA
přednesené dne 8. prosince 2011¹

Věc C-520/10

**Lebara Ltd
proti
The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs**

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná First-tier Tribunal, Tax Chamber (Spojené království)]

„Zdanění — Šestá směrnice o DPH — Článek 2 — Článek 6 odst. 4 — Poskytování služeb — Osoby, jimž jsou poskytovány služby — Telekomunikační služby — Předplacené telefonní karty obsahující informaci, která umožňuje přístup k mezinárodním telefonním hovorům — Tržní prodej telefonních karet prostřednictvím distributorů — Pravidla, jimiž se řídí výběr DPH — Komisionář — Distribuční služba — Jediné plnění“

I – Úvod

1. Soudní dvůr je často žádán, aby určil správný postup výběru daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) při komplexních plněních; tento úkol může být obzvláště náročný v oblasti moderních technologií. Tento spor mezi Lebara Ltd (dále jen „Lebara“ a United Kingdom's Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (dále jen „HMRC“) vedený u First-tier Tribunal, Tax Chamber, se týká složité otázky stanovení povinnosti odvodu DPH v řetězci dodávek telekomunikačních služeb.

2. Rozdíly ve vyjádřeních předložených v této věci názorně ukazují, jak obtížné je dospět k jediné správné odpovědi na otázky položené vnitrostátním soudem. Existují čtyři možné způsoby řešení tohoto problému, přičemž všechny jsou z právního hlediska do jisté míry správné, ale každý z nich v sobě skrývá určité obtíže. Je proto úkolem Soudního dvora nalézt řešení, které je v souladu se základními zásadami právních předpisů EU o DPH a které je v praxi použitelné jak z hlediska osob povinných k dani, tak i z hlediska správních orgánů, které odpovídají jejich za každodenní uplatňování.

¹ — Původní jazyk: angličtina.

II – Právní rámec

3. Článek 2 první a druhý pododstavec první směrnice o DPH² stanoví:

„Společný systém daně z přidané hodnoty je založen na zásadě, že na zboží a služby se uplatňuje všeobecná daň ze spotřeby přesně poměrně k ceně zboží a služeb, bez ohledu na počet plnění uskutečněných ve výrobním a distribučním procesu před stupněm, který je daní zatížen.

Každé plnění je podrobena dani z přidané hodnoty vypočítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odečtení částky daně z přidané hodnoty, kterou byly přímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky.“

4. Podle čl. 2 bodu 1 šesté směrnice o DPH podléhají DPH „dodání zboží nebo poskytování služeb za protiplnění uskutečněná v tuzemsku osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“³.

5. Podle čl. 5 odst. 1 šesté směrnice o DPH⁴ se dodáním zboží rozumí „převod práva nakládat s hmotným majetkem jako vlastník“.

6. Článek 6 šesté směrnice o DPH stanoví:

„1. ‚Poskytováním služeb‘ se rozumí jakékoliv plnění, které není dodáním zboží ve smyslu článku 5⁵.

[...]

4. Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama [...]“⁶

7. Článek 9 šesté směrnice o DPH nacházející se v její hlavě VI, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, stanoví:

„1. Za místo poskytování služby se považuje místo, kde má poskytovatel sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytuje, a nemá-li takové sídlo či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje⁷.

2. Nicméně:

[...]

e) Za místo poskytování následujících služeb, jsou-li poskytovány [...] osobám povinným k dani usazeným ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako dodavatel, se považuje místo, kde má zákazník sídlo své hospodářské činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytována, a nemá-li takové ústředí či provozovnu, místo, kde má trvalé bydliště, popřípadě místo, kde se obvykle zdržuje:

[...]

2 — Směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu („první směrnice o DPH“) (Úř. věst. 1967, 71, s. 1301 ; Zvl. vyd. 09/01 s. 3). Článek 2 je nyní převzat do čl. 1 odst. 2 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty („směrnice o DPH“) (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1). Šestá směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně („šestá směrnice o DPH“) (Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23) se v projednávané věci uplatní *ratione temporis*. Nyní byla nahrazena směrnici o DPH. Pro větší jasnost bude v celém tomto stanovisku odkazováno jak na šestou směrnici o DPH, tak na odpovídající ustanovení směrnice o DPH.

3 — Nyní viz čl. 2 odst. 1 směrnice o DPH.

4 — Článek 5 odst. 1 šesté směrnice o DPH je nyní čl. 14 odst. 1 směrnice o DPH.

5 — Nyní článek 24 směrnice o DPH.

6 — Nyní článek 28 směrnice o DPH.

7 — Toto ustanovení je nyní v podstatě obsaženo v člancích 44 a 45 směrnice o DPH.

— telekomunikace. Za telekomunikační služby se považují služby vztahující se k přenosu, vysílání a příjmu signálů, písma, obrazu a zvuku nebo informací jiného druhu po okruzích, radiovými, optickými nebo jinými prostředky využívajícími elektromagnetických vln, včetně souvisejícího převedení či přidělení práv na užívání zařízení pro takový přenos, vysílání či příjem. Telekomunikační služby ve smyslu tohoto ustanovení zahrnují rovněž poskytování přístupu do celosvětových informačních sítí⁸.

[...]

8. Článek 10 odst. 1 a čl. 10 odst. 2 šesté směrnice o DPH⁹ zařazený do její hlavy VII, nadepsané „Uskutečnění zdanitelného plnění a daňová povinnost“, stanoví:

„1.

- a) „Uskutečněním zdanitelného plnění“ se rozumí situace, při níž se naplňují právní podmínky pro vznik daňové povinnosti.
- b) „Daňovou povinností“ se rozumí povinnost odvést daň, jejíž splnění mohou finanční orgány k určitému dni na základě zákona požadovat od daňového dlužníka bez ohledu na skutečnost, že úhrada daně může být odložena.

2. Zdanitelné plnění se uskuteční a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.

[...]

Má-li však být platba provedena na účet ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, v případě platby záloh ještě před dodáním zboží nebo poskytnutím služby, vzniká daňová povinnost z přijaté částky převzetím platby.

[...]

9. Článek 21 odst. 1 šesté směrnice o DPH, nadepsaný „Daňoví dlužníci“, stanoví¹⁰:

„1. V rámci vnitřního systému jsou povinny odvádět daň z přidané hodnoty:

- a) osoba povinná k dani uskutečňující zdanitelná dodání zboží nebo poskytnutí služeb, s výjimkou případů uvedených v písmenech b) a c).

Uskutečňuje-li zdanitelné dodání zboží nebo poskytnutí služeb osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, mohou členské státy za podmínek, které si určí, stanovit, že daňovým dlužníkem je osoba, pro niž se dodání zboží nebo poskytnutí služeb uskutečnilo;

- b) osoba povinná k dani, které poskytuje služby uvedené v čl. 9 odst. 2 písm. e) osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku, nebo osoba, která má identifikační číslo pro daň z přidané hodnoty v tuzemsku a které poskytuje služby uvedené v čl. 28b částech C, D, E a F osoba povinná k dani, která není usazena v tuzemsku¹¹;

[...]

8 — Ustanovení v desáté odrážce čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice o DPH bylo vloženo směrnicí Rady 1999/59/ES ze dne 17. června 1999, kterou se mění směrnice 77/388/EHS, pokud se jedná o úpravu daně z přidané hodnoty pro telekomunikační služby (Úř. věst. L 162, s. 63; Zvl. vyd. 09/01 s. 324). Viz nyní články 369a až 369k směrnice o DPH.

9 — Viz nyní články 62, 63 a 65 směrnice o DPH.

