Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 8. decembra 2016*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania — Dane — DPH — Smernica 2006/112/ES — Článok 56 — Miesto poskytovania služieb — Pojem ‚podobné práva‘ — Prevod emisných kvót skleníkových plynov“

Vo veci C-453/15,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor, Nemecko) z 22. júla 2015 a doručený Súdnemu dvoru 24. augusta 2015, ktorý súvisí s trestným konaním proti:

A,

B,

za účasti:

Der Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory M. Ilešič, sudcovia A. Prechal, A. Rosas, C. Toader a E. Jarašiūnas (spravodajca),

generálny advokát: M. Wathelet,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 13. júla 2016,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— A, v zastúpení: M. Wulf a M. Langrock, Rechtsänwalte,

— B, v zastúpení: A. Norouzi a O. Sahan, Rechtsänwalte,

— Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, v zastúpení: P. Frank, osobne, ako aj S. Heine, splnomocnená zástupkyňa,

— nemecká vláda, v zastúpení: T. Henze a K. Petersen, splnomocnení zástupcovia,

— grécka vláda, v zastúpení: E. Tsaousi a A. Dimitrakopoulou, splnomocnené zástupkyne,

* * Jazyk konania: nemčina.

— Európska komisia, v zastúpení: M. Wasmeier a M. Owsiany-Hornung, splnomocnení zástupcovia,

po vypočutí návrhov generálneho advokáta na pojednávaní 7. septembra 2016,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 56 ods. 1 písm. a) 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 o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci trestného konania, ktoré sa vedie proti A a B pre napomáhanie pri daňovom podvode.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 43 smernice o DPH nachádzajúci sa v oddiele 1, nazvanom „Všeobecné pravidlo“, ktorý je súčasťou kapitoly 3 obsahujúcej pravidlá týkajúce sa miesta poskytovania služieb, stanovuje:

„Miesto poskytovania služieb je miesto, kde má dodávateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, odkiaľ poskytuje služby alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

4 Článok 56 ods. 1 tejto smernice patriaci do pododdielu 5, nazvaného „Poskytovanie rôznych služieb“, ktorý je súčasťou oddielu 2 tej istej kapitoly 3 obsahujúceho osobitné ustanovenia, stanovuje:

„Miestom poskytovania nižšie uvedených služieb odberateľom usadeným mimo Spoločenstva alebo zdaniteľným osobám usadeným v Spoločenstve, ale v inom členskom štáte ako v štáte poskytovateľa, je miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkáreň, pre ktoré sa služby poskytli, alebo ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkáreň neexistujú, miesto, kde má trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava:

a) prevody a postúpenia autorských práv, patentov, licencií, ochranných známok a podobných práv,

…“

5 Článok 3 smernice 2003/87/ES Európskeho parlamentu a Rady z 13. októbra 2003 o vytvorení systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov v Spoločenstve, a ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 96/61/ES (Ú. v. EÚ L 275, 2003, s. 32; Mim. vyd. 15/007, s. 631), obsahuje okrem iného túto definíciu:

„Na účely tejto smernice sa používajú tieto definície:

a) ‚kvóta‘ znamená kvótu oprávňujúcu vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitej doby, ktoré je platné len na účely plnenia požiadaviek tejto smernice a ktoré je prenosné v súlade s ustanoveniami tejto smernice;

…“

6 Článok 19 smernice 2003/87 stanovuje:

„1. Členské štáty zabezpečia vytvorenie a udržiavanie registra, aby sa zaistil[a] presná evidencia vydávania, držania, prenosu a zrušenia kvót. Členské štáty môžu svoje registre udržiavať v ucelenom systéme spolu s jedným alebo viacerými členskými štátmi.

2. Každá osoba môže byť držiteľom kvót. Register musí byť prístupný verejnosti a musí obsahovať oddelené účty, aby sa zaznamenávali kvóty vlastnené každou osobou, ktorej alebo od ktorej sa kvóty vydávajú alebo prenášajú.

…“

Nemecké právo

7 Podľa § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o DPH, ďalej len „UStG“), nazvaného „Miesto poskytovania iných služieb“, v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej:

„1. Iná služba sa s výhradou § 3b a § 3f poskytuje v mieste, z ktorého podnikateľ vykonáva svoju podnikateľskú činnosť. Pokiaľ inú službu poskytuje stála prevádzkareň, za miesto poskytnutia inej služby sa považuje táto stála prevádzkareň.

