Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

8. prosince 2016 *

„Řízení o předběžné otázce — Daně — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Článek 56 — Místo poskytnutí služeb — Pojem ‚podobné právo' — Převod emisních povolenek na emise skleníkových plynů"

Ve věci C-453/15,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr, Německo) ze dne 22. července 2015, došlým Soudnímu dvoru dne 24. srpna 2015, v trestním řízení proti

A,

B,

za přítomnosti:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení M. Ilešič, předseda senátu, A. Prechal, A. Rosas, C. Toader a E. Jarašiūnas (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Wathelet,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 13. července 2016,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za A, M. Wulfem a M. Langrockem, Rechtsanwälte,

— za B, A. Norouzim a O. Sahanem, Rechtsanwälte,

— za Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, P. Frankem samotným, jakož i S. Heine jako zmocněnkyní,

— za německou vládu, T. Henzem a K. Petersen, jako zmocněnci,

— za řeckou vládu E. Tsaousi a A. Dimitrakopoulou, jako zmocněnkyněmi,

* * Jednací jazyk: němčina.

— za Evropskou komisi M. Wasmeierem a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 7. září 2016,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci trestního řízení, které bylo zahájeno proti A a B z důvodu napomáhání ke spáchání trestného činu zkrácení daně.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 43 směrnice o DPH obsažený v oddíle 1 nadepsaném „Obecné pravidlo“ kapitoly 3 obsahující pravidla týkající se místa poskytnutí služby, stanoví:

„Místem poskytnutí služby je místo, kde má poskytovatel sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, z níž službu poskytl, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

4 Článek 56 odst. 1 této směrnice, který je součástí této kapitoly 3, oddílu 2 obsahujícího zvláštní ustanovení a pododdílu 5 nadepsaného „Poskytnutí různých služeb“, stanoví:

„Místem poskytnutí následujících služeb příjemci usazenému mimo Společenství nebo osobě povinné k dani usazené ve Společenství, ale nikoliv ve stejné zemi jako poskytovatel, je místo, kde má příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je služba poskytnuta, a nemá-li takové sídlo či stálou provozovnu, místo, kde má bydliště, nebo místo, kde se obvykle zdržuje:

a) převod nebo postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky nebo podobného práva;

[...]“

5 Článek 3 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (Úř. věst. 2003, L 275, s. 32) obsahuje zejména následující definici:

„Pro účely této směrnice se:

a) ‚povolenkou‘ rozumí povolení vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období, přičemž toto povolení je platné pouze pro účely splnění požadavků této směrnice a je převoditelné v souladu s ustanoveními této směrnice;

[...]“

6 Článek 19 směrnice 2003/87 stanoví:

„1. Členské státy vytvoří a vedou registr k zajištění přesné evidence vydávání, držení, převádění a rušení povolenek. Členské státy mohou vést své registry v konsolidovaném systému společně s jedním nebo více jinými členskými státy.

2. Každá osoba může být držitelem povolenek. Registr je přístupný veřejnosti a obsahuje oddělené účty k zaznamenání povolenek držených každou osobou, které jsou povolenky vydávány nebo od které jsou převáděny.

[...]“

Německé právo

7 Ustanovení § 3a Umsatzsteuergesetz (zákon o DPH, dále jen „UStG“), nazvané „Místo ostatních plnění“, ve znění použitelném na spor v původním řízení, stanoví:

„1. S výhradou § 3b a 3f se ostatní plnění uskutečňují v místě, kde podnikatel vykonává činnost. Je-li uvedené plnění poskytnuto prostřednictvím stálé provozovny, za místo plnění se považuje tato provozovna.

[...]

3. Je-li příjemce některého z ostatních plnění uvedených v odstavci 4 podnikem, pak se má odchylně od odstavce 1 za to, že k poskytnutí služby došlo v místě, kde příjemce vykonává činnost. Je-li však plnění poskytnuto pro stálou provozovnu podniku, je určující místo této provozovny. Není-li příjemce některého z ostatních plnění uvedených v odstavci 4 podnikem a má-li bydliště nebo sídlo na území třetí země, má se za to, že k plnění došlo v jeho bydlišti nebo v jeho sídle.

