



## Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEHO ADVOKÁTA  
NILO JÄÄSKINEN  
prednesené 8. decembra 2011<sup>1</sup>

**Vec C-520/10**

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

[návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný First-tier Tribunal, Tax Chamber (Spojené kráľovstvo)]

„Zdanenie — Šiesta smernica o DPH — Článok 2 — Článok 6 ods. 4 — Poskytovanie služieb — Osoby, ktorým sa služby poskytujú — Telekomunikačné služby — Predplatené telefónne karty obsahujúce informácie, ktoré umožňujú prístup k medzinárodným telefonickým hovorom — Uvádzanie telefónnych kariet na trh prostredníctvom distribútorov — Pravidlá upravujúce výber DPH — Komisionár — Distribučná služba — Jediné plnenie“

### I – Úvod

1. Súdny dvor je často vyzývaný, aby určil správne zaobchádzanie so zloženými plneniami na účely dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“); pritom táto úloha môže byť obzvlášť náročná v oblasti moderných technológií. Prejednávaný spor medzi spoločnosťou Lebara Ltd (ďalej len „Lebara“) a United Kingdom's Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (ďalej len „HMRC“), ktorý je predmetom konania na First-tier Tribunal, Tax Chamber (Spojené kráľovstvo), sa týka zložitej otázky stanovenia povinnosti zaplatiť DPH v rámci dodávateľského reťazca telekomunikačných služieb.

2. Rozdiely, pokiaľ ide o názory vyjadrené v prejednávanom prípade, naznačujú náročnosť dosiahnutia jedinej správnej odpovede na otázky položené vnútroštátnym súdom. Existujú štyri rôzne spôsoby riešenia tohto problému, pričom všetky sú z právneho hľadiska do istej miery správne, avšak každý z nich v sebe skrýva určité ťažkosti. Z tohto dôvodu je záležitosťou Súdneho dvora nájsť riešenie, ktoré by bolo v súlade so základnými zásadami práva Únie v oblasti DPH a uplatniteľné v praxi, pokiaľ ide jednak o zdaniteľné osoby a jednak o správne orgány, ktoré zodpovedajú za ich každodenné uplatňovanie.

<sup>1</sup> — Jazyk prednesu: angličtina.

## II – Právny rámec

3. Článok 2 prvý a druhý odsek prvej smernice o DPH<sup>2</sup> znie:

„Princíp spoločného systému dane z pridanej hodnoty je založený na zásade, že na tovar a služby sa uplatňuje všeobecná spotrebná daň presne proporčne k cene tovaru a služieb, bez ohľadu na počet plnení uskutočnených vo výrobnom a distribučnom procese pred stupňom, ktorý je zaťažený daňou.

Na každé plnenie sa vyrubí daň z pridanej hodnoty vypočítaná z ceny tovaru alebo služieb podľa sadzieb platných pre tento tovar alebo služby po odrátaní dane z pridanej hodnoty, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky.“

4. Podľa článku 2 ods. 1 šiestej smernice o DPH podlieha DPH „dodávka tovaru alebo služieb za úhradu [za protihodnotu – *neoficiálny preklad*] v rámci územia štátu zdaniteľnou osobou“<sup>3</sup>.

5. Podľa článku 5 ods. 1 šiestej smernice o DPH<sup>4</sup> sa za dodanie tovaru považuje „prevod práva nakladať s hmotným majetkom na iného majiteľa [majetkom ako majiteľ – *neoficiálny preklad*]“.

6. Článok 6 šiestej smernice o DPH znie:

„1. Pojem ‚poskytovanie služieb‘ predstavuje každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru v zmysle článku 5<sup>5</sup>.

...

4. Ak zdaniteľná osoba koná vo svojom vlastnom mene, ale v prospech [na účet – *neoficiálny preklad*] inej strany zúčastnenej na poskytovaní služieb, bude sa predpokladať, že sama obdržala aj poskytla tieto služby...“<sup>6</sup>

7. Článok 9 šiestej smernice o DPH, ktorý sa nachádza v hlave VI, nazvanej „Miesto zdaniteľného plnenia“, znie:

„1. Za miesto, kde sa služba poskytuje, sa považuje miesto, kde má dodávateľ založený svoj podnik alebo kde má trvalé pôsobisko, z ktorého poskytuje služby, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava.“<sup>7</sup>

2. Ale:

...

2 — Prvá smernica Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mím. vyd. 09/001, s. 3, ďalej len „prvá smernica o DPH“). Znenie článku 2 je v súčasnosti obsiahnuté v článku 1 ods. 2 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“). Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mím. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica o DPH“) je v prejednávanej príhode uplatniteľná z hľadiska *ratione temporis*. V súčasnosti bola nahradená smernicou o DPH. Z dôvodu jasnosti budem v rámci týchto návrhov odkazovať jednak na ustanovenia šiestej smernice o DPH, ako aj na tomu zodpovedajúce ustanovenia smernice o DPH.

3 — Pozri teraz článok 2 ods. 1 smernice o DPH.

4 — Znenie článku 5 ods. 1 šiestej smernice o DPH je v súčasnosti obsiahnuté v článku 14 ods. 1 smernice o DPH.

5 — Teraz článok 24 smernice o DPH.

6 — Teraz článok 28 smernice o DPH.

7 — Podstata tohto ustanovenia je v súčasnosti obsiahnutá v článkoch 44 a 45 smernice o DPH.

- e) miestom poskytovania nasledujúcich služieb... zdaniteľným osobám sídlacim v spoločenstve ale v inej krajine ako dodávateľ je miesto, kde zákazník založil svoj podnik, alebo kde má trvalé pôsobisko, kde sa služby poskytujú, alebo v prípade neexistencie žiadneho z uvedených miest miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa väčšinou zdržiava:

...

- Telekomunikácie. Služby telekomunikácií sa považujú za služby súvisiace s prenosom, vysielaním alebo prijímaním signálov, písaného textu, obrazov a zvukov alebo informácií akejkoľvek povahy telegraficky, rádiovými, optickými alebo pomocou ostatných elektromagnetických systémov vrátane súvisiaceho prevodu alebo postúpenia práva na používanie kapacity na takýto prenos, vysielanie alebo prijímanie. Služby telekomunikácií v zmysle tohto ustanovenia zahŕňajú aj zabezpečenie prístupu ku globálnym informačným sieťam.<sup>8</sup>

...“

8. Článok 10 ods. 1 a 2 šiestej smernice o DPH<sup>9</sup>, ktorý sa nachádza v hlave VII, nazvanej „Zdaniteľný prípad [Zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*] a daňová povinnosť“, znie:

„1.

- a) Pojem ‚zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*]‘ predstavuje udalosť, na základe ktorej sú splnené právne podmienky potrebné na vznik daňovej povinnosti.
- b) Daňová povinnosť vzniká, keď sa daňový úrad podľa zákona stane v danom momente oprávneným požadovať daň od osoby povinnej túto daň zaplatiť, odhliadnuc od toho, že čas platby sa môže odsunúť.

2. Zdaniteľný prípad [zdaniteľné plnenie – *neoficiálny preklad*] a daňová povinnosť vzniknú, keď sa dodá tovar alebo poskytnú služby...

Ak sa však má platba uskutočniť na účet pred dodaním tovaru alebo pred poskytnutím služieb, daňová povinnosť vznikne po prevzatí platby.

...“

9. Článok 21 ods. 1 šiestej smernice o DPH, nazvaný „Daňoví dlžníci“, znie<sup>10</sup>:

„1. Podľa vnútorného systému, nasledovné osoby sú dlžníkmi dane z pridanej hodnoty:

- a) zdaňovaná osoba [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*], ktorá vykonáva zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb okrem prípadov podľa písmen b) a c).

Kde zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb sa uskutočnia zdaňovanou osobou [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*], ktorá nie je etablovaná na území danej krajiny, členské štáty môžu podľa podmienok nimi stanovených stanoviť, že daňovým dlžníkom je osoba, pre ktorú sa zdaniteľné dodávky tovarov alebo poskytovanie služieb uskutočňujú;

8 — Ustanovenie obsiahnuté v článku 9 ods. 2 písm. e) desiatej zarážke šiestej smernice o DPH bolo vložené smernicou Rady 1999/59/ES zo 17. júna 1999, ktorou sa mení a dopĺňa smernica 77/388/EHS v súvislosti so systémom dane z pridanej hodnoty používaného pri službách telekomunikácií (Ú. v. ES L 162, s. 63; Mim. vyd. 09/001, s. 324). Pozri teraz články 369a až 369k smernice o DPH.

