

Byla C-641/21

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Gavimo data:

2021 m. spalio 20 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Bundesfinanzgericht (Austrija)

Nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. spalio 11 d.

Pareiškėja:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Institucija atsakovė:

Finanzamt Österreich

<...>

BUNDESFINANZGERICHT

<...>

AUSTRIJOS RESPUBLIKA

<...>

Pagal SESV 267 straipsnį pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą

Bundesfinanzgericht (Federalinis finansų teismas) nagrinėjamos pagrindinės bylos <...> Nr. RV/7102167/2013 šalys:

- Pareiškėja:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, <...> 2500 Badenas, Austrija; <...>

- Institucija atsakovė:

Finanzamt Österreich (Austrijos mokesčių inspekcija), <...> 1000 Viena, Austrija (nuo 2021 m. sausio 1d. perėmė *Finanzamt Baden Mödling* (Baden Medlingo mokesčių inspekcija) teises ir pareigas)

NUTARTIS

Bundesfinanzgericht <...> byloje, kurioje nagrinėjamas 2012 m. vasario 27 d. *Climate Corporation Emissions Trading GmbH* <...> skundas dėl 2012 m. vasario 27 d. *Finanzamt Baden Mödling* sprendimo dėl apyvartos mokesčio už 2010 m., **nutarė:**

Remiantis SESV 267 straipsniu pateikti Europos Sąjungos Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

Ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeista 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, turi būti aiškinama taip, kad nacionalinės valdžios institucijos ir teismai paslaugų teikimo vieta, kuri formaliai pagal rašytinę teisę yra kitoje valstybėje narėje, kurioje yra paslaugų gavėjo registruota buveinė, privalo laikyti esančia šalies teritorijoje, kai paslaugas teikiantis nacionalinis apmokestinamasis asmuo turėjo žinoti, kad teikdamas paslaugas dalyvauja PVM sukčiavime, kuris vykdomas tiekimų grandinėje?

Motyvai

1. Faktinės aplinkybės

Climate Corporation Emissions Trading GmbH (toliau – *Climate GmbH*) registruota buveinė yra Austrijoje. Laikotarpiu nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 20 d. *Climate GmbH* už atlygį perleido *Bauduin Handelsgesellschaft mbH* (toliau – *Bauduin GmbH*), kurios registruota buveinė yra Vokietijoje (Hamburge) ir kuri buvo tarpininkė, dalyvavusi PVM karuseliniame sukčiavime, šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinius taršos leidimus. *Climate GmbH* turėjo žinoti, kad šie šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniai taršos leidimai toliau naudojami PVM sukčiavime kitoje valstybėje narėje nei Austrija. Iš *Climate GmbH* galima buvo tikėtis, kad, siekdama užkirsti kelią šiam PVM sukčiavimui, ji neparduos šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų *Bauduin GmbH*.

Bauduin GmbH – kaip ir *Climate GmbH* – buvo laikytina apmokestinamuoju asmeniu, kaip jis suprantamas pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvą 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos.

2. Ligšiolinis ir tolesnis procesas

Sprendimu dėl apyvartos mokesčio už 2010 m., kuris buvo apskūstas *Bundesfinanzgericht*, *Finanzamt Baden Mödling* kvalifikavo *Climate GmbH* atliktą šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimą už atlygį *Bauduin GmbH* kaip apmokestinamus prekių tiekimus, kuriems netaikomas neapmokestinimas, galiojantis tiekimams Bendrijos viduje, nes *Bauduin GmbH*, būdama vadinamuoju „dingusiu prekiautoju“ (*Missing Trader*), dalyvavo PVM karuseliniame sukčiavime, o *Climate GmbH* žinojo arba turėjo žinoti, kad jos tiekiamos prekės ar teikiamos paslaugos naudojamos PVM sukčiavime.

Climate GmbH nesutinka su tuo, kad apyvartinių taršos leidimų perleidimai kvalifikuojami kaip prekių tiekimas, ir neigia, kad ji ar jos vadovai žinojo ar turėjo žinoti apie PVM sukčiavimą. Ji tvirtina taikiusi visas reikalaujamas priemones siekdama išvengti, kad šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartiniai taršos leidimai, kuriuos ji perleido *Bauduin GmbH*, būtų naudojami PVM sukčiavime.