Ve smyslu odstavce 3 se ‚ostatními plněními‘ rozumí:

1) postoupení, převod a výkon patentů, autorského práva, známkového práva a ostatních podobných práv;

[...]“

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Landgericht Hamburg (zemský soud v Hamburku, Německo) odsoudil A a B pracující pro společnost zabývající se daňovým poradenstvím k peněžitým trestům za napomáhání ke spáchání trestného zkrácení daně v rámci případu týkajícího systému podvodů v oblasti daně z přidané hodnoty (DPH), jež páchal další obžalovaný, G., v období od dubna 2009 do března 2010, jehož cílem bylo vyhnout se zaplacení uvedené daně při obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů.

9 Do tohoto systému podvodů bylo zapojeno několik společností. Společnost E se sídlem v Německu, která byla fakticky ovládána obžalovaným G, nakupovala ze zahraničí povolenky na emise skleníkových plynů osvobozené od DPH a prodávala je dále společnosti I se sídlem v Lucembursku, kterou řídil rovněž G. Tato posledně uvedená společnost vystavovala jakožto faktury dobropisy ve prospěch společnosti E, na nichž byla uváděna DPH platná v Německu, a prodávala povolenky dále společnosti C se sídlem v Německu, přičemž na dobropisech vystavených pro tuto transakci byla rovněž uváděna DPH platná v Německu.

10 Společnost E vykázala v předběžných přiznáních k DPH za druhé, třetí a čtvrté čtvrtletí roku 2009 výnosy z prodeje povolenek společnosti I tak, že na základě fiktivních faktur od údajných tuzemských dodavatelů uplatnila odpočet DPH zaplacené na vstupu. Za měsíce leden a březen 2010 předběžná přiznání nepodala. Vyhnula se tak zaplacení celkové částky 11 484 179,12 eura. Pokud jde o společnost I, ta vykázala za období od dubna do července 2009, od září 2009 do ledna 2010 a za březen 2010 plnění ve prospěch společnosti C jako plnění podléhající DPH a neoprávněně odpočetla DPH uvedenou na dobropisech vystavených ve prospěch společnosti E jakožto daň zaplacenou na vstupu, čímž se vyhnula zaplacení částky 10 667 491,10 eura.

11 A a B poskytovali od konce května 2009 společnosti I daňové poradenství a byli obžalovaným G pověřeni, aby vypracovali stručný posudek k situaci této společnosti v oblasti DPH. V tomto posudku bylo uvedeno, že společnost I může uvést DPH platnou v Německu a provést její odpočet jakožto daně zaplacené na vstupu jen tehdy, pokud má v Německu provozovnu, ve které vykonává odpovídající činnosti, a že je třeba faktury vystavené před zřízením provozovny v Německu opravit.

12 S ohledem na antidatovanou smlouvu o pronájmu kancelářských prostor v Německu ode dne 1. dubna 2009 A a B, kteří o úloze, již sehrává společnost I v systému daňových podvodů, nevěděli, vypracovali jménem této společnosti opravná předběžná přiznání k DPH za období duben a květen 2009, která dne 12. srpna 2009 zaslali německému finančnímu úřadu. V těchto prohlášeních uvedli DPH zmíněnou v dobropisech vystavených ve prospěch společnosti E jakožto daň zaplacenou na vstupu, a to ve výši 147 519,80 eura za měsíc duben 2009 a 1 146 788,70 eura za měsíc květen 2009, přestože považovali za „velmi pravděpodobné“, že společnost I provozovnu v Německu nemá.

