

Downloaded via the EU tax law app / web

null

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

27. října 2022(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 44 – Místo daňové příslušnosti – Pevod povolenek na emise skleníkových plynů – Příjemce zapojený do podvodu na DPH v řetězci plnění – Osoba povinná k dani, která vedla nebo měla vedet o existenci tohoto podvodu“

Ve věci C-641/21,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko) ze dne 11. října 2021, došlým Soudnímu dvoru dne 20. října 2021, v řízení

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení K. Jürimäe (zpravodajka), předsedkyně této senátu vykonávající funkci předsedkyně osmého senátu, N. Jääskinen a M. Gavalec, soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Climate Corporation Emissions Trading GmbH W. Standfestem, Rechtsanwalt,
- za Evropskou komisi A. Armenia a B.-R. Killmann, jako zmocněnkyni,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Ú. v. st. 2006, L 347, s. 1), ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008 (Ú. v. st. 2008, L 44, s. 11) (dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Climate Corporation Emissions Trading GmbH (dále jen „Climate Corporation“) a Finanzamt Österreich (daňová správa, Rakousko), jehož předmětem je povinnost zaplatit daň z přidané hodnoty (DPH) u plnění spotřevajících v převodu povolenek na emise skleníkových plynů.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 2 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

[...]

b) pořízení zboží za úplatu uvnitř Společenství uskutečněné v rámci členského státu:

[...]

c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]“

4 V hlavě V této směrnice, nadepsané „Místo zdanitelného plnění“, se nachází kapitola 3, která je nadepsaná „Místo poskytnutí služby“ a obsahuje článek 44 uvedené směrnice, který uvádí:

„Místem poskytnutí služby osobou povinnou k dani, která jedná jako taková, je místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stálé provozovně osoby povinnou k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.“

5 Tento článek 44 vychází ze směrnice 2008/8, která změnila směrnici 2006/112, pokud jde o místo poskytnutí služby. Body 3 a 4 odvodňují směrnici 2008/8 znějí takto:

„(3) Veškeré poskytnutí služeb by se v zásadě mělo zdaňovat v místě, kde dochází ke skutečné spotřebě. Pokud by v tomto smyslu mělo dojít ke změně obecného pravidla o místě poskytnutí služby, by byly přesto z administrativních i politických důvodů nutné určit výjimky z tohoto obecného pravidla.

(4) V případě poskytnutí služby osobám povinným k dani by se obecné pravidlo o místě poskytnutí služby mělo vztahovat spíše k místu, kde je usazen příjemce služby, než k místu, kde je usazen poskytovatel služby. [...]“

6 Kapitola 1 nadepsaná „Obecné ustanovení“, obsažená v hlavě IX směrnice o DPH, nadepsané „Osvobození od daně“, obsahuje článek 131, který stanoví:

„Osvobození od daně podle kapitol 2 až 9 se uplatní, aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, a za podmínek, které členské státy stanoví k zajištění správného a jednoduchého uplatňování těchto osvobození a k zamezení veškerých daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu.“

7 Tato hlava IX obsahuje rovněž kapitolu 4, nadepsanou „Osvobození od daní vztahující se na plnění uvnitř Společenství“. V rámci této kapitoly 4 články 138 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„Členské státy osvobodí od daní dodání zboží, které bylo odesláno nebo přepraveno mimo jejich území, avšak uvnitř [Evropského] [s]polečenství, prodávajícím nebo poskytovatelem nebo na účet jednoho z nich, uskutečněné pro jinou osobu povinnou k dani nebo právnickou osobu nepovinnou k dani, která jedná jako taková, v jiném členském státě než ve státě zahájení odeslání nebo přepravy zboží.“

8 Článek 196 této směrnice stanoví:

„Daně je povinna odvést osoba povinná k dani, nebo právnická osoba nepovinná k dani identifikovaná pro účely DPH, která je příjemcem služby uvedené v článku 44, jestliže tuto službu poskytla osoba povinná k dani, která není usazena v tomto členském státě.“

9 Článek 273 první pododstavec uvedené směrnice stanoví:

„Členské státy mohou uložit další povinnosti, které považují za nezbytné k správnému výběru daní a k předcházení daňovým únikům, dostojí-li požadavku rovného zacházení s domácími plátními i plátními mezi členskými státy uskutečňovanými osobami povinnými k dani, a za podmínky, že tyto povinnosti nevedou při obchodu mezi členskými státy k formalitám spojeným s překročováním hranic.“