Bundesfinanzgericht manymu, tai nėra tiesa: *Climate GmbH* nežinojo, kad apyvartiniai taršos leidimai, kuriuos ji pardavė *Bauduin GmbH*, naudojami PVM sukčiavime, tačiau *Climate GmbH* turėjo žinoti, kad apyvartiniai taršos leidimai, kuriuos ji pardavė *Bauduin GmbH*, buvo naudojami PVM sukčiavime.

Pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo jurisprudenciją (2016 m. gruodžio 8 d. sprendimas byloje C-453/15) šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimai laikytini paslaugomis. *Bundesfinanzgericht* skundžiamą sprendimą gali pakeisti, todėl savo sprendimą *Bundesfinanzgericht* turi priimti vadovaudamasis reikalavimu kvalifikuoti šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimus kaip paslaugas (= kitos paslaugos (vok. k. „sonstige Leistungen“) pagal nacionalinės Austrijos teisės terminologiją), o ne kaip prekių tiekimą.

3. Reikšmingos nuostatos

3.1 Nacionalinė (valstybės narės) teisė

Kitų paslaugų (vok. k. „sonstige Leistungen“ = nacionalinės teisės sąvoka; Sąjungose teisėje vartojamas terminas „paslaugos“), kurios po 2009 m. gruodžio 31 d. buvo suteiktos verslininkui (vok. k. „Unternehmer“ = nacionalinės teisės sąvoka; Sąjungos teisėje vartojama sąvoka „apmokestinamasis asmuo“), teikimo vieta Austrijos *Umsatzsteuergesetz 1994* (1994 m. Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *öUStG*) (*BGBI. I, 52/2009* redakcija) 3a straipsnio 5 ir 6 dalyse apibrėžiama taip:

„5. Taikant 6–16 dalis ir 3a straipsnį

1) verslininku laikomas bet kuris verslininkas, kaip tai suprantama pagal 2 straipsnį, o verslininkas, kuris vykdo ir neapmokestinamuosius sandorius, yra laikomas verslininku dėl visų kitų jam suteiktų paslaugų;

2) verslininku laikomas bet kuris juridinis asmuo, vykdamas ne verslo veiklą ir turintis apyvartos mokesčio mokėtojo kodą;

3) verslininku nelaikomas bet kuris asmuo ar asmenų grupė, kurie nepatenka į 1 ir 2 punktų taikymo sritį.

6. Jeigu 8–16 dalyse ir 3a straipsnyje nenumatyta kitaip, kitos paslaugos verslininkui, kaip tai suprantama pagal 5 dalies 1 ir 2 punktus, laikomos suteiktomis toje vietoje, kur paslaugas įsigyjantis asmuo vykdo savo veiklą. Jeigu kita paslauga suteikiama verslininko nuolatinio padalinio vietoje, lemiamą reikšmę turi šio nuolatinio padalinio vieta.“

3.2 Sąjungos teisė

Nacionalinės teisės aktai, kuriuose nagrinėjama mokesčiui įvardyti vartojama sąvoka „apyvartos mokestis“ (vok. k. „Umsatzsteuer“), ir valstybės narės valdžios institucijų ir teismų atliekamas jų įgyvendinimas privalo atitikti šį mokestį reglamentuojančias Sąjungos teisės aktų nuostatas, kuriose šis mokestis vadinamas „pridėtinės vertės mokesčiu“.

