

Sprawa C-641/21**Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym****Data wpływu:**

20 października 2021 r.

Oznaczenie sądu odsyłającego:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data wydania postanowienia o wystąpieniu z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym:

11 października 2021 r.

Strona skarżąca:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Pozwany organ:

Finanzamt Österreich

[...]

BUNDESFINANZGERICHT [FEDERALNY SĄD FINANSOWY]

[...]

REPUBLIK ÖSTERREICH (REPUBLIKA AUSTRII)

[...]

Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE

Strony postępowania głównego przed Bundesfinanzgericht, [...] sygn. RV/7102167/2013:

- strona skarżąca:
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [...] 2500 Baden, Österreich; [...]
- pozwany organ:

Finanzamt Österreich [urząd skarbowy w Austrii], [...] 1000 Wiedeń, Austria (od 1 stycznia 2021 r. jako następca Finanzamt Baden Mödling [urzędu skarbowego w Baden Mödling]).

POSTANOWIENIE

W sprawie wniesionej przez Climate Corporation Emissions Trading GmbH [...] dotyczącej skargi z dnia 27 lutego 2012 r. przeciwko decyzji ustalającej VAT za 2010 r. wydanej przez Finanzamt Baden Mödling w dniu 27 stycznia 2012 r., Bundesfinanzgericht **postanowił**, co następuje:

Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostaje przedłożone na podstawie art. 267 TFUE następujące pytanie prejudycjalne:

Czy dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienioną dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., należy interpretować w ten sposób, że organy i sądy krajowe zobowiązane są uznać, że miejsce świadczenia usługi, które formalnie zgodnie z prawem stanowiącym znajduje się w innym państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy, znajduje się na terytorium krajowym, jeżeli świadczący usługę podatnik krajowy powinien był wiedzieć, że poprzez świadczoną usługę bierze udział w oszustwie w zakresie VAT popełnionym w ramach łańcucha dostaw?

Uzasadnienie

1.) Stan faktyczny

Siedziba Climate Corporation Emissions Trading GmbH (dalej „Climate GmbH”) znajduje się w Austrii. W okresie 1–20 kwietnia 2010 r. Climate GmbH przeniosła odpłatnie uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych na rzecz Bauduin Handelsgesellschaft mbH (dalej „Bauduin GmbH”) z siedzibą w Niemczech (Hamburg), która była tzw. „bufferem”, to znaczy uczestnikiem karuzeli VAT stanowiącej oszustwo. Climate GmbH powinna była wiedzieć, że te uprawnienia do emisji gazów cieplarnianych są w dalszej kolejności wykorzystywane do oszustw w zakresie VAT w państwie członkowskim innym niż Austria. Od Climate GmbH należało oczekiwać, że nie sprzeda ona uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na rzecz Bauduin GmbH w celu zapobieżenia oszustwom w zakresie VAT.

Bauduin GmbH należało zaklasyfikować – podobnie jak Climate GmbH – jako podatnika w rozumieniu dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

2.) Przebieg dotychczasowego i dalszego postępowania

W zaskarżonej przed Bundesfinanzgericht decyzji ustalającej VAT za 2010 r. Finanzamt Baden Mödling zaklasyfikował odpłatne przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych dokonane przez Climate GmbH na rzecz Bauduin GmbH jako podlegające opodatkowaniu dostawy towarów, które nie są objęte zwolnieniem z podatku dla dostaw wewnątrzspółnotowych, ponieważ Bauduin GmbH jako tzw. „missing trader” była częścią karuzeli VAT stanowiącej oszustwo, a Climate GmbH wiedziała lub powinna była wiedzieć, że jej dostawy są wykorzystywane do oszustw w zakresie VAT.

Climate GmbH kwestionuje zaklasyfikowanie przeniesień uprawnień do emisji jako dostawy i zaprzecza, jakoby ona lub jej zarządcy wiedzieli lub powinni byli wiedzieć o oszustwach w zakresie VAT. Podnosi ona, że podjęła wszelkie wymagane środki, aby zapobiec wykorzystaniu uprawnień do emisji gazów cieplarnianych, które sprzedała Bauduin GmbH, w oszustwach w zakresie VAT.

Zdaniem Bundesfinanzgericht nie jest to prawdą: wprawdzie Climate GmbH nie wiedziała o wykorzystaniu uprawnień sprzedanych przez nią na rzecz Bauduin GmbH w oszustwach w zakresie VAT, jednakże Climate GmbH powinna była wiedzieć, że uprawnienia sprzedane przez nią na rzecz Bauduin GmbH były wykorzystywane w oszustwach w zakresie VAT.

