

Predmet C-641/21

Zahtjev za prethodnu odluku

Datum podnošenja:

20. listopada 2021.

Sud koji je uputio zahtjev:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Datum odluke kojom se upućuje zahtjev:

11. listopada 2021.

Žalitelj:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Druga stranka u postupku:

Finanzamt Österreich

[omissis]

BUNDESFINANZGERICHT (SAVEZNI FINANCIJSKI SUD, AUSTRIJA)

[omissis]

REPUBLIKA AUSTRIJA

[omissis]

Zahtjev za prethodnu odluku u skladu s člankom 267. UFEU-a

Stranke glavnog postupka pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud) [omissis], broj predmeta RV/7102167/2013:

- Tužitelj:
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [omissis] 2500 Baden, Austrija; [omissis]
- Tuženo tijelo:

Finanzamt Österreich (Porezna uprava, Austrija), [omissis] 1000 Beč, Austrija (od 1. siječnja 2021. u svojstvu sljednika Finanzamta Baden Mödling (Porezna uprava u Baden Mödlingu, Austrija)).

RJEŠENJE

Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) [omissis] u postupku povodom žalbe koju je društvo Climate Corporation Emissions Trading GmbH [omissis] podnijelo 27. veljače 2012. protiv rješenja o porezu na promet 2010 koje je 27. siječnja 2012. donijela Porezna uprava u Baden Mödlingu **riješio je**:

U skladu s člankom 267. UFEU-a Sudu Europske unije upućuje se sljedeće prethodno pitanje:

treba li Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008., tumačiti na način da nacionalna tijela i nacionalni sudovi trebaju smatrati da se mjesto pružanja usluge, koje se u formalnom smislu u skladu s pisanim prvom nalazi u drugoj državi članici u kojoj primatelj usluge ima sjedište, nalazi u tuzemstvu ako je tuzemni porezni obveznik koji pruža usluge morao znati da pruženom uslugom sudjeluje u utaji poreza na dodanu vrijednost počinjenoj u okviru niza pruženih usluga?

Obrazloženje

1.) Činjenice

Sjedište društva Climate Corporation Emissions Trading GmbH (u daljnjem tekstu: Climate GmbH) nalazi se u Austriji. Društvo Climate GmbH prenosilo je od 1. do 20. travnja 2010. emisijske jedinice stakleničkih plinova uz naknadu na društvo Bauduin Handelsgesellschaft mbH (u daljnjem tekstu: Bauduin GmbH) sa sjedištem u Njemačkoj (Hamburg) koje je bilo takozvani međutrgovac (*buffer*), odnosno sudionik u kružnoj prijeveri povezanoj s PDV-om. Društvo Climate GmbH moralo je znati da se te emisijske jedinice stakleničkih plinova poslije upotrebljavaju u svrhu utaje poreza na dodanu vrijednost u drugoj državi članici koja nije Austrija. Od društva Climate GmbH trebalo je očekivati da radi sprečavanja tih utaja PDV-a neće prodavati emisijske jedinice stakleničkih plinova društvu Bauduin GmbH.

Kao i Climate GmbH, društvo Bauduin GmbH trebalo je smatrati poreznim obveznikom u smislu Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost.

2.) Dosadašnji i budući postupak

Porezna uprava u Baden Mödlingu smatrala je u rješenju o porezu na promet 2010 koje se pobija pred Bundesfinanzgerichtom (Savezni financijski sud) da su prijenosi emisijskih jedinica stakleničkih plinova koji su uz naknadu izvršeni s društva Climate GmbH na društvo Bauduin GmbH oporezive isporuke robe koje nisu obuhvaćene izuzećem od poreza za isporuke unutar Zajednice zato što je društvo Bauduin GmbH kao takozvani nepostojeći trgovac (*missing trader*) sudjelovalo u kružnoj prijeveri povezanoj s PDV-om, a društvo Climate GmbH znalo je ili je moralo znati da će se njegove usluge upotrebljavati za utaje PDV-a.

Društvo Climate GmbH protivi se kvalifikaciji prijenosa emisijskih jedinica kao isporuka i osporava da je to društvo odnosno da su članovi uprave tog društva znali ili da su morali znati za utaje PDV-a. Navodi da je poduzelo sve mjere potrebne za sprečavanje da emisijske jedinice stakleničkih plinova koje je prodalo društvu Bauduin GmbH budu dio utaja PDV-a.

Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) smatra da to nije slučaj: točno je da društvo Climate GmbH nije znalo ništa o tome da su emisijske jedinice koje je prodalo društvu Bauduin GmbH dio utaja PDV-a, ali društvo Climate GmbH moralo je znati da su emisijske jedinice koje je prodalo društvu Bauduin GmbH dio utaja PDV-a.