10 — Viz nyní hlavu XI kapitoly 1 oddíl 1, nadepsaný „Osoby povinné odvést daň správci daně“, který zahrnuje články 193 až 205.

11 — Článek 21 odst. 1 [bod 28g] šesté směrnice o DPH byl pozměněn čl. 1 odst. 4 směrnice Rady 2000/65/ES ze dne 17. října 2000, kterou se mění směrnice 77/388/EHS v otázce určování daňového dlužníka u daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2000 L 269, s. 44; Zvl. vyd. 09/01 s. 338).

III – Spor v původním řízení a předběžné otázky

10. Lebara, společnost se sídlem ve Spojeném království, provozuje na území Spojeného království pronajatý switch za účelem poskytování telekomunikačních služeb. Tento switch je propojen s mezinárodní telefonní sítí. Obchodní model společnosti Lebara spočívá ve směrování telefonních hovorů uskutečňovaných koncovými uživateli nacházejícími se kdekoliv v EU na její switch ve Spojeném království a následně do mezinárodní telefonní sítě. Hovory jsou pak spojeny s požadovanými účastnickým stanicemi, jež se vesměs nacházejí mimo EU.

11. Lebara je schopna vyvíjet svou obchodní činnost pomocí tří druhů smluvních nástrojů. Prvním z nich je smlouva společnosti Lebara s poskytovatelem či poskytovateli mezinárodních telefonních hovorů. Druhý nástroj představují smlouvy společnosti Lebara s místními poskytovateli v různých členských státech, na jejichž základě jsou tito místní poskytovatelé povinni směrovat místní hovory od koncových uživatelů na telefonní switche společnosti Lebara ve Spojeném království.

12. Třetím nástrojem je soubor smluv mezi společnostmi Lebara a distributory¹² usazenými v různých členských státech s výjimkou Spojeného království. Tato plnění jsou předmětem předkládacího usnesení.

13. Podle těchto smluv Lebara prodává telefonní karty distributorům za cenu nižší, než je jejich „nominální hodnota“. Těžiště smlouvy mezi společnostmi Lebara a jejími distributory představuje ujednání, že distributoři mají povinnost propagovat a prodávat telefonní karty v členském státě, kde mají sídlo, a tak usnadňovat uskutečňování nízkonákladových mezinárodních telefonních hovorů zprostředkovaných společnostmi Lebara koncovými uživateli.

14. Smlouvy obsahují též ustanovení o době trvání hovorů, o cílových zemích, do nichž lze hovory uskutečňovat, o účtovaných tarifech, úprava telefonních karet (které obvykle zní na jméno distributora, přičemž Lebara poskytuje podporu ohledně designu karty a tvorby marketingových materiálů), a o zákaznické podpoře. Pro zákaznickou podporu je na kartách uvedeno telefonní číslo, které koncovým uživatelům umožňuje přístup k distributorovi, třebaže v některých členských státech jsou koncoví uživatelé spojováni přímo se společností Lebara. Distributor plní tedy úlohu kontaktního místa pro koncové uživatele v případě obtíží i tehdy, může-li problém vyřešit pouze Lebara.

15. Telefonní karty dodávané společnostmi Lebara mají přibližně stejný tvar jako kreditní karty. Na kartách je uvedena rovněž nominální hodnota vyjádřená v měně členského státu distributora, obvykle v eurech, která je vyšší než cena, kterou za ně zaplatil distributor společnosti Lebara, jakož i jedinečné sériové číslo a zakrytý kód PIN.

16. Karty jsou neaktivní do té doby, než distributor zkontaktuje společnost Lebara, požádá o aktivaci karty a sdělí společnosti Lebara příslušné sériové číslo. Lebara poté aktivuje karty odpovídající příslušným sériovým číslům, za podmínky, že telefonní karty byly zaplacené nebo že se na účtu distributora u společnosti Lebara nachází odpovídající použitelný zůstatek¹³.

12 — Právní zástupce společnosti Lebara na jednání vyložil, že distributoři obvykle neposkytují telekomunikační služby sami. Jsou dealery telekomunikačních služeb, kteří mohou tyto služby zakoupit pro distribuci, pomineme-li společnost Lebara, od ostatních poskytovatelů služeb.

13 — V prohlášení právního zástupce společnosti Lebara na jednání se uvádělo, že distributoři zaplatí za telefonní karty, než jsou zaktivovány, a prodávají je poté, co byly zaktivovány. Uváděná časová posloupnost: zaplacení v plné výši následované aktivací následovanou prodejem. V písemném vyjádření společnosti Lebara se však uvádí, že v zájmu předcházení riziku krádeže nemohly být telefonní karty použity k uskutečnění telefonního hovoru v době, kdy byla zásilka společnosti Lebara na cestě k distributorovi. Poté, co distributor telefonní karty obdržel, požádal společnost Lebara o jejich aktivaci. Distributorovi vznikla povinnost zaplatit společnosti Lebara za telefonní karty teprve tehdy, když byly zaktivovány. Pokud by byly telefonní karty následně odcizeny nebo za ně distributor nezaplatil, mohly být společnosti Lebara deaktivovány. Tato stanoviska nejsou zcela v souladu, co se týče okamžiku, kdy se uskutečnila platba mezi distributory a společností Lebara. Zdá se však, že problém je vyřešen v předkládacím rozhodnutí. Uvádí se v něm, že „[s]polečnost Lebara měla telefonní karty aktivovat v případě, že účet distributora u společnosti Lebara měl pozitivní zůstatek, v opačném případě měla distributora před aktivací karet požádat o zaplacení“.

17. Jedinou možností využití telefonních karet je uskutečňování mezinárodních telefonních hovorů. Umožňují držitelé uskutečnit telefonní hovory do výše nominální hodnoty uvedené na kartě.

18. Nízkonákladové telefonní hovory uskuteční koncoví uživatelé tak, že fyzicky provedou tři úkony. Zaprvé seškrábou stírací pole na kartě, kterou zakoupili od distributora, a objeví se kód PIN. Zadruhé vytočí uvedené místní číslo, které je automaticky spojí s telefonním switchem společnosti Lebara ve Spojeném království. Toto telefonní číslo je vytištěno na kartě. Zatřetí zadají kód PIN. K uskutečnění telefonního hovoru stačí mít k dispozici tuto informaci. Není při tom zapotřebí mít kartu při ruce a karta se nemusí předkládat ani k zaplacení telefonních hovorů. Koncový uživatel pak může vytočit číslo požadovaného účastníka nacházejícího se mimo EU. Hovor je směřován z ústředny společnosti Lebara k některému z poskytovatelů mezinárodních telefonních hovorů, s nímž Lebara uzavřela smlouvu.

19. Lebara podala ve Spojeném království žalobu k First-tier Tribunal, Tax Chamber, kterou napadla rozhodnutí HMRC, v němž se požadovalo, aby Lebara provedla vyúčtování za „služby užívání karty“ poskytnuté touto společností za úplatu koncovým uživatelům v březnu 2005. HMRC zastával názor, že první zdanitelné plnění bylo provedeno, když Lebara prodala telefonní karty distributorům, a uváděl, že druhé poskytnutí telekomunikačních služeb za protiplnění bylo společností Lebara provedeno, když koncoví uživatelé uskutečnili mezinárodní telefonní hovory, které byly směřovány přes její switche.

20. Podle HMRC bylo místem druhého plnění Spojené království, jelikož koncoví uživatelé použili telefonní karty k soukromým, a nikoli obchodním účelům, takže Lebara měla povinnost odvést DPH z dodání telefonních karet koncovým uživatelům. HMRC však byl ochoten připustit, že prodej telefonních karet distributorům jakožto plátcům DPH představovalo samostatné plnění, k němuž došlo v členském státě sídla distributorů.

