

Cauza C-641/21

Cerere de decizie preliminară

Data depunerii:

20 octombrie 2021

Instanța de trimitere:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data deciziei de trimitere:

11 octombrie 2021

Recurentă:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Autoritate intimată:

Finanzamt Österreich

[omissis]

BUNDESFINANZGERICHT

[omissis]

REPUBLICA AUSTRIA

[omissis]

Cerere de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFUE

Părțile din procedura principală în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria) [omissis] GZ. RV/7102167/2013:

- Recurentă:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [omissis] 2500 Baden, Österreich; [omissis]

- Autoritate intimată:

Finanzamt Österreich (Administrația Fiscală din Austria), 1000 Viena, Austria (începând de la 1 ianuarie 2021, în calitate de succesoare a

Finanzamt Baden Mödling [Administrația Fiscală din Baden Mödling, Austria])

ORDONANȚĂ

În cauza având ca obiect acțiunea introdusă de Climate Corporation Emissions Trading GmbH [*omissis*] la 27 februarie 2012 împotriva deciziei de stabilire a impozitului pe cifra de afaceri pentru anul 2010, emisă de Finanzamt Baden Mödling la 27 ianuarie 2012, Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal) [*omissis*] a hotărât:

Adresează Curții de Justiție a Uniunii Europene următoarea întrebare preliminară în temeiul articolului 267 TFUE:

Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008, trebuie interpretată în sensul că autoritățile și instanțele naționale au obligația să considere ca fiind situat pe teritoriul național locul unei prestări de servicii situat în mod formal, în conformitate cu dreptul scris, în celălalt stat membru, în care se află sediul clientului, atunci când persoana impozabilă prestatoare ar fi trebuit să știe că participă, prin prestarea de servicii furnizată, la o fraudă privind TVA-ul săvârșită în cadrul unui lanț de prestații?

Motivare

1.) Situația de fapt

Sediul Climate Corporation Emission Trading GmbH (denumită în continuare „Climate GmbH”) este situat în Austria. Între 1 și 20 aprilie 2010, Climate GmbH a transferat, cu titlu oneros, către Bauduin Handelsgesellschaft mbH (denumită în continuare „Bauduin GmbH”), cu sediul în Germania (Hamburg) – care era un așa-numit „buffer”, cu alte cuvinte un participant la o fraudă de tip carusel privind TVA-ul – certificate de emisii de gaze cu efect de seră. Climate GmbH ar fi trebuit să știe că aceste certificate de emisii de gaze cu efect de seră erau utilizate ulterior pentru a săvârși fraude privind TVA-ul într-un alt stat membru decât Austria. S-ar fi așteptat din partea Climate GmbH, pentru a împiedica aceste fraude privind TVA-ul, să nu vândă către Bauduin GmbH certificate de emisii de gaze cu efect de seră.

Bauduin GmbH – ca și Climate GmbH – trebuia să fie calificată drept persoană impozabilă în sensul Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată.

2.) Procedura anterioară și continuarea acesteia

Prin decizia de stabilire a impozitului pe cifra de afaceri pentru anul 2010, contestată în fața Bundesfinanzgericht (Tribunalul Fiscal Federal, Austria), Finanzamt Baden Mödling (Administrația fiscală din Baden Mödling, Austria) a calificat transferurile cu titlu oneros de certificate de emisii de gaze cu efect de seră, efectuate de Climate GmbH către Bauduin GmbH, drept livrări impozabile de bunuri, care nu intrau în domeniul scutirii livrărilor intracomunitare, pentru motivul că Bauduin GmbH, în calitatea denumită de „missing trader”, era o parte integrantă dintr-un carusel fraudulos privind TVA-ul, iar Climate GmbH știa sau ar fi trebuit să știe că prestațiile ei erau utilizate pentru fraude privind TVA-ul.

Climate GmbH se opune calificării transferurilor de certificate de emisii drept livrări [de bunuri] și contestă faptul că ea sau directorii ei știau sau ar fi trebuit să știe despre fraudele privind TVA-ul. Ea susține că a aplicat toate măsurile care se impuneau pentru a evita includerea certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră vândute de ea către Bauduin GmbH în fraude privind TVA-ul.

Potrivit Bundesfinanzgericht, această abordare nu este corectă: chiar dacă Climate GmbH nu știa de includerea certificatelor vândute de ea către Bauduin GmbH în fraude privind TVA-ul, totuși, aceasta ar fi trebuit să știe că certificatele vândute de ea către Bauduin GmbH au fost incluse în fraude privind TVA-ul.