Zgodnie z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości (wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., C-453/15) przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych należy klasyfikować jako usługi. Bundesfinanzgericht może zmienić zaskarżoną decyzję w dowolnym kierunku, w związku z czym musi on podjąć decyzję pod warunkiem, że przeniesienie uprawnień do emisji gazów cieplarnianych należy klasyfikować jako usługi (= inne świadczenia zgodnie z terminologią krajowego prawa austriackiego), a nie jako dostawy.

3.) Właściwe przepisy

3.1) Prawo krajowe

W odniesieniu do innych świadczeń (=termin prawa krajowego; prawo Unii posługuje się w tym względzie terminem „usługi”), które zostały wykonane po 31 grudnia 2009 r. na rzecz przedsiębiorcy (=termin prawa krajowego; prawo Unii posługuje się w tym względzie terminem „podatnik”), miejsce spełnienia świadczenia określa § 3a ust. 5 i 6 Umsatzsteuergesetz 1994 (austriackiej ustawy o podatku obrotowym z 1994 r.) – öUStG zmienionej przez BGBl. I 52/2009 w sposób następujący:

„(5) Do celów stosowania ust. 6–16 i art. 3a uważa się

1. za przedsiębiorcę - przedsiębiorcę, o którym mowa w § 2, przy czym przedsiębiorcę, który również dokonuje transakcji niepodlegających opodatkowaniu, uważa się za przedsiębiorcę w odniesieniu do wszystkich pozostałych świadczeń wykonanych na jego rzecz;

2. osobę prawną nieprowadzącą działalności gospodarczej posiadającą numer identyfikacyjny do celów podatku obrotowego za przedsiębiorcę;

3. osobę lub wspólnotę osób, które nie są objęte zakresem zastosowania pkt 1 i 2, za niebędącą przedsiębiorcą.

(6) Pozostałe świadczenie wykonywane na rzecz przedsiębiorcy w rozumieniu ust. 5 pkt 1 i 2, jest wykonywane, z zastrzeżeniem ust. 8–16 i art. 3a, w miejscu, z którego odbiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. Jeżeli pozostałe świadczenie jest wykonywane na rzecz zakładu przedsiębiorcy, właściwe jest zamiast tego miejsce zakładu”.

3.2) Prawo Unii

Prawo krajowe, które posługuje się terminem „podatek obrotowy” w odniesieniu do przedmiotowego podatku, oraz egzekwowanie tego podatku przez organy i sądy państw członkowskich muszą być zgodne z przepisami prawa Unii dotyczącymi tego podatku, który prawo Unii określa jako „podatek od wartości dodanej [VAT]”.

W tym względzie znaczenie mają następujące przepisy dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającą dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług:

„Artykuł 44

Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykle miejsce pobytu”.

„Artykuł 196

Do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnik lub osoba prawna niebędąca podatnikiem zidentyfikowana do celów VAT, na rzecz której świadczone są usługi

objęte art. 44, jeżeli usługi te są świadczone przez podatnika niemającego siedziby na terytorium tego państwa członkowskiego”.

Rozporządzenie Rady (WE) nr 1777/2005 z dnia 17 października 2005 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 77/388/EWG w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej wiązało „w całości i [było] bezpośrednio stosowane we wszystkich państwach członkowskich” i zostało uchylone dopiero na mocy art. 64 w zw. z art. 65 rozporządzenia wykonawczego do dyrektywy VAT z dniem 1 czerwca 2011 r. Rozporządzenie (WE) nr 1777/2005 ma zatem zastosowanie do transakcji w kwietniu 2010 r. w aspekcie czasowym, nawet jeśli kwiecień 2010 r. nie jest już formalnie objęty dyrektywą 77/388/EWG, ale dyrektywą 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Artykuły 4–12 rozporządzenia (WE) nr 1777/2005 zawierają wprawdzie różne szczegółowe regulacje dotyczące miejsca transakcji podlegającej opodatkowaniu, jednakże nie mają one nic wspólnego z kwestiami będącymi przedmiotem niniejszego sporu.

Do transakcji w kwietniu 2010 r. nie ma zastosowania ze względów czasowych rozporządzenie wykonawcze Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiające środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (rozporządzenia wykonawcze do dyrektywy VAT), ponieważ weszło ono w życie dopiero w dniu 12 kwietnia 2011 r. i stosuje się dopiero od 1 czerwca 2011 r.

