Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (devátého senátu)

18. dubna 2024*

„Řízení o předběžné otázce – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Články 30a a 30b – Poukazy poskytované elektronicky – Jednoúčelové poukazy a víceúčelové poukazy – Předplacené karty nebo kódy poukazů k nákupu digitálního obsahu s identifikátorem ‚země', který daný digitální obsah zpřístupňuje pouze v uvedeném členském státě"

Ve věci C-68/23,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná na základě článku 267 SFEU rozhodnutím Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo) ze dne 3. listopadu 2022, došlým Soudnímu dvoru dne 8. února 2023, v řízení

M-GbR

proti

Finanzamt O,

SOUDNÍ DVŮR (devátý senát),

ve složení: O. Spineanu-Matei, předsedkyně senátu, S. Rodin a L. S. Rossi (zpravodajka), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

za soudní kancelář: A. Calot Escobar, vedoucí,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření, která předložili:

– za M-GbR: A. Kratzsch, Rechtsanwalt,

– za německou vládu: J. Möller a A. Hoesch, jako zmocněnci,

– za Evropskou komisi: F. Behre a J. Jokubauskaitė, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

* Jednací jazyk: němčina.

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 30a a 30b směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1) ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017 (Úř. věst. 2017, L 348, s. 7) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi M-GbR, německou společností založenou podle občanského práva, a Finanzamt O (německá daňová správa) ve věci kvalifikace a povinnosti platby daně z přidané hodnoty (DPH) při uvádění předplacených karet nebo kódů poukazů používaných k nákupu digitálního obsahu v internetovém obchodě na trh.

Právní rámec

Unijní právo

3 Body 1 až 3 a 6 až 10 odůvodnění směrnice Rady (EU) 2016/1065 ze dne 27. června 2016, kterou se mění směrnice 2006/112/ES, pokud jde o zacházení s poukazy (Úř. věst. 2016, L 177, s. 9), zní takto:

„(1) Směrnice Rady 2006/112/ES […] stanoví pro [DPH] pravidla týkající se okamžiku a místa dodání zboží a poskytnutí služby, základu daně, vzniku daňové povinnosti a nároku na odpočet daně. Tato pravidla však nejsou dostatečně jasná a komplexní, aby zajistila jednotnost daňového zacházení s plněními, která zahrnují poukazy, což má nežádoucí důsledky pro řádné fungování vnitřního trhu.

(2) S cílem zajistit určité a jednotné zacházení a soulad se zásadami uplatňování všeobecné daně ze spotřeby v přesném poměru k ceně zboží a služeb, zabránit nesrovnalostem, narušení hospodářské soutěže, dvojímu zdanění nebo nezdanění a snížit riziko vyhýbání se daňovým povinnostem je třeba pro uplatňování DPH u poukazů přijmout zvláštní pravidla.

(3) S ohledem na nová pravidla o místě poskytnutí telekomunikačních služeb, služeb rozhlasového a televizního vysílání a elektronicky poskytovaných služeb, která jsou použitelná ode dne 1. ledna 2015, je nutné nalézt společné řešení pro poukazy, aby bylo zajištěno, že nebude docházet k nesouladům v souvislosti s poukazy poskytovanými mezi členskými státy. Za tímto účelem je nezbytné zavést pravidla, která vyjasní zacházení s poukazy z hlediska DPH.

[…]

(6) Aby bylo jasně stanoveno, co se pro účely DPH poukazem rozumí, a poukazy byly odlišeny od platebních prostředků, je nezbytné poukazy, jež mohou mít fyzickou nebo elektronickou podobu, vymezit a rozpoznat jejich základní znaky, zejména charakter nároku spojeného s poukazem a povinnost přijmout jej jako protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby.

(7) Uplatňování DPH u plnění, která jsou s poukazy spojena, závisí na konkrétních vlastnostech poukazu. Proto je nutné rozlišovat různé druhy poukazů a stanovit tyto rozdíly v právních předpisech Unie.

(8) Pokud lze zacházení s příslušným dodáním zboží nebo poskytnutím služby z hlediska DPH určit s jistotou již při vydání jednoúčelového poukazu, měla by DPH být uplatněna na každý převod, včetně vydání jednoúčelového poukazu. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby provedené na základě jednoúčelového poukazu by se za samostatné plnění považovat nemělo. U víceúčelových poukazů je nezbytné vyjasnit, že by DPH měla být uplatněna v okamžiku dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Jakýkoli předchozí převod víceúčelových poukazů by tak v této situaci předmětem DPH být neměl.

