

Vec C-641/21

Návrh na začatie prejudiciálneho konania

Dátum podania:

20. október 2021

Vnútroštátny súd:

Bundesfinanzgericht

Dátum rozhodnutia vnútroštátneho súdu:

11. október 2021

Sťažovateľka:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Dotknutý správny orgán:

Finanzamt Österreich

PRACOVNÝ DOKUMENT

[omissis]

BUNDESFINANZGERICHT (Spolkový finančný súd, Rakúsko) [omissis]

RAKÚSKA REPUBLIKA

[omissis]

Návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ

Účastníci konania vo veci samej na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd), [omissis] č. k. RV/7102167/2013:

- Sťažovateľka:
Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [omissis] 2500 Baden, Rakúsko; [omissis]
- Dotknutý správny orgán:
Finanzamt Österreich (Finančný úrad Rakúsko, Rakúsko), [omissis] 1000 Viedeň, Rakúsko [od 1. januára 2021 ako nástupca Finanzamt Baden Mödling (Finančný úrad Baden Mödling, Rakúsko)].

UZNESENIE

Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) vo veci sťažnosti spoločnosti Climate Corporation Emissions Trading GmbH [omissis] z 27. februára 2012 proti daňovému výmeru dane z obratu za rok 2010 vydanému Finančným úradom Baden Mödling z 27. januára 2012 **rozhodol**:

Súd podľa článku 267 ZFEÚ predkladá Súdnemu dvoru Európskej únie nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

Má sa smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenená smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, vykladať v tom zmysle, že vnútroštátne správne orgány a sudy majú miesto poskytnutia služby, ktoré formálne podľa písaného práva leží v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa nachádza sídlo zákazníka, považovať za nachádzajúce sa v tuzemsku, ak tuzemská zdaniteľná osoba poskytujúca túto službu musela vedieť, že sa prostredníctvom poskytnutej služby podieľa na úniku dane z pridanej hodnoty spáchanom v rámci reťazca transakcií?

Odôvodnenie

1. Skutkový stav

Sídlo spoločnosti Climate Corporation Emissions Trading GmbH (ďalej len „Climate GmbH“) sa nachádza v Rakúsku. Spoločnosť Climate GmbH v období od 1. do 20. apríla 2010 odplatne previedla emisné kvóty skleníkových plynov na Bauduin Handelsgesellschaft mbH (ďalej len „Bauduin GmbH“) so sídlom v Nemecku (Hamburg), ktorá bola takzvaným „bufferom“, t. j. účastníkom na kolotočovom podvode na DPH. Climate GmbH musela vedieť, že tieto emisné kvóty skleníkových plynov budú následne použité na podvody na dani z pridanej hodnoty v inom členskom štáte ako Rakúsku. Od spoločnosti Climate GmbH by sa bolo dalo očakávať, že spoločnosti Bauduin GmbH nepredá emisné kvóty skleníkových plynov, aby zabránila týmto podvodom na DPH.

Bauduin GmbH – rovnako ako Climate GmbH – bolo treba klasifikovať ako zdaniteľnú osobu v zmysle smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej len „smernica 2006/112“).

2. Doterajšie a ďalšie konanie

Daňový úrad Baden Mödling daňovým výmerom dane z obratu za rok 2010 napadnutým na Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) odplatné prevody emisných kvót skleníkových plynov vykonané spoločnosťou Climate GmbH na Bauduin GmbH klasifikoval ako prípady zdaniteľného dodania tovaru, ktoré nespádajú pod oslobodenie od dane pre dodanie tovaru v rámci Spoločenstva, pretože Bauduin GmbH ako tzv. „missing Trader“ (nezvestný obchodník) bola súčasťou podvodu na DPH typu kolotoč a Climate GmbH vedela alebo musela vedieť, že jej plnenia sa použijú na podvod na DPH.

Climate GmbH namieta proti klasifikácii prevodov emisných kvót ako prípadov dodania tovaru a sponchybnuje skutočnosť, že ona, resp. jej konateľ vedeli alebo museli vedieť o podvodoch na DPH. Tvrdí, že vykonala všetky opatrenia potrebné na to, aby zabránila využitiu emisných kvót skleníkových plynov, ktoré predala spoločnosti Bauduin GmbH, na podvody na DPH.

