

**Zadeva C-641/21**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

20. oktober 2021

**Predložitveno sodišče:**

Bundesfinanzgericht (Avstrija)

**Datum predložitvene odločbe:**

11. oktober 2021

**Pritožnica:**

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

**Nasprotna stranka:**

Finanzamt Österreich

---

[...] (ni prevedeno)

BUNDESFINANZGERICHT (ZVEZNO FINANČNO SODIŠČE, AVSTRIJA)

[...] (ni prevedeno)

REPUBLIKA AVSTRIJA

[...] (ni prevedeno)

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU**

Stranki postopka v glavni stvari pred Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče), [...] (ni prevedeno) GZ. RV/7102167/2013:

- pritožnica:  
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [...] (ni prevedeno)  
2500 Baden, Avstrija; [...] (ni prevedeno)
- nasprotna stranka:

Finanzamt Österreich (finančni urad Avstrija), [...] (ni prevedeno) 1000 Dunaj, Avstrija (od 1. januarja 2021 kot naslednik Finanzamt Baden Mödling (finančni urad Baden Mödling)).

## SKLEP

Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je [...] (ni prevedeno) v pritožbeni zadevi Climate Corporation Emissions Trading GmbH [...] (ni prevedeno), ki zadeva pritožbo z dne 27. februarja 2012 zoper odločbo o odmeri davka za leto 2010 z dne 27. januarja 2012, ki jo je izdal Finanzamt Baden Mödling, **sklenilo**:

Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) se na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predloži to vprašanje:

Ali je treba Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008, razlagati tako, da morajo nacionalni organi in sodišča za kraj opravljanja storitve, ki je formalno v skladu z zapisanim pravom v drugi državi članici, v kateri ima prejemnik storitve sedež, šteti, da je ta v državi, če bi davčni zavezanec rezident, ki je izvajalec storitve, moral vedeti, da je z opravljeno storitvijo udeležen pri utaji davka na dodano vrednost, storjeni v okviru storitvene verige?

## Obrazložitev

### 1.) Dejansko stanje

Družba Climate Corporation Emissions Trading GmbH (v nadaljevanju: Climate GmbH) ima sedež v Avstriji. Družba Climate GmbH je od 1. do 20. aprila 2010 za plačilo prenesla pravice do emisije toplogrednih plinov na družbo Bauduin Handelsgesellschaft mbH (v nadaljevanju: Bauduin GmbH) s sedežem v Nemčiji (Hamburg), ki je bila tako imenovani „buffer“ (vmesno podjetje), to pomeni udeleženec v davčnem vrtiljaku. Družba Climate GmbH bi morala vedeti, da se bodo te pravice do emisije toplogrednih plinov v nadaljevanju uporabile za utaje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) v državi članici, ki ni Avstrija. Od družbe Climate GmbH je bilo za pričakovati, da za preprečitev teh utaj DDV družbi Bauduin GmbH ne bo prodala nobenih pravic do emisije toplogrednih plinov.

Družbo Bauduin GmbH je bilo treba – prav tako kot družbo Climate GmbH – šteti za davčnega zavezanca v smislu Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost.

## 2.) Dosedanji in nadaljnji postopek

Finanzamt Baden Mödling je z odločbo o odmeri davka za leto 2010, ki se izpodbija pred Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče), odplačne prenose pravic do emisije toplogrednih plinov z družbe Climate GmbH na družbo Bauduin GmbH štel za obdavčljive dobave blaga, ki ne spadajo pod oprostitve za dobave znotraj Skupnosti, saj naj bi bila družba Bauduin GmbH kot tako imenovani „missing trader“ (neplačujoči gospodarski subjekt) del goljufivega davčnega vrtiljaka, družba Climate GmbH pa naj bi vedela ali bi morala vedeti, da bodo njene dobave uporabljene za utaje DDV.

Družba Climate GmbH izpodbija uvrstitev prenosov pravic do emisije pod dobave in zanika, da bi ona oziroma njeni poslovodje vedeli ali bi morali vedeti za utaje DDV. Navaja, da je upoštevala vse zahtevane ukrepe za preprečitev vključitve pravic do emisije toplogrednih plinov, ki jih je prodala družbi Bauduin GmbH, v utaje DDV.

Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) meni, da to ne drži: družba Climate GmbH sicer ni vedela za vključitev pravic, ki jih je prodala družbi Bauduin GmbH, v utaje DDV, vendar pa bi družba Climate GmbH morala vedeti, da bodo pravice, ki jih je prodala družbi Bauduin GmbH, vključene v utaje DDV.