9 — Pozri teraz články 62, 63 a 65 smernice o DPH.

10 — Pozri teraz hlavu XI kapitoly 1 oddiel 1, nazvaný „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“, ktorý zahŕňa články 193 až 205.

- b) zdaňované osoby [zdaniteľné osoby – *neoficiálny preklad*], ktorým sa poskytnú služby zahrnuté v článku 9 ods. 2 písm. e), alebo osoby, ktoré sú určené na účely dane z pridanej hodnoty na území krajiny, do ktorej sa poskytujú služby zahrnuté v článku 28b(C), (D), (E) a (F), ak tieto služby uskutočňuje zdaňovaná osoba [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] neetablovaná na území danej krajiny;<sup>11</sup>

...“

### III – Konanie vo veci samej a prejudiciálne otázky

10. Lebara, spoločnosť so sídlom v Spojenom kráľovstve, prevádzkuje prenajatý telefónny prepínač nachádzajúci sa na území Spojeného kráľovstva na účely poskytovania telekomunikačných služieb. Tento prepínač je prepojený s medzinárodnou telekomunikačnou sieťou. Obchodný model spoločnosti Lebara umožňuje presmerovanie telefonických hovorov uskutočňovaných koncovými užívateľmi, ktorí sa nachádzajú v rámci celej Európskej únie, na jej prepínač v Spojenom kráľovstve a následne do medzinárodnej telekomunikačnej siete. Hovory sú potom prepájané so želanými miestami určenia zákazníkov nachádzajúcimi sa mimo územia Únie.

11. Túto obchodnú činnosť môže Lebara vykonávať na základe troch súborov zmluvných nástrojov. Prvým z nich je zmluva uzatvorená medzi ňou a poskytovateľom alebo poskytovateľmi medzinárodných telekomunikačných služieb. Druhým nástrojom sú zmluvy uzatvorené medzi Lebarou a miestnymi poskytovateľmi nachádzajúcimi sa v rôznych členských štátoch Únie, na základe ktorých sú títo miestni poskytovatelia povinní presmerovávať miestne hovory od koncových užívateľov na telefónne prepínače Lebaru nachádzajúce sa v Spojenom kráľovstve.

12. Tretím nástrojom je súbor zmlúv uzatvorených medzi Lebarou a distribútormi<sup>12</sup>, ktorí majú sídlo v rôznych členských štátoch Únie, s výnimkou Spojeného kráľovstva. Tieto plnenia sú predmetom návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

13. Podľa týchto zmlúv Lebara predáva telefónne karty distribútorom za cenu nižšiu, ako je ich „nominálna hodnota“. Podstatou zmluvy uzatvorenej medzi Lebarou a jej distribútormi je, že distribútori sú povinní propagovať a predávať telefónne karty v členskom štáte, v ktorom majú sídlo, a tým uľahčovať uskutočňovanie nízkonákladových medzinárodných telefonických hovorov Lebarou koncovými užívateľmi.

14. Tieto zmluvy tiež obsahujú ustanovenia o dĺžke trvania hovorov, o cieľových krajinách, do ktorých je možné hovory uskutočniť, o účtovaných sadzbách, o označení telefónnych kariet (ktoré zvyčajne niesli meno distribútora, pričom Lebara poskytovala podporu dizajnu telefónnej karty a marketingového materiálu) a o službách zákazníkom. Čo sa týka posledného uvedeného, na telefónnych kartách je uvedené telefónne číslo služby zákazníkom, ktoré umožňuje koncovým užívateľom prístup k distribútorovi, hoci v niektorých členských štátoch sú koncoví užívatelia spojení priamo s Lebarou. Z tohto dôvodu v prípade ťažkostí plní distribútor úlohu kontaktného miesta koncového užívateľa dokonca aj vtedy, ak problém môže vyriešiť iba Lebara.

15. Telefónne karty, ktoré dodávala Lebara, majú približne ten istý tvar ako kreditná karta. Telefónne karty tiež uvádzajú nominálnu hodnotu vyjadrenú v mene členského štátu distribútora, zvyčajne v eurách, ktorá je vyššia ako cena, ktorú za ne distribútor zaplatil Lebare, ako aj jedinečné sériové číslo a ukrytý PIN kód.

11 — Článok 21 ods. 1 [článok 28 písm. g)] šiestej smernice o DPH bol zmenený a doplnený článkom 1 ods. 4 smernice Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000, meniacej a doplnujúcej smernicu č. 77/388/EHS, ktorá sa týka stanovenia daňových dlžníkov z pridanej hodnoty (Ú. v. ES L 269, s. 44; Mím. vyd. 09/001, s. 338).

12 — Právny zástupca Lebaru na pojednávaní vysvetlil, že distribútori bežne sami neposkytujú telekomunikačné služby. Sú dílermi telekomunikačných služieb, ktorí môžu tieto služby zakúpiť na účely distribúcie od iných poskytovateľov služieb, ako je Lebara.

16. Telefónne karty sú aktívne až po tom, ako sa distribútor skontaktuje s Lebarou, požiada o aktiváciu telefónnej karty a poskytne Lebare príslušné sériové číslo. Lebara následne aktivuje telefónne karty zodpovedajúce príslušným sériovým číslam za predpokladu, že telefónne karty boli zaplatené alebo ak je na účte distribútora v Lebare kladný zostatok.<sup>13</sup>

17. Jediný účel, na ktorý možno telefónne karty použiť, je uskutočňovanie medzinárodných telefonických hovorov. Telefónne karty umožňujú ich držiteľovi uskutočňovať telefonické hovory do výšky nominálnej hodnoty uvedenej na telefónnej karte.

18. Koncoví užívatelia uskutočňujú nízkonákladové medzinárodné telefonické hovory na základe toho, že spravia tri fyzické úkony. Po prvé zotrú políčko na telefónnej karte, ktorú kúpili od distribútora, a tak odhalia PIN kód. Po druhé vytočia uvedené miestne číslo, ktoré ich automaticky spojí s telefónnym prepínačom Lebary nachádzajúcim sa v Spojenom kráľovstve. Toto telefónne číslo je vytlačené na zadnej strane telefónnej karty. Po tretie zadajú PIN kód. Na to, aby sa telefonický hovor uskutočnil, postačuje táto informácia. Netreba mať telefónnu kartu poruke ani ju netreba predložiť na účely zaplataenia telefonických hovorov. Vzápätí môže koncový užívateľ vytočiť telefónne číslo želanej krajiny volania, ktorá sa nachádza mimo Európskej únie. Hovor je presmerovaný z telefónnej ústredne Lebary k niektorému z poskytovateľov medzinárodných telefonických služieb, s ktorým Lebara uzatvorila zmluvu.

19. Lebara podala v Spojenom kráľovstve odvolanie na First-tier Tribunal, Tax Chamber, ktorým napadla rozhodnutie HMRC, ktorým jej bola uložená povinnosť zaplatiť DPH za „služby používania karty“, ktoré poskytla za protihodnotu koncovým užívateľom v marci 2005. HMRC zastávali názor, že prvé zdaniteľné plnenie uskutočnila Lebara v okamihu predaja telefónnych kariet distribútorom, a tvrdili, že druhé plnenie spočívajúce v poskytnutí telekomunikačných služieb za protihodnotu uskutočnila Lebara v okamihu, keď koncoví užívatelia uskutočnili medzinárodné telefonické hovory, ktoré boli presmerované prostredníctvom jej prepínačov.

20. HMRC tvrdia, že miestom druhého plnenia bolo Spojené kráľovstvo, keďže koncoví užívatelia použili telefónne karty na súkromné, a nie na obchodné účely, takže Lebara bola povinná zaplatiť DPH za dodanie telefónnych kariet koncovým užívateľom. HMRC však boli ochotní priznať, že predaj telefónnych kariet distribútorom ako zdaniteľným osobám predstavoval samostatné plnenie, ktoré sa uskutočnilo v členskom štáte, kde mali distribútori sídlo.