Podľa názoru Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) to tak nie je: Climate GmbH síce nevedela o zapojení kvót, ktoré predala spoločnosti Bauduin GmbH, do podvodov na DPH, ale Climate GmbH mala vedieť, že kvóty, ktoré predala spoločnosti Bauduin GmbH, boli zapojené do podvodov na DPH.

Podľa judikatúry Súdneho dvora Európskej únie (rozsudok z 8. decembra 2016, C-453/15) sa prevody emisných kvót skleníkových plynov majú klasifikovať ako poskytovanie služieb. Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) môže napadnuté rozhodnutie zmeniť v akomkoľvek zmysle, takže Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) musí vydať svoje rozhodnutie za predpokladu, že prevod emisných kvót skleníkových plynov sa má klasifikovať ako služby (= iné plnenia podľa terminológie rakúskeho vnútroštátneho práva) a nie ako dodanie tovaru.

3. Relevantné ustanovenia

3.1 Národné (vnútroštátne) právo

Vo vzťahu k iným plneniam (= pojem vnútroštátneho práva; právo Únie na to používa pojem „služby“), ktoré boli po 31. decembri 2009 realizované voči podnikateľovi (= pojem vnútroštátneho práva; právo Únie na to používa pojem „zdaniteľná osoba“), je miesto plnenia stanovené v § 3a ods. 5 a 6 rakúskeho Umsatzsteuergesetz 1994 – öUStG (zákon o dani z obratu, ďalej len „rakúsky UstG“) v znení uverejnenom v BGBl. I 52/2009 nasledovne:

„(5) Na účely uplatňovania odsekov 6 až 16 a článku 3a sa:

- 1. za podnikateľa považuje každý podnikateľ podľa § 2, pričom podnikateľ, ktorý vykonáva aj nezdaniteľné transakcie, sa považuje za podnikateľa vo vzťahu ku všetkým ostatným plneniam, ktoré mu boli poskytnuté;*
- 2. za podnikateľa sa považuje každá právnická osoba nevykonávajúca podnikateľskú činnosť s prideleným identifikačným číslom na účely dane z obratu;*
- 3. za podnikateľa sa nepovažuje akákoľvek osoba alebo združenie osôb, na ktoré sa nevzťahujú body 1 a 2.*

(6) Iné plnenie poskytnuté podnikateľovi v zmysle odseku 5 bodov 1 a 2 sa s výhradou odsekov 8 až 16 a článku 3a poskytuje na mieste, kde zákazník vykonáva svoje podnikanie. Ak sa iné plnenie poskytuje stálej prevádzkarni podnikateľa, rozhodujúcim je miesto tejto prevádzkarne.“

3.2 Právo Únie

Vnútroštátne právo, ktoré pre predmetnú daň používa pojem „daň z obratu“, a jeho výkon zo strany správnych orgánov a súdov členského štátu musí byť v súlade s ustanoveniami práva Únie týkajúcimi sa tejto dane, ktorá sa v práve Únie označuje ako „daň z pridanej hodnoty“.

V tejto súvislosti sú relevantné nasledujúce ustanovenia smernice 2006/112 zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení smernica 2006/112:

„Článok 44

Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň

neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby poskytuje, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

„Článok 196

DPH platí každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu.“

Nariadenie Rady (ES) č. 1777/2005 zo 17. októbra 2005 o vykonávacích opatreniach smernice 77/388/EHS o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 288, 2005, s. 1) (ďalej len „nariadenie č. 1777/2005“) bolo „záväzná vo všetkých svojich častiach a [platilo] bezprostredne v každom členskom štáte“ a bolo zrušené až článkom 64 v spojení s článkom 65 vykonávacieho nariadenia o DPH k 1. júlu 2011. Nariadenie (ES) č. 1777/2005 sa tak *ratione temporis* uplatňuje na transakcie apríla 2010, aj keď v apríli 2010 sa už formálne neuplatňuje smernica 77/388/EHS, ale smernica 2006/112. Články 4 až 12 nariadenia č. 1777/2005 síce obsahujú rôzne detailné ustanovenia o mieste zdaniteľného plnenia, tie však nesúvisia so skutkovým stavom, ktorý je predmetom tohto sporu.

Na transakcie v apríli 2010 sa z časových dôvodov neuplatňuje vykonávacie nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 77, 2011, s. 1) (ďalej len „nariadenie č. 282/2011“), keďže účinnosť nadobudlo až 12. apríla 2011 a uplatňuje sa až od 1. júla 2011.

