Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 8. decembra 2016*

„Predhodno odločanje — Obdavčenje — DDV — Direktiva 2006/112/ES — Člen 56 — Kraj opravljanja storitev — Pojem ‚podobne pravice‘ — Prenos pravic do emisije toplogrednih plinov“

V zadevi C-453/15,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Bundesgerichtshof (zvezno vrhovno sodišče, Nemčija) z odločbo z dne 22. julija 2015, ki je prispela na Sodišče 24. avgusta 2015, v kazenskem postopku proti

A,

B,

ob udeležbi

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi M. Ilešič, predsednik senata, A. Prechal, sodnica, A. Rosas, sodnik, C. Toader, sodnica, in E. Jarašiūnas (poročevalec), sodnik,

generalni pravobranilec: M. Wathelet,

sodni tajnik: M. Aleksejev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 13. julija 2016,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za A M. Wulf in M. Langrock, odvetnika,

— za B A. Norouzi in O. Sahan, odvetnika,

— za Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof P. Frank osebno in S. Heine, agentka,

— za nemško vlado T. Henze in K. Petersen, agenta,

— za grško vlado E. Tsaousi in A. Dimitrakopoulou, agentki,

— za Evropsko komisijo M. Wasmeier in M. Owsiany-Hornung, agenta,

* * Jezik postopka: nemščina.

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2016

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 56(1)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil sprejet v okviru kazenskega postopka, ki poteka proti A in B, ker sta bila obtožena pomoči pri davčni goljufiji.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 43 Direktive o DDV v oddelku 1, naslovljenem „Splošno pravilo“, poglavja 3, ki vsebuje pravila o kraju opravljanja storitev, določa:

„Kraj opravljanja storitve je kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva.“

4 Člen 56(1) te direktive v pododdelku 5, naslovljenem „Opravljanje drugih storitev“, oddelka 2, ki vsebuje posebne določbe, istega poglavja 3 določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

(a) prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic;

[…]“

5 Člen 3 Direktive 2003/87/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. oktobra 2003 o vzpostavitvi sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov v Skupnosti in o spremembi Direktive Sveta 96/61/ES (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 15, zvezek 7, str. 631) med drugim vsebuje to opredelitev:

„V tej direktivi izraz:

(a) ‚pravica‘ pomeni pravico do emisij ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju ter velja le za namene izpolnjevanja zahtev te direktive in je prenosljiva v skladu z določbami te direktive;

[…]“

6 Člen 19 Direktive 2003/87 določa:

„1. Države članice predvidijo vzpostavitev in vodenje registra, da se zagotovi točno vodenje izdaje, posesti, prenosa in ukinitve pravic. Države članice lahko svoje registre vodijo prek združenega sistema skupaj z eno ali več drugimi državami članicami.

2. Vsaka oseba je lahko imetnik pravice. Register je na voljo javnosti in vsebuje ločene evidence za pravice vsake osebe, kateri in od katere se pravice izdajo ali prenesejo.

[…]“

Nemško pravo

7 Člen 3a Umsatzsteuergesetz (zakon o DDV, v nadaljevanju: UStG), naslovljen „Kraj drugih storitev“, v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari, določa:

„1. Ob upoštevanju členov 3b in 3f so druge storitve opravljene v kraju, kjer podjetnik opravlja svojo dejavnost. Če takšne storitve opravlja stalna poslovna enota, se za kraj opravljanja drugih storitev šteje kraj, kjer je stalna poslovna enota.

[…]

3. Če je naročnik ene od drugih storitev, navedenih v odstavku 4, podjetje, se z odstopanjem od odstavka 1 storitev šteje za opravljeno v kraju, kjer naročnik opravlja svojo dejavnost. Vendar če se storitev opravi za stalno poslovno enoto podjetja, potem je upošteven kraj te poslovne enote. Če naročnik druge storitve, navedene v odstavku 4, ni podjetje in ima prebivališče ali sedež na ozemlju tretje države, se šteje, da se storitev opravi v kraju njegovega stalnega prebivališča ali sedeža.