21. Lebara tvrdila, že keby mala povinnosť zaplatiť DPH za dodanie telefónnych kariet koncovým užívateľom, nevyhnutne by to viedlo k dvojitému zdaneniu, čo by predstavovalo porušenie práva Únie. Bolo by to tak preto, lebo podľa „mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti“ distribútori DPH už zaplatili pri predaji telefónnych kariet, a to správcovi dane v členskom štáte, v ktorom majú distribútori sídlo.<sup>14</sup>

13 — V pripomienkach, ktoré na pojednávaní predložil právny zástupca Lebary, sa uvádzalo, že distribútori zaplatia za telefónne karty ešte predtým, ako sú aktivované, a predávajú sa až po ich aktivovaní. Táto časová postupnosť spočíva v zaplatení plnej sumy, po ktorom nasleduje aktivácia a následný predaj. V písomných pripomienkach predložených spoločnosťou Lebara sa však uvádza, že v záujme predchádzania riziku krádeže nemohli byť telefónne karty použité na uskutočnenie telefonického hovoru v čase, keď bola zásielka telefónnych kariet na ceste od Lebary k distribútorovi. Keď distribútor prijal zásielku telefónnych kariet, požiadal Lebaru o ich aktiváciu. Distribútorovi vznikol záväzok zaplatiť Lebare za telefónne karty až po ich aktivácii. Keby boli telefónne karty následne odcudzené alebo keby za ne distribútor nezaplatil, Lebara ich mohla deaktivovať. Tieto stanoviská, pokiaľ ide o okamih uskutočnenia platby medzi distribútormi a Lebarou, nie sú úplne v súlade. Zdá sa však, že tento problém je vyriešený v návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Uvádza sa v ňom, že „Lebara vykonala aktiváciu telefónnych kariet vtedy, ak mal účet distribútora v Lebare kladný zostatok, alebo v opačnom prípade požiadala realizáciu platby zo strany distribútora ešte pred ich aktiváciou“.

14 — Podľa „mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti“ stanovenej v článku 21 ods. 1 šiestej smernice o DPH, ak dodávateľ A a kupujúci B nemajú sídlo na území toho istého členského štátu, daňová povinnosť sa prenáša, takže povinnosť zaplatiť DPH má príjemca dodávky, nie dodávateľ. To znamená, že B má povinnosť zaplatiť DPH a vyúčtovať ju správcovi dane v členskom štáte B. Ako som už uviedol vyššie, článok 21 ods. 1 je v súčasnosti obsiahnutý v hlave XI kapitole 1 oddiele 1, nazvanom „Osoby povinné platiť daň správcovi dane“, ktorý zahŕňa články 193 až 205.



22. HMRC popierali, že by zaplataenie DPH za dodanie telefónnych kariet zo strany Lebary koncovým užívateľom predstavovalo porušenie práva Únie. Tvrdili, že v dôsledku neexistencie harmonizácie na úrovni Európskej únie, pokiaľ ide o zaobchádzanie s poukážkami, bola HMRC ponechaná možnosť zdaníť dodanie telefónnych kariet. HMRC taktiež tvrdili, že keby bolo prijaté stanovisko Lebary, nehrozilo by dvojité zdanenie, ale riziko nezdanenia.

23. First-tier Tribunal, Tax Chamber, položil Súdnemu dvoru dve prejudiciálne otázky.

- „1. Ak zdaniteľná osoba („obchodník A“) predáva telefónne karty predstavujúce právo prijať telekomunikačné služby od tejto osoby, má sa článok 2 ods. 1 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že obchodník A uskutoční dve plnenia na účely DPH: jedno v okamihu prvého predaja telefónnej karty obchodníkom A inej zdaniteľnej osobe („obchodník B“) a jedno v okamihu jej kúpy (t. j. jej použitia osobou – „koncovým spotrebiteľom“ – na uskutočnenie telefonických hovorov)?
2. Ak je to tak, ako sa má (v súlade s právnou úpravou Únie v oblasti DPH) uplatniť DPH na dodávateľský reťazec, ak obchodník A predáva telefónnu kartu obchodníkovi B, obchodník B ju ďalej predáva v členskom štáte B, kde si ju napokon kúpi koncový spotrebiteľ, a koncový spotrebiteľ ju potom používa na uskutočňovanie telefonických hovorov?“

24. Písomné pripomienky predložili Lebara, grécka vláda, holandská vláda, vláda Spojeného kráľovstva a Európska komisia, pričom všetci účastníci boli na pojednávaní, ktoré sa konalo 13. októbra 2011.

#### IV – Analýza

##### A – Úvodné poznámky

1. Telefónna karta spoločnosti Lebara v kontexte práva Únie v oblasti DPH

25. Na úvod treba zdôrazniť, že jediný účel, na ktorý možno telefónne karty použiť, je uskutočňovanie telefonických hovorov prostredníctvom systému Lebary. Nemožno ich napríklad použiť na platbu za iné tovary a služby poskytované Lebarou alebo tretími stranami. V tejto súvislosti sa telefónne karty líšia od varianty, keď kredit na predplatenej SIM karte môže byť použitý na mnohoúčelové platby. Naopak, telefónne karty Lebary pripomínajú nástroj, ktorý sa často označuje za „jednoúčelové poukážky“<sup>15</sup>.

26. Telefónne karty Lebary sa však líšia od všetkých ostatných typov poukážok tým, že na účely získania prístupu k predmetnej službe ich netreba predkladať. Postačuje pamätať si PIN kód a miestne telefónne číslo, na základe ktorého sú telefonické hovory presmerované na prepínače Lebary. Inými slovami, telefónne karty nie sú potvrdeniami s uvedeným menom držiteľa predstavujúcimi konkrétnu protihodnotu, ktoré môžu byť použité na zaplataenie určitej veci a pred použitím musia byť fyzicky predložené.

27. Taktiež je sporné, či telefónne karty možno vnímať ako platobné prostriedky alebo digitálne peniaze. Nominálna hodnota telefónnej karty je vyjadrená ako peňažná čiastka, ale nepredstavuje nijakú abstraktnú kúpnu silu. Vyjadruje skôr presný počet minút medzinárodných telefonických hovorov do každej krajiny volania tak, ako to bolo vopred stanovené v rámci cenovej politiky Lebary. Telefónna karta je platná iba presne stanovené obdobie. Po uplynutí lehoty jej platnosti ju už nemožno použiť.

15 — V tomto zmysle môže malá zmena skutkových okolností spôsobiť, že právne riešenie v prejednávacom prípade nebude možné uplatniť na podobnú situáciu. Prejednávaný prípad teda nie je nevyhnutne relevantný, pokiaľ ide o komplexnejšie problémy v oblasti DPH týkajúce sa mnohoúčelových poukážok alebo situácie, v rámci ktorých je protihodnota za dodávky tovaru alebo poskytnutie služieb zaplataená prostredníctvom predplateného alebo úverového účtu na mobilnú alebo pevnú telefónnu linku.

28. Presným opisom tohto systému v skutočnosti je, že aktivácia telefónnej karty vytvára dočasný zákaznicky účet v systéme Lebaray s kreditom do určitej maximálnej dĺžky hovoru zodpovedajúci nominálnej hodnote telefónnej karty. Tento účet môže použiť ktokoľvek, kto sa preukáže PIN kódom zodpovedajúcim tomuto účtu.

29. Z tohto dôvodu sa domnievam, že telefónne karty nie sú platobným prostriedkom, ale zariadením, ktoré umožňuje uplatnenie práva na prístup k telekomunikačným službám, ktoré zákazník dostane po zaplatení ceny distribútorovi, prípadne maloobchodnému predajcovi.

## 2. Akú službu poskytuje Lebara?

30. Na úvod postačuje pripomenúť, že telefónne karty nepredstavujú tovar, ale súvisia s poskytovaním služieb. Okrem toho identifikácia poskytovanej služby je východiskovým bodom pri vyriešení akéhokoľvek sporu v oblasti DPH, ktorý sa týka poskytovania služby v rámci reťazca plnení. Je to tak preto, lebo podľa článku 2 šiestej smernice o DPH „dani z pridanej hodnoty podlieha“ poskytovanie služieb. Inými slovami, daň nemožno vybrať, pokiaľ nebolo zistené poskytnutie služby.

31. Skutkové okolnosti prípadu potvrdzujú analýzu, ktorú navrhla generálna advokátka Trstenjak a ktorú Súdny dvor prijal vo veci MacDonald Resorts<sup>16</sup>. Z judikatúry Súdneho tvora vyplýva, že pri určovaní relevantného poskytnutia (služby), pri ktorom zdaniteľná osoba vykonáva kombináciu plnení, treba zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých sa plnenie uskutočňuje, a, samozrejme, aj všetky plnenia.<sup>17</sup> Ako nedávno potvrdil Súdny dvor, „zohľadnenie hospodárskej reality predstavuje základné kritérium na aplikáciu spoločného režimu DPH“<sup>18</sup>. Z tohto dôvodu je na účely určenia relevantného plnenia potrebné zohľadniť faktory, ktoré zachádzajú nad rámec samotného predaja telefónnych kariet.

32. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že hoci sa každé poskytnutie služby musí za bežných okolností považovať za odlišné a samostatné, poskytovanie služby, ktorá z hospodárskeho hľadiska predstavuje jedinú službu, nesmie byť umelo delené. Aby sa zabránilo takémuto deleniu, je potrebné zohľadniť základné črty plnenia. Rozhodujúci je „konečný úmysel“, s akým koncoví užívatelia zaplatili za telefónne karty.<sup>19</sup> Okrem toho Súdny dvor nedávno uplatnil tieto zásady v kontexte poskytovania telekomunikačných služieb. V rozsudku Everything Everywhere<sup>20</sup> rozhodol, že určité dodatočné poplatky, ktoré poskytovateľ telekomunikačných služieb účtuje svojim zákazníkom, nepredstavujú na účely výberu DPH protihodnotu za poskytovanie služieb, ktoré by boli vo vzťahu k hlavnému plneniu spočívajúcemu v poskytovaní telekomunikačných služieb odlišné a samostatné.

33. Ako zdôrazňuje grécka vláda, o jedno plnenie ide vtedy, keď jeden alebo viaceré prvky tvoria hlavné plnenie, zatiaľ čo naopak, na jeden alebo viacero prvkov treba hľadiť ako na jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie. Plnenie sa musí považovať za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám osebe, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa služieb.<sup>21</sup>

16 — Rozsudok zo 16. decembra 2010, MacDonald Resorts, C-270/09, Zb. s. I-13179, bod 18.

17 — Rozsudky z 22. októbra 1998, Madgett a Baldwin, C-308/96 a C-94/97, Zb. s. I-6229, body 23 a 24; z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, body 26 až 32; z 3. septembra 2009, RCI Europe, C-37/08, Zb. s. I-7533, body 23 až 25; z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, body 17 až 26, a MacDonald Resorts, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 18.

18 — Rozsudok zo 7. októbra 2010, Loyalty Management UK a Baxi Group, C-53/09 a C-55/09, Zb. s. I-9187, bod 39.

19 — Pozri v tejto súvislosti rozsudok MacDonald Resorts, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 22.

20 — Rozsudok z 2. decembra 2010, Everything Everywhere, C-276/09, Zb. s. I-12359.

21 — Rozsudky Madgett a Baldwin, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 24, a CPP, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 30.

34. Tu opísaný prístup k rozhodnutiu o relevantnom plnení<sup>22</sup> na základe článku 2 v prípade viacerých plnení pri poskytnutí služby bol pred určitým časom prijatý v rozsudku Faaborg-Gelting Linien<sup>23</sup>. V tomto rozsudku sa rozhodlo, že plnenia spočívajúce v dodaní jedál na trajektoch nachádzajúcich sa na trase medzi prístavmi nepredstavujú dodanie tovaru, ale poskytnutie služieb podľa šiestej smernice o DPH, pretože reštauračné plnenia charakterizuje súhrn črt a úkonov, pričom dodanie jedla je iba jednou z jeho súčastí, a vo veľkej miere v ňom prevažujú služby.<sup>24</sup>

35. Ak zohľadníme všetky relevantné skutočnosti a plnenia, ako aj „konečný úmysel“, s akým koncový užívateľ zaplatil za telefónnu kartu, relevantnou službou je právo na prístup k medzinárodným telefonickým hovorom, ktoré sú lacnejšie ako telefonické hovory poskytované prostredníctvom miestnej telefónnej ústredne nachádzajúcej sa v členskom štáte, v ktorom bola telefónna karta kúpená, alebo kdekoľvek inde. Ako zdôraznila holandská vláda, vlastníctvo telefónnej karty samo osebe nepredstavuje pre koncových užívateľov cieľ.<sup>25</sup> To, čo spotrebiteľov zaujíma, sú nízkonákladové medzinárodné telefonické hovory, ktoré táto telefónna karta umožňuje.

36. K tomuto umožneniu dochádza jednak prostredníctvom poskytnutia miestneho telefónneho čísla uvedeného na telefónnej karte, ktoré automaticky prepojí miestny hovor koncového užívateľa s telefónnou ústredňou Lebarou nachádzajúcou sa v Spojenom kráľovstve, a jednak poskytnutím ukrytého PIN kódu. Okrem poskytovania obmedzených služieb zákazníkom telefónna karta z pohľadu spotrebiteľa neslúži na žiaden iný účel. Ako som už uviedol, koncoví užívatelia nemusia mať na účely uskutočnenia telefonického hovoru telefónnu kartu pri sebe, ak si pamätajú informácie, ktoré sú na nej uvedené.

37. Z tohto dôvodu, podľa ustáleného prístupu k výkladu článku 2 šiestej smernice o DPH, Lebara poskytuje koncovým užívateľom právo na prístup k telekomunikačným službám. Medzi koncovými užívateľmi a Lebarou existuje priamy vzťah, ktorý vznikol na základe zaplatenia protihodnoty zo strany koncových užívateľov distribútorom alebo ich maloobchodným predajcom, ktorá je následne prevedená v prospech Lebarou. Priamy vzťah jasne vyplýva aj z požiadavky, aby koncoví užívatelia zadali PIN kód, ktorý je akceptovaný prostredníctvom prepínačov Lebarou a preukazuje zakúpenie telefónnej karty.

## B – Výklad právnych vzťahov z hľadiska práva Únie v oblasti DPH

### 1. Predložené prejudiciálne otázky a prístup k odpovediam na ne

38. Vnútroštátny súd položil dve prejudiciálne otázky. Prvá z nich je konkrétnejšia, zatiaľ čo druhá má všeobecnejšiu povahu. Domnievam sa však, že prvá otázka vychádza z určitých implicitných domnieмок, ktoré sa týkajú skutkových, ako aj právnych okolností. Okrem toho nie je vhodné pokúsiť sa odpovedať na prvú otázku bez uskutočnenia komplexnej analýzy vzťahov medzi Lebarou, jej distribútormi (a jej možnými maloobchodnými predajcami) a koncovými užívateľmi z hľadiska práva Únie v oblasti DPH. Táto analýza musí nevyhnutne zahŕňať zásadné otázky týkajúce sa povahy plnenia, zdaniteľného plnenia, základu dane a miesta plnenia. Tieto otázky budú skúmané v nasledujúcich bodoch, v ktorých sú posudzované štyri alternatívne riešenia navrhnuté v písomných pripomienkach predložených účastníkmi konania, ako aj vedľajšími účastníkmi konania.

22 — Pozri napríklad rozsudok MacDonald Resorts, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, body 24 a 32, v ktorom sa rozhodlo, že transakcie týkajúce sa nadobudnutia bodových práv v projektoch „time share“ v rekreačných strediskách predstavovali „predbežné transakcie“, aby mohla byť uskutočnená „skutočná služba“, ktorá spočívala v práve na dočasné užívanie určitej nehnuteľnosti alebo vo využití hotelových alebo podobných služieb; v rozsudku Madgett a Baldwin (už citovanom v poznámke pod čiarou 17, body 24 a 25) sa rozhodlo, že služby poskytované tretími stranami, ktoré samy osebe nepredstavovali cieľ, ale spôsob, ako lepšie využiť hlavnú službu poskytovanú zo strany obchodníka, boli čisto vedľajšie; pozri tiež rozsudok Levob Verzekeringen a OV Bank (už citovaný v poznámke pod čiarou 17, body 17 až 26), v ktorom sa rozhodlo, že ak bol funkčný softvér po svojom pôvodnom predaji upravený podľa požiadaviek kupujúceho, išlo o jedno poskytnutie služby, a nie o dve poskytnutia služby.

23 — Rozsudok z 2. mája 1996, C-231/94, Zb. s. I-2395.

24 — Tamže, bod 14.

25 — Rozsudok MacDonald Resorts, už citovaný v poznámke pod čiarou 16, bod 24.



## 2. Alternatíva 1: dve po sebe nasledujúce poskytnutia služby

### a) Zhrnutie stanoviska vlády Spojeného kráľovstva

39. Podľa vlády Spojeného kráľovstva sa má článok 2 ods. 1 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že obchodník vydaním telefónnych kariet uskutočňuje dve plnenia: jedno v okamihu prvého predaja telefónnej karty a druhé v okamihu uskutočnenia telefonických hovorov. Podľa vlády Spojeného kráľovstva majú členské štáty, za súčasného stavu harmonizácie práva Únie, možnosť voľby, pokiaľ ide o to, za ktoré z týchto dvoch plnení vyberú DPH. Že tento stav môže mať za následok nezdanenie alebo dvojité zdanenie, je výsledkom neexistencie harmonizácie v tejto oblasti, čo možno napraviť iba právnymi predpismi v oblasti zaobchádzania s poukážkami s nominálnou hodnotou v rámci Európskej únie.