V skladu s sodno prakso Sodišča (sodba z dne 8. decembra 2016, C-453/15) je prenose pravic do emisije toplogrednih plinov treba šteti za storitve. Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) lahko spremeni elemente izpodbijane odločbe, tako da mora Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) svojo odločitev sprejeti ob upoštevanju tega, da je treba prenos pravic do emisije toplogrednih plinov šteti za storitve (to pomeni druge storitve v skladu s terminologijo nacionalnega avstrijskega prava) in ne za dobave.

## 3.) Upoštevne določbe

### 3.1) Nacionalno (notranje) pravo

Za druge storitve (to je pojem nacionalnega prava; pravo Unije za to uporablja pojem „storitve“), ki so bile po 31. 12. 2009 opravljene za podjetnika (to je pojem nacionalnega prava; pravo Unije za to uporablja pojem „davčni zavezanec“), se kraj opravljanja storitev v skladu s členom 3a(5) in (6) avstrijskega Umsatzsteuergesetz 1994 (zakon o prometnem davku iz leta 1994; v nadaljevanju: avstrijski UStG) v različici, objavljeni v BGBl. I 52/2009, določi tako:

*„(5) Za namene uporabe odstavkov od 6 do 16 in člena 3a se:*

*1. za podjetnika šteje podjetnik v skladu s členom 2, pri čemer podjetnik, ki izvaja tudi neobdavčljive transakcije, velja za podjetnika v zvezi z vsemi drugimi storitvami, ki so mu bile opravljene;*

2. za podjetnika šteje pravna oseba, ki ne opravlja podjetniške dejavnosti in ima identifikacijsko številko za prometni davek;

3. za podjetnika ne šteje oseba ali združenje oseb, ki ne spada na področje uporabe točk 1 in 2.

(6) *Ob upoštevanju odstavkov od 8 do 16 in člena 3a se za druge storitve, opravljene za podjetnika v smislu odstavka 5, točki 1 in 2, šteje, da so opravljene v kraju, kjer ima prejemnik podjetje. Če se druga storitev opravi za stalno poslovno enoto podjetnika, je namesto tega upošteven kraj te stalne poslovne enote.*“

### 3.2) Pravo Unije

Nacionalno pravo, ki za obravnavani davek uporablja pojem „prometni davek“, in s tem povezano izvajanje s strani organov in sodišč države članice morata ustrezati določbam prava Unije glede tega davka, za katerega se v pravu Unije uporablja izraz „DDV“.

Pri tem so pomembne te določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES:

„Člen 44

*Kraj opravljanja storitev je za davčnega zavezanca, ki deluje kot tak, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti. Če so te storitve opravljene stalni poslovni enoti davčnega zavezanca v kraju, ki ni kraj, v katerem ima sedež svoje dejavnosti, je kraj opravljanja teh storitev kraj, kjer ima stalno poslovno enoto. Če takega sedeža ali take stalne poslovne enote ni, je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima davčni zavezanec, ki prejme te storitve, stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.*“

„Člen 196

*DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, identificirana za namene DDV, kateremu/kateri se opravijo storitve iz člena 44, če te storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju zadevne države članice.*“

Uredba Sveta (ES) št. 1777/2005 z dne 17. oktobra 2005 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 77/388/EGS o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je bila „v celoti zavezujoča in se [je] neposredno uporablja[la] v vseh državah članicah“, razveljavljena pa je bila šele s členom 64 v povezavi s členom 65 Izvedbene uredbe (EU) št. 282/2011 s 1. julijem 2011. Uredba (ES) št. 1777/2005 se torej s časovnega vidika uporablja za transakcije, opravljene aprila 2010, čeprav april 2010 formalno ni več zajet z Direktivo 77/388/EGS, ampak z

Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Členi od 4 do 12 Uredbe (ES) št. 1777/2005 sicer vsebujejo različna podrobna pravila glede kraja obdavčljive transakcije, ki pa se v ničemer ne nanašajo na položaj v obravnavanem sporu.

Za transakcije, opravljene aprila 2010, se iz časovnih razlogov ne uporablja Izvedbena uredba Sveta (EU) št. 282/2011 z dne 15. marca 2011 o določitvi izvedbenih ukrepov za Direktivo 2006/112/ES o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (Izvedbena uredba (EU) št. 282/2011), saj je začela veljati šele 12. aprila 2011, uporablja pa se šele od 1. julija 2011.

