

Дело C-931/19**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда****Дата на постъпване в Съда:**

20 декември 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzgericht (Австрия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

20 декември 2019 г.

Жалбоподател:

Titanium Ltd

Ответен държавен орган:Finanzamt Wien 1/23**Обстоятелства в основата на главното производство**

Жалба срещу актовете на Finanzamt Wien 1/23 за облагане с данък върху оборота за периода 2004—2010 г.

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициален въпрос

Трябва ли понятието „постоянен обект“ да се тълкува в смисъл, че винаги трябва да са налице човешки и технически ресурси, поради което в обекта трябва непременно да има собствен персонал на доставчика на услугите или в конкретния случай на облагаемо отдаване под наем на разположен на националната територия недвижим имот, което представлява само пасивно толериране на действие или състояние, този недвижим имот може да се разглежда като „постоянен обект“ дори да няма човешки ресурси?

Релевантни разпоредби на правото на Съюза

Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, член 21

Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“, членове 192а—205 (по-специално членове 192а, 193, 194 и 196)

Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги

Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „Регламент № 282/2011“), членове 11 и 53

Национални разпоредби, на които се прави позоваване

Австрийски Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък: UStG), членове 1, 3а, 11, 19 и 28

Германски Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота), член 13b

Кратко представяне на фактите и на главното производство

- 1 Жалбоподателят е дружество със седалище и място на управление в Джърси и с предмет на дейност в областта на недвижимите имоти, управлението на имущество, както и жилищното настаняване и устойчивото градско развитие. От 1995 г. той притежава недвижим имот в Австрия, който отдава под наем на две местни предприятия, като за отдаването под наем дължи данък върху оборота. Оборотът от отдаването под наем е неговият единствен оборот с източник в страната. Жалбоподателят възлага управлението на недвижимия имот на австрийско предприятие за управление на недвижими имоти, което изпълнява основно помощни и административно-технически задачи. Жалбоподателят си запазва правомощието да взема основни решения (като например сключването и прекратяването на договори за наем или извършването на инвестиции и ремонтни дейности). За извършването на своята дейност предприятието за управление на недвижимия имот използва собствените си служебни помещения и технически структури, които не са имали никаква географска и/или функционална връзка с недвижимия имот на жалбоподателя.

Данъчната администрация определя по-специално за 2009 г. и 2010 г. размера на данъка върху добавената стойност на предоставящия услуги жалбоподател и изисква от него да плати съответните данъчни задължения. С жалбата си пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) жалбоподателят оспорва тези актове.

Основни доводи на страните в главното производство

- 2 Според жалбоподателя поради липсата персонал недвижимият имот, който той отдава под наем, не представлявал постоянен обект, поради което съгласно член 196 от Директивата за ДДС, съответно съгласно член 19, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz от 1994 г. (наричан по-нататък „UStG от 1994 г.“) данъчното задължение преминава върху получателя на услугата, който е местно лице. В съответствие с това той не е посочил данък върху добавената стойност върху фактурата. Данъчната администрация обаче счита, че отдаван под наем в Австрия недвижим имот определено представлявал постоянен обект в Австрия.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 3 Съгласно член 19 UStG данъчното задължение преминава върху получателя на услугата, когато доставчикът на услугата няма местоживееене (седалище), нито пребивава постоянно в Австрия (правна уредба до 14.12.2012 г.) съответно нито упражнява търговска дейност, нито има друго място на стопанска дейност, което участва в предоставянето на услугата (правна уредба от 15.12.2012 г.). Съобразно тълкуването в съответствие с Директивата понятието „място за стопанска дейност“ се разбира като „постоянен обект“ по смисъла на Директивата за ДДС и съответно на „Регламент № 282/2011. В тълкувателно решение от 29.4.2003 г. 2001/14/0226 австрийският Verwaltungsgerichtshof (Върховен административен съд) тълкува понятието „място на стопанска дейност“ в съответствие с правото на Съюза в следния смисъл: определящо било наличието на достатъчен минимум от необходими за предоставянето на услугата персонал и материални ресурси, както и достатъчно равнище на постоянство в смисъл на постоянно присъствие на персонала и материалните ресурси.