40. Vláda Spojeného kráľovstva ďalej tvrdí, že na základe tejto analýzy je miestom plnenia Spojené kráľovstvo. Je to tak preto, lebo koncoví užívatelia sa nepovažujú za zdaniteľné osoby. Miesto plnenia je z tohto dôvodu stanovené článkom 9 ods. 1 šiestej smernice o DPH, a nie článkom 9 ods. 2 písm. e). Zdaniteľné plnenie nastáva v okamihu uskutočnenia telefonických hovorov koncovými užívatelmi.

41. Napokon podľa toho, čo tvrdí vláda Spojeného kráľovstva, protihodnota za prístup k nízkonákladovým telefonickým hovorom spočíva v zaplatení ceny telefónnej karty distribútorom Lebara. V prípade, že sa uskutoční menej hovorov, ako umožňuje telefónna karta, mal by sa upraviť základ dane. Nevyužitá časť nominálnej hodnoty telefónnej karty by sa potom nemala zohľadniť pri určovaní základu dane. Keby napríklad telefónna karta, ktorú distribútor kúpil za 10 eur, mala nominálnu hodnotu 15 eur, základ dane bude, v prípade využitia telefónnej karty iba do polovice, 5 eur, a nie 10 eur.

### b) Posúdenie

42. Na úvod treba uviesť, že môj záver, že relevantným plnením je prístup k právu uskutočňovať lacné telefonické hovory, ktoré poskytuje koncovým užívatelom Lebara, neznamená, že súhlasím s modelom navrhovaným vládou Spojeného kráľovstva. Presnejšie povedané, to neznamená, že súhlasím s argumentom, že Lebara za jednu a tú istú protihodnotu poskytuje dve plnenia, jedno distribútorom telefónnych kariet a jedno koncovým užívatelom.

43. V práve Únie v oblasti DPH je pojem „dvojité plnenie“ uskutočnené poskytnutím jednej a tej istej služby cudzím pojmom. Keby bol tento pojem prijatý, v skutočnosti by to predstavovalo prelom v oblasti základných zásad práva Únie v oblasti DPH a vznik problémov týkajúcich sa právnej istoty, dvojitého zdanenia alebo nezdanenia.<sup>26</sup>

44. Okrem toho, aj keby relevantným plnením nebolo dodanie telefónnych kariet, ale poskytnutie práva na prístup k telekomunikačným službám Lebary, tento záver by Spojenému kráľovstvu neumožňoval odvolávať sa na článok 9 ods. 1 šiestej smernice o DPH a vybrať daň za všetky plnenia uskutočnené medzi Lebarou a jej distribútormi. Nemožno predpokladať, že všetci koncoví užívatelia sú osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami na účely článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice o DPH, pretože je rozumné domnievať sa, že zdaniteľné osoby s väzbami s určitými tretími krajinami by si mohli želať využívať služby Lebary. Za týchto okolností sa miesto plnenia v súlade s článkom 9 ods. 2 písm. e) prenesie do členského štátu zákazníka. Ostatnými užívatelmi však budú jednotliví spotrebitelia, takže zaobchádzanie na účely DPH s plnením Lebary poskytovaným takýmto koncovým užívatelom sa bude aj naďalej riadiť článkom 9 ods. 1.

26 — Keby členský štát distribútora zastával názor, že uskutočnenie telefonických hovorov predstavovalo zdaniteľné plnenie, a keby členský štát poskytovateľa služby zastával názor, že dodanie telefónnych kariet koncovým užívatelom bolo zdaniteľným plnením, ani jeden z nich by v situácii, v rámci ktorej by nastali skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu, DPH nevybral. Bolo by to takisto v rozpore so základnou zásadou práva v oblasti DPH stanovenou v článku 2 prvej smernice o DPH, podľa ktorej DPH je spotrebná daň presne proporčná k cene tovaru a služieb.

45. Lebara nemôže identifikovať všetkých svojich koncových užívateľov, prípadne žiadneho z nich, pretože ide o zákazníkov distribútorov alebo maloobchodných predajcov týchto distribútorov. Domnievam sa, že členský štát by nemal mať možnosť vychádzať pri výkone svojej daňovej právomoci z domnienok, ktoré nemožno vyvrátiť ani potvrdiť. Okrem toho prijatie tvrdenia vlády Spojeného kráľovstva, že všetci koncoví užívatelia služieb Lebaru sú osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, by postavilo túto domnienku mimo dosahu súdnej kontroly.<sup>27</sup>

### 3. Alternatíva 2: dve paralelné poskytnutia služby

#### a) Zhrnutie stanoviska holandskej vlády

46. Holandská vláda navrhuje analýzu, podľa ktorej predmetný obchodný model predstavuje dve poskytnutia služieb, ale iba jedno z nich uskutočňuje Lebara. Domnieva sa, že vo vzťahu ku koncovým užívateľom uskutočňuje Lebara jediné plnenie spočívajúce v poskytovaní telekomunikačných služieb, spojené s vedľajším plnením v podobe distribučných služieb poskytovaných distribútormi Lebaru.

47. Holandská vláda sa domnieva, že za okolností, akými sú okolnosti, o aké ide v konaní vo veci samej, by sa mal článok 2 ods. 1 šiestej smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že poskytovateľ telekomunikačných služieb (obchodník A) uskutočňuje jedno plnenie, konkrétne poskytnutie telekomunikačných služieb koncovému užívateľovi. Dodanie telefónnej karty poskytovateľom (obchodník A) distribútorovi (obchodník B) nepredstavuje, samostatne a oddelene od telekomunikačných služieb, plnenie v zmysle článku 2 ods. 1 šiestej smernice o DPH. Distribútor (obchodník B) však poskytuje distribučné služby v prospech poskytovateľa (obchodník A).

48. Holandská vláda dospela k záveru, že poskytovateľ (obchodník A) je povinný zaplatiť DPH v členskom štáte, v ktorom má sídlo, pokiaľ ide o poskytovanie telekomunikačných služieb koncovým užívateľom, o ktorých sa predpokladá, že nie sú zdaniteľnými osobami. DPH je splatná v okamihu, keď distribútor uhradí poskytovateľovi formou prevodu na účet sumu zodpovedajúcu nominálnej hodnote telefónnej karty.

49. Z tohto dôvodu je základ dane stanovený podľa modelu holandskej vlády iný a vyšší ako základ dane stanovený podľa modelu Spojeného kráľovstva. Podľa modelu, ktorý navrhuje holandská vláda, by základ dane súvisiaci so službou poskytovanou zo strany Lebaru predstavoval nominálnu hodnotu telefónnej karty bez ohľadu na to, či distribútor alebo maloobchodný predajca predáva telefónne karty za cenu vyššiu alebo nižšiu, ako je ich nominálna hodnota. Holandská vláda sa okrem toho domnieva, že zdaniteľné plnenie nepredstavuje uskutočnenie telefonických hovorov (ako to navrhovala vláda Spojeného kráľovstva), ale predaj telefónnych kariet zo strany Lebaru jej distribútorom. Základ dane, pokiaľ ide o vedľajšiu službu, ktorú distribútori poskytujú Lebare, je teda rozdiel medzi nominálnou hodnotou telefónnych kariet a cenou, ktorú distribútor uhradí Lebare po ich zakúpení. Inými slovami, predpokladá sa, že distribútor uhradil tento rozdiel ako protihodnotu za službu, ktorú poskytuje Lebara.