Potrivit jurisprudenței Curții de Justiție a Uniunii Europene (Hotărârea din 8 decembrie 2016, A și B, C-453/15, EU:C:2016:933), transferurile de certificate de emisii de gaze cu efect de seră trebuie calificate drept prestări de servicii. Bundesfinanzgericht poate modifica decizia atacată în orice sens, astfel încât această instanță trebuie să se pronunțe pornind de la premisa că transferul de certificate de emisii de gaze cu efect de seră trebuie calificat drept prestare de servicii (= alte prestații, potrivit terminologiei dreptului național austriac), iar nu drept livrare.

3.) Dispozițiile relevante

3.1) Dreptul național (intern)

Pentru alte prestații (= noțiune din dreptul național; dreptul Uniunii utilizează în acest scop noțiunea de „prestări de servicii”), care au fost executate la un întreprinzător (= noțiune din dreptul național; dreptul Uniunii utilizează în acest scop noțiunea de „persoană impozabilă”) după 31 decembrie 2009, locul prestării prevăzut la articolul 3a alineatele (5) și (6) din österreichisches Umsatzsteuergesetz 1994 (Legea austriacă privind impozitul pe cifra de afaceri, denumită în continuare „öUStG”), în versiunea publicată în BGBl. I 52/2009, prevede următoarele:

„(5) În scopul aplicării alineatelor (6)-(16), precum și a articolului 3a:

1. este considerat întreprinzător orice întreprinzător în sensul articolului 2, având în vedere că un întreprinzător care efectuează și operațiuni neimpozabile este considerat întreprinzător în raport cu ansamblul celorlalte prestații care îi sunt furnizate;

2. este considerat întreprinzător orice persoană juridică ce exercită activități neeconomice și care dispune de un număr de identificare în scopuri de TVA;

3. nu este considerată întreprinzător o persoană sau o asocieră de persoane care nu intră în domeniul de aplicare al punctelor 1 și 2.

(6) Sub rezerva alineatelor (8)-(16) și a articolului 3a, se consideră că prestațiile diferite furnizate unui întreprinzător, în sensul alineatului (5) punctele 1 și 2, sunt efectuate în locul în care clientul își desfășoară activitatea. Dacă prestația diferită este furnizată la sediul comercial fix al unui întreprinzător, este decisiv locul acestui sediu comercial fix.”

3.2) Dreptul Uniunii

Dreptul național, care utilizează, în privința impozitului care constituie obiectul prezentei cauze, noțiunea de „Umsatzsteuer” („impozit pe cifra de afaceri”) și punerea în aplicare a acestuia de către autoritățile administrative și judiciare ale statului membru trebuie să fie conforme cu dispozițiile dreptului Uniunii referitoare la acest impozit, care este calificat drept „TVA” în dreptul Uniunii.

Sunt relevante în această privință următoarele dispoziții din Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE a Consiliului din 12 februarie 2008 de modificare a Directivei 2006/112/CE:

„Articolul 44

Locul de prestare a serviciilor către o persoană impozabilă care acționează ca atare este locul unde respectiva persoană și-a stabilit sediul activității sale economice. Cu toate acestea, în cazul în care aceste servicii sunt furnizate către un sediu comercial fix al persoanei impozabile, aflat în alt loc decât sediul activității sale economice, locul de prestare a serviciilor este locul unde se află respectivul sediu comercial fix. În absența unui astfel de loc sau sediu comercial fix, locul de prestare a serviciilor este locul unde persoana impozabilă care primește aceste servicii își are domiciliul stabil sau reședința obișnuită.”

„Articolul 196

TVA este datorată de orice persoană impozabilă sau persoană juridică neimpozabilă înregistrată în scopuri de TVA și căreia îi sunt prestate serviciile prevăzute la articolul 44, atunci când serviciile sunt prestate de o persoană impozabilă care nu este stabilită pe teritoriul statului membru respectiv.”

Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 al Consiliului din 17 octombrie 2005 de stabilire a normelor de aplicare a Directivei 77/388/CEE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată era „obligatoriu în toate elementele sale și se aplică direct în toate statele membre” și a fost abrogat abia prin articolul 64 coroborat cu articolul 65 din Regulamentul de punere în aplicare a Directivei TVA [Regulamentul (UE) nr. 282/2011], începând de la 1 iulie 2011. Prin urmare, Regulamentul nr. 1777/2005 se aplică *ratione temporis* operațiunilor efectuate în luna aprilie a anului 2010, chiar dacă, în mod formal, luna aprilie a anului 2010 nu mai intră sub incidența Directivei 77/388/CEE, ci a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată. Chiar dacă articolele 4-12 din Regulamentul (CE) nr. 1777/2005 conțin diverse precizări cu privire la locul operațiunilor impozabile, acestea nu vizează chestiunile în discuție în prezenta cauză.

