

Věc C-641/21

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce

Datum doručení:

20. října 2021

Předkládající soud:

Bundesfinanzgericht (Rakousko)

Datum předkládacího rozhodnutí:

11. října 2021

Stěžovatelka:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Dotčený orgán:

Finanzamt Österreich

[*omissis*]

BUNDESFINANZGERICHT (Spolkový finanční soud, Rakousko) [*omissis*]

RAKOUSKÁ REPUBLIKA

[*omissis*]

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU

Účastníci původního řízení vedeného u Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud), [*omissis*] sp. zn. RV/7102167/2013:

- Stěžovatelka:
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [*omissis*] 2500 Baden, Rakousko; [*omissis*]
- Dotčený orgán:

Finanzamt Österreich (Finanční úřad Rakousko), [omissis] 1000 Vídeň, Rakousko (od 1. ledna 2021 jako nástupce Finanzamt Baden Mödling [finanční úřad Baden Mödling]).

USNESENÍ

Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) **rozhodl** [omissis] ve věci stížnosti podané dne 27. února 2012 společností Climate Corporation Emissions Trading GmbH [omissis] proti výměru daně z obratu za rok 2010, který vydal Finanzamt Baden Mödling (finanční úřad Baden Mödling) dne 27. ledna 2012, **takto**:

Soudnímu dvoru Evropské unie se na základě článku 267 SFEU předkládá k rozhodnutí následující předběžná otázka:

Musí být směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní orgány a soudy musí místo poskytnutí služby, které se formálně podle psaného práva nachází v jiném členském státě, v němž se nachází sídlo příjemce služby, považovat za místo nacházející se v tuzemsku, pokud tuzemská osoba povinná k dani poskytující službu měla vědět, že se poskytnutou službou podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci řetězce plnění?

Odůvodnění

1.) Skutkový stav

Společnost Climate Corporation Emissions Trading GmbH (dále jen „společnost Climate“) má sídlo v Rakousku. Společnost Climate převedla v době od 1. do 20. dubna 2010 povolenky na emise skleníkových plynů za úplaty společnosti Bauduin Handelsgesellschaft mbH (dále jen „společnost Bauduin“) se sídlem v Německu (Hamburk), která byla takzvaný „buffer“, tedy účastník karuselového podvodu s DPH. Společnost Climate měla vědět, že tyto povolenky na emise skleníkových plynů budou následně použity k podvodům na dani z přidané hodnoty v jiném členském státě než v Rakousku. Od společnosti Climate bylo možno očekávat, že k zamezení těmto podvodům na DPH neprodá společnosti Bauduin žádné povolenky na emise skleníkových plynů.

Společnost Bauduin byla, stejně jako společnost Climate, osobou povinnou k dani ve smyslu směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty.

2.) Dosavadní a další řízení

Finanzamt Baden Mödling (finanční úřad Baden Mödling) považoval ve výměru daně z obratu za rok 2010, který byl napaden u Bundesfinanzgericht (Spolkový

finanční soud), převody povolenek na emise skleníkových plynů za úplatu od společnosti Climate na společnost Bauduin za zdanitelné dodání zboží, na něž se nevztahuje osvobození od daně pro dodání zboží uvnitř Společenství, protože společnost Bauduin byla jako takzvaný „missing trader“ součástí podvodného karuselu s DPH a společnost Climate věděla nebo měla vědět, že její plnění budou použita k podvodům na DPH.

Společnost Climate napadá označení převodů emisních povolenek jako dodání zboží a popírá, že společnost sama, resp. její jednatele věděli nebo měli vědět o podvodech na DPH. Tvrdí, že přijala všechna předepsaná opatření, aby zamezila zapojení povolenek na emise skleníkových plynů, které prodávala společnosti Bauduin, do podvodů na DPH.

Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) má za to, že tomu tak není: Společnost Climate sice nevěděla o tom, že povolenky, které prodávala společnosti Bauduin, se stanou součástí podvodů na DPH, ale o tom, že se povolenky jí prodávané společnosti Bauduin byly zahrnuty do podvodů na DPH vědět měla.

Podle judikatury Soudního dvora Evropské unie (rozsudek ze dne 8. prosince 2016, C-453/15) musí být převody povolenek na emise skleníkových plynů považovány za poskytnutí služby. Bundesfinanzgericht může napadený výměr změnit každým směrem, musí tedy přijmout svoje rozhodnutí za předpokladu, že převod povolenek na emise skleníkových plynů je nutno považovat za poskytnutí služby (= jiné plnění podle terminologie rakouského práva) a nikoliv za dodání zboží.