(9) V případě jednoúčelových poukazů, které mají být zdaněny při převodu, a to i při vydání jednoúčelového poukazu osobou povinnou k dani, která jedná vlastním jménem, se každý převod, včetně při vydání takového poukazu, považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se jednoúčelový poukaz vztahuje. Taková osoba povinná k dani by v tomto případě musela uplatnit DPH z protiplnění, které za jednoúčelový poukaz obdržela, podle článku 73 směrnice 2006/112/ES. Naproti tomu pokud jednoúčelové poukazy vydává nebo distribuuje osoba povinná k dani, která jedná jménem jiné osoby, nebyla by tato distribuující osoba povinná k dani považována za osobu, která se podílí na příslušném dodání zboží nebo poskytnutí služby.

(10) Předmětem DPH by proto byly pouze zprostředkovatelské služby nebo samostatné poskytnutí služeb, například distribučních nebo propagačních. Pokud tedy osoba povinná k dani, která nejedná vlastním jménem, obdrží samostatné protiplnění na základě převodu poukazu, mělo by toto protiplnění podléhat dani podle běžného režimu DPH.“

4 Podle článku 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH je předmětem DPH poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková.

5 Článek 30a této směrnice stanoví:

„Pro účely této směrnice se rozumí:

1) ‚poukazem‘ nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů;

2) ‚jednoúčelovým poukazem‘ poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy;

3) ‚víceúčelovým poukazem‘ poukaz jiný než jednoúčelový poukaz.“

6 Článek 30b uvedené směrnice zní takto:

„1. Každý převod jednoúčelového poukazu provedený osobou povinnou k dani vlastním jménem se považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění se za samostatné plnění nepovažuje.

Je-li převod jednoúčelového poukazu proveden osobou povinnou k dani jménem jiné osoby povinné k dani, považuje se tento převod za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje, provedené touto jinou osobou povinnou k dani, jejímž jménem osoba povinná k dani jedná.

Není-li dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby osoba povinná k dani, která jednoúčelový poukaz vlastním jménem vydala, má se přesto za to, že tento dodavatel nebo poskytovatel dodal zboží nebo poskytl službu, na něž se poukaz vztahuje, dané osobě povinné k dani.

2. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění je předmětem DPH podle článku 2, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není.

Pokud víceúčelový poukaz převádí osoba povinná k dani jiná než osoba povinná k dani uskutečňující plnění, které je předmětem DPH podle prvního pododstavce, je předmětem DPH každé poskytnutí služby, kterou lze určit, například distribuční nebo propagační služby.“

7 Článek 44 téže směrnice stanoví:

„Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

8 Článek 58 směrnice o DPH stanoví:

„1. Místem poskytnutí následujících služeb osobě nepovinné k dani je místo, kde je tato osoba usazena nebo má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

[…]

c) elektronicky poskytované služby, zejména služby uvedené v příloze II.

Pokud poskytovatel služby a příjemce komunikují prostřednictvím elektronické pošty, neznamená to samo o sobě, že poskytnutá služba je elektronicky poskytovanou službou.“

9 Článek 73 směrnice o DPH stanoví:

„Při dodání zboží nebo poskytnutí služby jiných, než jsou plnění uvedená v článcích 74 až 77, zahrnuje základ daně vše, co tvoří protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od

pořizovatele, příjemce nebo třetí osoby za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby, včetně dotací přímo vázaných k ceně těchto plnění.“

10 Článek 73a této směrnice stanoví:

„Aniž je dotčen článek 73, je při dodání zboží nebo poskytnutí služby uskutečněném na základě víceúčelového poukazu základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protiplnění známa, peněžní hodnotě uvedené na víceúčelovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

11 Podle článku 410a uvedené směrnice se její články 30a, 30b a 73a použijí pouze na poukazy vydané po 31. prosinci 2018.

Vnitrostátní právo

12 Ustanovení § 3 odst. 13 až 15 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „UStG“) uvádí:

„13. (Jednoúčelový nebo víceúčelový) poukaz je nástroj, u něhož

1) existuje povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a

2) je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro použití tohoto nástroje, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či poskytnutí jiné služby nebo totožnost dodavatele.

Nástroje, které zakládají pouze nárok na slevu z ceny, nejsou poukazy ve smyslu první věty.

14. Poukaz uvedený v odstavci 13, u kterého jsou místo dodání nebo poskytnutí jiné služby, na které se vztahuje, a daň splatná za tato plnění v okamžiku jeho vydání známy, je jednoúčelovým poukazem. Pokud podnikatel převede jednoúčelový poukaz vlastním jménem, považuje se převod poukazu za dodání zboží nebo poskytnutí jiné služby, na něž se poukaz vztahuje. […] […] Skutečné dodání nebo skutečné poskytnutí jiné služby, za které je přijat jednoúčelový poukaz, se v případech uvedených ve druhé až čtvrté větě nepovažuje za samostatné plnění.