…

3. Ak je odberateľom jednej z iných služieb uvedených v odseku 4 podnikateľ, odchylne od odseku 1 je miestom poskytovania inej služby miesto, kde odberateľ vykonáva svoju činnosť. Ak sa však iná služba poskytuje stálej prevádzkarni podnikateľa, je rozhodujúce miesto, kde sa nachádza táto prevádzkareň. Ak odberateľ jednej z iných služieb uvedených v odseku 4 nie je podnikateľom a má bydlisko alebo sídlo na území tretej krajiny, za miesto poskytnutia inej služby sa považuje jeho bydlisko alebo sídlo.

4. ‚Inými službami‘ v zmysle odseku 3 sú:

1. poskytnutie, prevod a vykonávanie patentov, autorských práv, práv súvisiacich s ochrannými známkami a podobných práv;

…“

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Landgericht Hamburg (Krajinský súd Hamburg, Nemecko) uložil A a B, ktorí pracujú pre spoločnosť zaoberajúcu sa daňovým poradenstvom, peňažné tresty za napomáhanie pri daňovom podvode v rámci veci týkajúcej sa systému podvodu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), ktorý zrealizoval iný obžalovaný, G, od apríla 2009 do marca 2010 a ktorého cieľom bolo vyhnúť sa povinnosti zaplatiť uvedenú daň pri obchodovaní s emisnými kvótami skleníkových plynov.

9 Do tohto systému podvodu boli zapojené viaceré spoločnosti. Spoločnosť E so sídlom v Nemecku, ktorú fakticky ovládal G, nakúpila v zahraničí emisné kvóty skleníkových plynov oslobodené od DPH a ďalej ich predala spoločnosti I so sídlom v Luxembursku, ktorú tiež riadil G. Spoločnosť I vystavila faktúry vo forme dobropisov v prospech spoločnosti E s uvedením DPH splatnej v Nemecku a ďalej predala kvóty spoločnosti C so sídlom v Nemecku, pričom v dobropisoch vystavených na účely tejto transakcie bola tiež uvedená DPH splatná v Nemecku.

10 Spoločnosť E vo svojich predbežných daňových priznaniach k DPH za druhý, tretí a štvrtý štvrťrok 2009 vykázala výťažok z predaja kvót spoločnosti I, pričom na základe fiktívnych faktúr údajných vnútroštátnych dodávateľov vykonala odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Za január a marec 2010 táto spoločnosť nepodala predbežné daňové priznanie. Tým sa vyhla povinnosti zaplatiť sumu v celkovej výške 11 484 179,12 eura. Spoločnosť I vykázala za obdobia od apríla do júla 2009, od septembra 2009 do januára 2010 a za marec 2010 plnenia poskytnuté spoločnosti C ako transakcie podliehajúce DPH a neprávom odpočítala DPH uvedenú v dobropisoch vystavených v prospech spoločnosti E ako daň zaplatenú na vstupe, čím sa vyhla povinnosti zaplatiť sumu 10 667 491,10 eura.

11 A a B poskytovali od konca mája 2009 daňové poradenstvo spoločnosti I a G ich poveril vypracovaním krátkeho posudku týkajúceho sa postavenia tejto spoločnosti, pokiaľ ide o DPH. V tomto posudku bolo uvedené, že spoločnosť I môže uviesť DPH splatnú v Nemecku a odpočítať ju ako daň zaplatenú na vstupe len vtedy, ak má v Nemecku prevádzkareň a vykonáva tam príslušnú činnosť, a že faktúry vystavené pred zriadením prevádzkarne v Nemecku treba opraviť.

12 Vzhľadom na zmluvu o prenájme kancelárskych priestorov v Nemecku, ktorá bola spätne datovaná k 1. aprílu 2009, A a B, ktorí nevedeli, akú úlohu zohráva spoločnosť I v systéme daňového podvodu, vypracovali v jej mene opravené predbežné daňové priznania k DPH za apríl a máj 2009, ktoré 12. augusta 2009 zaslali nemeckému daňovému úradu. V týchto daňových priznaniach uviedli DPH spomenutú v dobropisoch vystavených v prospech spoločnosti E ako daň zaplatenú na vstupe, a to vo výške 147 519,80 eura za apríl 2009 a vo výške 1 146 788,70 eura za máj 2009, aj keď považovali za „veľmi pravdepodobné“, že spoločnosť I nemá prevádzkareň v Nemecku.

