

Predbežné znenie

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 27. októbra 2022 (*)

„Návrh na zažatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Smernica 2006/112/ES – článok 44 – Miesto daňovej povinnosti – Prevod emisných kvót skleníkových plynov – Prijemca zapojený do podvodu s DPH v rámci reazca transakcií – Zdaniteľná osoba, ktorá vedela alebo mala vedieť o existencii tohto podvodu“

Vo veci C-641/21,

ktorej predmetom je návrh na zažatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko) z 11. októbra 2021 a doručený Súdnemu dvoru 20. októbra 2021, ktorý súvisí s konaním:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

proti

Finanzamt Österreich,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka tretej komory, vykonávajúca funkciu predsedu ôsmej komory, K. Jürimäe (spravodajkyňa) a sudcovia N. Jääskinen a M. Gavalec,

generálny advokát: M. Szpunar,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteňom na písomnú časť konania,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Climate Corporation Emissions Trading GmbH, v zastúpení: W. Standfest, Rechtsanwalt,
- Európska komisia, v zastúpení: A. Armenia a B.-R. Killmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na zažatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu ustanovení smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1), zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008 (Ú. v. EÚ L 44, 2008, s. 11) (ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Climate Corporation Emissions Trading GmbH (ďalej len „Climate Corporation“) a Finanzamt Österreich (Daňový úrad, Rakúsko) vo veci zdanenia transakcií spočívajúcich v prevode emisných kvót skleníkových plynov daňou z pridanej hodnoty (DPH).

Právny rámec

Právo Únie

3 Podľa článku 2 ods. 1 smernice o DPH:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

...

b) nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva za protihodnotu na území členského štátu:

...

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

...“

4 V hlave V tejto smernice, nazvanej „Miesto zdaniteľných transakcií“, kapitola 3 s názvom „Miesto poskytovania služieb“ obsahuje článok 44 uvedenej smernice, ktorý stanovuje:

„Miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom poskytovania týchto služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby poskytuje, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.“

5 Tento článok 44 vyplýva zo smernice 2008/8, ktorou bola zmenená smernica 2006/112, pokiaľ ide o miesto poskytovania služieb. Odôvodnenia 3 a 4 smernice 2008/8 uvádzajú:

„(3) Pre každé poskytovanie služieb by miestom zdaťovania malo byť v zásade miesto, kde dochádza ku skutočnej spotrebe. Ak by sa malo všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb takto zmeniť, z administratívnych aj politických dôvodov by boli stále potrebné niektoré výnimky z tohto všeobecného pravidla.“

(4) Pokiaľ ide o služby poskytované zdaniteľným osobám, všeobecné pravidlo o mieste poskytovania služieb by sa malo zakladať skôr na mieste, kde je usadený príjemca, ako na mieste, kde je usadený poskytovateľ. ...“

6 V hlave IX smernice o DPH, nazvanej „Oslobodenie od dane“, kapitola 1, nazvaná „Všeobecné ustanovenia“, obsahuje článok 131 tejto smernice, ktorý stanovuje:

„Oslobodenia od dane ustanovené v kapitolách 2 až 9 sa uplatňujú bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia Spoločenstva a v súlade s podmienkami, ktoré členské štáty stanovujú na účely zabezpečenia správneho a jednoznačného uplatňovania tohto oslobodenia od dane a na účely predchádzania akýmkoľvek možným daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu

dane.“

7 Táto hlava IX obsahuje tiež kapitolu 4 s názvom „Oslobodenie od dane pri transakciách v rámci Spoločenstva“. V rámci tejto kapitoly 4 článok 138 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Členské štáty oslobodia od dane dodanie tovaru odoslaného alebo prepraveného do miesta určeného mimo ich územia, ale v rámci [Európskeho] spoločenstva predávajúcim, nadobúdateľom alebo na ich účet, uskutočnené pre inú zdaniteľnú osobu alebo nezdaniteľnú právnickú osobu konajúcu ako takú v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa odoslanie alebo preprava tovaru začala.“

8 Článok 196 tejto smernice stanovuje:

„DPH platí každá zdaniteľná osoba alebo nezdaniteľná právnická osoba, ktorá je identifikovaná pre DPH, ktorej sa poskytujú služby uvedené v článku 44, ak služby poskytuje zdaniteľná osoba, ktorá nie je usadená na území členského štátu.“

9 Článok 273 prvý odsek uvedenej smernice znie:

„Členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ktoré považujú za potrebné na riadny výber DPH a na predchádzanie daňovým podvodom, pod podmienkou, že splnia požiadavku rovnakého [rovnosti – *neoficiálny preklad*] zaobchádzania s transakciami uskutočňovanými na vnútroštátnej úrovni a s transakciami uskutočňovanými medzi členskými štátmi zdaniteľnými osobami, a pod podmienkou, že tieto povinnosti nepovedú pri obchode medzi členskými štátmi k formalitám spojeným s prechodom hraníc.“

Rakúske právo

10 Podľa § 3a ods. 6 Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) z 23. augusta 1994 (BGBl. 663/1994) v znení uplatniteľnom na okolnosti sporu vo veci samej (BGBl. I 52/2009):

„Iné plnenie poskytnuté podnikateľovi v zmysle odseku 5 bodov 1 a 2 sa s výhradou odsekov 8 až 16 a článku 3a poskytuje na mieste, kde zákazník vykonáva svoje podnikanie. Ak sa iné plnenie poskytuje stálej prevádzkarni podnikateľa, rozhodujúcim je miesto tejto prevádzkarne.“

11 V tejto súvislosti z návrhu na začatie prejudiciálneho konania vyplýva, že pojmy „podnikateľ“ a „iné plnenia“ použité v tomto ustanovení zodpovedajú pojmom „zdaniteľná osoba“ a „poskytovanie služieb“ použitým v práve Únie.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

12 V období od 1. do 20. apríla 2010 Climate Corporation so sídlom v Badene (Rakúsko) za protihodnotu previedla emisné kvóty skleníkových plynov na spoločnosť Bauduin Handelsgesellschaft mbH (ďalej len „Bauduin“), ktorá má sídlo v Hamburgu (Nemecko).

13 Platobným výmerom na daň z obratu za rok 2010, prijatým 27. januára 2012, Finanzamt Baden Mödling (Daňový úrad Baden Mödling, Rakúsko) kvalifikoval tieto prevody emisných kvót skleníkových plynov ako zdaniteľné „dodanie tovaru“, na ktoré sa nevzťahuje oslobodenie dodávok v rámci Spoločenstva. Podľa tohto daňového úradu sa Bauduin ako *missing trader* [nezvestný obchodník] podieľala na podvode s DPH typu „kolotoč“ a Climate Corporation vedela alebo mala vedieť, že tieto kvóty budú použité na účely úniku DPH.

14 Dňa 27. februára 2012 podala Climate Corporation proti tomuto výmeru žalobu na vnútroštátny súd, Bundesfinanzgericht (Spolkový finančný súd, Rakúsko).

15 Tento súd konštatoval, že prevody emisných kvót skleníkových plynov sa musia kvalifikovať ako „poskytovanie služieb“, a nie ako „dodanie tovaru“, ako vyplýva z rozsudku z 8. decembra 2016, A a B (C-453/15, EU:C:2016:933).

16 Uvedený súd spresnil, že za týchto okolností v súlade s ustanoveniami článku 44 smernice o DPH, § 3a ods. 6 zákona o dani z obratu a nemeckého práva sa miesto poskytovania služieb spoločnosťou Climate Corporation spoločnosti Bauduin nachádza v Nemecku. Tieto plnenia teda nie sú zdaniteľné v Rakúsku, ale v Nemecku, a osobou povinnou platiť DPH v tomto poslednom uvedenom členskom štáte je Bauduin.

17 Podľa zistení vnútroštátneho súdu však Climate Corporation mala vedieť, že kvóty predané spoločnosti Bauduin boli použité na podvodné účely úniku DPH.

18 V tejto súvislosti vnútroštátny súd poznamenal, že v kontexte transakcií spočívajúcich v dodávkach v rámci Spoločenstva Súdny dvor v rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), rozhodol, že je potrebné odmietnuť zdaniteľnej osobe priznanie práva na oslobodenie od DPH v prípade takejto dodávky, práva na odpísanie DPH zaplatenej na vstupe a práva na vrátenie DPH, keď táto zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že transakciou uvádzanou ako základ týchto práv sa podieľa na podvode s DPH, ku ktorému došlo v rámci reazca dodaní.

19 Pýta sa, či je táto judikatúra analogicky uplatniteľná na cezhraničné poskytovanie služieb. Takéto uplatnenie by znamenalo, že v prípade, o aký ide vo veci samej, sa má za miesto poskytovania služieb považovať Rakúsko a nie Nemecko, a to napriek opačnému zneniu článku 44 smernice o DPH, ako aj príslušných vnútroštátnych ustanovení.