15. Poukaz uvedený v odstavci 13, který není jednoúčelovým poukazem, je víceúčelový poukaz. Skutečné dodání nebo skutečné poskytnutí jiné služby, za které podnikatel poskytující plnění přijímá víceúčelový poukaz jako protiplnění nebo část protiplnění, je předmětem DPH podle § 1 odst. 1, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není.“

13 Ustanovení § 3a odst. 2 a 5 UStG zní následovně:

„2. S výhradou odstavců 3 až 8 […] je jiná služba, která je poskytnuta podnikateli pro potřeby jeho podniku, poskytnuta v místě, kde příjemce provozuje svůj podnik.

[…]

5. Pokud příjemce některé z jiných služeb uvedených ve druhé větě

1) není podnikatelem, pro jehož podnik je služba pořízena […], jiná služba je poskytnuta v místě, kde má příjemce služby bydliště, místo obvyklého pobytu nebo sídlo.

Jinými službami ve smyslu první věty jsou:

[…]

3) jiné služby poskytované elektronicky.“

14 Ustanovení § 27 odst. 23 UStG stanoví:

„Ustanovení § 3 odst. 13 až 15 […] se poprvé použijí na poukazy vydané po 31. prosinci 2018.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

15 V průběhu roku 2019, který představuje sporné zdaňovací období, uváděla společnost M-GbR prostřednictvím svého internetového obchodu na trh předplacené karty nebo kódy poukazů k nabití „uživatelských účtů“ určených k nákupu digitálního obsahu v internetovém obchodě X (dále jen „obchod X“).

16 Tyto karty, nazvané „X-Card“, umožňovaly kupujícím nabíjet účty umožňující používat obchod X (dále jen „uživatelský účet X“) určitou nominální hodnotou v eurech. Po nabití takového účtu mohl jeho majitel kupovat digitální obsah v obchodě X spravovaném společností Y se sídlem ve Spojeném království za ceny v něm uvedené.

17 Společnost Y byla odpovědná za vydávání karet X-Card a uváděla je na trh v Evropské unii s různými kódy „zemí“ prostřednictvím různých zprostředkovatelů. Karty X-Card nesoucí kód „země“ DE byly určeny výlučně zákazníkům, kteří měli bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují, v Německu, a zároveň německý uživatelský účet X.

18 V souladu s podmínkami používání kódů poukazů X zveřejněnými společností Y v obchodě X museli zákazníci při založení uživatelského účtu X poskytnout přesné informace umožňující určit místo jejich bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržují. V internetovém obchodě společnosti M-GbR bylo rovněž uvedeno, že zákazník, který si dobíjí uživatelský účet X, si musí předem zjistit, v které zemi je tento účet veden, a vzhledem k přísnému rozdělení zemí, které platí pro karty X-Card, mohou klienti aktivovat pouze kredity, které byly skutečně určeny pro zemi odpovídající jejich uživatelskému účtu X.

19 V průběhu roku 2019 koupila společnost M-GbR karty X-Card vydané společností Y, a to prostřednictvím dodavatelů L 1 a L 2 se sídlem v jiných členských státech než ve Spolkové republice Německo a ve Spojeném království Velké Británie a Severního Irska. Ve svých daňových přiznáních měla společnost M-GbR za to, že karty X-Card jsou víceúčelovými poukazy ve smyslu § 3 odst. 15 UStG, jelikož při prodeji těchto karet nebylo bydliště konečného zákazníka nebo místo, kde se obvykle zdržuje, s jistotou známo. Identifikátor země přidělený společností Y každému poukazu nestačil k tomu, aby bylo možné s jistotou určit místo poskytování služeb ve smyslu § 3a odst. 5 UStG, jelikož společnost Y neověřuje údaje zákazníků při založení uživatelských účtů X a při jejich následném užívání. Kromě toho si velký počet zákazníků s bydlištěm mimo německé území založil německý uživatelský účet X, zejména z důvodu tarifních výhod, a rovněž si koupil karty X-Card od společnosti M-GbR s kódem „země“ DE.

20 Po provedení daňové kontroly měla německá daňová správa za to, že karty X-Card představují jednoúčelové poukazy, jelikož je mohou používat pouze zákazníci, kteří mají bydliště v Německu a disponují německým uživatelským účtem X, takže místo poskytování služby ve smyslu § 3a odst. 5 UStG se nachází v Německu. Skutečnost, že někteří zákazníci mohli případně obejít podmínky používání těchto karet předepsané společností Y tím, že poskytli záměrně lživé údaje nebo zatajili svou adresu internetového protokolu (IP), nebyla rozhodující pro účely daňové kvalifikace uvedených karet jako jednoúčelových poukazů. Kromě toho měla německá daňová správa za to, že jak společnost Y, tak ostatní zprostředkovatelé považovali karty X-Card za takové poukazy. Tato daňová správa tedy stanovila zálohu na platbu DPH, kterou měla společnost M-GbR uhradit.

21 Vzhledem k tomu, že byla žaloba, kterou podala tato společnost proti stanovení této zálohy, v prvním stupni zamítnuta jako neopodstatněná, podala opravný prostředek „Revision“ k Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud, Německo), který je předkládajícím soudem.