21. Lebara uváděla, že kdyby měla povinnost odvádět DPH z dodání telefonních karet koncovým uživatelům, došlo by nevyhnutelně ke dvojímu zdanění, což by představovalo porušení práva EU. Bylo by tomu tak proto, že DPH již byla zaplacená distributory z prodeje telefonních karet, a to správci DPH v členském státě sídla distributorů, s uplatněním „přenesení daňové povinnosti“¹⁴.

22. HMRC popírali, že by zaplacení DPH z dodání telefonních karet koncovým uživatelům společností Lebara představovalo porušení práva EU. Tvrdili, že HMRC byla ponechána možnost zdanit dodání telefonních karet v důsledku neexistence harmonizace na úrovni EU ohledně zacházení s poukázkami (vouchery). HMRC rovněž tvrdili, že pokud by bylo přijato stanovisko společnosti Lebara, nehrozilo by dvojí zdanění, ale riziko nezdanění.

23. United Kingdom First-tier Tribunal, Tax Chamber, položil Soudnímu dvoru dvě předběžné otázky.

- „1) Pokud osoba povinná k dani („obchodník A“) prodává telefonní karty představující právo na příjem telekomunikačních služeb od této osoby, je třeba čl. 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že obchodník A uskutečňuje pro účely DPH dvě dodání: jedno v okamžiku prodeje telefonní karty jiné osobě povinné k dani („obchodník B“) a druhé v okamžiku jejího zužitkování (tj. v okamžiku použití karty určitou osobou – „koncovým uživatelem“ – k uskutečnění telefonních hovorů)?
- 2) Je-li tomu tak, jakým způsobem (v souladu s právními předpisy EU o DPH) je potřeba uplatnit DPH v dodavatelském řetězci, kde obchodník A prodá telefonní kartu obchodníkovi B, obchodník B telefonní kartu dále prodá v členském státě B a tuto kartu následně zakoupí koncový uživatel v členském státě B, který ji pak použije k uskutečnění telefonních hovorů?“

14 — V souladu s „přenesením daňové povinnosti“ podle čl. 21 odst. 1 šesté směrnice o DPH v případech, kdy dodavatel A a kupující B nejsou usazeni na území téhož členského státu, je povinnost k dani obrácena, takže povinnost uhradit DPH má příjemce dodávky, a nikoli dodavatel. To znamená, že B musí odvést DPH a vyúčtovat ji se správcem DPH v členském státě B. Jak jsem již uvedl, čl. 21 odst. 1 je nyní začleněn do hlavy XI kapitoly 1 oddílu 1 nadepsaného „Osoby povinné odvést daň správci daně“, který zahrnuje články 193 až 205.

24. Lebara, řecká vláda, nizozemská vláda, vláda Spojeného království a Evropská komise předložily písemná vyjádření. Všechny tyto subjekty se zúčastnily jednání, jež se konalo dne 13. října 2011.

IV – Analýza

A – Úvodní poznámky

1. Telefonní karta společnosti Lebara v kontextu právních předpisů EU o DPH

25. Úvodem je důležité zdůraznit, že jediná možnost použití telefonních karet spočívá v uskutečňování telefonních hovorů prostřednictvím systému společnosti Lebara. Nemohou být použity například pro platby za jiné zboží a služby poskytované společností Lebara nebo třetími osobami. V tomto ohledu se telefonní karty odlišují od scénáře, v němž může být kredit na předplacené kartě SIM použit pro mnohoúčelové platby. Telefonní karty společnosti Lebara naopak připomínají nástroj, který je často nazýván „jednoúčelovou poukázkou“¹⁵.

26. Telefonní karty společnosti Lebara se však liší od všech ostatních druhů poukázek tím, že pro získání přístupu k předmětné službě nemusí být předkládány. Postačí zapamatovat si kód PIN a místní telefonní číslo, z něhož jsou hovory směrovány na switche společnosti Lebara. Jinými slovy telefonní karty nejsou osvědčení držitele, která představují konkrétní protihodnotu, jež může být použita k zaplacení určité věci a která musí být před použitím fyzicky předložena.

27. Je rovněž pochybné, zda lze telefonní karty pokládat za platební prostředky nebo digitální peníze. Nominální hodnota telefonní karty je vyjádřena jako peněžní částka, ale nepředstavuje žádnou abstraktní kupní sílu. Je spíše vyjádřením přesného počtu minut mezinárodních telefonních hovorů do každého z míst tak, jak to bylo předem určeno v cenové politice společnosti Lebara. Telefonní karta je platná pouze po omezenou dobu. Po uplynutí této doby nemůže již být použita.

28. Přesným popisem tohoto ujednání by totiž bylo, kdyby aktivace telefonní karty vytvořila dočasný zákaznický účet v systému společnosti Lebara s úvěrem pro určitou maximální délku telefonního hovoru odpovídající nominální hodnotě telefonní karty. Tento účet může využívat kdokoli, kdo se prokáže kódem PIN odpovídajícím tomuto účtu.

29. Telefonní karty proto podle mého názoru nepředstavují platební prostředek, ale mechanismus, který umožňuje uplatnění práva přístupu k telekomunikačním službám, jež zákazník obdrží zaplacením ceny distributorovi, popřípadě jeho maloobchodnímu prodejci.

2. Jaké služby poskytuje Lebara?

30. Na úvod postačí uvést, že telefonní karty nepředstavují zboží, ale jsou spojeny s poskytnutím služby. Dále je označení poskytované služby výchozím bodem pro vyřešení jakéhokoli sporu o DPH, který se týká poskytnutí služby v řetězci plnění. Je tomu tak proto, že podle článku 2 šesté směrnice o DPH „[p]ředmětem daně z přidané hodnoty je“ poskytování služeb. Jinými slovy nelze vybrat daň, dokud nebylo zjištěno poskytnutí služby.

15 — V tomto smyslu může totiž drobná změna skutkových okolností způsobit, že právní řešení v této věci nebude možno uplatnit v podobné situaci. Projednávaná věc tak není nutně relevantní v případě komplexnějších problémů týkajících se DPH ohledně mnohoúčelových poukázek nebo situací, kdy je platba za dodávky zboží nebo poskytnutí služeb prováděna prostřednictvím předplacené služby nebo tarifního programu poskytovatelů mobilních telefonů nebo pevných linek.

31. Skutkové okolnosti projednávané věci potvrzují analýzu předloženou generální advokátkou Trstenjak a přijatou Soudním dvorem ve věci MacDonald Resorts¹⁶. V judikatuře Soudního dvora se uvádí, že při určování relevantního poskytnutí (služby), při němž osoba povinná k dani provádí kombinaci plnění, je nutno přihlídnout ke všem okolnostem, za nichž k plnění dochází, a samozřejmě i ke všem plněním¹⁷. Jak v nedávné době potvrdil Soudní dvůr, „zohlednění hospodářské skutečnosti je základním kritériem pro použití společného systému DPH“¹⁸. K určení relevantního plnění je tudíž nezbytné vzít na zřetel faktory širšího dosahu, než je pouhý prodej telefonních karet.