13 Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor, Nemecko), ktorý prejednáva opravné prostriedky „Revision“, ktoré A a B, ako aj prokuratúra podali proti rozsudku Landgericht Hamburg (Krajinský súd Hamburg), uvádza, že rozhodnutie o otázke, či sú A a B vinní z napomáhania pri daňovom podvode podľa nemeckého trestného práva, závisí od toho, či úmyselne predložili daňovému úradu nepresné predbežné daňové priznania k DPH, v ktorých bola neoprávnene odpočítaná daň zaplatená na vstupe z dobropisov za služby spoločnosti E. Pokiaľ A a B nemali vedomosť o zapojení spoločností E a I do systému podvodu na DPH, ktorý zrealizoval G, podľa vnútroštátneho súdu by to bolo tak len v prípade, ak na základe dobropisov vystavených v prospech spoločnosti E nebolo možné vykonať nijaký odpočet dane zaplatenej na vstupe, lebo v týchto dobropisoch nemohla byť uvedená DPH. Vnútroštátny súd však uvádza, že o takú situáciu by v prípade faktúr vystavených spoločnosti I, ktorá mala sídlo v Luxembursku, išlo len vtedy, ak by sa miesto plnenia spočívajúceho v prevode kvót nenachádzalo v Nemecku. Vykázanie DPH spoločnosťou E voči spoločnosti I však bolo protiprávne len vtedy, ak sa na základe článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH miesto plnenia nenachádzalo u poskytovateľa služieb, teda u spoločnosti E, ale u odberateľa, teda u spoločnosti I, takže plnenie nepodliehalo dani v Nemecku.

14 Vnútroštátny súd poukazuje na to, že táto posledná uvedená podmienka predpokladá, že v roku 2009 bolo miestom plnenia v prípade prevodu emisných kvót skleníkových plynov v zmysle § 3a ods. 4 UStG v znení uplatniteľnom na spor vo veci samej, ktorý do nemeckého práva preberá článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, miesto, kde má odberateľ zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo stálu prevádzkareň, čo si vyžaduje zistiť, či obchodovanie s takými kvótami predstavuje „podobné právo“ v zmysle týchto ustanovení.

15 Vnútroštátny súd usudzuje, že výklad pojmu „podobné práva“ v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH nie je taký jednoznačný, že by vylučoval existenciu akýchkoľvek rozumných pochybností. Prikláňa sa však k názoru, že uvedené kvóty sú „podobné“ v zmysle tohto ustanovenia, pričom výraz „podobný“ znamená „rovnaký v určitých vlastnostiach“ alebo „porovnateľný“, keďže práva uvedené v tomto ustanovení sa vyznačujú tým, že normotvorca udeľuje majiteľovi absolútne právo, dáva mu výhradné oprávnenie používať a využívať toto právo a vylúčiť z jeho používania iných. Emisné kvóty sú tak porovnateľné s právami duševného vlastníctva.

16 Za týchto okolností Bundesgerichtshof (Spolkový súdny dvor) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Má sa článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že ‚kvóta' podľa článku 3 písm. a) smernice 2003/87…, ktorá oprávňuje vypustiť jednu tonu ekvivalentu oxidu uhličitého počas určitého obdobia, predstavuje ‚podobné právo' v zmysle článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH?"

O prejudiciálnej otázke

17 Svojou prejudiciálnou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že „podobné práva" uvedené v tomto ustanovení zahŕňajú emisné kvóty skleníkových plynov definované v článku 3 písm. a) smernice 2003/87.

18 V tejto súvislosti treba na úvod pripomenúť, že článok 43 smernice o DPH obsahuje všeobecné pravidlo na určenie miesta rozhodného pre vznik daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaním služieb, zatiaľ čo článok 44 a nasledujúce články tejto smernice upravujú rad osobitných hraničných ukazovateľov. Ako vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora týkajúcej sa v podstate identických ustanovení článku 9 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica"), článok 43 smernice o DPH nemá nijakú prednosť pred jej článkom 44 a nasledujúcimi. V každej situácii si treba položiť otázku, či táto situácia zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v článku 44 a nasledujúcich tejto smernice. Pokiaľ to tak nie je, na uvedenú situáciu sa vzťahuje článok 43 tejto smernice (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, body 20 a 21, a zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, body 24 a 25).

19 Z toho vyplýva, že článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH nemožno považovať za výnimku zo všeobecného pravidla, ktorú by bolo potrebné vykladať striktne (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 34, a zo 7. septembra 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, bod 17).

20 Vzhľadom na tieto úvahy je potrebné skúmať, či prevod emisných kvót skleníkových plynov zodpovedá niektorému z prípadov uvedených v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, konkrétne „prevodom a postúpeniam autorských práv, patentom, licenciám, ochranným známkam a podobným právam".

21 Treba konštatovať, že takáto zhoda zo znenia článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH jednoznačne nevyplýva, pretože práva výslovne spomenuté v tomto ustanovení sa týkajú oblasti duševného vlastníctva, zatiaľ čo kvóty definované v článku 3 písm. a) smernice 2003/87, ktoré predstavujú povolenie štátu alebo orgánov verejnej moci na emisie skleníkových plynov počas stanoveného obdobia, do tejto oblasti nepatria.