#### b) Posúdenie

50. Bez ohľadu na ťažkosti, na ktoré som už upozornil, týkajúce sa (neopodstatnenej) domnienky, že všetci koncoví užívatelia telefónnych kariet Lebaru sú osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, je uvedené riešenie spojené s niekoľkými problémami. Hoci súhlasím s názorom, že dodanie telefónnych kariet zo strany Lebaru distribútorovi nepredstavuje samostatné poskytnutie služieb a že dodanie

27 — Podobne v rozsudku *MacDonald Resorts*, už citovanom v poznámke pod čiarou 16, Súdny dvor odmietol riešenie, ktoré by oprávňovalo zdaniteľnú osobu v danej veci na to, aby uskutočnila svoje vlastné posúdenie portfólia ubytovania, ktoré bolo k dispozícii na účely výpočtu DPH. Všeobecnejšie, Súdny dvor rozhodol, že sudy členského štátu musia byť v postavení, aby pri výkone súdnej kontroly „efektívne uplatňovali relevantné zásady a pravidlá práva Spoločenstva“. Pozri rozsudok z 21. januára 1999, *Upjohn*, C-120/97, Zb. s. I-223, bod 36. Pozri nedávne stanovisko Súdneho dvora z 8. marca 2011, 1/09 (Zb. s. I-1137), v ktorom Súdny dvor v bode 85 uviedol, že „úlohy zverené vnútroštátnym súdom a Súdnemu dvoru sú základom zachovania samotnej povahy práva stanoveného zmluvami“.

telefónnych kariet je na účely DPH irelevantné, na rozdiel od tvrdení uvedených holandskou vládou na pojednávaní nemôžem súhlasiť s názorom, že účasť distribútora alebo jeho maloobchodného predajcu na konečnom plnení poskytovanom koncovým užívateľom nepredstavuje určité poskytnutie služieb zo strany tohto distribútora alebo jeho maloobchodného predajcu koncovým užívateľom.

51. Čo je dôležitejšie, model navrhnutý holandskou vládou nezohľadňuje skutočnosť, že v rámci práva Únie v oblasti DPH sa uplatňujú rôzne pravidlá v závislosti od toho, či sprostredkovateľ uskutočňuje plnenie vo svojom vlastnom mene, alebo v mene komitenta.<sup>28</sup> Tieto pravidlá nemožno v prejednávacom prípade ignorovať pri určovaní povinnosti Lebara zaplatiť DPH.

52. Ak napríklad A predáva niečo C, pričom B, ktorý koná vo svojom vlastnom mene ako sprostredkovateľ, keď poskytuje plnenie C, neposkytuje samostatnú distribučnú službu A. B skôr iba uskutočňuje jeden z krokov v rámci reťazca plnení.

53. Ak však medzi A a C dochádza k plneniu, pričom A pri tomto plnení využíva B ako poskytovateľa distribučných služieb, ktorý koná v mene a na účet A, B uskutočňuje samostatné poskytnutie služby A. Plnenie medzi A a B predstavuje v rámci práva v oblasti DPH plnenie na vstupe vo vzťahu A voči C.

54. Na to, aby A mohol uskutočniť odpočet DPH vybratej za distribučnú službu poskytnutú zo strany B, však musí B predložiť A samostatnú faktúru týkajúcu sa jeho provízie. Logickým dôsledkom modelu navrhnutého holandskou vládou by však bolo odpadnutie povinnosti akejkoľvek samostatnej fakturácie provízie distribútorov, ktorá je potrebná pri správnom výbere DPH, pretože provízia spočíva v rozdiel medzi protihodnotou, ktorú dostal distribútor, a platbami za telefónne karty.<sup>29</sup>

55. Ešte vážnejší problém, ktorý vznikol v súvislosti s modelom holandskej vlády, sa týka skutočnosti, že jeho dôsledkom by bolo nadmerné zdanenie v prípade predaja telefónnych kariet koncovému užívateľovi za cenu nižšiu, ako je ich nominálna hodnota. Okrem toho v prípade predaja telefónnych kariet za cenu vyššiu, ako je ich nominálna hodnota, by ostalo určité protiplnenie nezdanené. Ten istý problém by sa nevyhnutne týkal aj DPH vybratej za distribučné služby.

#### 4. Alternatíva 3: jediný reťazec plnenia

##### a) Zhrnutie stanovísk spoločnosti Lebara a Komisie

56. Model navrhovaný Komisiou, s ktorým sa Lebara v podstate stotožňuje, je síce komplexný, ale nie bezchybný. Ich stanoviská možno zhrnúť nasledovne.

57. Ak zdaniteľná osoba („obchodník A“) predá inej zdaniteľnej osobe („obchodník B“), ktorá má sídlo v inom členskom štáte, telefónne karty predstavujúce právo využívať telekomunikačné služby, a obchodník B následne predá telefónnu kartu určenú na spotrebu koncovému užívateľovi, obchodník A uskutočňuje jediné zdaniteľné poskytnutie služieb v okamihu predaja telefónnych kariet obchodníkovi B. Následná kúpa a použitie telefónnej karty koncovým užívateľom nepredstavuje zdaniteľné plnenie voči koncovému užívateľovi zo strany obchodníka A, ale zo strany obchodníka B.

28 — Pozri článok 6 ods. 4 a siedmu zarážku článku 9 ods. 2 písm. e) šiestej smernice o DPH.

29 — Pozri článok 18 ods. 1 šiestej smernice o DPH, podľa ktorého zdaniteľná osoba na účely uplatnenia práva na odpočítanie dane „pri odpočte dane podľa článku 17 [ods.] 2) [písm.] a) musí mať faktúru vystavenú podľa článku 22 [ods.] 3)“. Pozri teraz článok 178 písm. a) smernice o DPH.

58. Podľa tohto scenára je obchodník B povinný na základe mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti zaplatiť DPH za protihodnotu, ktorú zaplatil obchodníkovi A. Obchodník B je taktiež povinný zaplatiť DPH za protihodnotu, ktorú dostal od koncového užívateľa. Pokiaľ ide o obe plnenia, DPH sa vyberie v členskom štáte, v ktorom má obchodník B sídlo. Obchodník B má však pri vyúčtovaní správcovi dane nasledujúcim po predaji telekomunikačných služieb koncovým užívateľom vo svojom členskom štáte nárok na odpočet DPH, ktorú zaplatil za transakcie s obchodníkom A. Inými slovami, obchodník B si odpočíta daň na vstupe.

#### b) Posúdenie

59. Tento model vychádza z myšlienky reťazca plnení od výrobcu cez rôzne stupne obchodného reťazca až ku koncovému spotrebiteľovi. Pridaná hodnota na každom stupni obchodného reťazca sa zdaňuje; tento model vedie k správne uplatneniu DPH, pokiaľ ide o miesto zdanenia a spotrebiteľskú daňovú sadzbu.

60. Problémom však ostáva, že telefónna karta sama osebe nemá samostatnú funkciu tovaru alebo služby. Okrem toho nemožno konštatovať, že koncoví užívatelia si od distribútorov kupujú právo na telekomunikačné služby, pretože táto služba nikdy nebola prevedená *in toto* z Lebarou na jej distribútorov.

61. Obchodné zmluvy uzatvorené medzi Lebarou a distribútormi naznačujú, že funkciou distribútora je propagovať predaj telefónnych kariet koncovým užívateľom buď priamo, alebo prostredníctvom maloobchodných predajcov. Okrem toho jednou zo základných charakteristík práva Únie v oblasti DPH je, že ide o spotrebnú daň.<sup>30</sup> Ako som už vysvetlil vyššie, celkovým účelom plnení medzi Lebarou a jej distribútormi je uľahčiť spotrebu koncovým užívateľom, a nie distribútorom. Z nijakej analýzy nevyplýva, že za bežných okolností sú nízkonákladové telefonické hovory spotrebované distribútormi.

62. Je pravda, že distribútor môže prevziať úlohu koncového užívateľa a používať telefónnu kartu za predpokladu, že je zaplatená a aktivovaná, ale to nie je skutočný hospodársky účel zmlúv uzatvorených medzi Lebarou a jej distribútormi. Keby distribútor používal telefónnu kartu na uskutočňovanie medzinárodných telefonických hovorov, išlo by o zdaniteľné plnenie sebe samému za predpokladu, že telefónna karta by bola použitá na iné ako na obchodné účely. Tento prípad upravuje článok 6 ods. 2 písm. b) šiestej smernice o DPH.<sup>31</sup>

63. Skutkové okolnosti prípadu nepodporujú ani alternatívu, že distribútori koncipujú a uvádzajú na trh svoje vlastné telekomunikačné služby a potom ich realizujú tak, že služby potrebné na zabezpečenie prístupu k sieti im poskytuje Lebara ako subdodávateľ.

64. Je zrejmé, že Lebara prostredníctvom svojich zmluvných vzťahov vytvára telekomunikačné linky medzi koncovým užívateľom a svojím prepínačom a odtiaľ prostredníctvom poskytovateľov služieb medzinárodných telefonických hovorov k príjemcom telefonických hovorov nachádzajúcim sa mimo Európskej únie. V tejto súvislosti nemožno uznať porovnávanie distribútorov Lebarou s poskytovateľmi virtuálnych mobilných telekomunikačných sietí, ako to navrhovala Komisia v rámci pojednávania na Súdnom dvore.