13 Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr), který je předkládajícím soudem, k němuž A a B, jakož i státní zastupitelství podali opravné prostředky „Revision“ proti rozhodnutí Landgericht Hamburg (zemský soud v Hamburku), uvádí, že odpověď na otázku, zda jsou A a B vinni napomáháním ke spáchání trestného činu zkrácení daně podle německého trestního práva, závisí na tom, zda finančnímu úřadu úmyslně podali nesprávná předběžná přiznání k DPH, v nichž byly z titulu dobropisů za plnění společnosti E neoprávněně uplatňovány odpočty daně zaplacené na vstupu. Vzhledem k tomu, že A a B nevěděli o zapojení společností E a I do systému podvodů s DPH, jehož se dopouštěl G, předkládající soud dále uvádí, že by se o tento případ jednalo pouze tehdy, kdyby z dobropisů vystavených ve prospěch společnosti E nemohla být odpočtena žádná daň zaplacená na vstupu, protože na nich nemohla být DPH uváděna. Tento soud upřesňuje, že u faktur adresovaných společnosti I se sídlem v Lucemburku by tomu tak ovšem bylo pouze v případě, že by se místo plnění u převodu emisních povolenek nenacházelo v Německu. Uvedení DPH společností E ve vztahu ke společnosti I by však bylo protiprávní jen tehdy, kdyby se místo plnění podle čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH nenacházelo u poskytovatele služeb, tedy společnosti E, ale u příjemce, společnosti I, takže by plnění nepodléhalo v Německu zdanění.

14 Předkládající soud uvádí, že tato poslední podmínka předpokládá, že v roce 2009 bylo místem plnění u převodu povolenek na emise skleníkových plynů podle § 3a odst. 4 UStG ve znění použitelném na spor v původním řízení, kterým byl do německého práva proveden čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, místo, v němž měl příjemce sídlo své ekonomické činnosti nebo v němž měl k dispozici stálou provozovnu, což znamená, že je třeba zjistit, zda obchodování s těmito povolenkami představuje „podobné právo“ ve smyslu těchto ustanovení.

15 Předkládající soud má za to, že výklad pojmu „podobné právo“ ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH není natolik jasný, aby neponechával prostor k rozumným pochybám. Kloní se však k názoru, že uvedené povolenky jsou „podobné“ ve smyslu tohoto ustanovení, přičemž termín „podobné“ znamená „jehož některé charakteristiky odpovídají“ nebo „které je srovnatelné“ v rozsahu, v němž je pro práva uvedená v tomto ustanovení charakteristické, že zákonodárce založí jeho držiteli absolutní právo, poskytne mu výhradní moc k jeho užívání a využívání a vyloučí z něj ostatní osoby. V tomto smyslu jsou povolenky srovnatelné s právy duševního vlastnictví.

16 Za těchto podmínek se Bundesgerichtshof (Spolkový soudní dvůr) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že „povolenka“ ve smyslu čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87, kterou se povoluje vypouštět jednu tunu ekvivalentu oxidu uhličitého po specifikované období, je ‚podobným právem‘ ve smyslu čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH?“

K předběžné otázce

17 Podstatou předběžné otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že „podobná práva“ uvedená v tomto ustanovení zahrnují povolenky na emise skleníkových plynů definované v čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87.

18 V tomto ohledu je třeba úvodem připomenout, že článek 43 směrnice o DPH obsahuje obecné pravidlo pro určení místa daňové příslušnosti u poskytování služeb, zatímco článek 44 a následující této směrnice uvádí řadu specifických případů daňové příslušnosti. Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora týkající se ustanovení, která jsou v podstatě totožná s článkem 9 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1, dále jen „šestá směrnice“), článek 43 směrnice o DPH nemá přednost před jejími články 44 a násl. V každé situaci si je tedy třeba klást otázku, zda se u této situace jedná o některý z případů upravených v článku 44 a násl. této směrnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do působnosti článku 43 této směrnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. září 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, body 20 a 21, a ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, body 24 a 25).

19 Z toho vyplývá, že čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH nemá být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, bod 34, a ze dne 7. září 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, bod 17).

20 Z hlediska těchto úvah je třeba zkoumat, zda se u převodu povolenek na emise skleníkových plynů jedná o některý z případů uvedených v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, tedy „převod nebo postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky nebo podobného práva“.

21 Je nutné konstatovat, že ze znění čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH není taková podobnost zřejmá, jelikož práva v něm výslovně zmíněná se týkají duševního vlastnictví, kdežto povolenky definované v čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87, které představují povolení od státu nebo orgánů veřejné správy vypouštět skleníkové plyny po specifikované období, do této oblasti nespadají.