22 Ve svém opravném prostředku společnost M-GbR namítá porušení § 3 odst. 13 až 15 UStG a má za to, že karty X-Card jsou víceúčelovými poukazy, jejichž převod není předmětem DPH. V okamžiku tohoto převodu není plnění dostatečně určeno, takže nemůže být stanovena správná sazba DPH.

23 Předkládající soud se táže na výklad článků 30a a 30b směrnice o DPH v kontextu řetězce osob povinných k dani usazených v různých členských státech.

24 Zaprvé si klade otázku, zda v takovém kontextu lze mít v okamžiku vydání karet X-Card za to, že místo poskytnutí elektronicky poskytovaných služeb konečným zákazníkům, na které se vztahuje poukaz, je známé, takže je možné tento poukaz kvalifikovat jako jednoúčelový poukaz ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH. Pokud tomu tak je, je toto místo určeno v souladu s čl. 58 prvním pododstavcem písm. c) této směrnice, a odpovídá tedy místu, kde je osoba nepovinná k dani usazena nebo kde má bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje, tedy v projednávané věci v Německu. Předkládající soud uvádí, že se spíše kloní k tomuto výkladu ustanovení uvedené směrnice a k zamítnutí opravného prostředku „Revision“, a to i s ohledem na bod 3 odůvodnění směrnice 2016/1065, který zmiňuje cíl zabránit nesouladům v souvislosti s poukazy podle toho, zda jsou uváděny na trh konečnému zákazníkovi přímo nebo prostřednictvím zprostředkovatelů. Tento soud však připouští, že by byl možný i jiný výklad ustanovení téže směrnice.

25 Podle uvedeného soudu je tak možné zohlednit v dotčeném řetězci plnění každý převod karet X-Card mezi osobami povinnými k dani jakožto poskytování služeb. V takovém případě by se podle článku 44 směrnice o DPH místo poskytnutí služby společností Y ve prospěch dodavatele L 1 a dodavatelem L 1 ve prospěch dodavatele L 2 nacházelo v každém členském státě, ve kterém je usazena osoba povinná k dani, v jejíž prospěch jsou tato plnění poskytována, zatímco místo poskytnutí služby dodavatele L 2 ve prospěch společnosti M-GbR by se nacházelo v Německu. Za takové situace, která by mohla vyplývat z výkladu čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce této směrnice, není splněna podmínka, podle které musí být místo poskytnutí služby a DPH známy v okamžiku vydání poukazu, aby byl kvalifikován jako jednoúčelový poukaz. Opravnému prostředku „Revision“ by tedy bylo třeba vyhovět.

26 Zadruhé a pro případ, že by bylo třeba mít za to, že dotčené poukazy jsou víceúčelovými poukazy, jejichž převod předcházející skutečnému poskytnutí příslušných služeb není předmětem DPH, se předkládající soud táže, zda není toto řešení v rozporu s řešením, které bylo Soudním dvorem vyvozeno v rozsudku ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264). Z tohoto

rozsudku totiž vyplývá, že jak původní prodej předplacené telefonní karty, tak její následný další prodej zprostředkovateli jsou zdanitelnými plněními. Předkládající soud, který vychází ze zásady, že s kartami X-Card nesmí být z hlediska DPH zacházeno jinak než s takovými předplacenými telefonními kartami, přitom uvádí, že mu není jasné, jak lze čl. 30b odst. 2 první pododstavec *in fine* směrnice o DPH uvést do souladu s řešením přijatým v tomto rozsudku. Mimoto nevylučuje, že společnost M-GbR mohla společnosti Y poskytovat distribuční nebo propagační služby ve smyslu čl. 30b odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH, které jsou předmětem DPH.

27 Za těchto podmínek se Bundesfinanzhof (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Jedná se o jednoúčelový poukaz ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH, pokud

– je sice místo poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje, známo v tom ohledu, že tato služba má být konečnému spotřebiteli poskytnuta na území určitého členského státu,

– ale fikce stanovená v čl. 30b odst. 1 prvním pododstavci první větě směrnice o DPH, podle které se za poskytnutí služby, na kterou se poukaz vztahuje, považuje i převod poukazu mezi osobami povinnými k dani, vede k poskytnutí služby na území jiného členského státu?