20 Odpoveď na túto otázku nie je zjavná, keďže existujú tak podobnosti, ako aj rozdiely medzi dodávkami v rámci Spoločenstva a cezhraničným poskytovaním služieb v Únii.

21 Za týchto okolností Bundesfinanzhof (Spolkový finančný súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúcu prejudiciálnu otázku:

„Má sa [smernica o DPH] vykladať v tom zmysle, že vnútroštátne správne orgány a súdy majú miesto poskytnutia služby, ktoré formálne podľa písaného práva leží v inom členskom štáte, ako je ten, v ktorom sa nachádza sídlo zákazníka, považovať za nachádzajúce sa v tuzemsku, ak tuzemská zdaniteľná osoba poskytujúca túto službu musela vedieť, že sa prostredníctvom poskytnutej služby podieľa na úniku dane z pridanej hodnoty spáchanom v rámci reazca transakcií?“

O prípustnosti návrhu na začatie prejudiciálneho konania

22 Climate Corporation spochybňuje prípustnosť návrhu na začatie prejudiciálneho konania. Na jednej strane tvrdí, že prejudiciálna otázka bola položená hypoteticky. Keďže predmetná transakcia nie je zdaniteľná v Rakúsku, ale v Nemecku, neprináleží rakúskemu súdu obrátiť sa na Súdny dvor s cieľom objasniť hypotetické daňové povinnosti zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte. Na druhej strane táto otázka vyplýva z analogického odôvodnenia vychádzajúceho z rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), ktoré nemožno prijať vzhľadom na rozdiely medzi okolnosťami sporu vo veci samej a okolnosťami veci, v ktorej bol vydaný tento rozsudok.

23 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora pri otázkach týkajúcich sa výkladu práva Únie položených vnútroštátnym súdom v rámci právnej

úpravy a skutkových okolností, ktoré tento súd vymedzí na vlastnú zodpovednosť a ktorých správnosť? Súdnemu dvoru neprináleží preverovať, platí prezumpcia relevantnosti. Súdny dvor môže odmietnuť rozhodnúť o návrhu na začatie prejudiciálneho konania podanom vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Únie nemá nijakú súvislosť s realitou alebo predmetom sporu vo veci samej, ak ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými a právnymi podkladmi potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (rozsudky z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 31, ako aj citovaná judikatúra, a z 21. februára 2018, Kreuzmayr, C-628/16, EU:C:2018:84, bod 23, ako aj citovaná judikatúra).

24 V prejednávanej veci z návrhu na začatie prejudiciálneho konania jednoznačne vyplýva, že vnútroštátny súd sa nesnaží objasniť povinnosti zdaniteľnej osoby v inom členskom štáte, než je členský štát, v ktorom sa nachádza vnútroštátny súd. Naopak sa v podstate snaží zistiť, či podľa práva Únie môžu daňové orgány členského štátu, v ktorom sa nachádza tento súd, uložiť DPH na transakcie, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, hoci sa podľa neho miesto týchto transakcií nachádza v inom členskom štáte. Z toho vyplýva, že tento návrh nie je hypotetický.

25 Okrem toho v rozsahu, v akom Climate Corporation spochybňuje možnosť analogicky prebrať poznatky vyvedené z rozsudku z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i. (C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455), v prípade, o aký ide v spore vo veci samej, stačí konštatovať, že táto argumentácia patrí do vecnej odpovede na prejudiciálnu otázku.

26 Návrh na začatie prejudiciálneho konania je preto prípustný.

O prejudiciálnej otázke

27 Svojou otázkou chce vnútroštátny súd v podstate zistiť, či sa ustanovenia smernice o DPH majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa v prípade poskytnutia služby zdaniteľnou osobou so sídlom v jednom členskom štáte zdaniteľnej osobe so sídlom v inom členskom štáte orgány prvého členského štátu domnievali, že za miesto poskytnutia tejto služby, ktoré sa podľa článku 44 tejto smernice nachádza v tomto inom členskom štáte, sa napriek tomu považuje miesto v prvom členskom štáte, keď dotknutý poskytovateľ služby vedel alebo mal vedieť, že sa uvedeným poskytnutím služby podieľa na podvode s DPH spáchanom príjmom tej istej služby v rámci reazca transakcií.

28 Na úvod treba spresniť, že ako uviedol vnútroštátny súd, transakcie pozostávajúce z prevodu emisných kvót skleníkových plynov za protihodnotu treba kvalifikovať ako poskytovanie služieb na účely smernice o DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 30).

