Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (десети състав)

3 юни 2021 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност (ДДС) — Директива 2006/112/ЕО — Членове 43 и 45 — Директива 2006/112/ЕО, изменена с Директива 2008/8/ЕО — Членове 44, 45 и 47 — Доставки на услуги — Място на данъчна привръзка — Понятие за постоянен обект — Отдаване под наем на недвижим имот в държава членка — Собственик на недвижим имот със седалище на остров Джърси“

По дело C-931/19

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия) с акт от 20 декември 2019 г., постъпил в Съда на 20 декември 2019 г., в рамките на производство по дело

Titanium Ltd

срещу

Finanzamt Österreich, по-рано Finanzamt Wien,

СЪДЪТ (десети състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на състава, E. Juhász (докладчик) и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: G. Hogan,

секретар: Calot Escobar,

предвид изложеното в писмената фаза на производството,

като има предвид становищата, представени:

– за австрийското правителство, от A. Posch и F. Koppensteiner както и от J. Schmoll, в качеството на представители,

– за Европейската комисия, от L. Mantl и R. Lyal, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

* Език на производството: немски.

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г. (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11) (наричана по-нататък „изменената Директива 2006/112“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Titanium Ltd, установено в Джърси, и Finanzamt Österreich, по-рано Finanzamt Wien (данъчна администрация на Австрия, по-рано данъчна администрация на град Виена, Австрия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“), във връзка с облагането с данък върху добавената стойност (ДДС) на доходи от наем с произход от намиращ се в Австрия недвижим имот, за данъчните 2009 г. и 2010 г.

Правна уредба

Правото на Съюза

Директива 2006/112

3 В дял V от Директива 2006/112, озаглавен „Място на облагаемите сделки“, глава 3, озаглавена от своя страна „Място на доставка на услуги“, включва членове 43—59.

4 Член 43 от Директива 2006/112 предвижда:

„За място на доставка на услуги се счита мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност или има постоянен обект, от който се доставя услугата, или при липса на такова място на стопанска дейност или постоянен обект — мястото, където се намира постоянният му адрес или обичайното му местоживеене“.

5 Съгласно член 45 от тази директива:

„За място на доставка на услуги, свързани с недвижима вещ, включително услугите на агенти и експерти за недвижими имоти и услуги за подготовка и координация на строителни работи, като например услуги на архитекти и фирми, предоставящи обектов надзор се счита мястото, където се намира недвижимата вещ“.

6 Според член 193 от Директива 2006/112:

„ДДС е платим от всяко данъчнозадължено лице, извършващо облагаеми доставки на стоки и услуги, освен когато е платим от друго лице в случаите, посочени в членове 194—199 и член 202“.

7 Член 194 от посочената директива гласи следното:

„1. Когато облагаемата доставка на стоки или услуги се извършва от данъчнозадължено лице, което не е установено в държавата членка, в която е дължим ДДС, държавите членки могат да предвидят, че лицето — платец на ДДС, е лицето, на което са доставени стоките или услугите.

2. Държавите членки определят условията за прилагане на параграф 1“.

8 Член 196 от същата директива предвижда:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят услугите, посочени в член 56, или от всяко лице, идентифицирано за целите на ДДС в държавата членка, в която се дължи данъкът и на което се доставят услугите, посочени в членове 44, 47, 50, 53, 54 и 55, ако услугите са доставени от данъчнозадължено лице, което не е установено в тази държава членка“.

Изменената Директива 2006/112

9 Считано от 1 януари 2010 г., Директива 2008/8 изменя Директива 2006/112, и по-специално нейните разпоредби, съдържащи се в дял V, глава 3, както и член 196.

10 Член 44 от изменената Директива 2006/112 гласи:

„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 местоживеене на данъчнозадълженото лице, което получава такива услуги“.

11 Член 45 от тази директива предвижда:

„Мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност. Ако обаче тези услуги се предоставят от постоянен обект на доставчика, който се намира на място, различно от мястото, където е установил 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 местоживеене на доставчика“.

12 Член 47 от посочената директива има следния текст:

„Мястото на доставка на услуги, свързани с недвижими имоти, включително услугите на експерти и агенти за недвижими имоти, осигуряването на настаняване в хотелиерския сектор или в секторите с подобна функция, като този на ваканционни лагери или на обекти, развити за ползване като къмпинг, предоставянето на права за ползване на недвижими имоти и услуги за подготвянето и координирането на строителни работи като например услугите на архитекти и на предприятия, предоставящи надзор на обекта, е мястото, където се намира недвижимият имот“.

13 Членове 193 и 194 от изменената Директива 2006/112 са идентични на членове 193 и 194 от Директива 2006/112.

