

Дело C-641/21

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

20 октомври 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Bundesfinanzgericht (Австрия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

11 октомври 2021 г.

Жалбоподател:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Ответник:

Finanzamt Österreich

[...]

BUNDESFINANZGERICHT (Федерален финансов съд)

[...]

РЕПУБЛИКА АВСТРИЯ

[...]

Преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС

Страни в главното производство пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд), [...] по дело номер RV/7102167/2013:

- Жалбоподател:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, [...] 2500 Баден, Австрия; [...]

- Ответник:

Finanzamt Österreich (Данъчна служба, Австрия), [...] 1000 Виена, Австрия (действаща от 1 януари 2021 г. като правоприменник на Finanzamt Baden Mödling (Данъчна служба Баден-Мьодлинг)).

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

По жалбата от 27 февруари 2012 г., подадена от Climate Corporation Emissions Trading GmbH [...] срещу акта на Finanzamt Baden Mödling (Данъчна служба, Баден-Мьодлинг) от 27 януари 2012 г. за установяване на задължение за данък върху оборота за 2010 г., Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) **определи:**

На основание член 267 ДФЕС поставя на Съда на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

Трябва ли Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година, да се тълкува в смисъл, че националните административни органи и съдилища са длъжни да разглеждат мястото на доставка на услуга, което съгласно позитивното право формално се намира в другата държава членка, в която е седалището на получателя на доставката, като намиращо се на територията на страната, когато местното данъчнозадължено лице, което извършва доставката, е трябвало да знае, че с предоставената услуга участва в измама с данък върху добавената стойност, извършена в рамките на верига от доставки?

Мотиви

1.) Факти

Седалището на Climate Corporation Emissions Trading GmbH (наричано по-нататък „Climate GmbH“) е в Австрия. В периода от 1 до 20 април 2010 г. Climate GmbH прехвърля срещу възнаграждение квоти за емисии на парникови газове на Vauduin Handelsgesellschaft mbH (наричано по-нататък „Vauduin GmbH“) със седалище в Германия (Хамбург), което дружество представлява т.нар. „буфер“, т.е. участник във верижна измама с ДДС. Climate GmbH е трябвало да знае, че впоследствие тези квоти за емисии на парникови газове ще бъдат използвани с цел извършване на измами с ДДС в държава членка, различна от Австрия. От Climate GmbH е могло да се очаква да не продава на Vauduin GmbH каквито и да били квоти за емисии на парникови газове, за да предотврати извършването на тези измами с ДДС.

Vauduin GmbH е следвало, също както и Climate GmbH, да бъде квалифицирано като данъчнозадължено лице по смисъла на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност.

2.) Досегашният и по-нататъшният ход на производството

С обжалвания пред Bundesfinanzgericht акт за установяване на задължение за данък върху добавената стойност за 2010 г. Finanzamt Baden Mödling квалифицира възмездните прехвърляния на квоти за емисии на парникови газове от Climate GmbH на Vauduin GmbH като облагаеми доставки на стоки, които не попадат в обхвата на освобождаването от данъчно облагане на вътреобщностните доставки, тъй като в качеството му на т.нар. „липсващ търговец“ (Missing Trader) Vauduin GmbH представлявало част от верижна измама с ДДС и Climate GmbH знаело или трябвало да знае, че доставките му се използвали за извършването на измами с ДДС.

Climate GmbH възразява срещу квалифицирането на прехвърлянията на квоти за емисии като доставки на стоки и оспорва твърдението, че то, съответно управителите му са знаели или е трябвало да знаят за измамите с ДДС. Това дружество твърди, че е предприело всички мерки, които са необходими, за да предотврати включването на продадените от него на Vauduin GmbH квоти за емисии на парникови газове в измами с ДДС.

Според Bundesfinanzgericht това не е вярно: въпреки че Climate GmbH не е знаело за включването на продадените от него на Vauduin GmbH квоти в измами с ДДС, Climate GmbH е трябвало да знае, че продадените от него на Vauduin GmbH квоти щели да бъдат включени в измами с ДДС.