2) Pokud je odpověď na první otázku záporná (a v projednávané věci se tedy jedná o víceúčelový poukaz): Brání čl. 30b odst. 2 první pododstavec směrnice o DPH, podle kterého je skutečné poskytnutí služby na základě víceúčelového poukazu přijatého poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění předmětem DPH podle článku 2 směrnice o DPH, zatímco žádný předchozí převod tohoto víceúčelového poukazu předmětem DPH není, daňové povinnosti vzniklé z jiného důvodu (rozsudek Soudního dvora Lebara ze dne 3. května 2012, C-520/10, EU:C:2012:264)?“

K předběžným otázkám

K první otázce

28 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 30a a čl. 30b odst. 1 první pododstavec směrnice o DPH vykládány v tom smyslu, že kvalifikace poukazu jako „jednoúčelového poukazu“ ve smyslu čl. 30a bodu 2 této směrnice závisí na skutečnosti, že v okamžiku vydání tohoto poukazu je známo místo poskytnutí služby určené konečným spotřebitelům, na kterou se uvedený poukaz vztahuje, a to i když podle čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce uvedené směrnice po sobě jdoucí převody takového poukazu mezi osobami povinnými k dani jednajícími vlastním jménem a usazenými na území jiných členských států, než ve kterém se tito koneční spotřebitelé nacházejí, vedou k poskytování služeb na území těchto jiných členských států.

29 Úvodem je třeba připomenout, že ani šestá 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 (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ani směrnice 2006/112, ve znění před změnami vyplývajícími ze směrnice 2016/1065, nestanovily pro účely výběru DPH zvláštní ustanovení upravující plnění, která jsou předmětem této daně a při nichž byly použity poukazy.

30 Jak zdůrazňují body 1 až 3 odůvodnění směrnice 2016/1065, za účelem odstranění různých řešení přijatých členskými státy, která mohou zejména vytvářet situace dvojího zdanění nebo nezdanění, a to s ohledem na novou právní úpravu místa poskytování telekomunikačních a rozhlasových služeb a elektronicky poskytovaných služeb, která je použitelná od 1. ledna 2015, přijal unijní normotvůrce tuto směrnici, která mění směrnici 2006/112 tím, že do textu této směrnice vkládá zejména články 30a a 30b použitelné od 1. ledna 2019 k objasnění zacházení s poukazy z hlediska DPH.

31 Článek 30a odst. 1 směrnice o DPH tedy pro účely této směrnice definuje poukaz jako „nástroj, se kterým je spojena povinnost přijmout jej jako protiplnění nebo část protiplnění za dodání zboží nebo poskytnutí služby a u kterého je na nástroji samotném nebo v související dokumentaci, včetně podmínek pro jeho použití, uvedeno zboží, jež má být dodáno, či služba, jež má být poskytnuta, nebo totožnost jejich potenciálních dodavatelů či poskytovatelů“.

32 V projednávané věci první předběžná otázka vychází z předpokladu, že předplacené karty X-Card vydané společností Y v souladu s podmínkami používání stanovenými touto společností a s identifikátorem země, ve které může konečný spotřebitel koupit digitální obsah uváděný na trh v internetovém obchodě X spravovaném společností Y, splňují tuto definici poukazu. Žádný ze zúčastněných, kteří Soudnímu dvoru předložili písemná vyjádření, nezpochybňuje tento předpoklad žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce, což je třeba vzít v potaz.

33 Článek 30a body 2 a 3 směrnice o DPH však rozlišují a definují dva druhy poukazů, a sice „jednoúčelové“ a „víceúčelové“ poukazy.

34 Podle bodu 3 tohoto článku 30a je „víceúčelovým poukazem“ poukaz jiný než jednoúčelový poukaz. Pojem „víceúčelový poukaz“ má tak význam zbytkové kategorie, takže za účelem určení, zda určitý nástroj spadá pod jeden či druhý pojem, je třeba nejprve ověřit, zda tento nástroj odpovídá definici „jednoúčelového poukazu“ (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 28. dubna 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, bod 28).

35 V souladu s čl. 30a bodem 2 této směrnice je „jednoúčelovým poukazem“ „poukaz, u kterého jsou místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu v okamžiku jeho vydání známy“. Ze samotného znění tohoto ustanovení vyplývá, že pod tento pojem spadají poukazy, u nichž lze daňové zacházení určit v okamžiku jejich vydání.

36 Kvalifikace poukazu jako „jednoúčelového poukazu“ tedy spočívá ve splnění dvou kumulativních podmínek „v okamžiku vydání“ poukazu. Místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se poukaz vztahuje, a DPH splatná za toto zboží nebo tuto službu musí být v tomto okamžiku známy. Naproti tomu, pokud daňové zacházení s poukazem nelze určit již v okamžiku vydání tohoto poukazu, nelze ho kvalifikovat jako „jednoúčelový poukaz“ ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH.

37 Podle čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se každý převod jednoúčelového poukazu provedený osobou povinnou k dani vlastním jménem považuje za dodání zboží nebo poskytnutí služby, na něž se poukaz vztahuje. Skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě jednoúčelového poukazu přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby jako protiplnění nebo část protiplnění se za samostatné plnění nepovažuje.