14 Съгласно член 196 от изменената Директива 2006/112:

„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 за изпълнение (ЕС) № 282/2011

15 Съображение 14 от Регламент за изпълнение (ЕС) № 282/2011 на Съвета от 15 март 2011 година за установяване на мерки за прилагане на Директива 2006/112 (ОВ L 77, 2011 г., стр. 1) гласи:

„За да се осигури еднаквото прилагане на правилата за определяне на мястото на облагаемата доставка, следва да се изяснят някои понятия, като „място на установяване на стопанска дейност“, „постоянен обект“, „постоянен адрес“ и „обичайно местоживеене“. Съобразяването с [практиката] на Съда на Европейския съюз, както и изборът на възможно най-ясни и обективни критерии, би следвало да улесни прилагането на тези понятия на практика“.

16 Член 11 от този регламент за изпълнение гласи:

„1. За прилагането на член 44 от Директива 2006/112/ЕО „постоянен обект“ е всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност по член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да получава и ползва услугите, доставени за собствените нужди на този обект.

2. За прилагането на следващите членове „постоянен обект“ означава всеки обект, различен от мястото на установяване на стопанска дейност, посочен в член 10 от настоящия регламент, който се характеризира с достатъчно равнище на постоянство и има подходяща структура от гледна точка на човешките и техническите ресурси, за да може да доставя услугите, които престира:

а) член 45 от Директива 2006/112/ЕО;

б) от 1 януари 2013 г., член 56, параграф 2, втора алинея от Директива 2006/112/ЕО;

в) до 31 декември 2014 г., член 58 от Директива 2006/112/ЕО;

г) член 192а от Директива 2006/112/ЕО.

3. Притежанието на идентификационен номер по ДДС само по себе си не е достатъчно, за да се приеме, че данъчнозадължено лице има постоянен обект“.

17 Съгласно член 65 от Регламент за изпълнение № 282/2011, който влиза в сила на двадесетия ден след публикуването му, тоест на 12 април 2011 г., той се прилага от 1 юли 2011 г.

Австрийското право

18 Член 19, параграф 1 от Umsatzsteuergesetz от 1994 г. (Закон от 1994 г. за данъка върху оборота, BGBl. 663/1994) (наричан по-нататък „UStG“), в редакцията си, приложима до 31 декември 2009 г., гласи:

„Лицето — платец на данъка, е търговецът в случаите по член 1, параграф 1, точки 1 и 2, и издателят на фактурата в случаите по член 11, параграф 14.

За другите услуги (с изключение на търпими действия при условия на възмездност за ползването на федералните пътища) и за извършване на строителни работи данъкът се дължи от получателя на доставката, когато:

– изпълнителят на строителните работи няма нито постоянен адрес (седалище), нито обичайно пребиваване, нито постоянен обект [Betriebsstätte] на територията на страната, и

– получателят на услугата е търговец или публичноправно юридическо лице.

Търговецът доставчик отговаря за този данък“.

19 Член 19, параграф 1 от UStG в редакцията му, приложима от 1 януари 2010 г., има следния текст:

„Лицето — платец на данъка, е търговецът в случаите по член 1, параграф 1, точки 1 и 2 и издателят на фактурата в случаите по член 11, параграф 14.

За другите услуги (с изключение на търпими действия при условия на възмездност за ползването на федералните пътища) и за извършване на строителни работи данъкът се дължи от получателя на доставката, когато:

– изпълнителят на строителните работи няма на територията на страната нито местожителство (седалище), нито обичайно пребиваване, нито постоянен обект [Betriebsstätte], който участва в доставката на услугата, и

– получателят на услугата е търговец по смисъла на член 3a, параграф 5, точки 1 и 2 или е публичноправно юридическо лице, което не е търговец по смисъла на член 3a, параграф 5, точка 3.

Търговецът доставчик отговаря за данъка“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

20 Titanium е дружество със седалище и място на управление в Джърси, чийто предмет на дейност е управление на недвижими имоти, управление на имущество и управление на жилища и жилищно настаняване.

21 През данъчните 2009 г. и 2010 г. това дружество отдава под наем притежаван от него недвижим имот във Виена (Австрия) на двама австрийски предприемачи, като за отдаването под наем дължи ДДС.

22 За извършването на тези сделки, които са единствените на Titanium в Австрия, това дружество упълномощава австрийско дружество за управление на недвижими имоти да служи като посредник с изпълнителите на услуги и доставчиците, да фактурира наемите и експлоатационните разходи, да води търговските регистри и да изготвя справки-декларации по ДДС. Тези услуги се извършват от довереника в помещения, различни от тези на недвижимия имот, собственост на Titanium.

23 Същевременно Titanium си запазва правомощието да взема решения за сключване и прекратяване на договорите за наем, за определяне на икономическите и правните условия по договорите за наем, за извършването на инвестиции и ремонтни дейности, както и за

организиране на тяхното финансиране, за избор на трети лица за предоставяне на други услуги нагоре по веригата, и накрая, за подбор, определяне и надзор на самото дружество за управление на недвижими имоти.