Regulamentul de punere în aplicare (UE) nr. 282/2011 al Consiliului din 15 martie 2011 de stabilire a măsurilor de punere în aplicare a Directivei 2006/112/CE privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată (denumit în continuare „Regulamentul nr. 282/2011”) nu este aplicabil *ratione temporis* operațiunilor din luna aprilie a anului 2010, întrucât a intrat în vigoare abia la 12 aprilie 2011 și este valabil abia începând de la 1 iulie 2011.

4.) Explicații privind întrebarea preliminară

4.1) Pertinența întrebării preliminare

Potrivit modului de redactare a legii naționale, locul prestării, de către Climate GmbH către Bauduin GmbH, a serviciilor în cauză între 1 și 20 aprilie 2010 este situat, potrivit regulii generale în ceea ce privește „B2B” (servicii prestate de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile), cu alte cuvinte în temeiul articolului 3a alineatul (6) din öUStG, în Germania. În consecință, în temeiul dreptului național scris, serviciile în cauză nu sunt impozabile în Austria; cu alte cuvinte: în temeiul dreptului național scris, acestea nu sunt supuse impozitului austriac pe cifra de afaceri (=TVA).

Conform articolului 3 alineatul (2) din Legea germană privind impozitul pe cifra de afaceri (deutsches Umsatzsteuergesetz, denumită în continuare „dUStG”), locul transferului certificatelor de emisii de gaze cu efect de seră către un întreprinzător (=persoană impozabilă potrivit terminologiei Directivei 2006/112/CE) este situat în locul în care clientul își exploatează întreprinderea. În cazul din speță, acest loc era situat, așadar, în Germania.

Conform articolului 13b alineatul (1) din dUStG, întreprinzătorul client al prestației este persoană obligată la plata TVA în ceea ce privește celelalte prestații (prestări de servicii) impozabile în Germania, efectuate de un întreprinzător stabilit în Austria. Așadar, în cazul din speță, Bauduin GmbH era persoana obligată la plata impozitului german pe cifra de afaceri.

Dreptul național german, la fel ca dreptul național austriac, se conformează dreptului Uniunii.

Potrivit modului de redactare a Directivei 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată, astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE, locul de prestare a serviciilor în cauză de către Climate GmbH către Bauduin GmbH între 1 și 20 aprilie 2010 este, conform regulii generale pentru „B2B” (servicii prestate de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile), cu alte cuvinte în conformitate cu articolul 44 din directivă în versiunea menționată, situat în Germania. În consecință, în temeiul dreptului scris al Uniunii, serviciile în cauză nu sunt impozabile în Austria, cu alte cuvinte, în temeiul dreptului scris al Uniunii, acestea nu sunt supuse TVA-ului austriac.

Având în vedere răspunsul la o întrebare preliminară oferit în Hotărârea Curții de Justiție din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13, autorităților și instanțelor naționale le revine obligația de a opune unei persoane impozabile, în cadrul unei livrări intracomunitare, un refuz al beneficiului drepturilor de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA-ului, chiar și în lipsa unor dispoziții ale dreptului național care să prevadă un astfel de refuz, dacă se dovedește, având în vedere elemente obiective, că această persoană impozabilă știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea invocată ca temei pentru dreptul în cauză, participa la o fraudă privind TVA-ul săvârșită în cadrul unui lanț de livrare.

La o altă întrebare preliminară s-a răspuns, prin Hotărârea Curții din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13, în sensul că unei persoane impozabile care știa sau ar fi trebuit să știe că, prin operațiunea invocată ca temei pentru drepturi de deducere, de scutire sau de rambursare a TVA-ului, participa la o fraudă în materie de TVA săvârșită în cadrul unui lanț de livrări i se poate refuza beneficiul acestor drepturi, în pofida faptului că această fraudă a fost săvârșită într-un alt stat membru decât cel în care beneficiul acestora a fost solicitat și că această persoană impozabilă a respectat, în acest din urmă stat membru, condițiile de formă prevăzute de legislația națională pentru a putea beneficia de drepturile menționate.

În ipoteza în care prestațiile în cauză ar fi constat în livrări de bunuri, iar nu – precum în speță – în prestări de servicii, cazul din speță ar trebui apreciat în sensul Hotărârii Curții din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13, astfel încât, în acest caz, lui Climate GmbH ar trebui să i se refuze scutirea livrărilor intracomunitare. Această concluzie nu ar fi infirmată de faptul că, în sensul Ordonanței Curții din 14 aprilie 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, Climate GmbH nu a participat activ la fraudă fiscală.