3.) Relevantní ustanovení

3.1) Vnitrostátní právo

Pro jiná plnění (= pojem vnitrostátního práva; unijní právo používá pojem „služby“), která byla poskytnuta po 31.12.2009 podnikateli (= pojem vnitrostátního práva; unijní právo používá pojem „osoba povinná k dani“) se místo plnění stanoví v § 3a odst. 5 a 6 rakouského Umsatzsteuergesetz 1994 (zákon o dani z obratu z roku 1994, dále jen „öUStG“) ve znění zveřejněném v BGBl. I 52/2009 takto:

„(5) Pro účely použití odstavců 6 až 16 a článku 3a se považuje

- 1. za podnikatele podnikatel podle § 2, přičemž podnikatel, který uskutečňuje rovněž nezdanitelná plnění, je ohledně všech jemu poskytnutých jiných plnění považován za podnikatele;*
- 2. nepodnikající právnická osoba s daňovým identifikačním číslem za podnikatele;*

3. osoba nebo sdružení osob, které nespadá do oblasti působnosti bodu 1 a 2, za nepodnikatele.

(6) Jiné plnění, které je ve smyslu odst. 5 bodu 1 a 2 poskytováno podnikateli, je s výhradou odstavců 8 až 16 a čl. 3a poskytováno v místě, z něhož příjemce provozuje svůj podnik. Je-li jiné plnění poskytnuto ve stálé provozovně podnikatele, je místo toho určující místo této stálé provozovny.“

3.2) Unijní právo

Vnitrostátní právo, které pro předmětnou daň používá pojem „daň z obratu“, a jeho provádění orgány a soudy členského státu musí být v souladu s ustanoveními unijního práva o této dani, kterou unijní právo označuje jako „daň z přidané hodnoty“.

Relevantní jsou následující ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice 2006/112/ES:

Článek 44

Místem poskytnutí služby osobě povinné k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

Článek 196

Daň je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

Nařízení Rady (ES) č. 1777/2005 ze dne 17. října 2005, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 77/388/EHS o společném systému daně z přidaného hodnoty, bylo „závazné v celém rozsahu a přímo použitelné ve všech členských státech“ a bylo zrušeno až článkem 64 prováděcího nařízení č. 282/2011 ve spojení s jeho článkem 65 ke dni 1. července 2011. Nařízení (ES) č. 1777/2005 se proto použije na plnění za duben 2010 s přihlédnutím k časovým aspektům, ačkoliv formálně se na duben 2010 již nevztahuje směrnice 77/388/EHS, nýbrž směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty. Články 4 až 12 nařízení (ES) č. 1777/2005 sice obsahují nejruznější podrobné úpravy týkající se místa zdanitelného plnění, které ovšem nijak nesouvisí se skutkovými okolnostmi projednávané věci.

Na plnění v dubnu 2010 není prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/2011 ze dne 15. března 2011, kterým se stanoví prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, z časových důvodů použitelné, protože vstoupilo v platnost až 12. dubna 2011 a platí až od 1. července 2011.

4.) Vysvětlení předběžné otázky

4.1) Relevance předběžné otázky

Podle vnitrostátního znění zákona se místo předmětných služeb poskytnutých společností Climate společností Bauduin v době od 1. do 20. dubna 2010 podle základního pravidla pro „B2B“ (plnění poskytnutá jednou osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani), tedy podle § 3a odst. 6 öUStG, nachází v Německu. Předmětné služby tedy nejsou podle psaného vnitrostátního práva v Rakousku zdanitelné; jinými slovy: podle psaného vnitrostátního práva nepodléhají rakouské dani z obratu (= dani z přidané hodnoty).

Podle § 3a odst. 2 německého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu, dále jen „dUStG“) se místo převodu povolenek na emise skleníkových plynů na podnikatele (= osobu povinnou k dani v terminologii směrnice 2006/112/ES) nachází tam, odkud příjemce provozuje svůj podnik. V předmětném případě se tedy toto místo nacházelo v Německu.

Podle § 13b odst. 1 dUStG je podnikatel přijímající plnění osobou povinnou odvést daň za zdanitelná jiná plnění (služby) podnikatele se sídlem v Rakousku. V předmětném případě tedy společnost Bauduin dlužila německou daň z obratu.

Německé vnitrostátní právo je tedy, stejně jako rakouské vnitrostátní právo, v souladu s unijním právem.

Podle znění směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty ve znění směrnice 2008/8/ES se místo služeb poskytnutých společností Climate společností Bauduin v době od 1. do 20. dubna 2010 podle základního pravidla pro „B2B“ (plnění poskytnutá osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani), tedy podle článku 44, nachází v Německu. Předmětné služby tedy nejsou podle psaného unijního práva v Rakousku zdanitelné; jinými slovy: podle psaného unijního práva nepodléhají rakouské dani z přidané hodnoty.

Podle odpovědi na předběžnou otázku podané v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, musí vnitrostátní správní orgány a soudy osobě povinné k dani odmítnout v rámci dodání zboží uvnitř Společenství přiznat nároky na odpočet, osvobození nebo vrácení daně z přidané hodnoty, a to i v případě neexistence vnitrostátních právních předpisů, které by takové odmítnutí stanovily, pokud je na základě objektivních okolností prokázáno, že tato osoba povinná k dani věděla nebo měla

vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku daného nároku podílela na podvodu na dani z přidané hodnoty, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.