4. ‚Druge storitve‘ v smislu odstavka 3 so:

1. odstop, prenos ali uporaba patentov, avtorskih pravic, pravic, povezanih z blagovnimi znamkami, in podobnih pravic;

[…]“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

8 Landgericht Hamburg (deželno sodišče v Hamburgu, Nemčija) je A in B, zaposlena pri družbi za davčno svetovanje, obsodilo na denarno kazen zaradi pomoči pri davčni goljufiji v okviru zadeve, ki se je nanašala na sistem goljufije na področju davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je izvajal drug obtoženec, G, od aprila 2009 do marca 2010 z namenom izogibanja navedenemu davku pri trgovanju s pravicami do emisije toplogrednih plinov.

9 V ta sistem goljufije je bilo vpletenih več družb. Družba E s sedežem v Nemčiji, ki jo dejansko obvladuje G, je v tujini kupovala pravice do emisije toplogrednih plinov, oproščene DDV, in jih nato prodajala družbi I s sedežem v Luksemburgu, ki jo prav tako vodi G. Ta družba je izdala račune v obliki dobropisov v korist družbe E, na katerih je bil izkazan DDV, ki se obračunava v Nemčiji, in dalje prodajala pravice družbi C s sedežem v Nemčiji, pri čemer je bil na dobropisih za to transakcijo prav tako izkazan DDV, ki se uporablja v Nemčiji.

10 Družba E je v začasnih obračunih za drugo, tretje in četrto četrtletje leta 2009 prijavila prihodke od prodaje pravic družbi I, pri čemer je na podlagi lažnih računov domnevnih nacionalnih dobaviteljev odbila vstopni DDV. Za januar in marec 2010 začasnih obračunov ni oddala. Tako se je izognila plačilu v skupnem znesku 11.484.179,12 EUR. Družba I pa je za obdobja od aprila do julija 2009, od septembra 2009 do januarja 2010 in za marec 2010 storitve, ki jih je opravila za družbo C, prijavila kot transakcije, za katere se obračuna DDV, in neupravičeno odbila DDV, izkazan na dobropisih, izdanih družbi E, kot vstopni davek, s čimer se je izognila plačilu 10.667.491,10 EUR.

11 A in B sta od konca maja 2009 zagotavljala davčno svetovanje za družbo I, G pa jima je naročil, naj pripravita kratko ekspertizo o položaju te družbe v zvezi z DDV. V tej ekspertizi je bilo navedeno, da lahko družba I nemški DDV izkaže in odbije kot vstopni davek, le če ima v Nemčiji poslovno enoto, ki v tej državi opravlja ustrezne dejavnosti, in da bi bilo treba račune, izdane pred ustanovitvijo poslovne enote v Nemčiji, popraviti.

12 A in B, ki nista bila seznanjena z vlogo družbe I v sistemu davčne goljufije, sta na podlagi antidatirane pogodbe o najemu poslovnih prostorov v Nemčiji od 1. aprila 2009 za družbo I pripravila popravljena začasna obračuna DDV za april in maj 2009 in ju 12. avgusta 2009 predložila nemški davčni upravi. V teh obračunih sta kot vstopni DDV navedla DDV, ki je bil izkazan na dobropisih, izdanih družbi E, in to v višini 147.519,80 EUR za april 2009 in 1.146.788,70 EUR za maj 2009, čeprav sta menila, da je „zelo verjetno“, da družba I nima poslovne enote v Nemčiji.

13 Predložitveno sodišče – Bundesgerichtshof (zvezno vrhovno sodišče, Nemčija) – pri katerem so A in B ter državno tožilstvo vložili revizijo zoper sodbo Landgericht Hamburg (deželno sodišče v Hamburgu), poudarja, da je odločitev o vprašanju, ali sta A in B storila kaznivo dejanje pomoči pri davčni goljufiji po nemškem kazenskem pravu, odvisna od tega, ali sta davčni upravi namenoma predložila nepravilna začasna obračuna DDV, v katerih je bil neupravičeno odbit vstopni davek na podlagi dobropisov za storitve družbe E. Ker A in B nista bila seznanjena z vpletenostjo družb E in I v sistem goljufije v zvezi z DDV, ki ga je vzpostavil G, to drži – nadaljuje predložitveno sodišče – le če ni bil mogoč nikakršen odbitek vstopnega davka na podlagi dobropisov, izdanih v korist družbe E, ker na teh ne bi smel biti izkazan DDV. Pojasnjuje, da je glede računov, izdanih družbi I s sedežem v Luksemburgu, to veljalo, le če kraj opravljanja storitev prenosa pravic do emisije ni bil v Nemčiji. To, da je družba E izkazala DDV na računih za družbo I, pa je bilo nezakonito, le če na podlagi člena 56(1)(a) Direktive o DDV kraj opravljanja storitev ni bil pri ponudniku storitve, in sicer družbi E, temveč pri prejemniku, družbi I, tako da storitev ni bila obdavčljiva v Nemčiji.

