



## 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 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 stále provozovny, za místo plnění se považuje tato provozovna.

[...]

3. Je-li příjemce některého z ostatních plnění uvedených v odstavci 4 podnikem, pak se má odchýlně 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 držitelé 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 nespádají.
- 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.