Decizia Bundesfinanzgericht depinde de aspectul dacă, în ceea ce privește serviciile transfrontaliere în cauză, se impune o aplicare prin analogie a răspunsurilor la întrebările preliminare, menționate anterior, din Hotărârea Curții

din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13, cu alte cuvinte, dacă Directiva 2006/112/CE a Consiliului din 28 noiembrie 2006 privind sistemul comun al taxei pe valoarea adăugată trebuie interpretată, potrivit semnificației sale în ansamblu, în sensul că, contrar modului de redactare a articolului 44 din aceasta (astfel cum a fost modificat prin Directiva 2008/8/CE) și contrar modului de redactare a articolului 3a din öUStG, la stabilirea TVA-ului austriac, trebuie să se considere că, în împrejurările din speță, locul de prestare este situat în Austria.

4.2) Cu privire la întrebarea preliminară

În materie de „B2B”, compararea unei livrări intracomunitare, aflate la originea Hotărârii Curții din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13, cu o prestare de servicii transfrontalieră (de către o persoană impozabilă stabilită într-un stat membru către o persoană impozabilă stabilită într-un alt stat membru), evidențiază, pe de o parte, asemănări, iar, pe de altă parte, diferențe:

Asemănări:

Atât livrările intracomunitare, cât și prestările de servicii transfrontaliere în cadrul Uniunii privesc două state membre. Normele diferite aplicabile acestor două tipuri de prestații au, în mod normal, în materie de „B2B”, același efect, și anume că obligația de plată a TVA-ului în ceea ce privește prestațiile există numai în statul membru în care este stabilit clientul prestației. Această obligație de plată a TVA-ului revine, în mod normal, clientului prestației, fie ca taxă pe achiziția intracomunitară, fie ca taxă care este transferată clientului prestației (reverse charge [taxare inversă]).

Aceste asemănări ar putea sugera că, în ceea ce privește serviciile transfrontaliere, Directiva 2006/112/CE (astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE) trebuie să fie interpretată prin analogie cu Hotărârea Curții din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13.

Diferențe:

În cazul unei livrări intracomunitare a unei persoane impozabile către o altă persoană impozabilă, locul de prestare este, în mod normal, la sediul prestatorului, și anume la locul în care se află bunul la transferul dreptului de a dispune, respectiv locul în care începe transportul bunului către client.

În schimb, în cazul unei prestări de servicii transfrontaliere efectuate de o persoană impozabilă unei alte persoane impozabile, locul de prestare este, în mod normal, la sediul clientului prestației.

În ceea ce privește livrările intracomunitare de bunuri, în materie de „B2B”, aceeași operațiune întrunește două fapte generatoare de impozit, și anume livrarea

intracomunitară și achiziția intracomunitară, prin scutirea fiscală a primului fiind, în mod normal, împiedicată dubla impozitare a operațiunii.

În schimb, pentru prestarea transfrontalieră de servicii, este prevăzut un singur fapt generator. Achiziția unei prestări transfrontaliere de servicii nu constituie un fapt generator de impozit. Dacă este cazul, datoria fiscală aferentă prestării serviciului este transferată de la prestator la clientul prestației (reverse charge [taxare inversă]).

În cazul livrării intracomunitare de bunuri, statul în care este stabilit prestatorul dispune de un drept de impozitare care este, în mod normal, neutralizat prin scutirea livrării intracomunitare.

În schimb, în cazul unei prestări transfrontaliere de servicii, care este impozabilă la locul sediului clientului prestației, statul de reședință al prestatorului nu are drept de impozitare, astfel încât nu este necesară o scutire din partea statului de reședință.

Aceste diferențe ar putea sugera că, în ceea ce privește serviciile transfrontaliere, Directiva 2006/112/CE (astfel cum a fost modificată prin Directiva 2008/8/CE) nu trebuie interpretată prin analogie cu Hotărârea Curții din 18 decembrie 2014, Schoenimport „Italmoda” [Mariano Previti], C-131/13.

Sintetizând, interpretarea corectă a dreptului Uniunii nu se impune cu o asemenea evidență încât să nu lase loc niciunei îndoieli rezonabile (a se vedea Hotărârea Curții din 4 octombrie 2018, C-416/17, punctul 110).

Prin urmare, întrebarea prezentată la început este adresată Curții în cadrul unei cereri de decizie preliminară în temeiul articolului 267 TFUE.

[*omissis*]

[Observații referitoare la procedura națională și la căile de atac]

[*omissis*]

[Observații cu privire la aspectele procedurale ale procedurii preliminare în fața Curții, privind protecția datelor cu caracter personal, precum și cheltuielile de judecată și o eventuală asistență judiciară gratuită]

[*omissis*]

Viena, 11 octombrie 2021

[*omissis*]