14 Predložitveno sodišče navaja, da ta zadnji pogoj predpostavlja, da je bil leta 2009 kraj opravljanja storitev za prenos pravic do emisije toplogrednih plinov v smislu člena 3a(4) UStG v različici, ki se uporablja za spor o glavni stvari in ki v nemško pravo prenaša člen 56(1)(a) Direktive o DDV, kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz česar izhaja, da je treba ugotoviti, ali trgovanje s takimi pravicami pomeni „podobno pravico“ v smislu teh določb.

15 Predložitveno sodišče v zvezi s tem meni, da razlaga pojma „podobne pravice“ v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV ni tako očitna, da ne bi dopuščala nobenega razumnega dvoma. Kljub temu se nagiba k mišljenju, da so navedene pravice do emisije „podobne“ v smislu te določbe, glede na to, da izraz „podoben“ pomeni „ki se ujema v nekaterih lastnostih“ oziroma „je primerljiv z navedenim“, saj je za pravice, omenjene v tej določbi, značilno, da zakonodajalec imetniku daje absolutno pravico, to je izključno pravico uporabe in izkoriščanja te pravice, iz česar so izključene druge osebe. V tem smislu naj bi bile pravice do emisije primerljive s pravicami intelektualne lastnine.

16 V teh okoliščinah je Bundesgerichtshof (zvezno vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da ‚pravica' v smislu člena 3(a) Direktive 2003/87, ki pomeni pravico do emisije ene tone ekvivalenta ogljikovega dioksida v določenem obdobju, pomeni ‚podobno pravico' v smislu člena 56(1)(a) Direktive o DDV?"

Vprašanje za predhodno odločanje

17 Predložitveno sodišče s svojim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba člen 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da „podobne pravice" iz te določbe vključujejo pravice do emisije toplogrednih plinov, opredeljene v členu 3(a) Direktive 2003/87.

18 V tem pogledu je treba najprej opomniti, da člen 43 Direktive o DDV vsebuje splošno pravilo, s katerim se določi kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za opravljanje storitev, medtem ko je v členu 44 in naslednjih te direktive navedena vrsta posebnih naveznih okoliščin. Kot je razvidno iz ustaljene sodne prakse Sodišča v zvezi z v bistvu enakimi določbami člena 9 Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), člen 43 Direktive o DDV nima prednosti pred členom 44 in naslednjimi te direktive. Za vsak položaj se je treba vprašati, ali je ta zajet z enim od primerov iz člena 44 in naslednjih te direktive. Če ne gre za tak primer, se za navedeni položaj uporabi člen 43 te direktive (glej v tem smislu zlasti sodbi z dne 26. septembra 1996, Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, točki 20 in 21, in z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, točki 24 in 25).

19 Iz tega izhaja, da člena 56(1)(a) Direktive o DDV ni treba šteti za izjemo od splošnega pravila, ki bi jo bilo treba razlagati ozko (glej v tem smislu sodbi z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, točka 34, in z dne 7. septembra 2006, Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, točka 17).

20 Ob upoštevanju navedenega je treba ugotoviti, ali prenos pravic do emisije toplogrednih plinov ustreza kateremu od primerov iz člena 56(1)(a) Direktive o DDV, ki zajema „prenos in odstop avtorskih pravic, patentov, licenc, blagovnih znamk in podobnih pravic".

21 Ugotoviti je treba, da tako ujemanje ni jasno razvidno iz besedila člena 56(1)(a) Direktive o DDV, saj se pravice, izrecno navedene v njem, nanašajo na področje intelektualne lastnine, medtem ko pravice, opredeljene v členu 3(a) Direktive 2003/87 – ki pomenijo dovoljenje države ali javnih organov do emisije toplogrednih plinov za določeno obdobje – ne spadajo na to področje.

