

Asia C-641/21

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

20.10.2021

Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzgericht (liittovaltion verotuomioistuin, Itävalta)

Ennakkoratkaisupyyntön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

11.10.2021

Valittaja:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Vastapuolena oleva viranomainen:

Finanzamt Österreich

[– –]

BUNDESFINANZGERICHT

[– –]

REPUBLIK ÖSTERREICH

[– –]

SEUT 267 artiklaan perustuva ennakkoratkaisupyyntö

Asianosaiset Bundesfinanzgerichtissä, [– –] GZ. RV/7102167/2013:

• Valittaja:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [– –] 2500 Baden, Itävalta; [– –]

• Vastapuolena oleva viranomainen:

Finanzamt Österreich (Itävallan verohallinto, jäljempänä Finanzamt) [– –] 1000 Wien, Itävalta (tullut 1.1.2021 Finanzamt Baden Mödlingin sijaan).

VÄLIPÄÄTÖS

Bundesfinanzgericht on [– –] asiassa Climate Corporation Emissions Trading GmbH [– –], joka koskee 27.2.2012 tehtyä valitusta Finanzamt Baden Mödlingin 27.1.2012 tekemästä verotuspäätöksestä, joka koskee vuoden 2010 liikevaihtoveroa, **päättänyt seuraavaa:**

Unionin tuomioistuimelle esitetään SEUT 267 artiklan nojalla seuraava ennakkoratkaisukysymys:

Onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 12.2.2008 annettulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, tulkittava siten, että jäsenvaltion viranomaisten ja tuomioistuinten on katsottava, että palvelun suorituspaikka, joka kirjoitetun oikeuden mukaan sijaitsee muodollisesti toisessa jäsenvaltiossa, jossa hankkijan kotipaikka on, on ensimmäisessä jäsenvaltiossa, jos palvelun suoritaneen kotimaisen verovelvollisen olisi pitänyt tietää, että suorittamalla kyseisen palvelun se osallistuu suoritusketjun puitteissa tehtyyn arvonlisäveropetokseen?

Perustelu

1. Tosiseikat

Climate Corporation Emissions Trading GmbH:n (jäljempänä Climate GmbH) kotipaikka on Itävallassa. Climate GmbH siirsi 1.4.–20.4.2010 kasvihuonekaasujen päästöoikeuksia vastiketta vastaan Saksaan (Hampurissa) sijoittautuneelle Bauduin Handelsgesellschaft GmbH:lle (jäljempänä Bauduin GmbH), joka oli niin kutsuttu puskuri eli karusellipetoksen muodossa toteutettuun arvonlisäveropetokseen osallistunut yhtiö. Climate GmbH:n olisi pitänyt tietää, että näitä kasvihuonekaasujen päästöoikeuksia käytettäisiin jatkossa arvonlisäveropetoksiin muussa jäsenvaltiossa kuin Itävallassa. Climate GmbH:lta olisi ollut odotettavissa, ettei se näiden arvonlisäveropetosten estämiseksi olisi myynyt kasvihuonekaasujen päästöoikeuksia Bauduin GmbH:lle.

Bauduin GmbH:ta – samoin kuin Climate GmbH:ta – oli pidettävä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/112/EY tarkoitettuna verovelvollisena.

2. Aikaisempi ja myöhempi menettely

Finanzamt Baden Mödling on vuoden 2010 liikevaihtoveroa koskevassa verotuspäätöksessä, joka on riitautettu Bundesfinanzgerichtissä, luokitellut Climate GmbH:n Bauduin GmbH:lle siirtämät vastikkeelliset kasvihuonekaasujen päästöoikeudet veronalaisiksi tavaroiden luovutuksiksi, joihin ei sovelleta yhteisöluovutusten verovapautusta, koska Bauduin GmbH on vilpillisenä yhteisöostajana (missing trader) ollut osallisena petoksellisessa

arvonlisäverokarusellissa ja koska Climate GmbH on tiennyt tai sen olisi pitänyt tietää, että sen suorituksia käytettäisiin arvonlisäpetosten tekemiseen.