4. Vysvetlenia k prejudiciálnej otázke

4.1 Závažnosť prejudiciálnej otázky

Podľa slovného znenia vnútroštátneho zákona sa miesto predmetných služieb, ktoré v období od 1. do 20. apríla 2010 poskytla Climate GmbH spoločnosti Bauduin GmbH, podľa základného pravidla „B2B“ (plnenia zdaniteľnej osoby inej zdaniteľnej osobe), t. j. podľa § 3a ods. 6 rakúskeho UStG nachádza v Nemecku. V dôsledku toho predmetné služby nie sú podľa písaného vnútroštátneho práva zdaniteľné v Rakúsku; inými slovami: podľa písaného vnútroštátneho práva nepodliehajú rakúskej dani z obratu (= dani z pridanej hodnoty).

Podľa § 3a ods. 2 nemeckého Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu; ďalej len „nemecký UStG“) sa miesto prevodu emisných kvót skleníkových plynov podnikateľovi (= zdaniteľnej osobe podľa terminológie smernice 2006/112) nachádza na mieste, z ktorého príjemca prevádzkuje svoje podnikanie. V tomto prípade sa tak toto miesto nachádzalo v Nemecku.

Podľa § 13b ods. 1 nemeckého UStG je podnikateľ prijímajúci plnenie povinný zaplatiť daň za iné plnenia (služby) zdaniteľné v Nemecku odoberané od podnikateľa so sídlom v Rakúsku. V dôsledku toho bola v tomto prípade Bauduin GmbH daňovníkom nemeckej dane z obratu.

Nemecké vnútroštátne právo tak zodpovedá – rovnako ako rakúske vnútroštátne právo – právu Únie.

Podľa znenia smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2008/8/ES, sa miesto predmetných služieb, ktoré Climate GmbH v období od 1. do 20. apríla 2010 poskytla spoločnosti Bauduin GmbH, podľa základného pravidla „B2B“ (plnenia zdaniteľnej osoby inej zdaniteľnej osobe), t. j. podľa článku 44 smernice v uvedenom znení, nachádza v Nemecku. V dôsledku toho predmetné služby nie sú podľa písaného práva Únie zdaniteľné v Rakúsku; inými slovami: podľa písaného práva Únie nepodliehajú rakúskej dani z pridanej hodnoty.

Podľa odpovede Súdneho dvora Európskej únie na prejudiciálnu otázku v rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť zdaniteľnej osobe pri dodaní v rámci Spoločenstva uplatnenie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, a to aj ak neexistujú ustanovenia vnútroštátneho práva upravujúce takéto zamietnutie, ak sa na základe objektívnych okolností preukázalo, že táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvedenou ako základ dotknutého práva sa podieľala na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní.

Ďalšiu prejudiciálnu otázku Súdny dvor EÚ v rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, zodpovedal v tom zmysle, že zdaniteľnej osobe, ktorá vedela alebo mala vedieť, že transakciou, ktorú uvádza ako základ svojho práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, práva na oslobodenie od tejto dane alebo práva na vrátenie tejto dane, sa zúčastnila na podvode v oblasti dane z pridanej hodnoty, ku ktorému došlo v rámci reťazca dodaní, možno zamietnuť uplatnenie týchto práv bez ohľadu na skutočnosť, že k tomuto podvodu došlo v inom členskom štáte, ako je členský štát, v ktorom sa požiadalo o uplatnenie týchto práv, a že táto zdaniteľná osoba v tomto druhom členskom štáte dodržala formálne podmienky stanovené vnútroštátnymi právnymi predpismi na uplatnenie uvedených práv.

Ak by predmetné plnenia spočívali v dodaní tovarov a nie – ako v prejednávanej veci – v poskytovaní služieb, tento prípad by v zmysle rozsudku Súdneho dvora z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, bolo treba posúdiť v tom zmysle, že spoločnosti Climate GmbH sa v tomto prípade musí zamietnuť oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva od dane. Tomu by v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ zo 14. apríla 2021, HR proti Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, nebránila skutočnosť, že Climate GmbH sa na krátení dane aktívne nepodieľala.