29 Miesto poskytovania služieb sa však musí určiť v súlade s ustanoveniami kapitoly 3 hlavy V smernice o DPH. V tejto súvislosti oddiely 2 a 3 tejto kapitoly stanovujú všeobecné pravidlá pre určenie miesta zdanenia poskytovania služieb, ako aj konkrétne ustanovenia týkajúce sa poskytovania osobitných služieb (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 37).

30 Cieľom týchto ustanovení určujúcich miesto daňovej povinnosti vyplývajúcej z poskytovania služieb je vyhnúť sa na jednej strane konfliktom právomocí, ktoré by mohli viesť k dvojitému zdaneniu, a na druhej strane nezdaneniu príjmov (rozsudky zo 16. októbra 2014, Welmore, C-605/12, EU:C:2014:2298, bod 42 a citovaná judikatúra, ako aj zo 7. mája 2020, Dong Yang Electronics, C-547/18, EU:C:2020:350, bod 25).

31 Tým, že tieto ustanovenia jednotne určujú miesto zdanenia poskytovania služieb, vymedzujú právomoci členských štátov a stanovujú racionálne rozdelenie pôsobnosti vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 50 a 51).

32 V tomto kontexte článok 44 smernice o DPH stanovuje všeobecné pravidlo na určenie miesta poskytovania služieb.

33 Podľa tohto všeobecného pravidla je miestom poskytovania služieb zdaniteľnej osobe, ktorá koná ako taká, miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti. Ak sa však tieto služby poskytujú stálej prevádzkarni zdaniteľnej osoby umiestnenej na inom mieste, ako je miesto, kde má táto osoba zriadené sídlo svojej ekonomickej činnosti, miestom tohto poskytovania služieb je miesto, kde sa nachádza táto stála prevádzkareň. Ak takéto sídlo ekonomickej činnosti alebo stála prevádzkareň neexistuje, miestom poskytovania služieb je miesto, kde má zdaniteľná osoba, ktorá uvedené služby poskytuje, trvalé bydlisko alebo kde sa obvykle zdržiava.

34 V štruktúre článku 44 smernice o DPH tak sídlo ekonomickej činnosti predstavuje prednostný hraničný ukazovateľ na účely určenia miesta poskytovania služieb, zatiaľ čo ďalšie dva hraničné ukazovatele, ktoré sú v ňom uvedené, treba chápať ako výnimku a sú subsidiárne (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 16. októbra 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, body 53 až 56).

35 Okrem toho žiadne ustanovenie tejto smernice neuvádza osobitné pravidlo na účely určenia miesta zdanenia transakcie spočívajúcej v prevode emisných kvót skleníkových plynov za protihodnotu.

36 Z toho vyplýva, že v súlade s článkom 44 smernice o DPH sa miesto transakcie spočívajúcej v prevode emisných kvót skleníkových plynov za protihodnotu zdaniteľnou osobou usadenou v jednom členskom štáte na inú zdaniteľnú osobu so sídlom v inom členskom štáte nachádza v tomto poslednom uvedenom členskom štáte.

37 V prejednávanej veci z vysvetlení poskytnutých vnútroštátnym súdom vyplýva, že podľa článku 44 smernice o DPH a príslušných ustanovení dotknutého vnútroštátneho práva miesto transakcií, o ktoré ide vo veci samej, sa nachádza v členskom štáte príjemcu poskytnutých služieb, t. j. v Nemecku, a že v súlade s článkom 196 tejto smernice, ako aj s príslušnými ustanoveniami tohto vnútroštátneho práva je to práve tento príjemca, kto je povinný platiť DPH do štátnej pokladnice. Uvedený príjemca sa však dopustil podvodu v oblasti DPH a dotknutý poskytovateľ služieb to mal vedieť.

38 Práve vzhľadom na tieto úvodné pripomienky treba určiť, či napriek jasnému zneniu článku 44 smernice o DPH miesto transakcie spočívajúcej v prevode emisných kvót skleníkových plynov za protihodnotu zdaniteľnou osobou usadenou v jednom členskom štáte zdaniteľnej osobe so sídlom v inom členskom štáte možno považovať za nachádzajúce sa v členskom štáte poskytovateľa, ak je táto transakcia súčasťou podvodu s DPH.