Rakouská právo

10 Podle § 3a odst. 6 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obrátu), ze dne 23. srpna 1994 (BGBl. 663/1994), ve znění rozhodném z hlediska okolností převodního řízení (BGBl. I 52/2009) platí, že:

„Jiné plnění, které je ve smyslu odst. 5 bodu 1 a 2 poskytováno podnikateli, je s výhradou odstavců 8 až 16 a § 3a poskytováno v místě, z něhož příjemce provozuje svůj podnik. Je-li jiné plnění poskytnuto ve stálé provozovně podnikatele, je místo toho určující místo této stálé provozovny.“

11 V tomto ohledu ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že pojmy „podnikatel“ a „jiná plnění“ použité v tomto ustanovení odpovídají pojmem „osoba povinná k dani“ a „poskytnutí služby“ používaným v unijním právu.

Spor v převodním řízení a předběžná otázka

12 V období od 1. do 20. dubna 2010 převedla společnost Climate Corporation se sídlem v Badenu (Rakousko) za úplaty povolenky na emise skleníkových plynů na společnost Bauduin Handelsgesellschaft mbH (dále jen „Bauduin“) se sídlem v Hamburku (Německo).

13 Výměrem týkajícím se daní z obrátu za rok 2010, který byl přijat dne 27. ledna 2012, Finanzamt Baden Mödling (daňový úřad Baden Mödling, Rakousko) kvalifikoval tyto převody povolenek na emise skleníkových plynů jako zdanitelné „dodání zboží“, na které se nevztahuje osvobození od daní pro dodání uvnitř Společenství. Podle tohoto daňového úřadu se společnost Bauduin jakožto *missing trader* podílela na podvodu na DPH „kolotočového“ typu a společnost Climate Corporation věděla nebo měla vědět, že tyto povolenky budou použity za účelem úniku DPH.

14 Dne 27. února 2012 podala společnost Climate Corporation proti tomuto výměru žalobu k

předkládajícímu soudu, kterým je Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud, Rakousko).

15 Uvedený soud konstatuje, že převody povolenek na emise skleníkových plynů musí být kvalifikovány jako „poskytnutí služby“, a nikoli jako „dodání zboží“, jak vyplývá z rozsudku ze dne 8. prosince 2016, A a B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Daný soud upřesňuje, že za těchto okolností se podle ustanovení článku 44 směrnice o DPH, § 3a odst. 6 zákona o dani z obrátu a německého práva místo poskytnutí služby společností Climate Corporation společností Bauduin nachází v Německu. Tato služba tedy není zdanitelná v Rakousku, ale v Německu, a DPH je v posledně uvedeném členském státě povinná odvést společnost Bauduin.

17 Podle zjištění předkládajícího soudu přitom měla společnost Climate Corporation vědět, že povolenky prodané společnosti Bauduin byly použity k podvodným účelům s cílem dopustit se úniku DPH.

18 V tomto ohledu předkládající soud podotýká, že v souvislosti s plněními spočívajícími v dodání uvnitř Společenství Soudní dvůr v rozsudku ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), rozhodl, že nárok na osvobození od DPH u takového plnění, nárok na odpočet DPH na vstupu a nárok na vrácení DPH je třeba odepřít osobě povinné k dani, která věděla nebo měla vědět, že se plněním uplatňovaným ke vzniku těchto nároků podílela na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci dodavatelského řetězce.

19 Klade si otázku, zda je tato judikatura analogicky použitelná na přeshraniční poskytování služeb. Takové použití by znamenalo, že v takovém případě, jako je případ, o jaký se jedná ve sporu v povodním řízení, by mělo být za místo poskytnutí služby považováno místo nacházející se v Rakousku, a nikoli v Německu, a to navzdory opačnému znění článku 44 směrnice o DPH, jakož i příslušných vnitrostátních ustanovení.

20 Odpověď na tuto otázku není zřejmá, jelikož existují jak podobnosti, tak rozdíly mezi dodáním zboží uvnitř Společenství a přeshraničním poskytováním služeb v rámci Unie.