22 Vendar je treba navesti, prvič – kot je generalni pravobranilec opozoril v točki 62 sklepnih predlogov – da obstajajo podobnosti med pravicami do emisije toplogrednih plinov in temi pravicami intelektualne lastnine ali nekaterimi izmed njih. Tako gre pri obeh vrstah pravic za nematerialne pravice, s katerimi je imetniku zagotovljena izključnost, in jih je mogoče na tretjo osebo prenesti bodisi s prenosom bodisi z odstopom, s čimer se tej tretji osebi dovoli, da jih uporabi za potrebe svoje gospodarske dejavnosti. Poleg tega je enako kot pri nekaterih pravicah intelektualne lastnine, ki jih je treba registrirati, imetništvo in prenos navedenih pravic do emisije predmet vpisovanja v register v skladu s členom 19 Direktive 2003/87.

23 Drugič, ujemanje med primeri iz člena 56(1)(a) Direktive o DDV in pravicami do emisije toplogrednih plinov je treba presojati tudi ob upoštevanju namena te določbe.

24 V zvezi s tem je treba spomniti, da je cilj določb Direktive o DDV za določanje kraja obdavčenja opravljanja storitev izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in drugič, neobdavčenju prihodkov (glej v tem smislu sodbi z dne 6. novembra 2008, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, točka 24, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 41).

25 Sodišče je glede člena 9 Šeste direktive 77/388 že navedlo, da logika, na kateri temeljijo določbe o kraju opravljanja storitev, narekuje, da se obdavčenje v največji možni meri opravi v kraju, kjer se blago in storitve potrošijo (sodba z dne 3. septembra 2009, RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, točka 39).

26 Vključitev pravic do emisije toplogrednih plinov v „podobne pravice“ iz člena 56(1)(a) Direktive o DDV ustreza temu cilju in tej logiki.

27 Ker se namreč prenos pravic do emisije obvezno vpiše v register iz člena 19 Direktive 2003/87, je mogoče identiteto pridobitelja, kraj, kjer ima ta sedež svoje gospodarske dejavnosti ali stalno poslovno enoto, za katere potrebe je opravljen prenos, ali pa kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva, s tem pa tudi državo, v katero se opravi prenos, ugotoviti preprosto in z veliko gotovostjo.

28 Poleg tega – ker je treba prenesene pravice do emisije načeloma uporabiti v kraju, v katerem pridobitelj opravlja svojo gospodarsko dejavnost – davčno upoštevna navezna okoliščina tega kraja opravljanja storitve, katere predmet je prenos pravic do emisije, omogoča, da se za to storitev uporabi ureditev DDV države članice, na ozemlju katere se navedene pravice uporabijo.

29 Ugotoviti je treba še – kot je generalni pravobranilec poudaril v točki 84 sklepnih predlogov – da se je za to rešitev odločila velika večina držav članic, pred, prvič, prenosom Direktive Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive o DDV glede kraja opravljanja storitev (UL 2008, L 44, str. 11), s katero je bilo od 1. januarja 2010 za storitve, opravljene davčnim zavezancem, določeno splošno pravilo, da je kraj opravljanja storitev kraj, kjer ima sedež prejemnik, in drugič, prenosom Direktive Sveta 2010/23/EU z dne 16. marca 2010 o spremembi Direktive o DDV v zvezi z neobvezno in začasno uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti za opravljanje nekaterih storitev, dovzetnih za goljufije (UL 2010, L 72, str. 1), s katero je bil v Direktivo o DDV vstavljen člen 199a, ki določa, da lahko države članice določijo, da je oseba, ki je dolžna plačati DDV, davčni zavezanec, ki se mu opravi prenos pravic do emisije toplogrednih plinov v smislu člena 3 Direktive 2003/87.

30 Ob upoštevanju vseh navedenih ugotovitev je treba na postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 56(1)(a) Direktive o DDV razlagati tako, da „podobne pravice“ iz te določbe vključujejo pravice do emisije toplogrednih plinov, opredeljene v členu 3(a) Direktive 2003/87.

Stroški

31 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (drugi senat) razsodilo:

Člen 56(1)(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da „podobne pravice“ iz te določbe vključujejo pravice do emisije toplogrednih plinov, opredeljene v členu 3(a) Direktive 2003/87/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 13. oktobra 2003 o vzpostavitvi sistema za trgovanje s pravicami do emisije toplogrednih plinov v Skupnosti in o spremembi Direktive Sveta 96/61/ES.

Podpisi