39 V tejto súvislosti z ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoliť právnej normy Únie (rozsudky zo 6. júla 2006, Kittel a Recolta Recycling, C-439/04 a C-440/04, EU:C:2006:446, bod 54; z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, bod 43, ako aj z 15. septembra 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, bod 27).

40 Súdny dvor tak rozhodol, že vnútroštátne orgány a súdy môžu, ba dokonca musia v zásade odmietnuť priznať práva stanovené v smernici o DPH, ktorých sa dovoľáva podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom, ako je právo na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva od dane. O taký prípad ide nielen vtedy, keď daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, keď zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa prostredníctvom dotknutej transakcie zúčastňuje na podvode s DPH, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný subjekt pôsobiaci na vstupe alebo na výstupe v reazcii transakcií (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, body 51 a 52; zo 6. septembra 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, bod 54; z 9. októbra 2014, Traum, C-492/13, EU:C:2014:2267, bod 42, ako aj z 18. decembra 2014, Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti a i., C-131/13, C-163/13 a C-164/13, EU:C:2014:2455, body 49 a 50).

41 V prvom rade, na rozdiel od vecí, ktoré viedli k judikatúre pripomenutej v predchádzajúcom bode, sa však prejednávaná vec netýka dovoľávania sa práva, akým je právo na oslobodenie dodávky v rámci Spoločenstva od dane, ale určenia miesta zdaniteľnej transakcie.

42 Výklad, podľa ktorého v prípade podvodu s DPH možno vychádzať z toho, že miesto poskytovania služieb sa nachádza v inom členskom štáte, než je členský štát určený podľa ustanovení smernice o DPH týkajúcich sa určenia miesta poskytovania služieb, by bol v rozpore s cieľmi a všeobecnou štruktúrou týchto ustanovení, ako sú vyjadrené v bodoch 30 a 31 tohto rozsudku.

43 Takýto výklad by totiž viedol k zmene rozdelenia daňových právomocí medzi členskými štátmi, tak ako vyplýva z uvedených ustanovení. V takom prípade, o aký ide v prejednávanej veci, by taká zmena mala konkrétne za následok prenesenie daňovej právomoci z členského štátu, v ktorom je usadený príjemca dotknutej služby, do členského štátu, v ktorom má sídlo poskytovateľ tejto služby, bez akéhokoľvek právneho základu.

44 Okrem toho treba pripomenúť, že logika, na ktorej sú založené ustanovenia týkajúce sa určenia miesta poskytovania služieb a ktorá sa tiež odráža v odôvodneniach 3 a 4 smernice 2008/8, ako aj v článku 44 smernice o DPH, vyžaduje, aby sa zdanenie uskutočnilo v čo najväčšej miere v mieste spotreby dotknutých služieb (pozri analogicky rozsudok z 8. decembra 2016, A a B, C-453/15, EU:C:2016:933, bod 25, ako aj citovanú judikatúru). Taký výklad, aký je uvedený v bode 42 tohto rozsudku, by však v konečnom dôsledku viedol k prevodu daňových príjmov do iného členského štátu, než je členský štát konečnej spotreby týchto služieb.

45 V druhom rade je pravda, že zo skutkového hľadiska vykazuje poskytovanie služieb zdaniteľnou osobou usadenou v jednom členskom štáte zdaniteľnej osobe so sídlom v inom členskom štáte podobnosti s dodávkou v rámci Spoločenstva, pretože obe sa týkajú osôb usadených v dvoch členských štátoch. Niž to však nemení na tom, že za súčasného stavu práva Únie sa právny režim dodávok v rámci Spoločenstva a režim cezhraničného poskytovania služieb v rámci Únie odlišujú.

46 Pokiaľ totiž ide o režim dodávok, každá dodávka tovaru v rámci Spoločenstva v zmysle článku 138 smernice o DPH má za následok jeho nadobudnutie v rámci Spoločenstva v zmysle článku 2 ods. 1 písm. b) tejto smernice. Dodávka v rámci Spoločenstva a nadobudnutie v rámci Spoločenstva, ktoré tvorí druhú zdaniteľnú udalosť, predstavujú jednu a tú istú ekonomickú transakciu, vo vzahu ku ktorej sa daňová právomoc delí medzi členský štát zašiatku odoslania tovaru a členský štát jeho určenia, ktoré zodpovedajú za výkon právomocí, ktoré im boli zverené (pozri v tomto zmysle rozsudok z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04, EU:C:2007:548, body 22 až 24).