Šioje byloje reikšmingos yra toliau nurodytos 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos, iš dalies pakeistos 2008 m. vasario 12 d. Tarybos direktyva 2008/8/EB, iš dalies keičiančia Direktyvos 2006/112/EB nuostatas, nuostatos:

„44 straipsnis

Paslaugų teikimo apmokestinamajam asmeniui, veikiančiam kaip toks, vieta yra ten, kur tas asmuo yra įsteigęs savo verslą. Tačiau, jei tos paslaugos yra teikiamos apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje vietoje nei ta, kur jis yra įsteigęs savo verslą, šių paslaugų teikimo vieta yra ten, kur yra tas nuolatinis padalinys. Nesant tokios verslo ar nuolatinio padalinio vietos, paslaugų teikimo vieta yra ten, kur apmokestinamasis asmuo, kuris gauna tas paslaugas, turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba kur paprastai gyvena.“

„196 straipsnis

PVM moka bet kuris apmokestinamasis asmuo arba neapmokestinamasis juridinis asmuo, įregistruotas PVM mokėtoju, kuriam teikiamos 44 straipsnyje nurodytos paslaugos, jei jas teikia apmokestinamasis asmuo, kuris nėra įsisteigęs valstybės narės teritorijoje.“

2005 m. spalio 17 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nustatantis Direktyvos 77/388/EEB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos įgyvendinimo priemonės, buvo „privalomas visas ir tiesiogiai taikomas visose valstybėse narėse“; jis buvo panaikintas tik nuo 2011 m. liepos 1 d. (PVM įgyvendinimo reglamento 64 straipsnis, siejamas su 65 straipsniu). Tai reiškia, kad 2010 m. balandžio mėn. sandoriams laiko atžvilgiu turi būti taikomas Reglamentas (EB) Nr. 1777/2005, nors formaliai 2010 m. balandį galiojo jau nebe Direktyva 77/388/EEB, o Direktyva 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos. Reglamento (EB) Nr. 1777/2005 4–12 straipsniuose detalai ir visapusiškai reglamentuojama apmokestinamo sandorio vieta, tačiau šiuos nuostatos neturi nieko bendro su šioje byloje nagrinėjamomis aplinkybėmis.

2010 m. balandžio mėn. sandoriams laiko atžvilgiu negali būti taikomas 2011 m. kovo 15 d. Tarybos įgyvendinimo reglamentas (ES) Nr. 282/2011, kuriuo nustatomos Direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos įgyvendinimo priemonės (toliau – PVM įgyvendinimo reglamentas), nes jis įsigaliojo tik 2011 m. balandžio 12 d. ir yra taikomas nuo 2011 m. liepos 1 d.

4. Aiškinamosios pastabos dėl prejudicinio klausimo

4.1 Prejudicinio klausimo svarba

Pagal nacionalinio įstatymo tekstą šioje byloje nagrinėjamų paslaugų, kurias *Climate GmbH* laikotarpiu nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 20 d. suteikė *Bauduin GmbH*, teikimo vieta, taikant pagrindinę „B2B“ taisyklę (vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui teikiamos paslaugos), t. y. pagal Austrijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *öUStG*) 3a straipsnio 6 dalį, yra Vokietijoje. Tai reiškia, kad nagrinėjamos paslaugos pagal rašytinę nacionalinę teisę Austrijoje nebegali būti apmokestinamos; kitaip tariant: pagal rašytinę nacionalinę teisę Austrijos apyvartos mokestis (= pridėtinės vertės mokestis) joms netaikomas.

Pagal Vokietijos *Umsatzsteuergesetz* (Apyvartos mokesčio įstatymas, toliau – *dUStG*) 3a straipsnio 2 dalį šiltnamio efektą sukeliančių dujų apyvartinių taršos leidimų perleidimo verslininkui (= apmokestinamajam asmeniui pagal Direktyvos 2006/112/EB terminologiją) vieta yra ten, kur gavėjas vykdo savo veiklą. Taigi nagrinėjamu atveju ši vieta buvo Vokietijoje.

Pagal *dUStG* 13b straipsnio 1 dalį paslaugą gaunančiam verslininkui tenka prievolė sumokėti PVM už Vokietijoje apmokestinamas kitas paslaugas, kurias suteikė Austrijoje reziduojantis verslininkas. Tai reiškia, kad nagrinėjamu atveju prievolė sumokėti Vokietijos apyvartos mokestį teko *Bauduin GmbH*.

Taigi Vokietijos nacionalinė teisė, kaip ir Austrijos nacionalinė teisė, atitinka Sąjungos teisę.