4.) Wyjaśnienia do pytania prejudycjalnego

4.1) Znaczenie pytania prejudycjalnego

Zgodnie z brzmieniem ustawy krajowej miejsce świadczenia spornych usług wykonanych przez Climate GmbH na rzecz Bauduin GmbH w okresie 1–20 kwietnia 2010 r. znajduje się w Niemczech zgodnie z podstawową zasadą dla „B2B” (usługi świadczone przez jednego podatnika na rzecz innego podatnika), to znaczy zgodnie z § 3a ust. 6 Umsatzsteuergesetz (austriackiej ustawy o podatku obrotowym) (öUStG). W konsekwencji sporne usługi nie podlegają opodatkowaniu w Austrii zgodnie z krajowym prawem stanowionym; innymi słowy: nie podlegają one austriackiemu podatkowi obrotowemu (=VAT) zgodnie z krajowym prawem stanowionym.

Zgodnie z § 3a ust. 2 Umsatzsteuergesetz (niemieckiej ustawy o podatku obrotowym) (dUStG) miejsce przeniesienia uprawnień do emisji gazów cieplarnianych na rzecz przedsiębiorcy (=podatnika zgodnie z terminologią dyrektywy 2006/112/WE) znajduje się tam, skąd odbiorca prowadzi swoje przedsiębiorstwo. W niniejszej sprawie miejsce to znajdowało się zatem w Niemczech.

Zgodnie z § 13b ust. 1 dUStG przedsiębiorca będący odbiorcą świadczenia jest podatnikiem z tytułu innych świadczeń (usług) podlegających opodatkowaniu w Niemczech wykonywanych przez przedsiębiorcę mającego siedzibę na terytorium Austrii. W niniejszej sprawie Bauduin GmbH była zatem podatnikiem z tytułu niemieckiego VAT.

Niemieckie prawo krajowe jest tym samym – podobnie jak austriackie prawo krajowe – zgodne z prawem Unii.

Zgodnie z brzmieniem dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE, miejsce świadczenia spornych usług wykonanych przez Climate GmbH na rzecz Bauduin GmbH w okresie 1–20 kwietnia 2010 r. znajduje się w Niemczech zgodnie z podstawową zasadą dla „B2B” (usługi świadczone przez jednego podatnika na rzecz innego podatnika), to znaczy zgodnie z art. 44 dyrektywy w zmienionym brzmieniu. W konsekwencji sporne usługi nie podlegają opodatkowaniu w Austrii zgodnie z pisaniem prawem Unii; innymi słowy: nie podlegają one austriackiemu podatkowi VAT zgodnie z pisaniem prawem Unii.

Zgodnie z odpowiedzią na pytanie prejudycjalne udzieloną przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., w sprawie Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, krajowe organy i sądy powinny odmówić podatnikowi, w ramach dostawy wewnątrzspółnotowej, skorzystania z praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku od wartości dodanej, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę, gdy w oparciu o obiektywne okoliczności zostało stwierdzone, że ów podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia danego prawa bierze udział w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym w ramach łańcucha dostaw.

Na kolejne pytanie prejudycjalne Trybunał Sprawiedliwości udzielił odpowiedzi w wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, w ten sposób, że podatnikowi, który wiedział lub powinien był wiedzieć, iż poprzez transakcję powoływaną dla uzasadnienia praw do odliczenia, zwolnienia lub zwrotu podatku od wartości dodanej uczestniczył w oszustwie w zakresie podatku od wartości dodanej popełnionym w ramach łańcucha dostaw, można odmówić skorzystania z tych praw niezależnie od okoliczności, że oszustwo to zostało popełnione w państwie członkowskim innym niż państwo członkowskie, w którym złożono wniosek o skorzystanie z owych praw, a ów podatnik spełnił w tym ostatnim państwie członkowskim formalne przesłanki określone w krajowych przepisach prawnych w celu skorzystania z rzeczonych praw.

Gdyby sporne świadczenia polegały na dostawach towarów, a nie – jak tutaj – na usługach, niniejszą sprawę należałoby oceniać w rozumieniu wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda”, C- 131/13,

w ten sposób, że w tym przypadku Climate GmbH należałoby odmówić zwolnienia podatkowego dla dostaw wewnątrzspółnotowych. W rozumieniu postanowienia Trybunału Sprawiedliwości z dnia 14 kwietnia 2021 r. w sprawie HR / Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, odmowie tej nie stałaby na przeszkodzie okoliczność, że Climate GmbH nie uczestniczyła aktywnie w oszustwie podatkowym.

Rozstrzygnięcie Bundesfinanzgericht zależy od tego, czy w odniesieniu do spornych usług transgranicznych jest wymagane analogiczne stosowanie wymienionych wyżej odpowiedzi na pytania prejudycjalne udzielonych przez Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie Schoenimport „Italmoda”, C-131/13; innymi słowy: czy dyrektywę 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w świetle jej całego *ratio legis* w ten sposób, że wbrew brzmieniu jej art. 44 (zmienionej dyrektywą 2008/8/WE) i wbrew brzmieniu § 3a öUStG przy ustalaniu austriackiego VAT miejsce spełnienia świadczenia należy uważać w danych okolicznościach za znajdujące się w Austrii.