Prema sudskoj praksi Suda Europske unije (presuda od 8. prosinca 2016., C-453/15), prijenose emisijskih jedinica stakleničkih plinova treba smatrati uslugama. Bundesfinanzgericht (Savezni financijski sud) može izmijeniti pobijano rješenje u bilo kojem smislu, tako da taj sud treba donijeti odluku pod pretpostavkom da je prijenos emisijskih jedinica stakleničkih plinova potrebno smatrati uslugama (odnosno drugim uslugama u skladu s terminologijom iz austrijskog nacionalnog prava), a ne isporukama.

3.) Relevantne odredbe

3.1) Nacionalno (unutarnje) pravo

Što se tiče drugih usluga (pojam iz nacionalnog prava; u pravu Unije za to se upotrebljava pojam „usluge”) koje su nakon 31. prosinca 2009. pružene poduzetniku (pojam iz nacionalnog prava; u pravu Unije za to se upotrebljava pojam „porezni obveznik”), u članku 3.a stavcima 5. i 6. austrijskog Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: öUStG) iz 1994., kako je izmijenjen verzijom objavljenom u BGBl.-u I, 52/2009, mjesto pružanja usluge definira se na sljedeći način:

„(5) Za potrebe primjene stavaka 6. do 16. i članka 3.a

1. poduzetnikom se smatra poduzetnik u smislu članka 2., pri čemu se poduzetnikom smatra i poduzetnik koji također obavlja neoporezive transakcije u odnosu na sve druge usluge koje su mu pružene;

2. poduzetnikom se smatra pravna osoba koja nije porezni obveznik a koja je identificirana u svrhu PDV-a;

3. poduzetnikom se ne smatra osoba ili udruženje osoba koje nije obuhvaćeno područjem primjene točaka 1. i 2.

(6) Podložno stavcima 8. do 16. i članku 3.a, za druge usluge pružene poduzetniku, u smislu stavka 5. točaka 1. i 2., smatra se da se izvršavaju u mjestu u kojem primatelj obavlja svoje poslovanje. Ako je usluga pružena u poduzetnikovoj stalnoj poslovnoj jedinici, tada je odlučujuće mjesto te stalne poslovne jedinice.”

3.2) Pravo Unije

Nacionalno pravo, u kojem se u pogledu poreza o kojem je riječ upotrebljava pojam „porez na promet”, i s time povezana provedba tijela i sudova države članice moraju biti u skladu s odredbama prava Unije o tom porezu, koji se u pravu Unije naziva „porezom na dodanu vrijednost”.

U tom su pogledu relevantne sljedeće odredbe Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 2008/8/EZ od 12. veljače 2008. o izmjeni Direktive 2006/112/EZ:

„Članak 44.

Mjesto pružanja usluga poreznom obvezniku koji nastupa kao takav je mjesto gdje ta osoba ima sjedište svog poslovanja. Međutim ako su te usluge pružene na stalni poslovni nastan poreznog obveznika smješten na drugom mjestu koje nije isto kao i sjedište njegovog poslovanja, mjesto pružanja tih usluga je mjesto gdje se nalazi stalni poslovni nastan. U nedostatku takvog sjedišta poslovanja ili stalnog poslovnog nastana, mjesto pružanja usluga je mjesto gdje osoba koja prima usluge ima stalnu adresu ili uobičajeno boravište.”

„Članak 196.

PDV je dužan platiti svaki porezni obveznik, ili pravna osoba koja nije porezni obveznik ali je identificirana za potrebe PDV-a, kojem se pružaju usluge navedene u članku 44., ako usluge pruža porezni obveznik koji nema poslovni nastan na području države članice.”

Uredba Vijeća (EZ) br. 1777/2005 od 17. listopada 2005. o određivanju provedbenih mjera za Direktivu 77/388/EEZ o zajedničkom sustavu poreza na

dodanu vrijednost bila je „obvezujuća u cijelosti i izravno se [primjenjivala] u svim državama članicama” i stavljena je izvan snage tek člankom 64. u vezi s člankom 65. Provedbene uredbe o PDV-u koja se primjenjuje od 1. srpnja 2011. Posljedično, Uredba (EZ) br. 1777/2005 primjenjuje se u vremenskom smislu na transakcije iz travnja 2010., čak i ako travanj 2010. formalno više nije obuhvaćen Direktivom 77/388/EEZ, nego Direktivom 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost. Točno je da se u člancima 4. do 12. Uredbe (EZ) br. 1777/2005 navode različite detaljne odredbe o mjestu oporezivih transakcija, ali te odredbe ni na koji način nisu povezane s okolnostima koje se sporne u ovom slučaju.