Pagal 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos, iš dalies pakeistos Direktyva 2008/8/EB, tekstą šioje byloje nagrinėjamų paslaugų, kurias *Climate GmbH* laikotarpiu nuo 2010 m. balandžio 1 d. iki 20 d. suteikė *Bauduin GmbH*, teikimo vieta, taikant pagrindinę „B2B“ taisyklę (vieno apmokestinamojo asmens kitam apmokestinamajam asmeniui teikiamos paslaugos), t. y. pagal direktyvos 44 straipsnį, yra Vokietijoje. Tai reiškia, kad nagrinėjamos paslaugos pagal rašytinę Sąjungos teisę Austrijoje nebegali būti apmokestinamos; kitaip tariant: pagal rašytinę Sąjungos teisę Austrijos apyvartos mokestis (= pridėtinės vertės mokestis) joms netaikomas.

2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo sprendime *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13) į vieną prejudicinį klausimą buvo atsakyta, kad nacionalinės institucijos ir teismai gali tiekimo Bendrijos viduje atveju atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, teisę į neapmokestinimą ir teisę į PVM grąžinimą apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo ar turėjo žinoti, kad sandoriu, kuriuo grindžiama atitinkama teisė, jis dalyvavo sukčiaujant PVM srityje naudojant tiekimų grandinę, net jei nacionalinėje teisėje šiuo klausimu nėra nuostatų, kuriose numatytas toks atsisakymas.

Į kitą prejudicinį klausimą 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo sprendime *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13) buvo atsakyta, kad apmokestinamajam asmeniui, kuris žinojo arba turėjo žinoti, jog sandoriu, kuriuo grindžiama teisė į atskaitą, teisė į neapmokestinimą arba teisė į PVM grąžinimą, jis dalyvavo sukčiaujant PVM srityje naudojant tiekimų grandinę, gali būti atsisakyta leisti pasinaudoti šiomis teisėmis, neatsižvelgiant į tai, kad sukčiauta kitoje valstybėje narėje, nei prašoma suteikti šias teises, ir kad pastarojoje valstybėje narėje šis apmokestinamasis asmuo laikėsi nacionalinės teisės aktuose numatytų formalių reikalavimų minėtoms teisėms gauti.

Jeigu nagrinėjamos prievolės būtų buvusio prekių tiekimas, o ne, kaip antai šioje byloje, paslaugų teikimas, nagrinėjamą bylą, remiantis 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimu *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13), reikėtų vertinti taip, kad šiuo atveju reikia atsisakyti suteikti *Climate GmbH* teisę į tiekimo Bendrijos viduje neapmokestinimą PVM. Šios išvados, remiantis 2021 m. balandžio 14 d. Teisingumo Teismo nutartimi *HR/ Finanzamt Wilmersdorf* (C-108/20), nepaneigtų ir tai, kad *Climate GmbH* PVM sukčiavime aktyviai nedalyvavo.

Bundesfinanzgericht sprendimas priklauso nuo to, ar šioje byloje nagrinėjamos tarpvalstybinės paslaugoms pagal analogiją reikia taikyti pirmiau minėtus atsakymus į prejudicinius klausimus 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo sprendime *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13); kitaip tariant: ar 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl bendros pridėtinės vertės mokesčio sistemos pagal visą jos prasmę turi būti aiškinama taip, kad, priešingai nei nustatyta jos 44 straipsnio (iš dalies pakeisto Direktyva 2008/8/EB) formuluotėje ir priešingai nei nustatyta *öUStG* 3a straipsnio formuluotėje,

apskaičiuojant Austrijos pridėtinės vertės mokestį nagrinėjamos aplinkybėmis reikia remtis tuo, kad paslaugų teikimų vieta yra Austrijoje.