Според практиката на Съда на Европейския съюз (решение от 8 декември 2016 г. по дело C-453/15) прехвърлянията на квоти за емисии на парникови газове трябва да се квалифицират като доставки на услуги. Bundesfinanzgericht може да измени изцяло обжалвания данъчен акт, поради което Bundesfinanzgericht е длъжен да постанови решението си при спазване на условието, че прехвърлянето на квоти за емисии на парникови газове трябва да се квалифицира като доставка на услуги (което означава други доставки според терминологията, възприета в националното австрийско право), а не като доставка на стоки.

3.) Релевантни разпоредби

3.1) Националното (вътрешното) право

По отношение на другите доставки (което е понятие на националното право и за което в правото на Съюза се използва понятието „доставки на услуги“), които са били извършени след 31 декември 2009 г. за предприемач (което е понятие на националното право и за което в правото на Съюза се използва понятието „данъчнозадължено лице“), в член 3а, параграфи 5 и 6 от австрийския Umsatzsteuergesetz 1994 (Закон за данък върху оборота от 1994 г., наричан по-нататък „öUStG“), в редакцията му, публикувана в BGBl. I 52/2009, мястото на доставка се определя по следния начин:

„(5) За целите на прилагането на параграфи 6—16, както и на член 3а:

1. за предприемач се счита предприемачът по смисъла на член 2, като се има предвид, че предприемач, който извършва и необлагаеми сделки, се счита за такъв, що се отнася до всички предоставени му други доставки;

2. за предприемач се счита юридическото лице, което не извършва стопанска дейност по занятие и има идентификационен номер по ДДС;

3. не се считат за предприемачи лицата или сдруженията на лица, които не попадат в приложното поле на точки 1 и 2.

(6) Без да се засягат разпоредбите на параграфи 8—16 и на член 3а, всяка друга доставка, предоставена на предприемач по смисъла на параграф 5, точки 1 и 2, се счита за извършена на мястото, където получателят упражнява дейност по занятие със собствено предприятие. Ако другата доставка се извършва за мястото на стопанска дейност на предприемач, то тогава определящо е мястото, където се намира мястото на стопанска дейност.“

3.2) Правото на Съюза

Националното право, в което за разглеждания данък се използва понятието „данък върху оборота“, и прилагането му по отношение на този данък от страна на административните органи и съдилищата на държавата членка трябва да са в съответствие с разпоредбите на правото на Съюза относно този данък, наречен в правото на Съюза „данък върху добавената стойност“.

В това отношение от значение са следните разпоредби на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО:

„Член 44

Мястото на доставка на услуги на данъчнозадължено лице, действащо като такова, е мястото, където това лице е установило стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят на постоянен обект на данъчнозадълженото лице, който се намира на място различно от мястото, където е установило стопанската си дейност, мястото на доставка на тези услуги е мястото, където се намира този постоянен обект. При отсъствие на такова място на установяване или на постоянен обект мястото на доставка на услугите е мястото на постоянния адрес или обичайното местоживееие на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

„Член 196

ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице или данъчно незадължено юридическо лице, идентифицирано за целите на ДДС, на което се предоставят услуги, посочени в член 44, ако услугите се предоставят от данъчнозадължено лице, неустановено на територията на държавата членка“.

Регламент (ЕО) № 1777/2005 на Съвета от 17 октомври 2005 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 77/388/ЕИО относно общата система на данъка върху добавената стойност е бил „задължителен в своята цялост и се [е] прилага[л] пряко във всички държави членки“, като е отменен едва на 1 юли 2011 г. с член 64 във връзка с член 65 от 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. Следователно Регламент (ЕО) № 1777/2005 е приложим *ratione temporis* към сделките, извършени през април 2010 г., макар и от формална гледна точка месец април 2010 г. вече да не попада в приложното поле на Директива 77/388/ЕИО, а в приложното поле на Директива 2006/112/ЕО относно общата система на данъка върху добавената стойност. Действително членове 4—12 от Регламент (ЕО) № 1777/2005 съдържат различни подробни разпоредби относно мястото на данъчнооблагаемите сделки, които обаче нямат нищо общо с разглежданите в настоящото производство въпроси.

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 не е приложим *ratione temporis* към сделките, извършени през април 2010 г., тъй като той влиза в сила едва на 12 април 2011 г. и се прилага едва от 1 юли 2011 г.