47 Dodávka tovaru v rámci Spoločenstva je tak oslobodená v členskom štáte za iatku odoslania tohto tovaru bez toho, aby bolo dotknuté právo na odpoítanie alebo vrátenie DPH zaplatenej na vstupe v tomto členskom štáte, zatiaľ čo nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva podlieha DPH v členskom štáte urenia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 38 citovaných judikatúru).

48 členský štát za iatku odoslania uvedeného tovaru teda môže prípadne odmietnu priznať oslobodenie od dane s odkazom na právomocí, ktoré má podľa článku 131 smernice o DPH, a s odkazom na sledovaný cieľ, ktorým je zabezpečiť správne a jednoduché uplatňovanie oslobodení od dane a predchádzať akýmkoľvek daňovým únikom, vyhýbaniu sa dani alebo zneužitiu dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 7. decembra 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, bod 51).

49 Naopak, tento režim transakcií v rámci Spoločenstva nie je uplatniteľný na cezhraničné poskytovanie služieb v rámci Únie, vo vzahu ku ktorému má daňovú právomoc len jeden členský štát určený v súlade s ustanoveniami smernice o DPH.

50 Na rozdiel od právomocí priznaných členskému štátu za iatku odoslania tovaru, ktorý je predmetom dodávky v rámci Spoločenstva, ako sú uvedené v bodoch 46 až 48 tohto rozsudku, členský štát, v ktorom je usadený poskytovateľ služieb poskytovaných zdaniteľnej osobe so sídlom v inom členskom štáte, v ktorom sa v súlade s článkom 44 smernice o DPH nachádza miesto poskytnutia služieb, nemá na základe tejto smernice právomoc z takého poskytovania služieb vyberať DPH.

51 Judikatúru citovanú v bode 40 tohto rozsudku preto nemožno analogicky uplatniť na určenie miesta poskytovania služieb.

52 Z vyššie uvedeného vyplýva, že miesto poskytovania služieb nemožno zmeniť v rozpore s jasným znením článku 44 smernice o DPH z dôvodu, že posudzovaná transakcia je poznačená podvodom s DPH.

53 Podľa článku 273 smernice o DPH však členské štáty môžu prijať opatrenia na zabezpečenie riadneho výberu dane a predchádzanie daňovým únikom. Tieto opatrenia však nesmú ísť nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie týchto cieľov. V zásade prináleží daňovým orgánom, aby vykonali u zdaniteľných osôb kontrolu nevyhnutnú na odhalenie nezákonností a podvodov s DPH a uložili tresty zdaniteľnej osobe, ktorá sa dopustila takýchto nezákonností a daňových podvodov (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Collée, C-146/05, EU:C:2007:549, bod 40 a citovaných judikatúru; z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, body 57 a 62, ako aj z 1. júla 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C-521/19, EU:C:2021:527, bod 38).

54 Vzhľadom na všetky predchádzajúce dôvody treba na položenú otázku odpovedať tak, že ustanovenia smernice o DPH sa majú vykladať v tom zmysle, že bránia tomu, aby sa v prípade poskytnutia služby zdaniteľnou osobou usadenou v jednom členskom štáte zdaniteľnej osobe so sídlom v inom členskom štáte orgány prvého členského štátu domnievali, že za miesto poskytnutia tejto služby, ktoré sa podľa článku 44 tejto smernice nachádza v tomto inom členskom štáte, sa napriek tomu považovalo miesto v prvom členskom štáte, keď poskytovateľ služby vedel alebo mal vedieť, že sa uvedeným poskytnutím služby podieľa na podvode s DPH spáchanom príjemcom tej istej služby v rámci reazca transakcií.

O trovách

55 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzahu k úastníkom 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

Ustanovenia smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, zmenenej smernicou Rady 2008/8/ES z 12. februára 2008,

sa majú vykladať v tom zmysle, že:

bránia tomu, aby sa v prípade poskytnutia služby zdaniteľnou osobou usadenou v jednom členskom štáte zdaniteľnej osobe so sídlom v inom členskom štáte orgány prvého členského štátu domnievali, že za miesto poskytnutia tejto služby, ktoré sa podľa článku 44 smernice 2006/112, zmenenej smernicou 2008/8, nachádza v tomto inom členskom štáte, sa napriek tomu považovalo miesto v prvom členskom štáte, keď dotknutý poskytovateľ služby vedel alebo mal vedieť, že sa uvedeným poskytnutím služby podieľa na podvode s daňou z pridanej hodnoty spáchanom príjemcom tej istej služby v rámci reazca transakcií.

Podpisy

* Jazyk konania: nemčina.