32. Podle ustálené judikatury platí, že ačkoli každé poskytnutí služby musí být za běžných okolností považováno za oddělené a samostatné, nesmí být poskytnutí služby, která z ekonomického hlediska představuje jedinou službu, uměle dělena. Aby se zamezilo takovému dělení, je třeba zohlednit základní rysy plnění. Rozhodující je „konečný úmysl“, se kterým koncoví uživatelé zaplatili za telefonní karty¹⁹. Navíc Soudní dvůr v poslední době tyto zásady uplatnil v kontextu poskytování telekomunikačních služeb. Ve věci Everything Everywhere²⁰ byl vyjádřen názor, že pro účely výběru daně z přidané hodnoty dodatečný poplatek, který poskytovatel telekomunikačních služeb účtuje svým zákazníkům, nepředstavuje protiplnění za plnění, které je ve vztahu k hlavnímu plnění spočívajícímu v poskytování telekomunikačních služeb oddělené a samostatné.

33. Jak zdůrazňuje řecká vláda, o jediné plnění se jedná v případě, kdy jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a zbývající jedno nebo více plnění představují vedlejší plnění sdílející s hlavním plněním stejný daňový režim. Plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění za nejvýhodnějších podmínek²¹.

34. Zde popsany způsob rozhodnutí o relevantním plnění²² na základě článku 2 v případě několikanásobného poskytnutí služby byl před určitou dobou vytvořen v rozsudku Faaborg-Gelting Linien²³. V něm byl vyjádřen názor, že plnění spočívající v dodání jídel na trajektu, jenž se nachází na trase mezi přístavy, nepředstavuje dodání zboží, ale poskytnutí služeb podle šesté směrnice o DPH, jelikož restaurační plnění je charakterizováno souhrnem rysů a jednání, přičemž dodání jídel představuje pouze jednu z jeho součástí, a zcela v něm převažují služby²⁴.

35. Při zohlednění všech relevantních skutečností a plnění a navíc „konečného úmyslu“ koncového uživatele při zakoupení telefonní karty je relevantní službou právo přístupu k mezinárodním telefonním hovorům, které jsou levnější než hovory poskytované prostřednictvím místní telefonní ústředny v členském státě, kde byla karta zakoupena, i kdekoli jinde. Jak zdůraznila nizozemská vláda, pro koncové uživatele není vlastnictví telefonní karty samo o sobě cílem²⁵. To, co spotřebitele zajímá, jsou nízkonákladové mezinárodní telefonní hovory, jež tato karta umožňuje.

16 — Rozsudek ze dne 16. prosince 2010, MacDonald Resorts, (C-270/09, Sb. rozh. s. I-13179, bod 18).

17 — Rozsudky ze dne 22. října 1998, Madgett a Baldwin (spojené věci C-308/96 a C-94/97, Recueil, s. I-6229, body 23 a 24); ze dne 25. února 1999, CPP (C-349/96, Recueil, s. I-973, body 26 až 32); ze dne 3. září 2009, RCI Europe (C-37/08, Sb. rozh. s. I-7533, body 23 až 25); ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank (C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, body 17 až 26), a výše (v poznámce pod čarou 16) uvedený rozsudek MacDonald Resorts, bod 18.

18 — Rozsudek ze dne 7. října 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group (spojené věci C-53/09 a C-55/09, Sb. rozh. s. I-9187, bod 39).

19 — V tomto smyslu viz MacDonald Resorts, uvedený v poznámce pod čarou 16, bod 22.

20 — Rozsudek ze dne 2. prosince 2010, Everything Everywhere (C-276/09, Sb. rozh. s. I-12359.)

21 — Madgett a Baldwin, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 24; CPP, uvedený v poznámce pod čarou 17, bod 30.

22 — Viz například rozsudek MacDonald Resorts citovaný v poznámce pod čarou 16, body 24 a 32, v němž bylo shledáno, že transakce ohledně nabytí bodových práv v projektech „time share“ v rekreačních střediscích představovaly „předběžné transakce“, takže „skutečnou službu“, která spočívala v právu výkonu dočasného pobytu v určité nemovitosti nebo využití hotelových či podobných služeb; v rozsudku Madgett and Baldwin, uvedeném v poznámce pod čarou 17, body 24 a 25, byl zastáván názor, že služby poskytnuté třetími osobami, a které samy o sobě nepředstavovaly cíl, ale způsob, jak lépe využít hlavní službu poskytnutou obchodníkem, byly čistě podpůrné; viz též Levob Verzekeringen a OV Bank, uvedený v poznámce pod čarou 17, body 17 až 26, v němž bylo shledáno, že se jednalo o jedno poskytnutí služby, a nikoli o dvě, v případě, kdy bylo funkční programové vybavení po svém původním prodeji upraveno podle požadavků kupujícího.

23 — Rozsudek ze dne 2. května 1996, C-231/94, Recueil, s. I-2395.

24 — Rozsudek Faaborg-Gelting Linien, uvedený v poznámce pod čarou 23, bod 14.

25 — Rozsudek ze dne 2. května 1996, C-231/94, Recueil, s. I-2395.

36. K tomuto umožnění dochází jednak poskytnutím místního telefonního čísla uvedeného na kartě, které automaticky propojí místní hovor koncového uživatele s ústřednou společností Lebara ve Spojeném království, a jednak poskytnutím zakrytého kódu PIN. Odhlédne-li se od poskytnutí omezené zákaznické podpory, karta z pohledu zákazníků neslouží k žádnému jinému účelu. Jak jsem již uvedl, koncoví uživatelé nemusí mít za účelem uskutečnění telefonního hovoru telefonní kartu u sebe, jestliže si pamatují informace, které obsahuje.

37. Podle ustáleného výkladu článku 2 šesté směrnice o DPH poskytuje tedy Lebara koncovým uživatelům právo přístupu k telekomunikačním službám. Mezi koncovými uživateli a společností Lebara existuje přímý vztah vzniklý na základě úplaty koncových uživatelů uhrazené distributorům nebo jejich maloobchodním prodejům a převedené na účet společnosti Lebara. Přímý vztah jasně vyplývá i z požadavku, aby koncoví uživatelé zadali kód PIN, který je akceptován prostřednictvím switchů společnosti Lebara a prokazuje zakoupení karty.

B – Výklad právního vztahu z hlediska právních předpisů EU o DPH

1. Položené otázky a přístup k jejich zodpovězení

38. Předkládající soud položil dvě otázky. První z nich je konkrétnější, zatímco druhá má obecnější dosah. Podle mého názoru však první otázka vychází z určitých implicitních předpokladů, jež se dotýkají skutkových i právních skutečností. Navíc není vhodné pokusit se zodpovědět první otázku bez provedení komplexní analýzy vztahu mezi společností Lebara, jejími distributory (a jejich možnými maloobchodními prodejci) a koncovými uživateli z hlediska právních předpisů EU o DPH. Tato analýza musí nutně zahrnout zásadní otázky povahy plnění, uskutečnění zdanitelného plnění, jakož i otázky týkající se základu daně a místa plnění. O těchto otázkách bude pojednáno v následujících bodech, v nichž jsou posuzována čtyři alternativní řešení navržená v písemných vyjádřeních účastníků řízení a vedlejších účastníků řízení.

2. Alternativa 1: Dvě po sobě následující poskytnutí služby

a) Shrnutí stanoviska vlády Spojeného království

39. Podle vlády Spojeného království je třeba čl. 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH vykládat v tom smyslu, že obchodník vydáním telefonních karet uskutečňuje dvě plnění – jedno v době prvního prodeje telefonní karty a druhé při uskutečnění telefonních hovorů. Podle vlády Spojeného království si za současného stavu harmonizace práva EU mohou členské státy zvolit, ze kterého z těchto dvou plnění bude vybrána DPH. To, že tento stav může mít za následek nezdanění nebo dvojí zdanění je výsledkem nedostatku harmonizace v této oblasti, který lze zhojit pouze přijetím právních předpisů sjednocujících chápání poukázek s nominální hodnotou v celé Evropské unii.