#### **4.) Pojasnila glede vprašanja za predhodno odločanje**

##### **4.1) Upoštevnost vprašanja za predhodno odločanje**

V skladu z nacionalnim zakonskim besedilom je kraj opravljanja zadevnih storitev, ki jih je družba Climate GmbH med 1. in 20. aprilom 2010 opravila za družbo Bauduin GmbH, v skladu z osnovnim pravilom za „B2B“ (storitve enega davčnega zavezanca za drugega davčnega zavezanca), to pomeni v skladu s členom 3a(6) avstrijskega UStG, v Nemčiji. Zato obravnavane storitve v skladu z zapisanim nacionalnim pravom v Avstriji niso obdavčljive; z drugimi besedami: v skladu z zapisanim nacionalnim pravom se zanje ne plača avstrijski prometni davek (to pomeni DDV).

V skladu s členom 3a(2) nemškega Umsatzsteuergesetz (zakon o prometnem davku; v nadaljevanju: nemški UStG) je kraj prenosa pravic do emisije toplogrednih plinov na podjetnika (to pomeni na davčnega zavezanca v skladu s terminologijo Direktive 2006/112/ES) tam, kjer ima prejemnik svoje podjetje. V obravnavanem primeru je ta kraj torej bil v Nemčiji.

V skladu s členom 13b(1) nemškega UStG je podjetnik, ki je prejemnik storitve, davčni dolжник za druge storitve (to pomeni storitve), obdavčljive v Nemčiji, ki jih opravi podjetnik s sedežem v Avstriji. V obravnavanem primeru je bila torej družba Bauduin GmbH dolžna plačati nemški prometni davek.

Nemško nacionalno pravo torej – prav tako kot avstrijsko nacionalno pravo – ustreza pravu Unije.

V skladu z besedilom Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, kakor je bila spremenjena z Direktivo 2008/8/ES, je kraj opravljanja zadevnih storitev, ki jih je družba Climate GmbH med 1. in 20. aprilom 2010 opravila za družbo Bauduin GmbH, v skladu z osnovnim pravilom za „B2B“ (storitve enega davčnega zavezanca za drugega davčnega zavezanca), to pomeni v skladu s členom 44 zadevne direktive v navedeni različici, v Nemčiji. Zato obravnavane storitve v skladu z zapisanim

pravom Unije v Avstriji niso obdavčljive; z drugimi besedami: v skladu z zapisanim pravom Unije se zanje ne plača avstrijski DDV.

Sodišče je na vprašanje za predhodno odločanje v sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, odgovorilo tako, da morajo nacionalni organi in sodišča pri dobavi znotraj Skupnosti davčnemu zavezancu zavrnuti uporabo pravic do odbitka, oprostitve ali vračila davka na dodano vrednost, tudi kadar nacionalno pravo ne vsebuje določb o taki zavrnutvi, če se na podlagi objektivnih elementov ugotovi, da je ta davčni zavezanec vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se sklicuje v utemeljitev navedene pravice, sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost, storjeni v okviru dobavne verige.

Sodišče je na nadaljnje vprašanje za predhodno odločanje v sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, odgovorilo tako, da je mogoče davčnemu zavezancu, ki je vedel ali bi moral vedeti, da je s transakcijo, na katero se je skliceval v utemeljitev svojih pravic do odbitka, oprostitve ali vračila davka na dodano vrednost, sodeloval pri utaji davka na dodano vrednost, storjeni v okviru dobavne verige, zavrnuti uporabo teh pravic ne glede na to, da je bila ta utaja storjena v drugi državi članici od tiste, v kateri se uporaba teh pravic zahteva, in da je ta davčni zavezanec v zadnjenavedeni državi članici spoštoval formalne pogoje za uporabo navedenih pravic, določene z nacionalno zakonodajo.

Če bi pri zadevnih prenosih šlo za dobave blaga in ne – kakor v obravnavanem primeru – za storitve, bi bilo treba obravnavano zadevo v smislu sodbe Sodišča z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, presoјati tako, da bi bilo treba družbi Climate GmbH v tem primeru zavrnuti oprostitve za dobave znotraj Skupnosti. Temu v smislu sklepa Sodišča z dne 14. aprila 2021, HR proti Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, ne bi nasprotovalo, da družba Climate GmbH ni bila aktivno udeležena pri davčni utaji.