Provedbena uredba Vijeća (EU) br. 282/2011 od 15. ožujka 2011. o utvrđivanju provedbenih mjera za Direktivu 2006/112/EZ o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost ne primjenjuje se na transakcije iz travnja 2010. iz vremenskih razloga zato što je ta uredba stupila na snagu tek 12. travnja 2011. i primjenjuje se tek od 1. srpnja 2011.

4.) Pojašnjenja prethodnog pitanja

4.1) Relevantnost prethodnog pitanja

Na temelju teksta nacionalnog zakona, mjesto u kojem je društvo Climate GmbH od 1. do 20. travnja 2010. pružalo usluge društvu Bauduin GmbH u skladu s temeljnim pravilom za „B2B” (usluge koje jedan porezni obveznik pruža drugom poreznom obvezniku), odnosno u skladu s člankom 3.a stavkom 6. austrijskog öUStG-a, nalazi se u Njemačkoj. Posljedično, u skladu s pisanim nacionalnim pravom usluge o kojima je riječ nisu oporezive u Austriji, odnosno u skladu s pisanim nacionalnim pravom ne podliježu austrijskom porezu na promet (porezu na dodanu vrijednost).

U skladu s člankom 3.a stavkom 2. njemačkog Umsatzsteuergesetzes (Zakon o porezu na promet, u daljnjem tekstu: dUStG), mjesto u kojem se emisijske jedinice stakleničkih plinova prenose na određenog poduzetnika (porezni obveznik u skladu s terminologijom iz Direktive 2006/112/EZ) nalazi se ondje gdje primatelj obavlja svoje poslovanje. Slijedom toga, to se mjesto u ovom slučaju nalazilo u Njemačkoj.

U skladu s člankom 13.b stavkom 1. dUStG-a, poduzetnik koji prima usluge osoba je koja je odgovorna za plaćanje poreza na druge usluge koje je pružio poduzetnik s poslovnim nastanom u Austriji i koje su oporezive u Njemačkoj. Slijedom toga, u ovom je slučaju osoba odgovorna za plaćanje njemačkog poreza na promet bila društvo Bauduin GmbH.

Stoga je njemačko nacionalno pravo, kao i austrijsko nacionalno pravo, u skladu s pravom Unije.

U skladu s tekstem Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost, kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ, mjesto u kojem je društvo Climate GmbH od 1. do 20. travnja 2010. pružalo usluge društvu Bauduin GmbH u skladu s temeljnim pravilom za „B2B” (usluge koje jedan porezni obveznik pruža drugom poreznom obvezniku), odnosno u skladu s člankom 44. izmijenjene Direktive, nalazi se u Njemačkoj. Posljedično, u skladu s pisanim pravom Unije usluge o kojima je riječ nisu oporezive u Austriji, odnosno u skladu s pisanim pravom Unije ne podliježu austrijskom porezu na dodanu vrijednost.

U skladu s odgovorom na prethodno pitanje iz presude Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, na nacionalnim je tijelima i sudovima da poreznom obvezniku u okviru isporuke unutar Zajednice odbiju korištenje prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje, ako se utvrdi, s obzirom na objektivne elemente, da je porezni obveznik znao ili morao znati da je operacijom na koju se poziva kao temelj za predmetno pravo sudjelovao u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza isporuka.

Na drugo prethodno pitanje u presudi Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, odgovoreno je na način da se poreznom obvezniku koji je znao ili morao znati da je operacijom na koju se poziva kako bi utemeljio svoja prava na odbitak, izuzeće ili povrat PDV-a sudjelovao u utaji PDV-a počinjenoj u okviru niza isporuka, može odbiti korištenje tih prava, usprkos činjenici da je utaja počinjena u državi članici različitoj od one u kojoj je njihovo korištenje zatraženo i tome da je taj porezni obveznik u toj posljednjoj državi članici poštovao formalne uvjete predviđene nacionalnim zakonodavstvom kako bi mogao koristiti navedena prava.

Da su se usluge o kojima je riječ sastojale od isporuka robe, a ne kao u ovom slučaju od usluga, u smislu presude Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, u ovom slučaju trebalo bi odlučiti na način da društvu Climate GmbH u tim okolnostima treba odbiti izuzeće od poreza za isporuke unutar Zajednice. Tomu se u smislu rješenja Suda od 14. travnja 2021., HR protiv Finanzamta Wilmersdorf, C-108/20, ne protivi činjenica da društvo Climate GmbH nije aktivno sudjelovalo u utaji poreza.

