

62015CJ0453

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

8. prosince 2016 (*1)

„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. Jarašičnas (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 zmocněnkyní,

—

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 úty k zaznamenání povolenek držných 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 odchýlit 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 této země, má se za to, že k plnění došlo v jeho bydlišti nebo v jeho sídle.

Ve smyslu odstavce 3 se „ostatními pln?ními“ rozumí:

1)

postoupení, p?evod a výkon patent?, autorského práva, známkového práva a ostatních podobných práv;

[...]

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka

8

Landgericht Hamburg (zemský soud v Hamburku, N?mecko) odsoudil A a B pracující pro společnost zabývající se da?ovým poradenstvím k pen?žitým trest?m za napomáhání ke spáchání trestného zkrácení dan? v rámci p?ípadu týkajícího systému podvod? v oblasti dan? z p?idané hodnoty (DPH), jež páchal další obžalovaný, G., v období od dubna 2009 do b?ezna 2010, jehož cílem bylo vyhnout se zaplacení uvedené dan? p?i obchodování s povolenkami na emise skleníkových plyn?.

9

Do tohoto systému podvod? bylo zapojeno n?kolik společností. Společnost E se sídlem v N?mecku, která byla fakticky ovládána obžalovaným G, nakupovala ze zahraničí povolenky na emise skleníkových plyn? osvobozené od DPH a prodávala je dále společnosti I se sídlem v Lucembursku, kterou ?ídil rovn?ž G. Tato poslední uvedená společnost vystavovala jakožto faktury dobropisy ve prosp?ch společnosti E, na nichž byla uvád?na DPH platná v N?mecku, a prodávala povolenky dále společnosti C se sídlem v N?mecku, p?i?emž na dobropisech vystavených pro tuto transakci byla rovn?ž uvád?na DPH platná v N?mecku.

10

Společnost E vykazala v p?edb?žných p?iznáních k DPH za druhé, t?etí a ?tvrté ?tvrtletí roku 2009 výnosy z prodeje povolenek společnosti I tak, že na základ? fiktivních faktur od údajných tuzemských dodavatel? uplatnila odpo?et DPH zaplacené na vstupu. Za m?síce leden a b?ezen 2010 p?edb?žná p?iznání nepodala. Vyhnula se tak zaplacení celkové ?ástky 11484179,12 eura. Pokud jde o společnost I, ta vykazala za období od dubna do ?ervence 2009, od zá?í 2009 do ledna 2010 a za b?ezen 2010 pln?ní ve prosp?ch společnosti C jako pln?ní podléhající DPH a neoprávn?n? odpo?etla DPH uvedenou na dobropisech vystavených ve prosp?ch společnosti E jakožto da? zaplacenou na vstupu, ?imž se vyhnula zaplacení ?ástky 10667491,10 eura.

11

A a B poskytovali od konce kv?tna 2009 společnosti I da?ové poradenství a byli obžalovaným G pov??eni, aby vypracovali stru?ný posudek k situaci této společnosti v oblasti DPH. V tomto posudku bylo uvedeno, že společnost I m?že uvést DPH platnou v N?mecku a provést její odpo?et jakožto dan? zaplacené na vstupu jen tehdy, pokud má v N?mecku provozovnu, ve které vykonává odpovídající ?innosti, a že je t?eba faktury vystavené p?ed z?ížením provozovny v N?mecku opravit.

12

S ohledem na antidatovanou smlouvu o pronájmu kancelá?ských prostor v N?mecku 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 rozhodnutí 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 147519,80 eura za měsíc duben 2009 a 1146788,70 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 muži 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 vinní napomáháním ke spáchání trestného činu zkrácení daně podle německého trestního práva, závisí na tom, zda finančnímu úřadu úmyslně podali nesprávná předběžná rozhodnutí k DPH, v nichž byly z titulu dobropisu za plnění společnosti E neoprávněně uplatňovány odpady 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 dopouští G, předkládající soud dále uvádí, že by se o tento případ jednalo pouze tehdy, kdyby z dobropisu vystavených ve prospěch společnosti E nemohla být odpotena 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 převodním 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. Kloupe 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 držitelům 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:

K předběžné otázce

17

Podstatou p?edb?žné otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?l. 56 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že „podobná práva“ uvedená v tomto ustanovení zahrnují povolenky na emise skleníkových plyn? definované v ?l. 3 písm. a) sm?rnice 2003/87.

18

V tomto ohledu je t?eba úvodem p?ipomenout, že ?lánek 43 sm?rnice o DPH obsahuje obecné pravidlo pro ur?ení místa da?ové p?íslušnosti u poskytování služeb, zatímco ?lánek 44 a následující této sm?rnice uvádí ?adu specifických p?ípad? da?ové p?íslušnosti. Jak vyplývá z ustálené judikatury Soudního dvora týkající se ustanovení, která jsou v podstat? totožná s ?lánkem 9 šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty: jednotný základ dan? (Ú?. v?st. 1977, L 145, s. 1, dále jen „šestá sm?rnice“), ?lánek 43 sm?rnice o DPH nemá p?ednost p?ed jejími ?láňky 44 a násl. V každé situaci si je tedy t?eba klást otázku, zda se u této situace jedná o n?který z p?ípad? upravených v ?lánku 44 a násl. této sm?rnice. Pokud tomu tak není, spadá daná situace do p?sobnosti ?lánku 43 této sm?rnice (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 26. zá?í 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 ?l. 56 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH nemá být považován za výjimku z obecného pravidla, kterou je nutno vykládat restriktivn? (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. ?íjna 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C?41/04, EU:C:2005:649, bod 34, a ze dne 7. zá?í 2006, Heger, C?166/05, EU:C:2006:533, bod 17).

20

Z hlediska t?chto úvah je t?eba zkoumat, zda se u p?evodu povolenek na emise skleníkových plyn? jedná o n?který z p?ípad? uvedených v ?l. 56 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH, tedy „p?evod nebo postoupení autorského práva, patentu, licence, ochranné známky nebo podobného práva“.

21

Je nutné konstatovat, že ze zn?ní ?l. 56 odst. 1 písm. a) sm?rnice o DPH není taková podobnost z?ejmá, jelikož práva v n?m výslovn? zmín?ná se týkají duševního vlastnictví, kdežto povolenky definované v ?l. 3 písm. a) sm?rnice 2003/87, které p?edstavují povolení od státu nebo orgán? veřejné správy vypoušt?t skleníkové plyny po specifikované období, do této oblasti nespádají.

22

Je však t?eba zaprvé poukázat na to, že, jak uvedl generální advokát v bod? 62 svého stanoviska, povolenky na emise skleníkových plyn? vykazují se všemi t?mito právy anebo n?kterými z nich podobné rysy. Tyto povolenky a tato práva jsou nehmotné povahy, poskytují svému držiteli výhradní povahu užívání a mohou být p?enechány t?etí osob? bu? prost?ednictvím p?evodu, nebo p?evodu práva k jejich užívání, což této t?etí osob? umož?uje tato práva využívat pro ú?ely ekonomické ?innosti. Navíc tak, jako musí být n?která tato práva registrována, podléhá i držba a p?evod uvedených povolenek zápisu do registru na základ? ?lánku 19 sm?rnice 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 stejnému pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění příjemce (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 čl. 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 čl. 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 podvodu (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 povodního 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.

(*1) * Jednací jazyk: němčina.