Odločitev Bundesfinanzgericht (zvezno finančno sodišče) je odvisna od tega, ali je treba v zvezi z obravnavanimi čezmejnimi storitvami po analogiji uporabiti navedena odgovora Sodišča na zadevni vprašanji za predhodno odločanje v sodbi z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13; z drugimi besedami: ali je treba Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost glede na njen skupni smisel razlagati tako, da je treba v nasprotju z besedilom njenega člena 44 (v različici Direktive 2008/8/ES) in v nasprotju z besedilom člena 3a avstrijskega UStG pri odmeri avstrijskega DDV šteti, da je kraj opravljanja storitev v danih okoliščinah v Avstriji.

#### **4.2) Vprašanje za predhodno odločanje**

Na področju „B2B“ iz primerjave dobave znotraj Skupnosti, ki je bila predmet sodbe Sodišča z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, in čezmejne storitve (torej storitve, ki jo davčni zavezanec s sedežem v eni državi



članici opravi za davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici) po eni strani izhajajo podobnosti, po drugi strani pa razlike.

#### Podobnosti:

Dobave znotraj Skupnosti in čezmejne storitve znotraj EU vedno zadevajo dve državi članici. Različne določbe za obe vrsti storitev praviloma na področju „B2B“ vodijo do istega rezultata, to pomeni, da le v državi članici, v kateri ima sedež prejemnik, za storitve oziroma dobave obstaja davčna obveznost. Ta davčna obveznost praviloma zadeva prejemnika in sicer kot davek na pridobitev znotraj Skupnosti ali pa kot davek, ki preide na prejemnika (obrnjena davčna obveznost).

Te podobnosti bi lahko kazale na to, da je treba Direktivo 2006/112/ES (v različici Direktive 2008/8/ES) glede čezmejnih storitev razlagati po analogiji s sodbo Sodišča z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

#### Razlike:

V primeru dobave znotraj Skupnosti, ki jo en davčni zavezanec opravi drugemu davčnemu zavezancu, je kraj dobave blaga praviloma tam, kjer ima sedež dobavitelj, to pomeni tam, kjer se blago nahaja ob prehodu pravice razpolaganja z blagom, oziroma tam, kjer se začne prevoz blaga k pridobitelju.

Pri čezmejni storitvi, ki jo en davčni zavezanec opravi za drugega davčnega zavezanca, pa je kraj opravljanja storitve praviloma tam, kjer ima sedež prejemnik storitve.

Pri dobavi blaga znotraj Skupnosti na področju „B2B“ ista operacija izpolnjuje dva položaja obdavčitve, in sicer dobavo znotraj Skupnosti in pridobitev znotraj Skupnosti, pri čemer se praviloma z oprostivitvijo, ki zadeva prvonavedeni položaj, prepreči dvojno obdavčenje operacije.

Za čezmejno storitev pa je nasprotno predviden le en položaj obdavčitve. Pridobitev čezmejne storitve ni obdavčljiv položaj. Po potrebi se davčni dolg za opravljanje storitve prenese z izvajalca storitve na prejemnika (obrnjena davčna obveznost).

Pri dobavi blaga znotraj Skupnosti ima država, v kateri ima sedež dobavitelj, pravico obdavčenja, ki se praviloma nevtralizira z oprostivitvijo dobave znotraj Skupnosti.

Nasprotno v primeru čezmejne storitve, ki je obdavčljiva glede na kraj sedeža prejemnika storitve, država sedeža izvajalca nima pravice obdavčenja, tako da oprostitev prek države sedeža ni potrebna.

Te razlike bi lahko kazale na to, da se Direktive 2006/112/ES (v različici Direktive 2008/8/ES) glede čezmejnih storitev ne more razlagati po analogiji s sodbo Sodišča z dne 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Skupno tako pravilna razlaga prava Unije ni tako očitna, da ne bi dopuščala nobenega razumnega dvoma (glej sodbo Sodišča z dne 4. oktobra 2018, C-416/17, točka 110).

Sodišču se zato na podlagi člena 267 PDEU v predhodno odločanje predloži uvodoma navedeno vprašanje.

[...] (ni prevedeno)

[navedbe, ki zadevajo nacionalni sodni postopek]

[...] (ni prevedeno)

[navedbe glede procesnih vidikov postopka predhodnega odločanja pred Sodiščem, varstva osebnih podatkov ter stroškov in morebitne oprostitve plačila stroškov postopka]

[...] (ni prevedeno)

Dunaj, 11. oktobra 2021

[...] (ni prevedeno)