Odluka Bundesfinanzgerichta (Savezni financijski sud) ovisi o tome zahtijeva li se da se na prekogranične usluge o kojima je riječ po analogiji primijene navedeni odgovori na prethodna pitanja iz presude Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, odnosno treba li Direktivu Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost u njezinu cjelokupnom smislu tumačiti na način da suprotno tekstu članka 44. te direktive (kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ) i suprotno tekstu članka 3.a öUStG-a prilikom utvrđivanja austrijskog poreza na dodanu vrijednost treba smatrati da se mjesto pružanja usluge u predmetnim okolnostima nalazi u Austriji.

4.2) Prethodno pitanje

U pogledu isporuka „B2B” usporedba između isporuke unutar Zajednice, na kojoj se temeljila presuda Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, i prekogranične usluge (koju porezni obveznik sa sjedištem u jednoj državi članici pruža poreznom obvezniku sa sjedištem u drugoj državi članici) upućuje, s jedne strane, na sličnosti i, s druge strane, na razlike:

Sličnosti:

isporuke unutar Zajednice i prekogranične usluge unutar Unije odnose se na dvije države članice. Različite odredbe za te dvije vrste usluga u pogledu isporuka „B2B” u pravilu u jednakom opsegu dovode do toga porezna obveza za usluge postoji samo u državi članici u kojoj se nalazi poslovni nastan primatelja usluge. Tu poreznu obvezu u pravilu snosi primatelj usluge u obliku poreza na stjecanje robe unutar Zajednice ili u obliku poreza koji prelazi na primatelja usluge (*reverse charge*).

Te sličnosti mogu upućivati na to da Direktivu 2006/112/EZ (kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ) u pogledu prekograničnih usluga treba tumačiti po analogiji s presudom Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13.

Razlike:

u slučaju isporuke unutar Zajednice koju jedan porezni obveznik izvršava u odnosu na drugog poreznog obveznika, mjesto pružanja usluge u pravilu se nalazi u sjedištu pružatelja usluge, odnosno u mjestu u kojem se nalazi roba prilikom prelaska prava raspolaganja ili u mjestu u kojem počinje prijevoz robe prema primatelju.

Suprotno tomu, u slučaju prekogranične usluge koju jedan porezni obveznik pruža drugom poreznom obvezniku, mjesto pružanja usluge u pravilu se nalazi u sjedištu primatelja usluge.

Što se tiče isporuke robe unutar Zajednice, isti događaj u pogledu isporuka „B2B” odgovara dvama oporezivim događajima i to isporuci i stjecanju unutar Zajednice, pri čemu se u pravilu izuzećem od poreza za isporuke unutar Zajednice izbjegava dvostruko oporezivanje događaja.

Suprotno tomu, za prekograničnu uslugu predviđa se samo jedan oporezivi događaj. Stjecanje prekogranične usluge nije oporezivi događaj. Porezna obveza za pružanje usluge po potrebi prelazi s pružatelja na primatelja usluge (*reverse charge*).

U slučaju isporuke robe unutar Zajednice država u kojoj se nalazi poslovni nastan pružatelja usluge ima pravo na oporezivanje, koje se u pravilu neutralizira izuzećem od poreza za isporuke unutar Zajednice.

Suprotno tomu, u slučaju prekogranične usluge, koja se oporezuje u mjestu sjedišta primatelja usluge, država u kojoj se nalazi poslovni nastan pružatelja usluge nema pravo na oporezivanje, tako da nije potrebno da ta država izvrši izuzeće od poreza.

Te razlike mogu upućivati na to da Direktivu 2006/112/EZ (kako je izmijenjena Direktivom 2008/8/EZ) u pogledu prekograničnih usluga ne treba tumačiti po analogiji s presudom Suda od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13.

Općenito, čini se da pravilno tumačenje prava Unije nije tako očito da ne ostavlja mjesta nikakvoj razumnoj sumnji (vidjeti presudu Suda od 4. listopada 2018., C-416/17, t. 110.).

Stoga se pitanje postavljeno na početku zajedno sa zahtjevom u skladu s člankom 267. UFEU-a upućuje Sudu u svrhu donošenja prethodne odluke.

[*omissis*]

[razmatranja o nacionalnom postupku i pravnom lijeku]

[*omissis*]

[razmatranja o postupovnim aspektima zahtjeva za prethodnu odluku pred Sudom, zaštiti osobnih podataka te troškovima i eventualnoj besplatnoj pravnoj pomoći]

[*omissis*]

Beč, 11. listopada 2021.

[*omissis*]