Докато съгласно основното правило по член 193 от Директивата за ДДС принципно ДДС се дължи от данъчнозадълженото лице, което извършва облагаема доставка на стоки или облагаема доставка на услуга, съгласно член 194 и сл. от директивата за ДДС в определени случаи може да се стигне до факултативно или задължително преминаване на данъчното задължение върху установения на национална територия получател на услугата. В редакцията на Директивата за ДДС, изменена с Директива 2008/8/ЕО (която не се прилага *ratione temporis* към разглеждания понастоящем казус), е въведен нов член 192а, в който се съдържа ново определение за

данъчнозадължено лице, което не е установено в рамките на държавата членка, с цел прилагането му чрез разпоредбите за определяне на качеството на данъчно задължено лице. По отношение на постоянния обект в това отношение е предвидено изискването, той да не взема участие в тази доставка на стоки или услуги. Още преди въвеждането на член 192а обаче (съответно още при действието на Директива 77/388/ЕИО) за преминаването на данъчното задължение е необходимо доставчикът на услугата по принцип да не е установен на национална територия. Т.е. приема се, че на национална територия не е налице нито седалище, нито (след въвеждането на член 192а от Директивата за ДДС участващ в доставката на стоката или услугата) постоянен обект. Още преди това в член 21, параграф 1, буква б) от Директива 77/388 като условие за преминаване на данъчното задължение върху получателя на услугата е предвидено тя да се предоставя от „данъчнозадължено лице[, установено] в чужбина“.

В самата Директива за ДДС не се съдържа определение на използваното в нея понятие за постоянен обект, но то е било предмет на обстойно тълкуване в практиката на Съда. Това тълкуване намира отражение в (неприложимия *ratione temporis* към разглеждания понастоящем казус) Регламент № 282/2011 (в член 11, а за целите на прилагането на член 192а от Директивата за ДДС — в член 53).

В „Обяснителните бележи относно влизашите в сила през 2017 г. правила на ЕС в областта на ДДС за мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти“ се разглежда конкретно случаят на отдаване под наем на недвижим имот. Когато предоставената услуга е свързана с недвижим имот, съгласно точка 28 от обяснителните бележки ДДС се дължи в държавата членка, където се намира недвижимият имот. Следователно за определяне на мястото на доставка на услугата не е от значение дали доставчикът има постоянен обект в посочената държава членка. Само по себе си обстоятелството, че дадено предприятие притежава недвижим имот в дадена държава членка, все още не дава основание за извода, че то има постоянен обект в тази държава. Обяснителните бележки нямат задължителна правна сила и са публикувани едва след разглеждания в настоящото дело спорен период, но с оглед на обстоятелството, че всички държави — членки на ЕС, са постигнали съгласие за публикуването на такова тълкуване, на това тълкуване следва да се придаде съответното значение.

Въпросът относно тълкуването има не само конкретно значение за разглеждания понастоящем случай, във връзка с който е подадена жалбата (и който се отнася за спорните 2009 и 2010 г.), а и общо значение за еднаквото прилагане на правото на Съюза, тъй като поне в Австрия и Германия досега не е налице еднакво тълкуване на понятието „постоянен обект“. Съдът на Европейския съюз наистина се е занимавал многократно с тълкуването на понятието „постоянен обект“ (вж. например решения от 4 юли 1985 г., Berkholz, 168/84, ECLI:EU:C:1985:299, от 20 февруари 1997 г., DFDS C-260/95, ECLI:EU:C:1997:77, от 17 юли 1997 г., ARO Lease BV, C-

190/95, ECLI:EU:C:1997:374, от 28 юни 2007 г., Planzer Luxembourg, C-73/06, ECLI:EU:C:2007:397, вж. и решение от 16 октомври 2014 г., Welmory, C-605/12, ECLI:EU:C:2014:2298) и направеното от Съда тълкуване намира отражение в (неприложимия *ratione temporis* към разглеждания понастоящем казус) член 53 от Регламент № 282/2011, при все това продължават да са налице основателни съмнения във връзка с тълкуването на понятието в съответствие с правото на Съюза. Съгласно досегашното тълкуване постоянен обект, който има значение за целите на ДДС, трябва да се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и освен това да има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да предоставя услуги. Изглежда все още не е окончателно изяснен въпросът дали двата белега (т.е. човешки и материални ресурси) трябва винаги да са налице кумулативно, или това е необходимо само когато се налага с оглед на жизнеспособността на съответната икономическа дейност.

В член 196 от Директивата за ДДС е установен критерият услугата да се предоставя от данъчно задължено лице, което не е установено в тази държава членка. В член 192а от Директивата за ДДС във връзка с въпроса за установяването е възприет по-специално критерият да е налице „постоянен обект“, който взема участие в доставката.

От решенията по дела *ARO Lease BV* и *Lease Plan Luxembourg SA* следва, че конкретно трябва да е налице собствен персонал и че не е достатъчно да е налице персонал на друго предприятие, на което е възложено изпълнението. Това важи в още по-голяма степен, когато персоналът на предприятието, на което е възложено управлението на недвижимия имот, изпълнява само помощни административно-технически задачи.