24 За разлика от Titanium, което преценява, че не дължи ДДС за дейността си по отдаване под наем на недвижимия имот с мотива, че не разполага с постоянен обект в Австрия, данъчната администрация приема, че отдаден под наем недвижим имот представлява такъв постоянен обект, поради което определя размера на ДДС в тежест на това дружество за финансовите 2009 г. и 2010 г.

25 Titanium обжалва решенията на данъчната администрация пред Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд, Австрия), като изтъква, че при липсата на персонал недвижимият имот, който отдава под наем, не може да се разглежда като постоянен обект.

26 От своя страна данъчната администрация подчертава, че според Umsatzsteuerrichtilinien 2000 (Насоки от 2000 г. относно данъка върху оборота) търговци, които притежават на австрийска територия недвижим имот, който отдават под наем, като дължат ДДС за това, трябва да се третират като местни търговци и че получателят на услугата не дължи данък върху тази сделка. Така в случай на отдаване под наем на недвижим имот винаги е налице постоянен обект.

27 В това отношение запитващата юрисдикция посочва, че националната разпоредба, която трябва да приложи, е член 19, параграф 1 от 1 UStG, който предвижда, че данъчното задължение се прехвърля на получателя на доставката, когато търговецът не стопанисва своето предприятие на територията на страната или не притежава там постоянен обект (Betriebsstätte). Тя уточнява, че тази разпоредба транспонира не само член 196 от Директива 2006/112, но и член 194.

28 Тази юрисдикция отбелязва също, че от решения от 17 юли 1997 г., ARO Lease (C-190/95, EU:C:1997:374), и от 7 май 1998 г., Lease Plan (C-390/96, EU:C:1998:206), следва, че понятието „постоянен обект“ предполага доставчикът да разполага конкретно със собствен персонал и че използването на персонала на друго упълномощено предприятие не е достатъчно, за да се установи наличието на такова понятие.

29 В това отношение запитващата юрисдикция подчертава, че няколко германски данъчни юрисдикции са приели, че макар при тях да не се използват човешки ресурси, вятърните турбини могат да се считат за постоянен обект, когато са със значителна стойност и възможно най-високо равнище на постоянство. Тя посочва, че въпреки това до настоящия момент Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) не е постановил решение по този въпрос.

30 Така запитващата юрисдикция поставя въпроса за понятието „постоянен обект“ по отношение на дейност, за чието изпълнение — както за разглежданата по главното производство — не се влагат никакви човешки и технически ресурси.

31 При тези условия Bundesfinanzgericht (Федерален финансов съд) решава да спре производството и да постави на Съда следния 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 (*Duldungsleistung*), този недвижим имот може да се разглежда като „постоянен обект“ дори да няма човешки ресурси?

По преюдициалния въпрос

По допустимостта на въпроса

32 Австрийското правителство изтъква, че член 45 от Директива 2006/112 и член 47 от изменената Директива 2006/112, които предвиждат, че мястото на доставка на услуги, свързани с недвижим имот, е мястото, където се намира недвижимият имот, за разлика от член 43 от Директива 2006/112 и член 44 от изменената Директива 2006/112, следва да се приложат по делото в главното производство.

33 От това тя прави извода, че член 194 от Директива 2006/112 и член 194 от изменената Директива 2006/112 са приложими по това дело, а не както предлага запитващата юрисдикция, член 196 от Директива 2006/112 и член 196 от изменената Директива 2006/112.

34 В това отношение Република Австрия изтъква, че член 194 от Директива 2006/112 и член 194 от изменената Директива 2006/112 уреждат право на избор за държавите членки и им възлагат задачата да определят условията за прилагане на тези разпоредби, като решат да прехвърлят или да не прехвърлят данъчното задължение върху получателя на услугата, така че изборът на австрийския законодател прави поставения от запитващата юрисдикция въпрос безпредметен.

35 От това тя заключава, че понятието „постоянен обект“ няма връзка с делото по главното производство, поради което преюдициалното запитване следва да бъде обявено за недопустимо.

36 В това отношение следва да се отбележи, че съгласно постоянната практика на Съда в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС сътрудничество между него и националните юрисдикции само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално решение, за да може да се произнесе, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно, щом като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на правото на Съюза, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (решение от 29 април 2021 г., Ubezpieczeniowy Fundusz Gwarancyjny, C-383/19, EU:C:2021:337, т. 29 и цитираната съдебна практика).