Climate GmbH riitauttaa päästöoikeuksien siirron luokittelun luovutuksiksi ja kiistää sen, että se tai sen johto oli tietoinen tai että niiden olisi pitänyt olla tietoisia arvonlisäveropetoksista. Se väittää toteuttaneensa kaikki tarvittavat toimenpiteet sen estämiseksi, että Bauduin GmbH käyttäisi sille myydyt kasviuonekaasujen päästöoikeudet arvonlisäveropetoksien tekemiseksi.

Bundesfinanzgerichtin mukaan näin ei ole: vaikka Climate GmbH ei tiennyt, että sen Bauduin GmbH:lle myymät oikeudet käytettiin arvonlisäpetosten tekemiseen, Climate GmbH:n olisi pitänyt tietää, että Bauduin GmbH käytti nämä oikeudet kyseisten rikosten tekemiseen.

Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (tuomio 8.12.2016, C-453/15) kasviuonekaasujen päästöoikeuksien siirtoja on pidettävä palvelujen suorituksina. Bundesfinanzgericht voi muuttaa riitautettua päätöstä millä tahansa tavalla niin, että Bundesfinanzgerichtin on annettava ratkaisunsa sillä edellytyksellä, että kasviuonekaasujen päästöoikeuksien siirtoa on pidettävä palvelujen suorituksina eikä (tavaroiden) luovutuksina.

3. Asian kannalta merkitykselliset säännökset

3.1 Kansallinen (sisäinen) oikeus

Sellaisten palvelujen suoritusten [kansallisessa oikeudessa käytetään palvelujen suorituksista käsitettä ”sonstige Leistungen” eli ”muut suoritukset”; unionin oikeudessa käytetään tässä tarkoituksessa käsitettä ”Dienstleistungen” eli ”palvelujen suoritukset”] osalta, jotka on suoritettu myöhemmin kuin 31.12.2009 elinkeinonharjoittajalle (”Unternehmer”, kansallisen oikeuden käsite; unionin oikeudessa käytetään tässä tarkoituksessa käsitettä ”Steuerpflichtiger” eli ”verovelvollinen”), suorituspaikasta säädetään Itävallan vuoden 1994 liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz 1994, jäljempänä UStG), sellaisena kuin se on julkaistu Itävallan virallisessa lehdessä BGBl. I 52/2009, 3 a §:n 5 ja 6 momentissa seuraavaa:

”5. Sovellettaessa 6–16 momenttia ja 3 a §:ää:

1. elinkeinonharjoittajana pidetään 2 §:ssä tarkoitettua elinkeinonharjoittajaa siten, että elinkeinonharjoittajaa, joka suorittaa myös veron soveltamisalan ulkopuolelle jääviä liiketoimia, pidetään elinkeinonharjoittajana kaikkien sille suoritettujen palvelujen osalta;

2. elinkeinonharjoittajana pidetään oikeushenkilöä, joka harjoittaa muuta kuin liiketoimintaa ja jolla on liikevaihtoverotunniste;

3. *elinkeinonharjoittajana ei pidetä henkilöä tai henkilöiden yhteenliittymää, joka ei kuulu 1 ja 2 kohdan soveltamisalaan.*

6. *Jollei 8–16 momentista ja 3 a §:stä muuta johdu, 5 momentin 1 ja 2 kohdassa tarkoitetuille elinkeinonharjoittajalle suoritettavien palvelun suorituspaikka on paikka, josta palvelujen vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa. Jos palvelu suoritetaan elinkeinonharjoittajan kiinteälle toimipaikalle, tämän kiinteän toimipaikan sijainti on tällöin ratkaiseva.”*

3.2 Unionin oikeus

Kansallisen oikeuden, jossa kyseisestä verosta käytetään liikevaihtoveron (Umsatzsteuer) käsitettä, ja siihen liittyvän täytäntöönpanon, jonka suorittavat jäsenvaltion viranomaiset ja tuomioistuimet, on oltava tätä veroa, jota unionin oikeudessa kutsutaan arvonlisäveroksi (Mehrwertsteuer), koskevien unionin oikeuden säännösten mukainen.