40. Vláda Spojeného království dále uvádí, že na základě této analýzy je místem plnění Spojené království. Je tomu tak proto, že se koncoví uživatelé nepokládají za osoby povinné k dani. Místo plnění se tudíž určí podle čl. 9 odst. 1 šesté směrnice o DPH, a nikoli podle čl. 9 odst. 2 písm. e). Následně se pak zdanitelné plnění uskutečňuje v okamžiku uskutečnění telefonních hovorů koncovými uživateli.

41. Konečně podle toho, co uvádí vláda Spojeného království, spočívá protiplnění za přístup k nízkonákladovým telefonním hovorům v uhrazení ceny telefonní karty distributory společnosti Lebara. Základ daně je však třeba upravit, je-li uskutečněno méně hovorů, než karta umožňuje. Nevyužitá část nominální hodnoty telefonní karty se pak nezohlední při určování základu daně. Má-li tedy ku příkladu telefonní karta, která je distributorem zakoupena za 10 eur, nominální hodnotu 15 eur, bude základ daně v případě, že byla tato telefonní karta využita pouze z jedné poloviny, činit 5 eur, a nikoli 10 eur.

b) Posouzení

42. Můj závěr, že relevantním plněním je přístup k právu uskutečnit levné telefonní hovory a že tento přístup je koncovým uživatelům poskytnut společností Lebara, především neznamená, že souhlasím s modelem navrženým vládou Spojeného království. Konkrétně to neznamená, že souhlasím s argumentem, že Lebara za jedno protiplnění uskutečňuje dvě plnění, jedno z nich distributorům telefonních karet a druhé koncovým uživatelům.

43. Především je právní úpravě DPH v EU cizí pojem „dvojitě plnění“ uskutečněného poskytnutím jedné a téže služby. Kdyby byl tento pojem přijat, představovalo by to prolomení základních zásad právních předpisů EU o DPH a vznik problémů ohledně právní jistoty a dvojího či nulového zdanění²⁶.

44. Navíc – třebaže relevantním plněním není dodání telefonní karty, ale právo přístupu k telekomunikačním službám společnosti Lebara – by tento závěr Spojenému království neumožňoval vycházet z čl. 9 odst. 1 šesté směrnice o DPH a vybírat DPH ze všech plnění uskutečněných mezi společností Lebara a jejími distributory. Není možné mít za to, že všichni koncoví uživatelé jsou osoby nepovinné k dani pro účely čl. 9 odst. 2 písm. e) šesté směrnice o DPH, protože se lze rozumně domnívat, že si osoby povinné k dani se vztahem k určitým třetím zemím mohou přát využívat služeb společnosti Lebara. Za těchto okolností se místo plnění podle čl. 9 odst. 2 písm. e) přeneso do členského státu zákazníka. Ostatními uživateli karty však budou jednotliví spotřebitelé, takže se zacházení v otázkách DPH s plněním poskytovaným společností Lebara takovýmto koncovým uživatelům bude i nadále řídit podle čl. 9 odst. 1.

45. Lebara není s to identifikovat všechny své koncové uživatele – možná že žádného z nich – jelikož se jedná o zákazníky distributorů nebo maloobchodních prodejců distributorů. Podle mého názoru nesmí mít členský stát možnost vycházet při výkonu své daňové pravomoci z domněnek, jež nemohou být potvrzeny ani vyvráceny. Kromě toho by přijetí argumentu vlády Spojeného království, že všichni koncoví uživatelé služeb společnosti Lebara jsou osoby nepovinné k dani, postavilo tuto domněnku mimo dosah soudního přezkumu²⁷.

3. Alternativa 2: Dvě souběžná poskytnutí služby

a) Souhrn stanoviska nizozemské vlády

46. Nizozemská vláda přichází rovněž s analýzou, podle níž dotyčný obchodní model zahrnuje dvě poskytnutí služeb, z nichž je však pouze jedno uskutečňováno společností Lebara. Podle nizozemské vlády uskutečňuje Lebara ve vztahu ke koncovým uživatelům jediné plnění spočívající v poskytování telekomunikačních služeb spojené s vedlejším plněním v podobě distribučních služeb poskytovaných distributory společnosti Lebara.

47. Podle názoru nizozemské vlády musí být za okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, čl. 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH vykládán tak, že poskytovatel telekomunikačních služeb (obchodník A) uskuteční jedno plnění, a to poskytnutí telekomunikačních služeb koncovému uživateli. Dodání telefonní karty poskytovatelem (obchodník A) distributorovi (obchodník B) nepředstavuje, samostatně a odděleně od telekomunikačních služeb, plnění ve smyslu čl. 2 odst. 1 šesté směrnice o DPH. Distributor (obchodník B) však poskytuje distribuční službu ve prospěch poskytovatele (obchodník A).

26 — Pokud by členský stát distributora zastával názor, že uskutečnění telefonních hovorů představovalo zdanitelné plnění, a členský stát poskytovatele služby by zastával názor, že dodání telefonních karet koncovým uživatelům bylo zdanitelným plněním, žádný z nich by v situaci, o níž se jedná projednávané věci, DPH nevybral. To by tudíž odporovalo základní zásadě práva DPH vyjádřené v článku 2 první směrnice o DPH, že DPH daň ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb.

27 — Obdobně v rozsudku MacDonald Resorts uvedeném v poznámce pod čarou 16, Soudní dvůr zamítl řešení, jež by opravňovalo osobu povinnou k dani v této věci, aby provedla vlastní vyhodnocení portfolia ubytování, které bylo k dispozici pro účely výpočtu DPH. Obecněji měl Soudní dvůr za to, že členský stát musí být s to „v rámci přezkumu legality efektivně použít relevantní zásady a pravidla práva Společenství“. Viz rozsudek ze dne 21. ledna 1999, Upjohn (C-120/97, Recueil, s. I-223, bod 36). Nově viz posudek Soudního dvora ze dne 8. března 2011, 1/09, Sb. rozh. s. I-1137, v němž Soudní dvůr v bodě 85 uvedl, že „úkoly svěřené vnitrostátním soudům a Soudnímu dvoru jsou zásadní pro zachování samotné povahy práva vytvořeného Smlouvami“.

48. Nizozemská vláda dospívá k závěru, že poskytovatel (obchodník A) je povinen zaplatit DPH v členském státě svého sídla za poskytnutí telekomunikačních služeb koncovým uživatelům, o nichž se má za to, že nejsou osobami povinnými k dani. DPH je splatná v okamžiku, kdy distributor uhradí poskytovateli formou převodu na účet částku odpovídající nominální hodnotě telefonní karty.