38 Předmětem tohoto čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce je tedy stanovení zvláštních pravidel zdaňování v případě, že jednoúčelový poukaz je předmětem jednoho nebo více převodů mezi osobami povinnými k dani jednajícími vlastním jménem, a to, jak uvádějí body 8 a 9 odůvodnění směrnice 2016/1065, i při vydání tohoto jednoúčelového poukazu, neboť skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby provedené na základě jednoúčelového poukazu konečným spotřebitelem se nepovažuje pro účely DPH za plnění odlišné od těchto převodů.

39 Ze znění tohoto ustanovení přitom jasně vyplývá, že se vztahuje pouze na nástroje, které pro účely směrnice o DPH odpovídají definici „jednoúčelového poukazu“, jak vyplývá z čl. 30a bodu 2 této směrnice.

40 Použití ustanovení čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce uvedené směrnice tudíž nemůže zpochybnit podmínky uvedené v čl. 30a bodě 2 této směrnice, jak byly připomenuty v bodě 36 tohoto rozsudku, které vedou ke kvalifikaci nástroje jako „jednoúčelového poukazu“ v okamžiku jeho vydání.

41 Toto posouzení je podpořeno cíli sledovanými články 30a a 30b směrnice o DPH, které spočívají zejména v zajištění jednotného zacházení s poukazy, v zabránění nesrovnalostem, dvojímu zdanění nebo nezdanění těchto nástrojů a nesouladu v zacházení s poukazy poskytovanými mezi členskými státy z hlediska DPH, jak zdůrazňují body 2 a 3 odůvodnění směrnice 2016/1065.

42 Pokud by totiž bylo vyloučeno, aby poukaz mohl být kvalifikován jako „jednoúčelový poukaz“, jestliže je předmětem po sobě jdoucích převodů mezi osobami povinnými k dani jednajícími vlastním jménem a usazenými v jednom nebo více členských státech jiných, než je stát, na jehož území byl tento poukaz uplatněn konečným spotřebitelem za skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby, na něž se vztahuje, žádný z výše uvedených cílů by nebyl dosažen, neboť by rozdíly v zacházení s takovými poukazy přetrvávaly podle toho, zda jsou uváděny na trh v rámci přeshraničního distribučního řetězce, nebo v rámci jediného členského státu.

43 Ostatně výklad čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH, který by zohlednil převody mezi osobami povinnými k dani uvedenými v předchozím bodě tohoto rozsudku pro účely určení místa dodání zboží nebo poskytnutí služby ve smyslu čl. 30a bodu 2 této směrnice, by takřka znemožnil jednotnou kvalifikaci jednoúčelového poukazu pro jakýkoliv poukaz, a zbavil by tedy toto ustanovení velké části užitečného účinku.

44 Z toho vyplývá, jak v podstatě uvedly německá vláda a Evropská komise ve svých písemných vyjádřeních, že použití čl. 30b odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH nemá vliv na podmínky, za kterých je podle čl. 30a bodu 2 této směrnice poukaz kvalifikován jako „jednoúčelový poukaz“ ve smyslu posledně uvedeného ustanovení.

45 Pokud jde o kvalifikaci karty X-Card jako „jednoúčelového poukazu“ ve věci v původním řízení, je sice pravda, že o takové kvalifikaci může na základě okolností vlastních věci v původním řízení rozhodnout pouze předkládající soud, avšak to nemění nic na tom, že Soudní dvůr má pravomoc vyvodit z ustanovení uvedené směrnice, v tomto případě z čl. 30a bodu 2, kritéria, která vnitrostátní soud může nebo musí za tímto účelem uplatnit (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. prosince 2015, Banif Plus Bank, C-312/14, EU:C:2015:794, bod 51).

46 Nic ani nebrání tomu, aby vnitrostátní soud požádal Soudní dvůr o rozhodnutí stran takové kvalifikace, avšak za předpokladu, že vnitrostátní soud s ohledem na všechny informace obsažené ve spise, jimiž disponuje, určí a posoudí skutkové okolnosti pro tuto kvalifikaci nezbytné (rozsudek ze dne 21. prosince 2023, BMW Bank a další, C-38/21, C-47/21 a C-232/21, EU:C:2023:1014, bod 128 a citovaná judikatura).

47 Pokud jde o první podmínku, jak je uvedena v čl. 30a bodě 2 směrnice o DPH, podle níž musí být místo dodání zboží nebo poskytnutí služby, na které se poukaz vztahuje, v okamžiku jeho vydání známo, s ohledem na podmínky použití karet X-Card, zejména na identifikátor členského státu, v němž mají být tyto karty použity, umístěný na těchto kartách, na údaje poskytnuté předkládajícím soudem a s ohledem na čl. 58 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH vyplývá, že v okamžiku vydání takových poukazů se místo, kde je digitální obsah dodáván konečnému spotřebiteli jako protiplnění za karty X-Card prodávané společností M-GbR, nachází v Německu.