65. Lebara napokon vo svojich písomných pripomienkach zdôrazňovala skutočnosť, že koncoví užívatelia nevedia, a ani nemajú možnosť sa dozvedieť, že prístup k nízkonákladovým medzinárodným telefonickým hovorom, ktoré si kúpili od distribútorov alebo maloobchodných predajcov, poskytuje Lebara. Lebara tiež zdôrazňovala, že medzi ňou a koncovým užívateľom neexistuje priamy zmluvný záväzok.

30 — Pozri nedávny rozsudok RCI Europe, už citovaný v poznámke pod čiarou 17, bod 39.

31 — Článok 6 ods. 2 šiestej smernice o DPH stanovuje, že bezplatné poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou na jej vlastné osobné použitie alebo na použitie jej zamestnancami alebo na účely iné, ako sú jej podnikateľské účely, sa považuje za poskytovanie služieb za protihodnotu. Pozri teraz článok 26 ods. 1 písm. b) smernice o DPH.



66. Čo sa týka prvej vety predchádzajúceho bodu, zmena vzhladu telefónnej karty tak, aby totožnosť poskytovateľa bola utajená, nijako nemení „konečný úmysel“, s akým koncoví užívatelia telefónne karty kúpili, ktorým je uskutočňovanie nízkonákladových medzinárodných telefonických hovorov. Čo sa týka druhej vety predchádzajúceho bodu, článok 2 šiestej smernice o DPH nevychádza z existencie zmluvných vzťahov medzi koncovým užívateľom a dodávateľom, ale skôr z toku protihodnoty medzi koncovým užívateľom a poskytovateľom. Ako Súdny dvor uviedol v rozsudku *Town & County Factors*<sup>32</sup>, prijatie prístupu, ktorý by znamenal existenciu právneho vzťahu závislého od vynútiteľnosti záväzkov poskytovateľa služby, by ohrozilo účinnosť šiestej smernice o DPH.<sup>33</sup> Protihodnota prechádza od koncových užívateľov na Lebaru prostredníctvom maloobchodných predajcov a distribútorov. Okrem toho medzi koncovými užívateľmi a Lebarou existuje priame spojenie, pretože PIN kód umožňuje koncovému užívateľovi priamy prístup k prepínačom Lebarou.

67. Ak to zhrniem, keby Súdny dvor prijal model navrhnutý Komisiou a Lebarou, vyžadovalo by si to minimálne pružný výklad právneho vzťahu medzi Lebarou a jej distribútormi, ktorý navyše nepodporuje judikatúra Súdneho dvora. Z nijakej analýzy nevyplýva, že by Lebara svojim distribútorom poskytovala tú istú službu, ako je služba, ktorú títo distribútori poskytujú koncovým užívateľom.

5. Alternatíva 4: poskytnutie služieb zdaniteľnou osobou vo svojom vlastnom mene, ale na účet inej osoby

a) Zhrnutie subsidiárneho stanoviska Komisie

68. Komisia ďalej subsidiárne tvrdí, že podľa článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH sa predpokladá, že ak zdaniteľné osoby konajú vo svojom vlastnom mene, ale na účet inej strany zúčastnenej na poskytovaní služieb, tieto osoby samy dostali aj poskytli tieto služby. Malo by sa teda predpokladať, že distribútorom Lebarou (ktorí nepochybne konajú vo svojom vlastnom mene) bola v rámci prvého zdaniteľného plnenia poskytnutá služba zo strany Lebarou, ktorú distribútori v rámci druhého plnenia poskytli koncovým užívateľom.

b) Posúdenie

69. Súdny dvor nedávno rozhodol, že článok 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH vytvára právnu domnienku dvoch poskytnutí identických služieb v postupnej nadväznosti. Podľa tejto domnienky subjekt, ktorý sprostredkúva poskytnutie služieb a ktorý je komisionárom, sa najprv považuje za príjemcu predmetných služieb od subjektu, na ktorého účet koná, ktorý je komitentom, predtým, než tieto služby následne osobne poskytne zákazníčkovi. Z toho vyplýva, že pokiaľ ide o právny vzťah medzi komitentom a komisionárom, ich príslušná úloha poskytovateľa služieb a platcu je na účely DPH teoreticky vymenená.<sup>34</sup>

70. Domnievam sa, že táto domnienka je kľúčom k riešeniu prejednávaného prípadu. Na účely DPH by sa mali distribútori považovať za komisionárov konajúcich vo svojom vlastnom mene, ale na účel Lebarou, ktorá je komitentom. Komisia správne uvádza, že článok 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH vedie k vybratiu dane rovnakým spôsobom ako v prípade modelu dvoch dodaní v rámci jedného reťazca. Rád by som dodal, že článok 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH tento cieľ dosahuje bez skresľovania skutočnosti, pokiaľ ide o službu poskytovanú zo strany Lebarou a o osobu, ktorej sa služba poskytuje.

32 — Rozsudok zo 17. septembra 2002, *Town & County Factors*, C-498/99, Zb. s. I-7173.

33 — Tamže, bod 21.

34 — Rozsudok zo 14. júla 2011, *Henfling a i.*, C-464/10, Zb. s. I-6219, bod 35.



71. Distribútori v skutočnosti nie sú príjemcami práva na prístup k telekomunikačným službám, ale článok 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH umožňuje domnievať sa, že normotvorca Únie pripúšťa, aby bola zodpovedajúca fikcia uplatnená v situácii, keď distribútor koná vo svojom vlastnom mene, ale na účet inej osoby. Dôsledkom toho je aj skutočnosť, že sa daň vyberie v správnom členskom štáte a v správnej sadzbe – v prejednávanej prípadе v členskom štáte, v ktorom má distribútor sídlo, pričom základom dane je suma, ktorú distribútori zaplatili Lebare, zatiaľ čo zdaniteľné plnenie sa uskutočňuje v okamihu aktivácie telefónnych kariet. Okrem toho článok 6 ods. 4 umožňuje správne vystavenie faktúr tak zdaniteľnej osobe, ako aj zdaniteľnou osobou, ktorá sa podieľa na plnení.<sup>35</sup>

72. Lebara však zdôraznila, že distribútori nekonajú ako jej sprostredkovatelia a že vnútroštátny súd už rozhodol, že konajú vo svojom vlastnom mene. Inými slovami to naznačuje, že zmluva uzatvorená medzi Lebarou a jej distribútormi nepotvrďuje existenciu vzťahu, v ktorom distribútori konajú ako jej „utajení“ zástupcovia alebo komisionári v zmysle článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH.

73. V rámci tohto prejudiciálneho konania je však potrebné poskytnúť výklad článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH odkazom na právo Únie, a nie na vnútroštátne práva o sprostredkovaní alebo akýkoľvek iný inštitút vnútroštátneho občianskeho práva, alebo dokonca odkazom na vnútroštátne daňové právo. Okrem toho článok 6 ods. 4 ako ustanovenie daňového práva môže mať význam, ktorý sa nevyhnutne nemusí zhodovať s paralelnými výkladmi vyplývajúcimi z akéhokoľvek inštitútu vnútroštátneho občianskeho práva. Domnievam sa, že článok 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH sa neobmedzuje na prípady, v rámci ktorých existuje sprostredkovateľský vzťah, či už zverejnený, alebo utajený, podľa práva predmetného členského štátu, v prejednávanej prípadе podľa práva Spojeného kráľovstva. Podmienky stanovené v článku 6 ods. 4 sú splnené vtedy, ak sú splnené tri kritériá (podieľanie sa na poskytovaní služby, vo svojom vlastnom mene, na účet inej osoby).