49. Základ daně stanovený na základě metody nizozemské vlády je tudíž jiný a vyšší než v případě vlády Spojeného království. Podle modelu navrženého nizozemskou vládou by základ daně související se službou poskytovanou společností Lebara představoval nominální hodnotu telefonní karty, nezávisle na tom, zda distributor nebo maloobchodní prodejce prodává telefonní karty za cenu vyšší či nižší, než je jejich nominální hodnota. Dále pak zdanitelným plněním není podle nizozemské vlády uskutečnění telefonních hovorů (jak navrhuje vláda Spojeného království), ale prodej telefonních karet společností Lebara jejím distributorům. Základem daně z vedlejší služby, již distributoři poskytují společnosti Lebara, je tedy rozdíl mezi nominální hodnotou telefonních karet a cenou, kterou distributor zaplatí společnosti Lebara při nabytí. Jinými slovy se má za to, že distributor požadoval uhrazení tohoto rozdílu jakožto protihodnotu za služby, které poskytuje společnosti Lebara.

b) Posouzení

50. Odhlédneme-li od obtíže, na kterou jsem již upozornil v souvislosti s (nepodloženou) domněnkou, že všichni koncoví uživatelé telefonních karet společnosti Lebara jsou osoby nepovinné k dani, je uvedené řešení spojeno s několika problémy. Třebaže sdílím názor, že dodání telefonních karet společností Lebara distributorovi nepředstavuje samostatné poskytnutí služeb a že dodání karet je jako takové pro účely DPH irelevantní, nemohu, v rozporu s argumenty uplatněnými nizozemskou vládou na jednání, souhlasit s názorem, že účast distributora nebo jeho maloobchodního prodejce na konečném plnění koncovým uživatelům nepředstavuje určité poskytnutí služeb tímto distributorem či maloobchodním prodejcem koncovým uživatelům.

51. Model navržený nizozemskou vládou zejména nezohledňuje skutečnost, že se v právních předpisech EU o DPH uplatní různá pravidla v závislosti na tom, zda zprostředkovatel uskuteční plnění svým vlastním jménem nebo jménem mandanta²⁸. Tato pravidla nemohou být v projednávané věci pomínuta při určování povinnosti společnosti Lebara uhradit DPH.

52. Pokud například A prodá něco C a zároveň B jednajícím svým jménem jakožto zprostředkovatel poskytne plnění C, neposkytuje B samostatnou distribuční službu A. Právě naopak B uskutečňuje pouze jeden z kroků v řetězci plnění.

53. Pokud však dochází k plnění mezi A a C a A používá při tomto plnění B jakožto poskytovatele distribuční služby jednajícím jménem a na účet A, provádí B samostatné poskytnutí služby A. Plnění mezi A a B se v právních předpisech o DPH považuje za plnění na vstupu ve vztahu A vůči C.

54. Aby však byl A s to provést odpočet DPH vybrané z distribuční služby poskytnuté B, musí B předložit A samostatnou fakturu ohledně své provize. Logickým důsledkem schématu navrženého nizozemskou vládou by však bylo odpadnutí jakékoli oddělené fakturace provize distributorů, která je však nezbytná pro správný výběr DPH, neboť provize spočívá v rozdílu mezi protiplněním, které distributor obdrží za telefonní karty, a úplatou, kterou za tyto karty uhradí²⁹.

55. Ještě závažnější problém vyvstávající v souvislosti s modelem nizozemské vlády se týká skutečnosti, že jeho důsledkem by bylo nadměrné zdanění, kdyby telefonní karty byly koncovému uživateli prodány za cenu nižší, než je jejich nominální hodnota. Dále by v případě, že by karty byly prodány za vyšší cenu, než je jejich nominální hodnota, zůstalo určité protiplnění nezdaněno. Těž problém by se nutně týkal i DPH vybírané z distribuční služby.

28 — Viz čl. 6 odst. 4 a čl. 9 odst. 2 písm. e) sedmou odrážku šesté směrnice o DPH.

29 — Viz čl. 18 odst. 1 písm. a) šesté směrnice, podle něž musí osoba povinná k dani pro uplatnění nároku na odpočet daně „při odpočtu daně podle čl. 17 odst. 2 písm. a) vlastnit fakturu vystavenou v souladu s čl. 22 odst. 3“. Nyní viz článek 178a směrnice o DPH.

4. Alternativa 3: Jediný řetězec plnění

a) Souhrn stanovisek společnosti Lebara a Komise

56. Model navrhovaný Komisí, s nímž se v podstatě ztotožňuje Lebara, je obhajitelný, ale není zcela bez závad. Stanoviska Komise a společnosti Lebara lze shrnout následujícím způsobem.

57. Jestliže osoba povinná k dani („obchodník A“) prodá jiné osobě povinné k dani („obchodník B“), jehož místo podnikání se nachází v jiném členském státě, telefonní karty představující právo obdržet telekomunikační služby a obchodník B následně prodá telefonní kartu určenou ke spotřebě koncovému uživateli, uskuteční obchodník A jediné zdanitelné poskytnutí služeb v okamžiku prodeje obchodníku B. Následný prodej a užití karty koncovým uživatelem nepředstavuje zdanitelné plnění koncovému uživateli obchodníkem A, ale obchodníkem B.

58. Podle tohoto scénáře musí obchodník B na základě přenesení daňové povinnosti odvést DPH z úplaty, kterou poskytne obchodníku A. Obchodník B je rovněž povinen odvést DPH z úplaty obdržené od koncového uživatele. DPH z obou plnění se vybere v členském státě, v němž se nachází sídlo obchodníka B. Obchodník B má však při vyúčtování se správcem DPH ve svém členském státě následujícím po prodeji telekomunikačních služeb koncovým uživatelům nárok na odpočet DPH, kterou zaplatil z transakce s obchodníkem A. Jinak řečeno si obchodník B odpočítá daň na vstupu.

b) Posouzení

59. Tento model vychází z myšlenky řetězce plnění od výrobce přes různé fáze trhu až ke koncovému spotřebiteli. Hodnota přidaná v každé fázi trhu je zdaněna; tento model vede ke správnému uplatnění DPH vzhledem k místu zdanění a spotřebitelské daňové sazbě.

60. Přetrvává však problém, že samotná telefonní karta nemá samostatnou funkci zboží nebo služby. Dále nelze dospět k závěru, že si koncoví uživatelé zakupují právo na telekomunikační služby od distributorů, jelikož tato služba nebyla nikdy převedena *in toto* ze společnosti Lebara na její distributory.

61. Marketingové dohody uzavřené mezi společnostmi Lebara a distributory ukazují, že funkcí distributora je propagovat prodej telefonních karet koncovým uživatelům buďto přímo, anebo prostřednictvím maloobchodních prodejců. K základním charakteristikám právních předpisů EU o DPH lze přiřadit skutečnost, že se jedná o spotřební daň³⁰. Jak jsem již vyložil, je celkovým účelem plnění mezi společnostmi Lebara a jejími distributory usnadnit spotřebu koncovými uživateli, a nikoli distributory. Z žádného rozboru nevyplývá, že za běžných okolností jsou nízkonákladové telefonní hovory spotřebovávány distributory.

62. Je pravda, že distributor může převzít úlohu koncového uživatele a telefonní kartu použít, za předpokladu, že je zaplacená a zaktivována, ale toto užití karty nepředstavuje skutečný ekonomický cíl dohod mezi distributory a společností Lebara. Pokud by distributor používal telefonní kartu k uskutečnění mezinárodních telefonních hovorů, jednalo by se o zdanitelné plnění sobě samému, za předpokladu, že by telefonní karta byla použita pro jiné než podnikatelské účely. Tento případ upravuje čl. 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice o DPH³¹.

63. Skutkové okolnosti nepotvrzují ani existenci alternativy, při níž distributoři koncipují a uvádějí na trh své vlastní telekomunikační služby, a poté je realizují s tím, že potřebný přístup k sítím jim poskytuje Lebara jakožto subdodavatel.

30 — Viz v poslední době RCI Europe uvedený v poznámce pod čarou, bod 39.