Tältä osin merkityksellisiä ovat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 2006/112/EY muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY, seuraavat säännökset:

”44 artikla

Verovelvolliselle, joka toimii tässä ominaisuudessaan, suoritettavien palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa tällä verovelvollisella on liiketoimintansa kotipaikka. Jos nämä palvelut kuitenkin suoritetaan verovelvollisen kiinteään toimipaikkaan, joka sijaitsee muualla kuin verovelvollisen liiketoiminnan kotipaikka, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseinen kiinteä toimipaikka sijaitsee. Jos tällaista liiketoiminnan kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa kyseiset palvelut vastaanottavan verovelvollisen kotipaikka tai vakinainen asuinpaikka on.”

”196 artikla

Arvonlisäveron on velvollinen maksamaan sellainen verovelvollinen tai sellainen [ei-verovelvollinen] arvonlisäverotunnisteen saanut oikeushenkilö, – – jolle suoritetaan 44 artiklassa tarkoitettu palvelu, jos kyseisen palvelun suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseisen jäsenvaltion alueelle.”

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 77/388/ETY täytäntöönpanotoimenpiteistä 17.10.2005 annettu neuvoston asetus (EY) N:o 1777/2005 oli *”kaikilta osiltaan velvoittava, ja sitä [sovellettiin] sellaisenaan kaikissa jäsenvaltioissa”*, ja se kumottiin vasta 1.11.2011 asetuksen (EU) N:o 282/2011 64 artiklalla, luettuna yhdessä 65 artiklan kanssa. Asetusta (EY) N:o 1777/2005 sovelletaan näin ollen ajallisesti vuoden 2010 huhtikuussa toteutettuihin liiketoimiin, vaikka vuoden 2010 huhtikuu ei muodollisesti enää

kuulu direktiivin 77/388/EY vaan yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY soveltamisalaan. Asetuksen (EY) N:o 1777/2005 4–12 artiklaan tosin sisältyy erilaisia veronalaisten liiketoimien suorituspaikkaa koskevia täsmennyksiä, jotka eivät kuitenkaan koske nyt käsiteltävänä olevan asian tilannetta.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettua neuvoston täytäntöönpanoasetusta (EU) N:o 282/2011 ei voida ajallisista syistä soveltaa vuoden 2010 huhtikuussa toteutettuihin liiketoimiin, koska se tuli voimaan vasta 12.4.2011 ja koska sitä sovelletaan vasta 1.7.2011 alkaen.

4. Ennakkoratkaisukysymystä koskevat huomautukset

4.1 Ennakkoratkaisukysymyksen merkityksellisyys

Kansallisen lain sanamuodon mukaan kyseessä olevien palvelujen, jotka Climate GmbH on suorittanut Bauduin GmbH:lle 1.4.–20.4.2010, suorituspaikka on B2B-yleissäännön (verovelvollisen toiselle verovelvolliselle suorittamat palvelut) eli UStG:n 3 a §:n 6 momentin mukaan Saksassa. Tästä seuraa, että kyseisistä palvelujen suorituksista ei kansallisen kirjoitetun oikeuden mukaan kanneta veroa Itävallassa, mikä toisin sanoen tarkoittaa, että ne eivät ole kansallisen kirjoitetun oikeuden mukaan Itävallan liikevaihtoveron (arvonlisäveron) alaisia.

Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä Saksan UStG) 3 a §:n 2 momentin mukaan paikka, jossa kasvihuonekaasujen päästöoikeuksia siirretään elinkeinonharjoittajalle (eli verovelvolliselle direktiivin 2006/112/EY terminologian mukaan), on se paikka, josta käsin vastaanottaja harjoittaa liiketoimintaansa. Käsiteltävässä asiassa tämä paikka oli siis Saksassa.

Saksan UStG:n 13 b §:n 1 momentin mukaan suorituksen vastaanottava elinkeinonharjoittaja on velvollinen maksamaan veron Itävaltaan sijoittautuneen elinkeinonharjoittajan suorittamista palveluista, jotka ovat veronalaisia Saksassa. Käsiteltävässä asiassa Bauduin GmbH oli näin ollen velvollinen maksamaan Saksan liikevaihtoveron.