21 Za těchto podmínek se Bundesfinanzgericht (Spolkový finanční soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Musí být [směrnice o DPH] vykládána v tom smyslu, že vnitrostátní orgány a soudy musí za místo poskytnutí služby, které se formálně podle psaného práva nachází v jiném členském státě, v němž se nachází sídlo příjemce této služby, považovat místo nacházející se v tuzemsku, pokud tuzemská osoba povinná k dani poskytující uvedenou službu měla vědět, že se poskytnutou službou podílí na podvodu na DPH, který byl spáchán v rámci řetězce plnění?“

K přípustnosti žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce

22 Společnost Climate Corporation zpochybňuje přípustnost žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce. Podle jejího názoru je předběžná otázka položena hypoteticky. Vzhledem k tomu, že plnění dotčené ve věci v povodním řízení není zdanitelné v Rakousku, ale v Německu, nepřísluší rakouskému soudu, aby se tázal Soudního dvora za účelem objasnění hypotetických daňových povinností osoby povinné k dani v jiném členském státě. Kromě toho tato otázka vychází z argumentace vyvozené pomocí analogie z rozsudku ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), kterou se nelze řídit s ohledem na rozdíly mezi okolnostmi sporu ve věci v povodním řízení a okolnostmi ve věci, ve které byl vydán uvedený rozsudek.

23 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora se na otázky týkající se výkladu unijního práva položené vnitrostátním soudem v právním a skutkovém rámci, který tento soud vymezí v rámci své odpovědnosti a jehož správnost nepřísluší Soudnímu dvoru ovládat, vztahuje domněnka relevance. Soudní dvor může žádost podanou vnitrostátním soudem odmítnout pouze tehdy, je-li zjevné, že požadovaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo k předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvor nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudky ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 31, jakož i citovaná judikatura, a ze dne 21. února 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, bod 23, jakož i citovaná judikatura).

24 V projednávané věci ze žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce jednoznačně vyplývá, že předkládající soud neusiluje o objasnění povinností osoby povinné k dani v jiném členském státě, než je členský stát, v němž se tento soud nachází. Naopak se v podstatě snaží zjistit, zda podle unijního práva mohou daňové orgány členského státu, k němuž náleží, podrobit plnění, která jsou předmětem původního řízení, DPH, i když se podle jeho názoru místo těchto plnění nachází v jiném členském státě. Z toho vyplývá, že tato žádost není hypotetická.

25 Kromě toho v rozsahu, v němž společnost Climate Corporation zpochybňuje možnost přenést pomocí analogie závěry z rozsudku ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), na takový případ, jako je případ, o jaký se jedná ve věci v původním řízení, stačí konstatovat, že tato argumentace spadá do rámce odpovědi na předběžnou otázku ve věci samé.

26 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je tudíž přípustná.

K předběžné otázce

27 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být ustanovení směrnice o DPH vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v případě poskytnutí služby osobou povinnou k dani usazenou v jednom členském státě osobě povinné k dani usazené v druhém členském státě, měly orgány prvního členského státu za to, že za místo tohoto plnění, které se podle článku 44 této směrnice nachází v tomto druhém členském státě, se přesto považuje místo, které se nachází v prvním členském státě, pokud dotyčný poskytovatel věděl nebo měl vědět, že se tímto plněním podílí na podvodu na DPH spáchaném příjemcem tohoto plnění v rámci řetězce plnění.

28 Úvodem je třeba upřesnit, jak uvedl předkládající soud, že plnění spočívající v úplatném převodu povolenek na emise skleníkových plynů musí být pro účely směrnice o DPH kvalifikována jako poskytnutí služby (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 30).

29 Místo poskytnutí služby přitom musí být určeno v souladu s ustanoveními kapitoly 3 hlavy V směrnice o DPH. V tomto ohledu oddíly 2 a 3 této kapitoly stanoví obecná pravidla pro určení místa zdanění při poskytování služeb, jakož i zvláštní ustanovení pro poskytování zvláštních služeb (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 37).

30 Cílem těchto ustanovení určujících místo daňové příslušnosti v případě poskytování služeb je jednak předejít střetům pravomocí, které by mohly mít za následek dvojí zdanění, a jednak nezdanění příjemce (rozsudky ze dne 16. října 2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42 a citovaná judikatura, jakož i ze dne 7. května 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18,

EU:C:2020:350, bod 25).