Обстоятелства, които сочат, че не е налице постоянен обект

Както от практиката на Съда, така и от определението в член 53 от Регламент № 282/2011 следва, че за да е налице постоянен обект, се изисква наличието на човешки (и технически) ресурси. Съдът споменава постоянното наличие на човешки и материални ресурси, които са необходими за доставката на съответните услуги. Тъй като в разглеждания понастоящем казус само се отдава под наем разположен в Австрия недвижим имот и в този имот не е назначен собствен персонал, не е изпълнено изискването за наличието на човешки ресурси, поради което не би могло да се приеме, че е налице постоянен обект в Австрия. От гледна точка на човешките ресурси за предоставянето на такива услуги по отдаване на наем по същество е необходимо само наличието на наемодател, който взема решения, подписва договори или например възлага управлението на недвижимия имот на съответното дружество. В разглеждания понастоящем случай компонентът на човешките ресурси не се намира там, където е отдаденият под наем недвижим имот. В съответствие с това дейността на дружеството, на което е възложено управлението на недвижимия имот, също

не би била основание за различен извод, тъй като от една страна наетият персонал не е собствен персонал на жалбоподателя, а от друга страна дружеството за управление на недвижимия имот изпълнява само помощни административно-технически задачи.

Обстоятелства, които сочат, че е налице постоянен обект

а) Тълкуване от страна на австрийската данъчна администрация

Австрийската данъчна администрация е издала „Umsatzsteuerrichtlinien 2000“ („Насоки относно данъка върху оборота 2000 г.“), за да гарантира еднакво тълкуване. Съгласно Насоките, търговци, които притежават недвижим имот на националната територия и го отдават под наем, като дължат данък за това, следва да се третират (т.е. по отношение на оборота от отдаването под наем) като местни търговци. Те трябва да декларират този оборот в хода на процедурата по определяне на данъчното задължение. Получателят на услугата не дължи данък за този оборот. Т.е. по отношение на отдаден под наем недвижим имот австрийската данъчна администрация винаги приема, че е налице постоянен обект или установяване на мястото на недвижимия имот, поради което при отдаването под наем на недвижим имот не е налице преминаване на данъчното задължение.

б) Германската съдебна практика и тълкуването от страна на германската данъчна администрация

Съгласно практиката на германските Finanzgerichte (финансови съдилища, наричани по-нататък „FG“) относно експлоатацията на вятърни турбини от дружество със седалище и място на стопанска дейност в чужбина сами по себе си вятърните турбини представляват установено в Германия място на стопанска дейност, въпреки че там няма нает собствен персонал (вж. например решения на FG Münster (Финансов съд Мюнстер) от 5.9.2013 г., 5 K 1768/10 U; FG Köln (Финансов съд Кьолн) от 14.3.2017 г., 2 K 920/14; FG Schleswig-Holstein (Финансов съд Шлезвиг-Холщайн) от 17.5.2018 г., 4 K 47/17). Съгласно това виждане тези вятърни турбини били стационарни съоръжения със значителна стойност, които се характеризирали с възможно най-високо равнище на постоянство. Обстоятелството, че вятърните турбини нямали собствен персонал на място, не било пречка да се приеме, че е налице постоянен обект. Макар човешките ресурси също да представлявали съществен елемент от постоянния обект, това не означавало, че критериите за наличието на човешки и технически ресурси трябвало да бъдат изпълнени в една и съща степен. Напротив, по-слабо развити или в изключителни случаи липсващи човешки ресурси можели да се компенсират от особено развита материална база. Ето защо не било задължително наличието на собствен персонал да се възприема като критерий при решаването на въпроса дали е налице установяване.

Доколкото може да се установи, германският Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, наричан по-нататък: BFH) все още не се е произнесъл по този конкретен въпрос. BFH е оставил този въпрос без отговор в своето решение от 19.11.2014 г., V R 41/13. В определение от 9.5.2017 г., XI B 13/17, BFH също не е изяснил сходния с разглеждания понастоящем въпрос дали облагаемо отдаване под наем на разположен на национална територия недвижим имот следва да се разглежда като постоянен обект на търговеца (тъй като и основното място на стопанска дейност също е било в страната). В заключение може да се направи позоваване и на германския Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) (Правилник за прилагане на Закона за данъка върху оборота) във връзка с член 13 от германския Закон за данъка върху оборота, съгласно който при пасивното толериране на действие или състояние човешките ресурси могат да се пренебрегнат.

РАБОТЕН ДОКУМЕНТ