Saksan kansallinen oikeus, samoin kuin Itävallan kansallinen oikeus, on siis unionin oikeuden mukainen.

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY, mukaan kyseessä olevien palvelujen, jotka Climate GmbH suoritti Bauduin GmbH:lle 1.4.–20.4.2010, suorituspaikka on B2B-yleissäännön eli kyseisen direktiivin 44 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna, mukaan Saksassa. Tästä seuraa, että kyseisistä palvelujen suorituksista ei kirjoitetun unionin oikeuden mukaan kanneta

veroa Itävallassa, mikä toisin sanoen tarkoittaa, että kirjoitetun unionin oikeuden mukaan ne eivät ole Itävallan arvonlisäveron alaisia.

Unionin tuomioistuin vastasi asiassa C-131/13 (Schoenimport ”Italmoda”) esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen 18.12.2014 antamassaan tuomiossa siten, että kansallisten viranomaisten ja tuomioistuinten on evättävä verovelvolliselta yhteisöluovutuksen yhteydessä arvonlisäveron vähennys-, vapautus- ja palautusoikeudet, vaikka kansallisessa oikeudessa ei ole säännöksiä, joissa olisi säädetty tällaisesta epäämisestä, jos objektiivisten seikkojen perusteella osoitetaan, että verovelvollinen tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää ottavansa tällaisella liiketoimella, johon on vedottu kyseisen oikeuden perusteena, osaa luovutusketjun yhteydessä suoritettuun arvonlisäveropetokseen.

Asiassa C-131/13 (Schoenimport ”Italmoda”) esitettyyn toiseen ennakkoratkaisukysymykseen unionin tuomioistuin vastasi 18.12.2014 antamassaan tuomiossa siten, että sellaiselta verovelvolliselta, joka tiesi tai jonka olisi pitänyt tietää ottavansa sellaisella liiketoimella, johon on vedottu arvonlisäveron vähennys-, vapautus- ja palautusoikeuksien perusteena, osaa luovutusketjun yhteydessä suoritettuun arvonlisäveropetokseen, voidaan evätä nämä oikeudet siitä huolimatta, että arvonlisäveroa kierrettiin toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa näitä oikeuksia haettiin, ja että verovelvollinen on täyttänyt viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa kansallisessa lainsäädännössä näiden oikeuksien saamiselle asetetut muodolliset edellytykset.

Jos kyseessä olevat suoritukset olisivat koostuneet tavaroiden luovutuksista eivätkä – kuten tässä tapauksessa – palvelujen suorituksista, käsiteltävää asiaa olisi unionin tuomioistuimen asiassa C-131/13 (Schoenimport ”Italmoda”) 18.12.2014 antaman tuomion valossa arvioitava siten, että Climate GmbH:lta olisi tässä tapauksessa evättävä yhteisöluovutusten verovapautus. Tätä päätelmää ei horjuta unionin tuomioistuimen asiassa C-108/20 (HR v. Finanzamt Wilmersdorf) antaman määräyksen valossa se, että Climate GmbH ei osallistunut aktiivisesti veropetokseen.

Bundesfinanzgerichtin ratkaisu riippuu siitä, onko kyseisiin rajat ylittäviin palvelujen suorituksiin sovellettava analogisesti vastauksia, jotka unionin tuomioistuin on asiassa C-131/13 (Schoenimport ”Italmoda”) 18.12.2014 antamassaan tuomiossa antanut ennakkoratkaisukysymyksiin eli toisin sanoen: onko yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY sen koko merkitys huomioon ottaen tulkittava siten, että 44 artiklan (sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY) ja UStG:n 3 a §:n sanamuodosta poiketen on käsiteltävän asian olosuhteissa katsottava, että Itävallan arvonlisäveroa vahvistettaessa suorituspaikka on Itävallassa.