22 Je však třeba zaprvé poukázat na to, že, jak uvedl generální advokát v bodě 62 svého stanoviska, povolenky na emise skleníkových plynů vykazují se všemi těmito právy anebo některými z nich podobné rysy. Tyto povolenky a tato práva jsou nehmotné povahy, poskytují svému držiteli výhradní povahu užívání a mohou být přenechány třetí osobě buď prostřednictvím převodu, nebo převodu práva k jejich užívání, což této třetí osobě umožňuje tato práva využívat pro účely ekonomické činnosti. Navíc tak, jako musí být některá tato práva registrována, podléhá i držba a převod uvedených povolenek zápisu do registru na základě článku 19 směrnice 2003/87.

23 Zadruhé otázka, zda povolenky na emise skleníkových plynů spadají pod případy uvedené v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, musí být rovněž posuzována z hlediska účelu tohoto ustanovení.

24 V této souvislosti je nutné připomenout, že cílem ustanovení směrnice o DPH určujících místo zdanění v případě poskytování služeb je předejít jednak střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění příjmů (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 6. listopadu 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, bod 24 a ze dne 17. prosince 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, bod 41).

25 Soudní dvůr již k článku 9 šesté směrnice 77/388 uvedl, že logika, na které jsou založena ustanovení týkající se místa poskytnutí služby, vyžaduje, aby ke zdanění došlo pokud možno v místě spotřeby zboží nebo služeb (rozsudek ze dne 3. září 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, bod 39).

26 Zahrnutí povolenek na emise skleníkových plynů pod „podobná práva“ uvedená v čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH tomuto cíli a této logice odpovídá.

27 Převody povolenek jsou totiž povinně zapisovány do registru upraveného v článku 19 směrnice 2003/87, takže lze jednoduše a s velkou jistotou zjistit identitu nabyvatele, místo, kde má sídlo ekonomické činnosti nebo stálou provozovnu, pro kterou je převod proveden, nebo místo, kde má bydliště, či kde se obvykle zdržuje, a tedy i cílovou zemi převodu.

28 Dále vzhledem ke skutečnosti, že převedené povolenky musí být v zásadě použity v místě, kde nabyvatel vykonává ekonomickou činnost, umožňuje daňová vazba poskytování služeb spočívajících v převodu povolenek k tomuto místu zdanit toto plnění DPH v tom členském státě, na jehož území jsou uvedené povolenky použity.

29 Je třeba ostatně poznamenat, že jak uvedl generální advokát v bodě 84 svého stanoviska, toto řešení bylo zvoleno velkou většinou členských států před provedením směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o místo poskytnutí služby (Úř. věst. 2008, L 44, s. 11), jež od 1. ledna 2010 zavedla pro poskytování služeb osobám povinným k dani obecné pravidlo, podle něhož je místem poskytnutí služby místo, kde je usazen příjemce služby, a též před provedením směrnice Rady 2010/23/EU ze dne 16. března 2010, kterou se mění směrnice o DPH, pokud jde o volitelné a dočasné používání mechanismu přenesení daňové povinnosti ve vztahu k poskytnutí některých služeb s vysokým rizikem podvodů (Úř. věst. 2010, L 72, s. 1), jíž byl do směrnice o DPH vložen článek 199a, podle něhož členské státy mohou stanovit, že osobou povinnou odvést DPH je osoba povinná k dani, na kterou jsou převedeny povolenky na emise skleníkových plynů ve smyslu článku 3 směrnice 2003/87.

30 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že čl. 56 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že „podobná práva“ uvedená v tomto ustanovení zahrnují povolenky na emise skleníkových plynů definované v čl. 3 písm. a) směrnice 2003/87.

K nákladům řízení

31 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

Článek 56 odst. 1 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že „podobná práva“ uvedená v tomto ustanovení zahrnují povolenky na emise skleníkových plynů definované v čl. 3 písm. a)

směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES.

Podpisy.