22 Treba však v prvom rade uviesť, ako poukázal generálny advokát v bode 62 svojich návrhov, že emisné kvóty skleníkových plynov vykazujú s týmito právami ako celkom alebo s niektorými z nich určité podobnosti. Predovšetkým tieto kvóty a tieto práva sú nehmotné, zverujú svojmu držiteľovi výlučnosť, a možno ich previesť na tretiu osobu v závislosti od konkrétneho prípadu buď prostredníctvom prevodu, alebo postúpenia, čo umožňuje tretej osobe používať ich pre potreby ekonomickej činnosti. Okrem toho rovnako ako niektoré z týchto práv podliehajú zápisu: držba a prevod uvedených kvót sú na základe článku 19 smernice 2003/87 predmetom zápisu do registra.

23 V druhom rade treba zhodu medzi prípadmi uvedenými v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH a emisnými kvótami skleníkových plynov posúdiť aj z hľadiska účelu uvedeného článku.

24 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že cieľom ustanovení smernice o DPH určujúcich miesto zdanenia poskytnutia služieb je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 24, a zo 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41).

25 Súdny dvor už v súvislosti s článkom 9 šiestej smernice 77/388 uviedol, že logika, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa miesta poskytnutia služieb, si vyžaduje, aby sa zdanenie v rámci možností vykonalo na mieste spotreby tovarov a služieb (rozsudok z 3. septembra 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, bod 39).

26 Začlenenie emisných kvót skleníkových plynov medzi „podobné práva“ uvedené v článku 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH zodpovedá tomuto cieľu a tejto logike.

27 Keďže totiž na jednej strane sa prevod kvót povinne zapisuje do registra upraveného v článku 19 smernice 2003/87, totožnosť nadobúdateľa, miesto, kde si založil sídlo svojej ekonomickej činnosti alebo kde má svoju stálu prevádzkareň, pre potreby ktorej sa vykonáva prevod, alebo miesto trvalého bydliska či obvyklého pobytu, a v dôsledku toho aj krajina určenia prevodu môžu byť stanovené ľahko a s veľkou istotou.

28 Na druhej strane, keďže prevedené kvóty sa v zásade musia použiť na mieste, kde nadobúdateľ vykonáva svoju ekonomickú činnosť, určenie tohto miesta ako daňového hraničného ukazovateľa vo vzťahu k poskytnutiu služieb spočívajúcich v prevode kvót umožňuje uplatniť na toto plnenie systém DPH členského štátu, na území ktorého sú uvedené kvóty použité.

29 Navyše treba poukázať na to, že ako uviedol generálny advokát v bode 84 svojich návrhov, práve toto riešenie si zvolila veľká väčšina členských štátov pred na jednej strane prebratím smernice Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008, ktorou sa mení a dopĺňa smernica o DPH, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11), ktorá od 1. januára 2010 vo vzťahu k poskytovaniu služieb zdaniteľným osobám zaviedla všeobecné pravidlo, podľa ktorého je miestom poskytnutia služby miesto, kde je príjemca usadený, a na druhej strane pred prebratím smernice Rady 2010/23/EÚ zo 16. marca 2010, ktorou sa mení a dopĺňa smernica o DPH, pokiaľ ide o voliteľné a dočasné uplatňovanie mechanizmu prenesenia daňovej povinnosti v súvislosti s poskytovaniami určitých služieb, pri ktorých existuje riziko podvodu (Ú. v. EÚ L 72, 2010, s. 1), ktorá do smernice o DPH vložila článok 199a, ktorý uvádza, že členské štáty môžu stanoviť, že osobou povinnou platiť DPH je zdaniteľná osoba, v prospech ktorej sa uskutočnil prevod emisných kvót skleníkových plynov v zmysle článku 3 smernice 2003/87.

30 Vzhľadom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 56 ods. 1 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že „podobné práva“ uvedené v tomto ustanovení zahŕňajú emisné kvóty skleníkových plynov definované v článku 3 písm. a) smernice 2003/87.

O trovách

31 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

Článok 56 ods. 1 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že „podobné práva“ uvedené v tomto ustanovení zahŕňajú emisné kvóty skleníkových plynov definované v článku 3 písm. a) smernice Európskeho parlamentu a Rady 2003/87/ES z 13. októbra 2003 o vytvorení systému obchodovania s emisnými kvótami skleníkových plynov v Spoločenstve, a ktorou sa mení a dopĺňa smernica Rady 96/61/ES.

Podpisy