4.2 Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

B2B-yleissäännön alalla vertailu yhteisöluovutuksen, joka oli unionin tuomioistuimen asiassa C-131/13 (Schoenimport ”Italmoda”) 18.12.2014 antaman

tuomion perusteena, ja rajat ylittävän palvelun suorituksen (jäsenvaltioon sijoittautuneelta verovelvolliselta toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle verovelvolliselle) välillä osoittaa yhtäältä samankaltaisuuksia ja toisaalta eroja:

Samankaltaisuudet:

Yhteisöluovutukset ja rajat ylittävät palvelujen suoritukset unionissa koskevat kumpikin kahta jäsenvaltiota. Näitä kahta suoritustyyppiä koskevat eri säännökset vaikuttavat B2B-yleissäännön alalla yleensä samalla tavoin siten, että verovelvollisuus niiden osalta on olemassa vain jäsenvaltiossa, johon hankkija on sijoittautunut. Tämä verovelvollisuus koskee pääsääntöisesti hankkijaa joko yhteisöhankinnan verona tai hankkijalle siirtyvänä verona (käännetty veronmaksuvelvollisuus).

Näiden samankaltaisuuksien perusteella voitaisiin päätellä, että direktiiviä 2006/112/EY (sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY) on rajat ylittävien palvelujen suoritusten osalta tulkittava analogisesti unionin tuomioistuimen asiassa C-131/13 (Schoenimport "Italmoda") 18.12.2014 antaman tuomion kanssa.

Erot:

Kun kyseessä on verovelvollisen suorittama yhteisöluovutus toiselle verovelvolliselle, suorituspaikka on pääsääntöisesti luovuttajan kotipaikassa eli paikassa, jossa tavara on määräämisvallan siirtyessä, tai paikassa, jossa tavaran kuljetus vastaanottajalle alkaa.

Kun kyseessä on rajat ylittävä palvelun suoritus verovelvolliselta toiselle verovelvolliselle, suorituspaikka on sitä vastoin pääsääntöisesti hankkijan kotipaikassa.

Tavaroiden yhteisöluovutuksessa sama toimi käsittää B2B-yleissäännön alalla kaksi verotettavaa tapahtumaa, jotka ovat yhteisöluovutus ja yhteisöhankinta, jolloin ensiksi mainitun verovapautuksella yleensä estetään kyseisen toimen kaksinkertainen verotus.

Sitä vastoin rajat ylittävän palvelun suorituksen osalta on säädetty ainoastaan yhdestä verotettavasta tapahtumasta. Rajat ylittävän palvelun hankinta ei sisällä verotettavaa tapahtumaa. Palvelun suorittamista koskeva verovelka siirretään tarvittaessa suorittajalta hankkijalle (käännetty veronmaksuvelvollisuus).

Tavaroiden yhteisöluovutuksen osalta valtiolla, johon luovuttaja on sijoittautunut, on verotusoikeus, joka pääsääntöisesti neutralisoidaan yhteisöluovutuksen verovapautuksella.

Sitä vastoin silloin, kun kyse on rajat ylittävästä palvelun suorituksesta, josta vero kannetaan hankkijan kotipaikassa, suorittajan asuinvaltiolla ei ole verotusoikeutta, jolloin verovapautus asuinvaltiossa ei ole tarpeen.

Näiden erojen perusteella voitaisiin päätellä, että direktiiviä 2006/112/EY (sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2008/8/EY) ei ole rajat ylittävän palvelun suorituksen osalta tulkittava analogisesti unionin tuomioistuimen asiassa C-131/13 (Schoenimport ”Italmoda”) 18.12.2014 antaman tuomion kanssa.

Unionin oikeuden oikea tulkinta ei kaiken kaikkiaan vaikuta niin ilmeiseltä, ettei siitä ole mitään perusteltua epäilystä (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 4.10.2018, C-416/17, 110 kohta).

Alussa esitetty kysymys esitetään sen vuoksi SEUT 267 artiklan nojalla unionin tuomioistuimelle ennakkoratkaisun antamista varten.

[--]

(kansallista menettelyä ja muutoksenhakukeinoja koskevia huomautuksia)

[--]

[huomautuksia unionin tuomioistuimessa käytävään ennakkoratkaisumenettelyyn liittyvistä menettelyllisistä seikoista, henkilötietojen suojasta, kuluista ja mahdollisesta oikeusavusta]

[--]

Wien, 11.10.2021

[--]