4.) Пояснения по преюдициалния въпрос

4.1) Релевантност на преюдициалния въпрос

От текста на националния закон следва, че съгласно основното правило, приложимо за „B2B“ (доставки, извършени от едно данъчнозадължено лице на друго данъчнозадължено лице), т.е. съгласно член 3а, алинея 6 от австрийския Umsatzsteuergesetz мястото на разглежданите доставки на услуги, извършени от Climate GmbH за Bauduin GmbH в периода между 1 и 20 април 2010 г., е в Германия. При това положение съгласно позитивното национално право разглежданите доставки на услуги не са облагаеми в Австрия; с други думи: съгласно позитивното национално право те не подлежат на облагане с австрийския данък върху оборота (тоест с данък върху добавената стойност).

Съгласно член 3а, алинея 2 от германския Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „dUStG“) мястото на прехвърляне

на квоти за емисии на парникови газове на предприемач (т.е. на данъчнозадължено лице съгласно терминологията, възприета в Директива 2006/112/ЕО) е мястото, където получателят извършва стопанската си дейност. Това означава, че в настоящия случай това място е било в Германия.

Съгласно член 13b, алинея 1 от dUStG предприемачът — получател на доставката, е лице — платец на ДДС, който е длъжим за подлежащите на облагане с ДДС в Германия други доставки (доставки на услуги) за установен в Австрия предприемач. Това означава, че в настоящия случай Vauduin GmbH е платецът на германския данък върху оборота.

Това налага изводът, че германското вътрешно право, както и австрийското вътрешно право, са в съответствие с правото на Съюза.

От текста на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО, следва, че съгласно основното правило, приложимо за „B2B“ (доставки, извършени от едно данъчнозадължено лице на друго данъчнозадължено лице), т.е. съгласно член 44 от Директивата, изменена с Директива 2008/8/ЕО, мястото на разглежданите доставки на услуги, извършени от Climate GmbH за Vauduin GmbH в периода между 1 и 20 април 2010 г., е в Германия. Следователно съгласно позитивното право на Съюза разглежданите доставки на услуги не са облагаеми в Австрия; с други думи, съгласно позитивното право на Съюза те не подлежат на облагане с австрийския данък върху добавената стойност.

Според отговора на преюдициален въпрос, даден в решението Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, националните административни и съдебни органи следва да откажат на данъчнозадължено лице, в рамките на вътреобщностна доставка, ползването на правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на данък върху добавената стойност дори ако в националното право няма разпоредби, предвиждащи такъв отказ, стига с оглед на обективни фактори да е установено, че това данъчнозадължено лице е знаело или е трябвало да знае, че със сделката, посочена като основание за съответното право, е участвало в измама с данък върху добавената стойност, извършена в рамките на верига от доставки.

В решението на Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, се дава отговор на още един преюдициален въпрос, а именно в смисъл, че на данъчнозадълженото лице, което е знаело или е трябвало да знае, че със сделката, посочена като основание за правата на приспадане, на освобождаване или на възстановяване на данък върху добавената стойност, е участвало в измама с данък върху добавената стойност, извършена в рамките на верига от доставки, може да бъде отказано ползването на тези права, независимо че

посочената измама е извършена в държава членка, различна от държавата членка, в която е поискано ползването на въпросните права, и че това данъчнозадължено лице е спазило в последната държава членка формалните условия, предвидени от националното законодателство за ползването на тези права.

Ако разглежданите доставки се състояха в доставки на стоки, а не, както в случая, в доставки на услуги, то по смисъла на решението на Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, настоящият случай би следвало да се преценява в смисъл, че с оглед на този случай на Climate GmbH би следвало да се откаже освобождаването от данъчно облагане за вътреобщностни доставки. По смисъла на определението на Съда на Европейския съюз от 14 април 2021 г., Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, този извод не би бил опроверган от факта, че Climate GmbH не е участвало активно в данъчната измама.

Произнасянето на Bundesfinanzgericht зависи от това дали горепосочените отговори на преюдициални въпроси, дадени в решението на Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, следва да се прилагат по аналогия към разглежданите трансгранични доставки на услуги; с други думи: дали с оглед на целия ѝ замисъл Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че въпреки текста на член 44 от тази директива (изменена с Директива 2008/8/ЕО) и въпреки текста на член 3а от öUStG при обстоятелствата по настоящия случай при определянето на размера на австрийския данък върху добавената стойност трябва да се счита, че мястото на доставка се намира в Австрия.