31 Tato ustanovení tím, že jednotným způsobem určí místo zdanění při poskytování služeb, vymezují pravomoci členských států a zavádějí racionální rozdělení působnosti vnitrostátních právních úprav v oblasti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 50 a 51).

32 V tomto kontextu článek 44 směrnice o DPH stanoví obecné pravidlo pro určení místa poskytnutí služby.

33 Podle tohoto obecného pravidla je místem poskytnutí služby osoba povinné k dani, která jedná jako taková, místo, kde má tato osoba sídlo ekonomické činnosti. Pokud je však tato služba poskytnuta stále provozovnou osoby povinné k dani nacházející se v místě jiném, než kde je sídlo její ekonomické činnosti, je místem poskytnutí této služby místo, kde se nachází tato stálá provozovna. Pokud takové sídlo nebo stálá provozovna neexistují, je místem poskytnutí služby místo, kde má osoba povinná k dani, které je tato služba poskytnuta, bydliště nebo místo, kde se obvykle zdržuje.

34 V systematické článku 44 směrnice o DPH je tedy sídlo ekonomické činnosti hlavním hraničním určovatelem pro určení místa poskytnutí služby, zatímco další dva hraniční určovatele, které jsou v něm uvedeny, představují v tomto pořadí odchylku a doplněk (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 16. října 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 56).

35 Kromě toho žádné ustanovení této směrnice nestanoví zvláštní pravidlo pro určení místa zdanění pro plnění spočívající v úplatném převodu povolenek na emise skleníkových plynů.

36 Z toho vyplývá, že podle článku 44 směrnice o DPH se místo plnění, které spočívá v úplatném převodu povolenek na emise skleníkových plynů osobou povinnou k dani usazenou v jednom členském státě na jinou osobu povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, nachází v posledně uvedeném členském státě.

37 V projednávaném případě z vysvětlení poskytnutých předkládajícím soudem vyplývá, že podle článku 44 směrnice o DPH a odpovídajících ustanovení dotyčného vnitrostátního práva se místo plnění, o které se jedná ve věci v původním řízení, nachází v členském státě příjemce poskytnutých služeb, a sice v Německu, a že podle článku 196 této směrnice, jakož i odpovídajících ustanovení tohoto vnitrostátního práva je osobou povinnou odvést DPH do státní pokladny tento příjemce. Uvedený příjemce se přitom dopustil podvodu na DPH a dotyčný poskytovatel služby o tom mohl vědět.

38 S ohledem na tyto úvodní poznámky je třeba určit, zda navzdory jasnému znění článku 44 směrnice o DPH lze mít za to, že místo plnění, které spočívá v úplatném převodu povolenek na emise skleníkových plynů osobou povinnou k dani usazenou v jednom členském státě na osobu povinnou k dani usazenou v jiném členském státě, se nachází v členském státě poskytovatele, pokud je toto plnění součástí podvodu na DPH.

39 V tomto ohledu z ustálené judikatury Soudního dvora vyplývá, že jednotlivci se nemohou norem unijního práva dovolávat podvodnou nebo zneužívajícím způsobem (rozsudky ze dne 6. července 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54; ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 43, jakož i ze dne 15. září 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, bod 27).

40 Soudní dvůr tak rozhodl, že vnitrostátní orgány a soudy mohou, a dokonce musí v zásadě

odmítnout p?iznat takové nároky stanovené ve sm?nici o DPH, které jsou uplat?ovány podvodn? nebo zneužívajícím zp?sobem, jako je nárok na osvobození od dan? p?i dodání zboží uvnit? Spole?enství. Uvedený záv?r platí nejen v p?ípad?, kdy se da?ového podvodu dopustí sama osoba povinná k dani, ale i když osoba povinná k dani v?d?la nebo m?la v?d?t, že se p?edm?ným pln?ním ú?astní podvodu na DPH, jehož se dopustil dodavatel nebo jiný hospodá?ský subjekt nacházející se výše nebo níže v dodavatelském ?et?zci (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 7. prosince 2010, R., C?285/09, EU:C:2010:742, body 51 a 52; ze dne 6. září 2012, Mecsek-Gabona, C?273/11, EU:C:2012:547, bod 54; ze dne 9. ?íjna 2014, Traum, C?492/13, EU:C:2014:2267, bod 42, jakož i ze dne 18. prosince 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a další, C?131/13, C?163/13 a C?164/13, EU:C:2014:2455, body 49 a 50).