4.2 Dėl prejudicinio klausimo

„B2B“ srityje palyginus prekių tiekimą Bendrijos viduje, kuris buvo nagrinėtas 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo Sprendime *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13), ir tarpvalstybinę paslaugą (kurią vienas apmokestinamasis asmuo, kurio registruota buveinė yra vienoje valstybėje narėje, teikia kitam apmokestinamajam asmeniui, kurio registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje) matyti ir panašumų, ir skirtumų:

Panašumai:

Ir prekių tiekimas Bendrijos viduje, ir tarpvalstybinės paslaugos ES viduje susijusios su dviem valstybėmis narėmis. Šioms dviem tiekimų ar teikimų rūšims taikomos skirtingos taisyklės „B2B“ srityje paprastai reiškia tą patį: prievolė sumokėti PVM taikoma tik toje valstybėje narėje, kurioje reziduoja tiekimo ar teikimo gavėjas. Ši prievolė sumokėti PVM paprastai tenka tiekimo ar teikimo gavėjui – arba kaip PVM už prekių tiekimą Bendrijos viduje, arba kaip PVM, kurį perima tiekimo ar teikimo gavėjas (atvirkštinis apmokestinimas).

Šie panašumai galėtų rodyti, kad Direktyva 2006/112/EB (iš dalies pakeista Direktyva 2008/8/EB) tarpvalstybinių paslaugų atžvilgiu turi būti aiškinama pagal analogiją su 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo Sprendimu *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13).

Skirtumai:

Kai vienas apmokestinamasis asmuo tiekia prekes Bendrijos viduje kitam apmokestinamajam asmeniui, tiekimo vieta paprastai yra ten, kur yra teikėjo registruota buveinė, t. y. ten, kur prekė yra teisės disponuoti perdavimo momentu arba ten, kur prasideda prekės gabenimas gavėjui.

Kai vienas apmokestinamasis asmuo teikia tarpvalstybinę paslaugą kitam apmokestinamajam asmeniui, paslaugos teikimo vieta paprastai yra ten, kur yra teikimo gavėjo registruota buveinė.

Prekių tiekimo Bendrijos viduje atveju „B2B“ srityje tas pats procesas atitinka du apmokestinimo momentus: prekių tiekimo Bendrijos viduje ir įsigijimo Bendrijos viduje; taikant neapmokestinimą pirmuoju atveju paprastai išvengiama dvigubo to paties sandorio apmokestinimo.

Priešingai, dėl tarpvalstybinės paslaugos yra numatytas tik vienas apmokestinimo momentas. Tarpvalstybinės paslaugos įsigijimas nėra apmokestinimo momentas. Jei reikia, prievolė sumokėti PVM už suteiktą paslaugą iš paslaugos teikėjo perima paslaugos gavėjas (atvirkštinis apmokestinimas).

Prekių tiekimo Bendrijos viduje atveju valstybė, kurioje reziduoja prekių tiekėjas, turi apmokestinimo teisę, kuri paprastai neutralizuojama taikant neapmokestinimą prekių tiekimui Bendrijos viduje.

O tarpvalstybinės paslaugos, kuri yra apmokestinama paslaugos gavėjo registruotos buveinės vietoje, atveju valstybė, kurioje reziduoja paslaugos teikėjas, apmokestinimo teisės neturi, taigi, nėra būtina, kad ji taikytų neapmokestinimą.

Šie skirtumai galėtų rodyti, kad Direktyva 2006/112/EB (iš dalies pakeista Direktyva 2008/8/EB) tarpvalstybinių paslaugų atžvilgiu neturėtų būti aiškinama pagal analogiją su 2014 m. gruodžio 18 d. Teisingumo Teismo sprendimu *Schoenimport „Italmoda“* (C-131/13).

Bendrai vertinant, Sąjungos teisės aiškinimas neatrodo toks akivaizdus, kad neliktų erdvės pagrįstoms abejonėms (žr. 2018 m. spalio 4 d. Teisingumo Teismo sprendimo byloje C-416/17 110 punktą).

Todėl, remiantis SESV 267 straipsniu, Teisingumo Teismui pateikiamas prašymas priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu.

<...>

[Paiškinimai dėl nacionalinio proceso ir apskundimo tvarkos]

<...>

[Paiškinimai dėl prejudicinio sprendimo procedūros Teisingumo Teisme procesinių aspektų, dėl asmens duomenų apsaugos bei bylinėjimosi išlaidų ir dėl galimos nemokamos teisinės pagalbos]

<...>

2021 m. spalio 11 d., Viena

<...>