Rozhodnutie Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd) závisí od toho, či sa na predmetné cezhraničné služby má analogicky uplatňovať vyššie uvedené zodpovedanie prejudiciálnych otázok zo strany Súdneho dvora EÚ v rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13; inými slovami: či sa smernica 2006/112 vzhľadom na svoj celkový význam má vykladať v tom zmysle, že v protiklade k zneniu jej článku 44 (zmeneného a doplneného smernicou 2008/8/ES) a v protiklade k zneniu § 3a rakúskeho UStG sa za okolností prejednávanej veci má pri stanovovaní rakúskej dane z pridanej hodnoty miesto plnenia považovať za miesto nachádzajúce sa v Rakúsku.

4.2 O prejudiciálnej otázke

V oblasti „B2B“ vykazuje porovnanie dodávky v rámci Spoločenstva, ktorá bola základom rozsudku SDEÚ z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, s cezhraničným poskytnutím služby (zdaniteľnou osobou usadenou v jednom členskom štáte zdaniteľnej osobe usadenej v inom členskom štáte) na jednej strane podobnosti, na strane druhej rozdiely:

Podobnosti:

Dodanie tovaru v rámci Spoločenstva a cezhraničné poskytovanie služieb v rámci EÚ sa zakaždým týkajú dvoch členských štátov. Rozdielne právne úpravy oboch týchto druhov plnení majú v oblasti „B2B“ spravidla rovnako za následok, že daňová povinnosť existuje iba v tom členskom štáte, v ktorom je usadený príjemca plnenia. Túto daňovú povinnosť má spravidla príjemca plnenia, buď ako daň z nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, alebo ako daň, ktorá prechádza na príjemcu služby (*Reverse Charge*).

Tieto podobnosti by mohli poukazovať na to, že pokiaľ ide o cezhraničné služby, smernica 2006/112 (zmenená smernicou 2008/8/ES) sa má vykladať analogicky s rozsudkom SDEÚ z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Rozdiely:

V prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe sa miesto plnenia spravidla nachádza v sídle poskytovateľa plnenia, t. j. tam, kde sa tovar nachádza pri prevode dispozičného práva, resp. tam, kde sa začne preprava tovaru odberateľovi.

Naproti tomu v prípade cezhraničného poskytovania služieb zdaniteľnou osobou inej zdaniteľnej osobe sa miesto plnenia spravidla nachádza v sídle príjemcu služby.

V prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva napĺňa v oblasti „B2B“ ten istý postup dva zdaniteľné skutky, a to dodanie tovaru v rámci Spoločenstva a nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, pričom spravidla sa oslobodením od dane prvého menovaného zabraňuje dvojitému zdaneniu tejto transakcie.

Naproti tomu v prípade cezhraničného poskytovania služieb je stanovený len jeden zdaniteľný skutok. Cezhraničný odber služby nepredstavuje zdaniteľnú skutočnosť. Daňová povinnosť z poskytnutia služby sa prípadne prevedie z poskytovateľa na príjemcu plnenia (Reverse Charge).

V prípade dodania tovaru v rámci Spoločenstva má štát, v ktorom je usadený poskytovateľ služby, právo túto transakciu zdaňovať, ktoré je spravidla neutralizované oslobodením dodania tovaru v rámci Spoločenstva od dane.

Naproti tomu v prípade cezhraničného poskytovania služieb, ktoré podliehajú dani v mieste sídla príjemcu tejto služby, štát, v ktorom je usadený poskytovateľ služby, nemá právo túto službu zdaňovať, takže oslobodenie od dane zo strany štátu bydliska nie je potrebné.

Tieto rozdiely by mohli poukazovať na to, že pokiaľ ide o cezhraničné poskytovanie služieb, smernica 2006/112 (zmenená smernicou 2008/8/ES) sa nemá vykladať analogicky s rozsudkom SDEÚ z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Celkovo sa správny výklad práva Únie nejaví byť taký jednoznačný, že nezostáva priestor na žiadne rozumné pochybnosti (pozri rozsudok SDEÚ zo 4. októbra 2018, C-416/17, bod 110).

Súd preto predkladá Súdному dvoru Európskej únie prejudiciálnu otázku uvedenú v úvode so žiadosťou o jej zodpovedanie v prejudiciálnom konaní podľa článku 267 ZFEÚ.

[omissis]

[Výklady týkajúce sa vnútroštátneho konania a súdnych inšancií]

[omissis]

[Výklady o procesných aspektoch prejudiciálneho konania na Súdnom dvore, o ochrane osobných údajov, ako aj o trovách a prípadnej právnej pomoci]

[omissis]

Viedeň, 11. októbra 2021

[omissis]