4.2) По преюдициалния въпрос

В областта на „B2B“ при сравнение между вътреобщностна доставка на стоки, която е в основата на решението на Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13, и трансгранична доставка на услуги (извършена от данъчнозадължено лице със седалище в една държава членка на данъчнозадължено лице със седалище в друга държава членка) се разкриват, от една страна, прилики, и от друга страна — разлики:

Прилики:

Всяка от вътреобщностните доставки на стоки и от трансграничните доставки на услуги в ЕС се отнася до две държави членки. В обхвата на „B2B“ различните разпоредби относно тези два вида доставки по правило водят в еднаква степен до това, че данъчно задължение за доставки съществува само в държавата членка, в която е установен получателят на доставката. По правило това данъчно задължение е в тежест на получателя

на доставката, или под формата на данък върху вътреобщностното придобиване или под формата на данък, който се прехвърля върху получателя на доставката (обратно начисляване или Reverse Charge).

Тези прилики биха могли да наведат на мисълта, че, що се отнася до трансграничните доставки на услуги, Директива 2006/112/ЕО (изменена с Директива 2008/8/ЕО) трябва да се тълкува по аналогия с решението на Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Разлики:

При вътреобщностната доставка на стоки, извършена от едно на друго данъчнозадължено лице, по правило мястото на доставка е мястото, където се намира седалището на извършителя на доставката, т.е. мястото, където се намира стоката при прехвърлянето на правото на разпореждане, съответно мястото, където започва превозът на стоката до получателя.

За разлика от това, при трансграничната доставка на услуга от страна на данъчнозадължено лице на друго данъчнозадължено лице по правило мястото на доставка е мястото, където се намира седалището на получателя на доставката.

При вътреобщностната доставка на стоки в областта на „B2B“ една и съща сделка изпълнява 2 фактически състава на данъчно облагане, а именно вътреобщностната доставка на стоки и вътреобщностното придобиване, като по принцип освобождаването от данъчно облагане на първия фактически състав на облагане води до предотвратяване на двойното данъчно облагане на сделката.

За разлика от това, по отношение на трансграничната доставка на услуга е предвиден само един фактически състав на данъчно облагане. Придобиването на трансгранично предоставена услуга не представлява облагаема сделка. Еwentуално задължението за плащане на данък за предоставянето на услугата се прехвърля от доставчика върху получателя на доставката (обратно начисляване).

При вътреобщностната доставка на стоки държавата, в която е установен доставчикът, има право на данъчно облагане, което по принцип се неутрализира с освобождаването от данъчно облагане на вътреобщностната доставка на стоки.

За разлика от това, в случая на трансгранична доставка на услуга, която подлежи на облагане в мястото, където се намира седалището на получателя на доставката, държавата на установяване на доставчика няма право на данъчно облагане, така че не е необходимо освобождаване от данъчно облагане от страна на държавата на установяване.

Тези разлики биха могли да наведат на мисълта, че, що се отнася до трансграничните доставки на услуги, Директива 2006/112/ЕО (изменена с Директива 2008/8/ЕО) не следва да се тълкува по аналогия с решението на Съда на Европейския съюз от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“, C-131/13.

Като цяло правилното прилагане на правото на Съюза не изглежда толкова очевидно, че да не оставя място за никакво основателно съмнение (вж. решение на Съда на Европейския съюз от 4 октомври 2018 г., C-416/17, т. 110).

Поради това на основание член 267 ДФЕС до Съда на Европейския съюз се отправя поставеният в началото на настоящия акт въпрос с молба за постановяване на решение по отправеното преюдициално запитване.

[...]

[Изложение на националното производство и на възможностите за обжалване]

[...]

[Забележки относно процесуалните аспекти на производството по преюдициално запитване пред Съда на Европейския съюз, относно защитата на личните данни, както и относно съдебните разноски и евентуалното предоставяне на правна помощ]

[...]

Виена, 11 октомври 2021 г.

[...]