4.2) W przedmiocie pytania prejudycjalnego

W dziedzinie „B2B” porównanie dostawy wewnątrzspółnotowej, która leżała u podstaw wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13, z transgraniczną usługą (świadczoną przez podatnika mającego siedzibę w państwie członkowskim na rzecz podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim) wykazuje z jednej strony podobieństwa, a z drugiej strony różnice:

Podobieństwa:

Dostawy wewnątrzspółnotowe i usługi transgraniczne w obrębie UE dotyczą dwóch państw członkowskich. Różne regulacje dla tych dwóch rodzajów świadczeń powodują zwykle w dziedzinie „B2B” w równej mierze to, że obowiązek podatkowy w odniesieniu do tych świadczeń istnieje tylko w państwie członkowskim, w którym odbiorca świadczenia ma siedzibę. Obowiązek ten dotyczy z reguły odbiorcy świadczenia, albo jako podatek od nabycia wewnątrzspółnotowego, albo jako podatek, który przechodzi na usługobiorcę (reverse charge).

Podobieństwa te mogłyby wskazywać, że dyrektywę 2006/112/WE (zmienioną dyrektywą 2008/8/WE) należy interpretować w odniesieniu do usług transgranicznych analogicznie do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13.

Różnice:

W przypadku dostawy wewnątrzspółnotowej wykonywanej przez jednego podatnika na rzecz drugiego podatnika miejscem spełnienia świadczenia jest z reguły siedziba dostawcy, to znaczy tam, gdzie towar znajduje się w momencie przejścia uprawnień do rozporządzania nim lub tam, gdzie zaczyna się transport towaru do odbiorcy.

Natomiast w przypadku usługi transgranicznej wykonywanej przez jednego podatnika na rzecz drugiego podatnika miejsce spełnienia świadczenia znajduje się z reguły w siedzibie usługobiorcy.

W przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów ta sama operacja wypełnia w dziedzinie „B2B” dwa zdarzenia powodujące powstanie obowiązku podatkowego, a mianowicie dostawę wewnątrzspółnotową oraz wewnątrzspółnotowe nabycie, przy czym zwolnienie tego pierwszego z opodatkowania z reguły zapobiega podwójnemu opodatkowaniu operacji.

Natomiast w przypadku usług transgranicznych jest przewidziane tylko jedno zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego. Nabycie usługi transgranicznej nie stanowi zdarzenia podlegającego opodatkowaniu. W stosownym przypadku zobowiązanie podatkowe z tytułu świadczenia usługi przechodzi z usługodawcy na usługobiorcę (reverse charge).

W przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy towarów państwo, w którym dostawca jest rezydentem, ma prawo do opodatkowania, które z reguły neutralizowane jest zwolnieniem z podatku dostawy wewnątrzspółnotowej.

Natomiast w przypadku usługi transgranicznej, która podlega opodatkowaniu w miejscu siedziby usługobiorcy, państwo siedziby usługodawcy nie ma prawa do opodatkowania, w związku z czym zwolnienie z podatku przez państwo siedziby nie jest konieczne.

Różnice te mogłyby wskazywać, że dyrektywy 2006/112/WE (zmienionej dyrektywą 2008/8/WE) nie należy interpretować w odniesieniu do usług transgranicznych analogicznie do wyroku Trybunału Sprawiedliwości z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda”, C-131/13.

Ogólnie rzecz biorąc, prawidłowa wykładnia prawa Unii nie wydaje się być tak oczywista, że nie pozostawia ona miejsca na racjonalne wątpliwości (zob. wyrok Trybunału Sprawiedliwości z dnia 4 października 2018 r., C-416/17, pkt 110).

Pytanie postawione na wstępie zostaje zatem przedłożone Trybunałowi Sprawiedliwości z wnioskiem o wydanie orzeczenia prejudycjalnego na podstawie art. 267 TFUE.

[...]

[uwagi dotyczące postępowania krajowego i drogi prawnej]

[...]

[uwagi w przedmiocie proceduralnych aspektów postępowania prejudycjalnego przed Trybunałem Sprawiedliwości, w przedmiocie ochrony danych osobowych oraz kosztów i ewentualnego zwolnienia z kosztów procesowych]

[...]

Wiedeń, dnia 11 października 2021 r.

[...]

DOKUMENT ROBOCZY