Další předběžná otázka byla v rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13 zodpovězena tak, že osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku nároků na odpočet, osvobození nebo vrácení DPH podílela na podvodu na DPH, jenž byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce, mohou být tyto nároky odmítnuty, přestože byl tento podvod spáchán v jiném členském státě, než je ten, kde byly uvedené nároky uplatněny, a přestože tato osoba povinná k dani splnila v posledně zmíněném členském státě formální podmínky, které pro přiznání uvedených nároků stanoví vnitrostátní právní předpisy.

V případě, že by předmětná plnění spočívala v dodání zboží a nikoliv - jako v projednávané věci - v poskytnutí služeb, musela by být dotčená věc ve smyslu rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, posouzena v tom smyslu, že společnosti Climate musí být v tomto případě odepřeno osvobození dodání zboží uvnitř Společenství od daně. Ve smyslu usnesení Soudního dvora Evropské unie ze dne 14. dubna 2021, HR v. Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, by tomu nebránila skutečnost, že se společnost Climate na daňovém podvodu aktivně nepodílela.

Rozhodnutí Bundesfinanzgericht závisí na tom, zda musí být na předmětné přeshraniční služby analogicky použity výše uvedené odpovědi na předběžné otázky podané rozsudkem Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13; jinými slovy: zda musí být směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty v souladu s jejím smyslem vykládána tak, že v rozporu se zněním jejího článku 44 (ve znění směrnice 2008/8/ES) a v rozporu se zněním § 3a öUStG je nutno při stanovení rakouské daně z přidané hodnoty za daných okolností vycházet z toho, že se místo plnění nachází v Rakousku.

4.2) K předběžné otázce

V oblasti „B2B“ ukazuje srovnání dodání zboží uvnitř Společenství, které bylo základem rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, s přeshraničním poskytnutím služby (osobou povinnou k dani se sídlem v jednom členském státě osobě povinné k dani se sídlem v jiném členském státě) podobnosti i rozdíly:

Podobnosti:

Dodání zboží uvnitř Společenství a přeshraniční poskytnutí služby uvnitř EU se týká vždy dvou členských států. Nejruznější ustanovení upravující tyto dva druhy plnění zpravidla v oblasti „B2B“ zpravidla stejně vedou k tomu, že daňová povinnost za plnění platí pouze v tom členském státě, v němž má sídlo příjemce plnění. Tato daňová povinnost se zpravidla týká příjemce plnění, buď jako daň z

nákupu uvnitř Společenství nebo jako daň, která přechází na příjemce plnění (reverse charge).

Tyto podobnosti by mohly naznačovat, že směrnice 2006/112/ES (ve znění směrnice 2008/8/ES) musí být ohledně přeshraničního poskytnutí služeb vykládána analogicky k rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Rozdíly:

U dodání zboží uvnitř Společenství jednou osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani se místo plnění zpravidla nachází v sídle poskytovatele plnění, tedy tam, kde se zboží nachází v okamžiku přechodu dispozičního práva resp. tam, kde začíná přeprava zboží k příjemci.

U přeshraničního poskytnutí služby jednou osobou povinnou k dani jiné osobě povinné k dani se místo plnění zpravidla nachází v sídle příjemce plnění.

U dodání zboží uvnitř Společenství naplňuje v oblasti „B2B“ tatáž transakce dvě skutkové podstaty zdanění, a sice dodání zboží uvnitř společenství a nákup uvnitř Společenství, přičemž zpravidla je dvojímu zdanění transakce zabráněno osvobozením prvně uvedeného od daně.

Naproti tomu je pro přeshraniční poskytnutí služby stanovena pouze jedna skutková podstata zdanění. Nákup přeshraniční služby není zdanitelnou skutkovou podstatou. Případně je daňová povinnost za poskytnutí služby přenesena z poskytovatele na příjemce služby (reverse charge).

U dodání zboží uvnitř Společenství má stát, v němž má poskytovatel plnění sídlo, právo vybrat daň, které je zpravidla neutralizováno osvobozením dodání zboží uvnitř Společenství od daně.

Naproti tomu u přeshraničního poskytnutí služby, které je zdanitelné v sídle příjemce plnění, nemá stát sídla poskytovatele právo vybrat daň, proto není osvobození od daně státem sídla zapotřebí.

Tyto rozdíly by mohly naznačovat, že směrnice 2006/112/ES (ve znění směrnice 2008/8/ES) nemusí být ohledně přeshraničních služeb vykládána analogicky k rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Celkově není správný výklad unijního práva natolik zřejmý, že nezůstává žádný prostor pro rozumnou pochybnost (viz rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 4. října 2018, C-416/17, bod 110).

Z tohoto důvodu je otázka formulovaná v úvodu usnesení předkládána Soudnímu dvoru s žádostí o rozhodnutí na základě článku 267 SFEU.

[*omissis*]

[informace týkající se vnitrostátního řízení a soudních instancí]

[*omissis*]

[informace týkající se procesních aspektů řízení o předběžné otázce u Soudního dvora, ochrany osobních údajů, jakož i nákladů řízení a případné právní pomoci]

[*omissis*]

Vídeň, dne 11. října 2021

[*omissis*]

PRACOVNÍ DOKUMENT