48 V tomto ohledu je třeba upřesnit, že pro účely posouzení této první podmínky nelze zohlednit okolnost uvedenou společností M-GbR před předkládajícím soudem, podle níž koneční spotřebitelé, kteří mají bydliště mimo německé území, používají karty X-Card zakoupené od ní s identifikátorem „země“ DE v rozporu s podmínkami používání těchto karet, a to za účelem získání tarifních výhod.

49 Vhodná kvalifikace plnění pro účely DPH totiž zjevně nemůže záviset na případných zneužívajících praktikách.

50 Zdá se tedy, že první podmínka stanovená v čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH je splněna, což musí v každém případě ověřit předkládající soud.

51 Pokud jde o druhou podmínku stanovenou v uvedeném ustanovení, informace poskytnuté v žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce neumožňují určit, zda DPH splatná za různý digitální obsah, který lze obdržet výměnou za karty X-Card, je známa v okamžiku jeho vydání.

52 I když je pravda, že žádná skutečnost ve věci v původním řízení neumožňuje předpokládat, že existuje nejistota ohledně DPH splatné za tento různý obsah, a že se Komise domnívá, že uvedený obsah, k němuž umožňují přístup karty X-Card prodávané společností M-GbR v Německu, musí být chápán tak, že podléhá stejné sazbě a stejnému zacházení z hlediska DPH, je v každém případě na předkládajícím soudu, aby ověřil, zda je tato druhá podmínka splněna.

53 V případě, že poskytnutí služby uskutečněné výměnou za kartu X-Card podléhá témuž základu a stejné sazbě DPH v Německu bez ohledu na získaný digitální obsah, bude tedy předkládající soud schopen konstatovat, že takový nástroj splňuje druhou podmínku stanovenou v čl. 30a bodu 2 směrnice o DPH, a tudíž i s ohledem na skutečnost, že tentýž nástroj splňuje první podmínku stanovenou v tomto ustanovení, že musí být kvalifikován jako „jednoúčelový poukaz“.

54 Naproti tomu, pokud digitální obsah, který může konečný spotřebitel obdržet výměnou za X-Card, podléhá v témže členském státě odlišným pravidlům pro určení základu daně nebo různým sazbám DPH, bude muset tento soud konstatovat, že v okamžiku vydání karty X-Card není možné stanovit, jaká DPH se použije na digitální obsah, který si konečný spotřebitel za takový poukaz vybere. V tomto případě by kvalifikace karet X-Card jako „jednoúčelových poukazů“ byla vyloučena (obdobně viz rozsudek ze dne 28. dubna 2022, DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:304, body 30 a 31).

55 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že článek 30a a čl. 30b odst. 1 směrnice o DPH musí být vykládány v tom smyslu, že kvalifikace poukazu jako „jednoúčelového poukazu“ ve smyslu čl. 30a bodu 2 této směrnice závisí pouze na podmínkách stanovených v tomto ustanovení, které zahrnují podmínku, že místo poskytnutí služby určené konečným spotřebitelům, na kterou se tento poukaz vztahuje, musí být známo v okamžiku vydání uvedeného poukazu, a to nezávisle na okolnosti, že je předmětem převodů mezi osobami povinnými k dani, které jednají vlastním jménem a jsou usazeny na území jiných členských států, než ve kterém se tito koneční spotřebitelé nacházejí.

K druhé otázce

56 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu, položené pouze pro případ, že by takové poukazy, jako jsou poukazy dotčené ve sporu v původním řízení, byly kvalifikovány jako „víceúčelové poukazy“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 směrnice o DPH, je, zda čl. 30b odst. 2 této směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že i když převod „víceúčelového poukazu“ nemusí být předmětem DPH v souladu s prvním pododstavcem tohoto ustanovení, může být odvedení DPH přesto požadováno na jiném základě podle druhého pododstavce uvedeného ustanovení.

57 Je třeba připomenout, že podle čl. 30b odst. 2 prvního pododstavce směrnice o DPH se DPH použije na skutečné předání zboží nebo skutečné poskytnutí služby na základě „víceúčelového poukazu“ přijatého dodavatelem zboží nebo poskytovatelem služby, takže se tato daň nevztahuje na převody tohoto poukazu, k nimž dojde před tím, než je takový poukaz vyměněn konečným spotřebitelem za toto zboží nebo službu.

58 Vzhledem k tomu, že povaha zboží nebo služeb, na něž se vztahuje „víceúčelový poukaz“ a které si konečný spotřebitel zvolí, není totiž v okamžiku vydání poukazu tohoto druhu známa, nemůže být DPH splatná za toto zboží nebo tyto služby v tomto okamžiku s jistotou určena. DPH je tedy známa a může být řádně uplatněna až v okamžiku výměny tohoto poukazu za toto zboží nebo služby.