31 — Článek 6 odst. 2 písm. b) šesté směrnice o DPH stanoví, že poskytování služeb, které bezplatně provádí osoba povinná k dani pro svou soukromou potřebu nebo potřebu svých zaměstnanců, popřípadě obecněji řečeno k jiným účelům než pro potřebu svého podniku se považuje za poskytování služeb za protiplnění. Nyní viz článek 26 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

64. Lebara pomocí smluvních vztahů zcela jasně vytváří telekomunikační cestu mezi koncovým uživatelem a switchem společnosti Lebara pokračující prostřednictvím poskytovatelů mezinárodních telefonních služeb k příjemcům telefonních hovorů mimo EU. V tomto ohledu nelze přijmout srovnání distributorů společnosti Lebara s poskytovateli virtuálních mobilních telekomunikačních sítí navrhané Komisí na jednání před Soudním dvorem.

65. Konečně Lebara ve svém písemném vyjádření kladla důraz na skutečnost, že koncoví uživatelé nevědí – a nemají možnost se dozvědět –, že přístup k nízkonákladovým mezinárodním telefonním hovorům, který si zakoupili od distributorů nebo maloobchodních prodejců, je poskytován společností Lebara. Zdůrazňovala též neexistenci přímé smluvní povinnosti mezi koncovým uživatelem a společností Lebara.

66. Co se týče prvního odkazu [první věta bodu 65 výše], změna vzhledu karty tak, aby byla zastřena totožnost poskytovatele, v žádném případě nemění „konečný úmysl“ koncového uživatele při zakoupení karet, jímž je uskutečňování nízkonákladových mezinárodních telefonních hovorů. Co se týče druhého odkazu [druhá věta bodu 65 výše], článek 2 šesté směrnice o DPH nevychází z existence smluvních vztahů mezi koncovým uživatelem a dodavatelem, ale spíše z toku protiplnění mezi koncovým uživatelem a poskytovatelem. Jak uvedl Soudní dvůr v rozsudku *Town & County Factors*³², akceptování přístupu, který by činil existenci právního vztahu závislou na vynutitelnosti povinností poskytovatele služby, by měl záporný vliv na užitečný účinek šesté směrnice o DPH³³. Protiplnění přechází od koncových uživatelů na Společnost Lebara prostřednictvím maloobchodních prodejců a distributorů. Navíc existuje přímá spojitost mezi koncovými uživateli a společností Lebara, jelikož kód PIN zjednává koncovému uživateli přímý přístup ke switchům společnosti Lebara.

67. Souhrnně lze uvést, že kdyby Soudní dvůr přijal model navrhaný Komisí a společností Lebara, vyžadovalo by to přinejmenším pružný výklad právního vztahu mezi společností Lebara a jejími distributory, který navíc není podporován judikaturou Soudního dvora. Z žádného rozboru nevyplývá, že by Lebara poskytovala svým distributorům stejnou službu, jako je ta, již tito distributoři poskytují koncovým uživatelům.

5. Alternativa 4: Poskytnutí služeb osobou povinnou k dani jednajícím vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby

a) Shrnutí podpůrného stanoviska Komise

68. Komise dále podpůrně uvádí, že čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH stanoví, že jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytování služeb a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tyto služby sama. Mělo by se tudíž mít za to, že distributorům společnosti Lebara (kteří nepochybně jednájí vlastním jménem) byla v rámci prvního zdanitelného plnění poskytnuta společností Lebara služba, kterou v rámci druhého plnění poskytli koncovým uživatelům.

b) Posouzení

69. Soudní dvůr v nedávné době shledal, že čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH zakládá právní fikci dvou totožných posloupných poskytnutí služeb. Podle této fikce se má za to, že subjekt, který se podílí na poskytování služeb a je komisionářem, nejprve obdrží dotčené služby od subjektu, na jehož účet jedná a který je komitentem, a poté sám tyto služby poskytne zákazníkovi. Z toho vyplývá, že v právním vztahu mezi komitentem a komisionářem je jejich úloha poskytovatele služeb a plátce pro účely DPH fiktivně vyměněna³⁴.

32 — Rozsudek ze dne 17. října 2002 (C-498/99, Recueil, s. I-7173).

33 — Rozsudek *Town and County Factors*, uvedený v poznámce pod čarou 32, bod 21.

34 — Rozsudek ze dne 14. července 2011, *Henfling a další* (C-464/10, Sb. rozh. s. I-6219, bod 35).

70. Podle mého názoru je tato fikce klíčem k řešení pojednávané věci. Pro účely DPH by měli být distributoři považováni za komisionáře jednající vlastním jménem, avšak na účet společnosti Lebara, jež je komitentem. Komise správně uvádí, že čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH vede k uložení DPH stejným způsobem, jako model dvou dodání v jediném řetězci. Dodal bych, že čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH dosahuje tohoto cíle bez zkreslení skutečnosti služby poskytované společností Lebara a osoby, která je příjemcem služby.

71. Distributoři totiž nejsou příjemci práva na přístup k telekomunikačním službám, ale čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH umožňuje mít za to, že zákonodárce EU připouští, aby byla odpovídající fikce uplatněna v situaci, kdy distributor jedná vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby. Výsledkem je též skutečnost, že se daň vybírá ve správném členském státě, a to správnou sazbou – v projednávané věci v členském státě, kde se nachází distributor, přičemž základem daně je částka, kterou distributoři zaplatí společnosti Lebara, zatímco zdanitelné plnění se uskuteční v okamžiku, kdy jsou telefonní karty zaktivovány. Navíc čl. 6 odst. 4 umožňuje správné vystavení faktur jak osobě povinné k dani, tak i osobou povinnou k dani, která se podílí na plnění³⁵.

72. Lebara však zdůraznila, že distributoři nejednají jako její zprostředkovatelé a že vnitrostátní soud již rozhodl, že distributoři jednájí vlastním jménem. Jinak řečeno toto naznačuje, že smlouvy mezi společností Lebara a jejími distributory nepotvrzují, že by šlo o vztah, v němž distributoři jednájí jako „zastřeni“ zástupci nebo komisionáři ve smyslu čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH.

73. V tomto řízení o předběžné otázce je však zapotřebí podat výklad čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH s odkazem na právo EU, a nikoli na vnitrostátní zákony o zprostředkovatelství nebo jiném institutu vnitrostátního občanského práva, ba ani s odkazem na vnitrostátní daňové právo. Kromě toho může mít čl. 6 odst. 4 jakožto ustanovení daňového práva význam, který není nutně stejný, jako význam paralelních konceptů vyplývajících z jakéhokoli institutu vnitrostátního občanského práva. Podle mého názoru není čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH omezen na případy, v nichž existuje zprostředkovatelský vztah, ať již otevřený či zastřený, podle práva dotyčného členského státu, v projednávané věci podle práva Spojeného království. Podmínky čl. 6 odst. 4 jsou dodrženy, jsou-li splněna tři kritéria (podíl na poskytování služby, jednání vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby).

74. Skutečnost, že v předkládacím usnesení nebyla položena konkrétní otázka ohledně významu čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH, Soudnímu dvoru nebrání, aby se k tomuto ustanovení vyslovil. Je ustálenou praxí, že i když vnitrostátní soud formálně omezil své otázky na výklad úzkého okruhu ustanovení, takováto situace Soudnímu dvoru nebrání, aby vnitrostátnímu soudu poskytl veškeré prvky výkladu práva EU, jež mohou být nápomocny při rozhodování o věci, která mu byla předložena, ať již se o nich tento soud ve svých otázkách konkrétně zmiňoval, či nikoli³⁶. Tato záležitost se totiž odráží v širší druhé položené otázce. Kromě toho rozhodnutí Soudního dvora ve věci Henfling a další³⁷ ohledně přístupu k výkladu čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH bylo vydáno později než jakákoli případná rozhodnutí First-tier Tribunal, Tax Chamber, týkající se významu čl. 6 odst. 4³⁸.