41 Nicmén? zaprvé, na rozdíl od v?cí, ve kterých byla formulována judikatura p?ipomenutá v p?edchozím bod?, se projednáváná v?c netýká uplatn?ní takového nároku, jako je nárok na osvobození od dan? v p?ípad? dodání uvnit? Spole?enství, ale ur?ení místa zdanitelného pln?ní.

42 Výklad, podle n?hož lze v p?ípad? podvodu na DPH mít za to, že se místo poskytnutí služby nachází v jiném ?lenském stát?, než je ?lenský stát ur?ený na základ? ustanovení sm?nice o DPH týkajících se ur?ení místa poskytnutí služby, by p?itom byl v rozporu s cíli a obecnou systematikou t?chto ustanovení, jak jsou vyjád?eny v bodech 30 a 31 tohoto rozsudku.

43 Takový výklad by totiž vedl ke zm?n? rozd?lení da?ových pravomocí mezi ?lenskými státy, které vyplývá z uvedených ustanovení. V takovém p?ípad?, o jaký se jedná v projednáváné v?ci, by m?l konkrétn? za následek p?enesení da?ové pravomoci ?lenského státu, v n?mž je usazen p?íjemce dot?ené služby, do ?lenského státu, ve kterém je usazen poskytovatel této služby, a to bez jakéhokoliv právního základu.

44 Dále je d?ležit? p?ipomenout, že logika ustanovení o ur?ení místa poskytnutí služby, která se odráží také v bodech 3 a 4 od?vodn?ní sm?nice 2008/8, jakož i v ?lánku 44 sm?nice o DPH, spo?ívá v tom, že zdan?ní by m?lo probíhat pokud možno v míst?, kde jsou dot?né služby spot?ebovány (obdobn? viz rozsudek ze dne 8. prosince 2016, A a B, C?453/15, EU:C:2016:933, bod 25, jakož i citovaná judikatura). Takový výklad, jaký je uveden v bod? 42 tohoto rozsudku, by p?itom v kone?ném d?sledku vedl k p?enesení da?ových p?íjm? do jiného ?lenského státu, než je stát kone?né spot?eby t?chto služeb.

45 Zadruhé je pravda, že z faktického hlediska vykazuje služba poskytovaná osobou povinnou k dani usazenou v jednom ?lenském stát? osob? povinné k dani usazené v jiném ?lenském stát? podobnosti s dodáním uvnit? Spole?enství, nebo? ob? tato pln?ní zahrnují osoby usazené ve dvou ?lenských státech. Za sou?asn?ho stavu unijního práva se však právní režim dodání uvnit? Spole?enství liší od právního režimu p?eshrani?ního poskytování služeb v rámci Unie.

46 Pokud jde totiž o režim prvn? uvedených pln?ní, každé dodání zboží uvnit? Spole?enství ve smyslu ?lánku 138 sm?nice o DPH má za logický následek po?ízení tohoto zboží uvnit? Spole?enství ve smyslu ?l. 2 odst. 1 písm. b) této sm?nice. Dodání uvnit? Spole?enství a po?ízení uvnit? Spole?enství, které tvoří druhou zdanitelnou událost, p?edstavují jednu a tutéž hospodá?skou transakci, u níž je da?ová pravomoc rozd?lena mezi ?lenský stát, z n?hož je odeslání zboží zahájeno, a ?lenský stát, do n?hož je zboží dopraveno, které jsou v tomto po?adí p?íslušné k výkonu pravomocí, jež jim byly sv?zeny (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 27. září 2007, Teleos a další, C?409/04, EU:C:2007:548, body 22 až 24).

47 Dodání zboží uvnit? Spole?enství je tedy osvobozeno od dan? v ?lenském stát?, z n?hož je odeslání zboží zahájeno, aniž je dot?en nárok na odpo?et nebo vrácení DPH na vstupu zaplacené v tomto ?lenském stát?, zatímco po?ízení uvnit? Spole?enství podléhá DPH v ?lenském stát? dodání (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C?285/09, EU:C:2010:742, bod

38 a citovaná judikatura).