74. Skutočnosť, že v predloženej návrhu na začatie prejudiciálneho konania nebola položená konkrétna otázka týkajúca sa výkladu článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH, nebráni Súdnu dvoru, aby sa týmto ustanovením zaoberal. Je ustálenou judikatúrou, že aj keď vnútroštátny súd z formálneho hľadiska obmedzil svoje otázky na výklad úzkeho okruhu ustanovení, takáto situácia nebráni Súdnu dvoru, aby vnútroštátnemu súdu poskytol všetky prvky výkladu práva Únie, ktoré môžu byť užitočné na rozhodnutie vo veci, ktorá mu bola predložená, bez ohľadu na to, či ich tento súd v znení svojich otázok uviedol.<sup>36</sup> Tento postoj sa v skutočnosti odráža v rozsiahlosti druhej položenej otázky. Okrem toho rozsudok Súdneho dvora vo veci Henfling a i.<sup>37</sup>, ktorý sa týka prístupu k výkladu článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH, bol vydaný neskôr ako akékoľvek rozhodnutia First-tier Tribunal, Tax Chamber, týkajúce sa významu článku 6 ods. 4.<sup>38</sup>

75. Myslím si, pokiaľ ide o výklad článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH v rámci práva Únie, že sa treba domnievať, že distribútori v prejednávanej prípadе konajú na účet Lebary z nasledujúcich dôvodov. Najskôr sa domnievam, že dodanie telefónnych kariet distribútorom neznamená, že sa z Lebary prenáša akékoľvek hospodárske riziko. Je to tak preto, lebo distribútori zjavne nemusia zaplatiť za telefónne karty, ktoré neboli aktivované. Na základe toho, čo uviedla Lebara, som dospel k záveru, že distribútori neposkytujú Lebare žiadnu protihodnotu, ak sa im po uvedení telefónnych kariet na trh nepodarí predať ich koncovým užívateľom. Ak nastane takáto situácia, nepožiadajú o ich aktiváciu. Inými slovami, z hospodárskeho hľadiska konajú na účet Lebary.

35 — Pozri Terra, B., Kajus, J.: *European VAT Directives*. 2011, oddiel 10.2.1.4.

36 — Rozsudok z 5. mája 2011, McCarthy, C-434/09, Zb. s. I-3375, bod 24.

37 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 34.

38 — Návrh na začatie prejudiciálneho konania v tejto veci bol doručený do kancelárie Súdneho dvora 22. októbra 2010 a rozsudok v tejto veci bol vyhlásený v nasledujúcom roku, 14. júla 2011.

76. Ďalej, distribútori sa podieľajú na poskytovaní práva na prístup k telekomunikačným službám zo strany Lebary koncovému užívateľovi. Preberajú na seba zodpovednosť, vo svojom vlastnom mene, ale na účet Lebary, za distribúciu prístupu k nízkonákladovým telefonickým hovorom, ako aj za prevod protihodnoty z koncového užívateľa na Lebaru. Okrem toho práve distribútori uskutočňujú nevyhnutné kroky (konkrétne zaplatenie a oznámenie sériového čísla Lebare) smerujúce k aktivácii dočasného zákaznickeho účtu, ktorý predstavuje telefónna karta.

77. Z tohto dôvodu sa domnievam, že najvhodnejším spôsobom posúdenia súboru skutkových okolností prejednávaneho prípadu je zistenie, že Lebara poskytuje koncovým užívateľom služby spočívajúce v práve na prístup k telekomunikačným službám po ich predplatení, čo možno považovať za dočasný zákaznickeý účet obsahujúci kredit do určitej maximálnej dĺžky hovoru. Distribútori sa na týchto plneniach podieľajú vo svojom vlastnom mene, ale na účet Lebary. Z tohto dôvodu je podľa článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH potrebné sa domnievať, že distribútori jednak dostali od Lebary službu a jednak ju poskytli koncovým užívateľom. To vedie k zaobchádzaniu na účely DPH už opísanému v bodoch 70 a 71 vyššie.

78. Podotýkam však, že Súdny dvor vo svojom rozsudku Henfling a i. ponechal vnútroštátnemu súdu vyriešenie otázky, či boli v danom prípade splnené podmienky stanovené v článku 6 ods. 4. Súdny dvor obmedzil svoj prístup na vydanie usmernení, aké som už vytýčil, pokiaľ ide o faktory, ktoré treba zohľadniť pri uplatnení článku 6 ods. 4.<sup>39</sup> V dôsledku toho môže byť odpoveď na otázku, či skutkové okolnosti prejednávaneho prípadu spĺňajú požiadavky stanovené v článku 6 ods. 4, ponechaná na rozhodnutie vnútroštátnemu súdu, ktorý pri tom musí náležite zohľadniť závery Súdneho dvora, pokiaľ ide o rôzne otázky, ktoré vznikli v tomto konaní, potrebu zachovávať integritu ustálených zásad práva Únie v oblasti DPH, ako aj autonómny výklad článku 6 ods. 4 v rámci Európskej únie, ktorý sa líši od výkladu vnútroštátnych právnych inštitútov.

## V – Zhrnutie

79. Pokiaľ ide o štyri alternatívy, ktoré som uviedol vyššie, navrhujem, aby Súdny dvor odmietol model navrhnutý vládou Spojeného kráľovstva, pretože môže viesť k dvojitému zdaneniu alebo k nezdaneniu. Okrem toho tento model vedie k záveru, že miesto plnenia, a teda právomoc vybrať DPH, treba určiť na základe domnienky, že všetci koncoví užívatelia sú osoby, ktoré nie sú zdaniteľnými osobami, ktorej pravdivosť nemôže byť predmetom súdneho skúmania.

80. Posledné uvedené odporúčanie platí aj pre model navrhnutý holandskou vládou. Okrem toho tento model môže viesť, v závislosti od konkrétneho prípadu, k nadmernému alebo nedostatočnému výberu DPH, keďže základ dane, pokiaľ ide jednak o poskytnutie práva na telekomunikačné služby a jednak o samostatnú distribučnú službu, sa odvodzuje z nominálnej hodnoty telefónnych kariet. Táto hodnota môže byť vyššia alebo nižšia, ako je cena, ktorú za ne zaplatili koncoví užívatelia.

81. Model dodávateľského reťazca, ktorý navrhli Lebara a Komisia, vedie k správne konečnému výsledku, avšak na úkor skreslenia vzťahu medzi Lebarou a jej distribútormi, keďže Súdny dvor by musel dospieť k záveru, že Lebara predáva svojim distribútorom prístup k svojim nízkonákladovým telefonickým hovorom. Namiesto tohto modelu by skutočnostiam obchodného modelu, ktorý bol v prejednávacom prípade predložený Súdnemu dvoru, lepšie zodpovedalo odvolávanie sa na právnu domnienku založenú na článku 6 ods. 4 šiestej smernice o DPH. Keby však Súdny dvor s mojimi závermi, pokiaľ ide o článok 6 ods. 4, nesúhlasil, subsidiárne navrhujem, aby bol prijatý návrh Komisie a Lebary, podľa ktorého predaj telefónnych kariet zo strany Lebary distribútorom predstavuje jediné plnenie a nasledujúci predaj distribútormi predstavuje samostatné plnenie.

39 — Už citovaný v poznámke pod čiarou 34. Pozri najmä body 42 a 43.

## VI – Návrh

82. Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy navrhujem, aby Súdny dvor na otázky položené zo strany First-tier Tribunal, Tax Chamber, odpovedal takto:

Ak zdaniteľná osoba („obchodník A“) predáva inej zdaniteľnej osobe („obchodník B“) telefónne karty obsahujúce informácie, ktoré umožňujú kupujúcemu („koncový užívateľ C“) prístup k telekomunikačným službám a ich príjem od A do výšky sumy uvedenej na tejto karte (za predpokladu, že A dostal od B protihodnotu, na ktorej sa dohodli), obchodník A poskytuje koncovému užívateľovi C službu spočívajúcu v práve na prístup k telekomunikačným službám po tom, ako si ich C predplatil. Ak sa však obchodník B, na základe článku 6 ods. 4 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, podieľa vo svojom vlastnom mene, ale na účet obchodníka A na poskytovaní tejto služby koncovému užívateľovi C, čo musí overiť vnútroštátny súd, na účely DPH sa predpokladá, že obchodník B túto službu dostal od obchodníka A a že obchodník B túto službu poskytol koncovému užívateľovi C.

83. V prípade, že sa Súdny dvor rozhodne tento návrh neprijat', alebo ak vnútroštátny súd nezistí, že distribútori konajú na účet Lebaray, subsidiárne navrhujem, aby Súdny dvor na otázky položené zo strany First-tier Tribunal, Tax Chamber, odpovedal takto:

Ak zdaniteľná osoba („obchodník A“) predáva inej zdaniteľnej osobe („obchodník B“) telefónne karty predstavujúce právo prijať telekomunikačné služby od obchodníka A a obchodník B následne predá telefónnu kartu koncovému užívateľovi C, ktorý uskutočňuje medzinárodné telefonické hovory prostredníctvom tejto telefónnej karty, obchodník A uskutočňuje jediné zdaniteľné poskytnutie telekomunikačných služieb v okamihu predaja obchodníkovi B. Následná kúpa a použitie telefónnej karty koncovým užívateľom nepredstavuje ďalšie zdaniteľné plnenie zo strany obchodníka A.