37 Следователно въпросите, които са свързани с тълкуването на правото на Съюза и са поставени от националния съд в нормативната и фактическа рамка, която той определя съгласно своите собствени правомощия и проверката на чиято точност не е задача на Съда, се ползват с презумпция за релевантност. Съдът може да откаже да се произнесе по отправено от национален съд преюдициално запитване само ако е очевидно, че искането тълкуване на правото на Съюза няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора в главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или също когато Съдът не разполага с необходимите данни от фактическа и правна страна, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (решение от 1 октомври 2020 г., Úrad špeciálnej prokuratúry, C-603/19, EU:C:2020:774, т. 28 и цитираната съдебна практика).

38 В случая запитващата юрисдикция посочва в документ от 19 август 2020 г., предоставен на Съда, че отправеният до него въпрос се отнася общо до тълкуването на понятието „постоянен обект“, съдържащо се в Директива 2006/112, както и в Регламент за изпълнение № 282/2011, и че този въпрос не съдържа никакво конкретно позоваване на член 194 или на член 196 от тази директива. Тя подчертава, че въпросът дали делото по главното производство попада в обхвата на едната или на другата разпоредба в крайна сметка е второстепенен, като се има предвид, че всяка от посочените две разпоредби повдига въпроса в коя държава е установено данъчнозадълженото лице, което означава, че и в двата случая следва да се реши дали е налице постоянен обект.

39 Следователно правното становище на Република Австрия не е единствената възможност за тълкуване, което би могло да бъде възприето, и поради това преюдициалният въпрос не може да бъде обявен за недопустим.

По същество

40 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали недвижим имот, отдаден под наем в държава членка, представлява постоянен обект по смисъла на член 43 от Директива 2006/112, както и на членове 44 и 45 от изменената Директива 2006/112, в обстоятелства, при които собственикът на този недвижим имот не разполага със собствен персонал, за да изпълнява услугата, свързана с отдаването под наем.

41 В самото начало следва да се отбележи, че запитващата юрисдикция не уточнява дали желае да провери дали този недвижим имот може да се квалифицира като постоянен обект на данъчнозадължено лице, което получава или напротив, предоставя услуги във връзка с отдаването под наем на имота. Въпреки това е възможно да се отговори на преюдициалния въпрос, като се вземат предвид тези две хипотези.

42 По силата на постоянната практика на Съда понятието „постоянен обект“ изисква трайното наличие най-малко на човешки ресурси и на техническо оборудване, които са необходими за доставката на определени услуги. Следователно то предполага достатъчна степен на постоянство и наличие на подходяща структура от гледна точка на човешки ресурси и техническо оборудване, което да позволява самостоятелното извършване на доставки на съответните услуги (решение от 28 юни 2007 г., Planzer Luxembourg, C-73/06, EU:C:2007:397, т. 54 и цитираната съдебна практика). По-конкретно, структура, която е лишена от собствен персонал, не може да попада в обхвата на това понятие „постоянен обект“ (вж. в този смисъл решение от 17 юли 1997 г., ARO Lease, C-190/95, EU:C:1997:374, т. 19).

43 Тази съдебна практика се потвърждава от член 11 от Регламент за изпълнение № 282/2011, съгласно който постоянният обект се характеризира по-специално с подходяща структура „от гледна точка на човешките и техническите ресурси“. Макар да е вярно, че този регламент за изпълнение е станал приложим, по силата на член 65 от него, едва от 1 юли 2011 г. и следователно не се прилага ratione temporis към делото по главното производство, съображение 14 от посочения регламент за изпълнение гласи, че той има за цел да изясни някои понятия, включително понятието „постоянен обект“, като вземе предвид практиката на Съда.

44 В случая от преписката, с която разполага Съдът, е видно, че жалбоподателят по главното производство не разполага със собствен персонал в Австрия и че лицата, на които са възложени някои задачи по управление, са договорно упълномощени от това дружество, тъй като последното е запазило правомощието си за вземане на всички важни решения относно отдаването под наем на въпросния недвижим имот.

45 Недвижим имот, в който не са налице никакви човешки ресурси, които да му дават възможност да действа самостоятелно, явно не отговаря на установените от съдебната практика критерии, за да бъде квалифициран като постоянен обект по смисъла както на Директива 2006/112, така и на изменената Директива 2006/112.

46 С оглед на гореизложеното на поставения въпрос следва да се отговори в смисъл, че не представлява постоянен обект по смисъла на член 43 от Директива 2006/112, както и на членове 44 и 45 от изменената Директива 2006/112, отдаден под наем в една държава членка недвижим имот в обстоятелства, при които собственикът на този имот не разполага със собствен персонал за изпълнение на услугата, свързана с отдаването под наем.

По съдебните разноски

47 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (десети състав) реши:

Не представлява постоянен обект по смисъла на член 43 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, както и на членове 44 и 45 от Директива 2006/112, изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 г., отдаден под наем недвижим имот в една държава членка в обстоятелства, при които собственикът на този имот не разполага със собствен персонал за изпълнение на услугата, свързана с отдаването под наем.

Подписи