48 Ílenský stát zahájení odeslání uvedeného zboží tedy může p?ípadn? odmítnout p?iznat osvobození od dan? na základ? pravomocí, které mu p?ísluší na základ? ?lánku 131 sm?rnice o DPH, a k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování osvobození, jakož i k zabrán?ní jakýmkoli da?ovým únik?m, vyhýbání se da?ovým povinnostem nebo zneužití da?ového režimu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 7. prosince 2010, R., C?285/09, EU:C:2010:742, bod 51).

49 Tento režim pln?ní uvnit? Spole?enství se naproti tomu nevztahuje na p?eshrani?ní poskytování služeb v rámci Unie, ve vztahu k nimž je sv??ena da?ová pravomoc pouze ?lenskému státu ur?enému v souladu s ustanoveními sm?rnice o DPH.

50 Na rozdíl od pravomocí sv??ených ?lenskému státu zahájení odeslání zboží, které je p?edm?tem dodání uvnit? Spole?enství, jak jsou uvedeny v bodech 46 až 48 tohoto rozsudku, tedy ?lenský stát, v n?mž je usazen poskytovatel služby poskytnuté osob? povinné k dani usazené v jiném ?lenském stát?, jejíž místo se v souladu s ?lánkem 44 sm?rnice o DPH nachází v posledn? uvedeném ?lenském stát?, není touto sm?rnicí nadán žádnou pravomocí podrobit takové pln?ní DPH.

51 Judikaturu citovanou v bod? 40 tohoto rozsudku tudíž nelze použít *per analogiam* na ur?ení místa poskytnutí služby.

52 Z výše uvedeného vyplývá, že místo poskytnutí služby nem?že být zm?n?no v rozporu s jasným zn?ním ?lánku 44 sm?rnice o DPH z d?vodu, že posuzované pln?ní je sou?ástí podvodu na DPH.

53 Podle ?lánku 273 sm?rnice o DPH však mohou ?lenské státy p?ijmout opat?ení k zajišt?ní správného výb?ru dan? a k p?edcházení da?ovým únik?m. Tato opat?ení však nesmí p?ekračovat meze toho, co je nezbytné k dosažení takových cíl?. Je v zásad? povinností da?ových orgán? provád?t nezbytné kontroly osob povinných k dani za ú?elem odhalení nesrovnalostí a podvod? na DPH a ukládat sankce osob? povinné k dani, která se t?chto nesrovnalostí nebo podvod? dopustila (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 27. zá?í 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, bod 40 a citovaná judikatura; ze dne 21. ?ervna 2012, Mahagében a Dávid, C?80/11 a C?142/11, EU:C:2012:373, body 57 a 62, jakož i ze dne 1. ?ervence 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, bod 38).

54 S ohledem na všechny výše uvedené d?vody je t?eba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ustanovení sm?rnice o DPH musí být vykládána v tom smyslu, že brání tomu, aby v p?ípad? poskytnutí služby osobou povinnou k dani usazenou v jednom ?lenském stát? osob? povinné k dani usazené v druhém ?lenském stát?, m?ly orgány prvního ?lenského státu za to, že za místo tohoto pln?ní, které se podle ?lánku 44 této sm?rnice nachází v tomto druhém ?lenském stát?, se p?esto považuje místo, které se nachází v prvním ?lenském stát?, pokud doty?ný poskytovatel v?d?l nebo m?l v?d?t, že se tímto pln?ním podílí na podvodu na DPH spáchaném p?ijemcem tohoto pln?ní v rámci ?et?zce pln?ní.

K náklad?m ?ízení

55 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímú p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

Ustanovení směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daní z přidané hodnoty, ve znění směrnice Rady 2008/8/ES ze dne 12. února 2008,

musí být vykládána v tom smyslu, že

brání tomu, aby v případě poskytnutí služby osobou povinnou k dani usazenou v jednom členském státě osobě povinné k dani usazené v druhém členském státě, měly orgány prvního členského státu za to, že za místo tohoto plnění, které se podle článku 44 směrnice 2006/112, ve znění směrnice 2008/8, nachází v tomto druhém členském státě, se přesto považuje místo, které se nachází v prvním členském státě, pokud dotyčný poskytovatel věděl nebo měl vědět, že se tímto plněním podílí na podvodu na dani z přidané hodnoty spáchaném příjemcem tohoto plnění v rámci řetězce plnění.

Podpisy

* Jednací jazyk: němčina.