59 Nicméně pokud je víceúčelový poukaz předmětem jednoho nebo více převodů v rámci distribučního řetězce zahrnujícího území několika členských států před jeho výměnou konečným spotřebitelem, vyvstává otázka, zda protiplnění získané při každém převodu tohoto poukazu mezi osobami povinnými k dani musí být předmětem DPH jakožto protiplnění za službu odlišnou od výměny uvedeného poukazu za zboží nebo služby.

60 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle čl. 30b odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH platí, že pokud víceúčelový poukaz převádí osoba povinná k dani jiná než osoba povinná k dani, která zboží fyzicky skutečně předává nebo skutečně poskytuje služby konečnému spotřebiteli, je předmětem DPH každé poskytnutí služby, kterou lze určit, například distribuční nebo propagační služby.

61 Kromě toho podle článku 73a této směrnice „je při […] poskytnutí služby uskutečněném na základě víceúčelového poukazu základ daně roven protiplnění zaplacenému za poukaz nebo, není-li výše tohoto protiplnění známa, peněžní hodnotě uvedené na víceúčelovém poukazu samotném nebo na související dokumentaci, snížené o výši DPH vztahující se k danému dodání zboží nebo poskytnutí služby.“

62 Cílem čl. 30b odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH ve spojení s jejím článkem 73a je tak zejména zabránit nezdanění distribučních nebo propagačních služeb v souladu s cíli směrnice o DPH tím, že tato ustanovení zajišťují, aby DPH byla vybírána ze ziskové přirážky (v tomto smyslu viz stanovisko generální advokátky Ćapeta ve věci DSAB Destination Stockholm, C-637/20, EU:C:2022:131, body 71 až 75).

63 Z toho vyplývá, že pokud jde o karty X-Card, s výhradou, že tyto nástroje budou kvalifikovány jako „víceúčelové poukazy“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 směrnice o DPH, nelze vyloučit, že by společnost M-GbR mohla při dalším prodeji těchto poukazů poskytovat odlišnou službu, jako je poskytování distribuční nebo propagační služby ve prospěch osoby povinné k dani, která jako protiplnění za poukazy skutečně poskytuje digitální obsah konečnému spotřebiteli. Předkládajícímu soudu přísluší ověřit, zda s ohledem na všechny okolnosti věci dotčené v původním řízení musí být pro účely DPH plnění společnosti M-GbR kvalifikována jako taková.

64 Tento výklad ustanovení směrnice o DPH neodporuje rozsudku ze dne 3. května 2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), na který odkazuje předkládající soud, který se týkal daňového zacházení s předplacenými kartami telekomunikačních služeb a jehož řešení není relevantní pro účely odpovědi na tuto otázku. Jak totiž vyplývá zejména z bodu 28 uvedeného rozsudku, dosah uvedeného rozsudku je jasně omezen na situaci dotčenou v této věci, která ostatně předcházela ustanovením směrnice o DPH zavedeným směrnicí 2016/1065 a týkala se služeb a DPH již známých v okamžiku vydání uvedených předplacených karet. Tento rozsudek se tudíž týká nástrojů, které je třeba nyní podle stávajících ustanovení směrnice o DPH kvalifikovat jako „jednoúčelové poukazy“.

65 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 30b odst. 2 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že další prodej „víceúčelových poukazů“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 této směrnice osobou povinnou k dani může být předmětem DPH za podmínky, že je kvalifikován jako poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jako protiplnění za uvedené poukazy skutečně předává zboží nebo skutečně poskytuje služby konečnému spotřebiteli.

K nákladům řízení

66 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (devátý senát) rozhodl takto:

1) Článek 30a a čl. 30b odst. 1 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady (EU) 2017/2455 ze dne 5. prosince 2017

musí být vykládány v tom smyslu, že

kvalifikace poukazu jako „jednoúčelového poukazu“ ve smyslu čl. 30a bodu 2 směrnice 2006/112 ve znění pozdějších předpisů závisí pouze na podmínkách stanovených v tomto ustanovení, které zahrnují podmínku, že místo poskytnutí služby určené

konečným spotřebitelům, na kterou se tento poukaz vztahuje, musí být známo v okamžiku vydání uvedeného poukazu, a to nezávisle na okolnosti, že je předmětem převodů mezi osobami povinnými k dani, které jednají vlastním jménem a jsou usazeny na území jiných členských států, než ve kterém se tito koneční spotřebitelé nacházejí.

2) Článek 30b odst. 2 směrnice 2006/112 ve znění směrnice 2017/2455

musí být vykládán v tom smyslu, že

další prodej „víceúčelových poukazů“ ve smyslu čl. 30a bodu 3 směrnice 2006/112 ve znění pozdějších předpisů osobou povinnou k dani může být předmětem daně z přidané hodnoty za podmínky, že je kvalifikován jako poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jako protiplnění za uvedené poukazy skutečně předává zboží nebo skutečně poskytuje služby konečnému spotřebiteli.

Podpisy