75. Pokud jde o výklad čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH v právu EU, jeví se mi, že je třeba mít za to, že v projednávané věci distributoři jednájí na účet společnosti Lebara, a to z následujících důvodů. Zprvce mám dojem, že dodání telefonních karet distributorům neznámá, že se ze společnosti Lebara přenáší jakékoli ekonomické riziko. Je tomu tak proto, že distributoři očividně nemusí zaplatit za

35 — Viz Ben Terra a Julie Kajus, European VAT Directives (2011), oddíl 10.2.1.4.

36 — Rozsudek ze dne 5. května 2011, McCarthy (C-434/09, Sb. rozh. s. I-3375, bod 24).

37 — Uvedený v poznámce pod čarou 34.

38 — Předkládací rozhodnutí v této věci je datováno 22. října 2010 a rozsudek Henfling a další byl vydán v následujícím roce dne 14. července 2011.

telefonní karty, které nebyly zaktivovány. Na základě toho, co uvedla společnost Lebara, dospívám k závěru, že distributoři neposkytují společnosti Lebara žádnou úplatu, pokud se jim při nepodaří karty po uvedení na trh prodat koncovým uživatelům. Pokud nastane takovýto stav, nepožádají o jejich aktivaci. Jinak řečeno z ekonomického hlediska jednají na účet společnosti Lebara.

76. Dále se distributoři podílejí na poskytování práva přístupu k telekomunikačním službám společností Lebara koncovému uživateli. Přebírají odpovědnost – vlastním jménem, avšak na účet společnosti Lebara – za distribuci přístupu k nízkonákladovým telefonním hovorům, jakož i za převod úplaty z koncového uživatele na společnost Lebara. Navíc právě distributoři provedou nezbytné kroky (tzn. zaplacení a sdělení sériového čísla společnosti Lebara) k aktivaci dočasného zákaznického účtu představovaného telefonní kartou.

77. Proto je podle mého názoru nejvhodnějším posouzením skutkových okolností projednávané věci to, že Lebara poskytuje koncovým uživatelům služby spočívající v právu přístupu k telekomunikačním službám po jejich předplacení, jež lze považovat za dočasný zákaznický účet obsahující určitý maximální počet volacích jednotek. Distributoři se na tomto plnění podílejí vlastním jménem, avšak na účet společnosti Lebara. Proto se má podle čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH za to, že distributoři službu jednak obdrželi od společnosti Lebara, a jednak ji poskytli koncovým uživatelům. To vede k daňovému zacházení ohledně DPH popsánému výše v bodech 70 a 71.

78. Podotýkám však, že Soudní dvůr ve svém rozhodnutí ve věci Henfling a další ponechal vyřešení otázky, zda byly v dané věci splněny podmínky čl. 6 odst. 4, na vnitrostátním soudu. Soudní dvůr omezil svůj přístup na vydání pokynů toho druhu, jež jsem vytýčil ohledně činitelů, které je třeba vzít na zřetel při uplatnění čl. 6 odst. 4³⁹. V důsledku toho může být zodpovězena otázka, zda skutkové okolnosti této věci splňují požadavky čl. 6 odst. 4, ponecháno na vnitrostátním soudu, který při tom musí náležitě zohlednit závěry Soudního dvora ohledně různých otázek nastolených v tomto řízení, jakož i potřebu dodržet uznávané zásady práva EU o DPH, a brát na zřetel autonomní obsah, který musí být v právu EU příkládán čl. 6 odst. 4 a který se liší od obsahu vnitrostátních právních institutů.

V – Shrnutí

79. Co se týče čtyř alternativ, o nichž bylo výše pojednáno, doporučuji Soudnímu dvoru, aby odmítl model navržený vládou Spojeného království, protože může vést ke dvojímu nebo nulovému zdanění. Navíc tento model vede k závěru, že místo plnění, a tudíž pravomoc k výběru DPH je nutno určit na základě domněnky, že všichni koncoví uživatelé jsou osoby nepovinné k dani, jejíž pravdivost nemůže být podrobena soudnímu přezkumu.

80. Naposled zmíněné doporučení se uplatní i ohledně modelu navrženého nizozemskou vládou. Navíc tento model může případně vést k nadměrnému nebo nedostatečnému výběru DPH, jelikož daňový základ jak pro poskytnutí práva na telekomunikační služby, tak pro samostatnou distribuční službu je vyvozován z nominální hodnoty telefonních karet. Ta může být vyšší nebo nižší než cena, kterou za ně zaplatili koncoví uživatelé.

81. Řetězcový model poskytnutí služeb navržený společností Lebara a Komisí vede ke správnému konečnému výsledku, avšak na úkor zkreslení vztahu mezi společností Lebara a jejími distributory vzhledem k tomu, že by Soudní musel dospět k závěru, že Lebara prodává právo přístupu ke svým nízkonákladovým telefonním hovorům svým distributorům. Na rozdíl od tohoto přístupu by využití právní fikce založené čl. 6 odst. 4 šesté směrnice o DPH lépe odpovídalo skutečností obchodního

39 — Uvedený v poznámce pod čarou 34. Viz zejména body 42 a 43.

modelu, který byl předložen Soudnímu dvůru v projednávané věci. Pokud by však Soudní dvůr nesouhlasil s mými závěry ohledně čl. 6 odst. 4, podpůrně navrhuji, aby byl přijat návrh Komise a společnosti Lebara, podle něhož prodej telefonních karet společností Lebara jejím distributorům představuje jediné plnění a další prodej distributory představuje samostatné plnění.

VI – Závěry

82. Na základě těchto úvah navrhuji odpovědět na předběžné otázky, jež položil First-tier Tribunal, Tax Chamber, takto:

„Pokud osoba povinná k dani („obchodník A“) prodává jiné osobě povinné k dani („obchodník B“) telefonní karty obsahující informaci, která kupujícímu („koncový uživatel C“) umožňuje přístup k telekomunikačním službám a jejich příjem od A do částky uvedené na této kartě (za předpokladu, že A obdržel od B úplatu, kterou si mezi sebou sjednali), obchodník A poskytuje koncovému uživateli C službu spočívající v právu přístupu k telekomunikační službě poté, co C uhradí předplatné. Jestliže se však obchodník B na základě čl. 6 odst. 4 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně podílí vlastním jménem, avšak na účet obchodníka A, na poskytování této služby koncovému uživateli C, což musí ověřit vnitrostátní soud, má se pro účely DPH za to, že obchodník B byla tato služba poskytnuta obchodníkem A a že obchodník B tuto službu poskytl koncovému uživateli C.“

83. Rozhodne-li se Soudní dvůr tento návrh nepřijmout nebo není-li vnitrostátní soud s to zjistit, že distributoři jednají na účet společnosti Lebara, navrhuji podpůrně následující odpověď na předběžné otázky First-tier Tribunal, Tax Chamber:

„Pokud osoba povinná k dani („obchodník A“) prodává jiné osobě povinné k dani („obchodník B“) telefonní karty představující právo na příjem telekomunikačních služeb od obchodníka A a obchodník B následně prodá telefonní kartu koncovému uživateli C, který uskutečňuje mezinárodní telefonní hovory ztělesňované obsahem telefonní karty, uskuteční obchodník A jediné zdanitelné poskytnutí telekomunikačních služeb v okamžiku prodeje obchodníku B. Následná koupě a užití karty koncovým uživatelem nepředstavuje další zdanitelné plnění obchodníkem A.“