Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

8 декември 2016 година*

„Преюдициално запитване — Данъчни въпроси — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 56 — Място на доставка на услуги — Понятието „други подобни права“ — Прехвърляне на квоти за емисии на парникови газове“

По дело C-453/15,

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Amtsgericht Laufen (Районен съд, Лауфен, Германия) с акт от 22 юли 2015 г., постъпил в Съда на 24 август 2015 г., в наказателното производство срещу

A,

B

в присъствието на:

Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof,

СЪДЪТ (втори състав),

състоящ се от: M. Ilešič, председател на състава, A. Prechal, M. A. Rosas, C. Toader и E. Jarašiūnas (докладчик), съдии,

генерален адвокат: M. Wathelet,

секретар, M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 13 юли 2016 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за A, от M. Wulf и M. Langrock, Rechtsanwälte,

— за B, от A. Norouzi и O. Sahan, Rechtsanwälte,

— за Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof — P. Frank, лично от него, както и от S. Heine, в качеството на представител,

— за германското правителство, от T. Henze и K. Petersen, в качеството на представители,

* Език на производството: немски.

— за гръцкото правителство, от E. Tsaousi и A. Dimitrakopoulou, в качеството на представители,

— за Европейската комисия, от M. Wasmeier и M. Owsiany-Hornung, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 септември 2016 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 56, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).

2 Това запитване е отправено в рамките на наказателно дело, образувано срещу A и B за помагачество при извършването на данъчна измама.

Правна уредба

Право на Съюза

3 Член 43 от Директивата за ДДС се съдържа в глава 3, раздел 1, който е озаглавен „Общо правило“, и предвижда правила относно мястото на доставка на услугите и 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“.

4 Член 56, параграф 1 от тази директива е част от съдържащия специални разпоредби и озаглавен „Доставка на различни услуги“ подраздел 5 от раздел 2 на същата глава от Директивата и предвижда:

„За място на доставка на следните услуги за клиенти, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживеене:

а) предоставяне или прехвърляне на права върху авторско право, патент, лицензии, търговски марки и други подобни права;

[…]“.

5 Член 3 от Директива 2003/87/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 октомври 2003 година за установяване на схема за търговия с квоти за емисии на парникови газове в рамките на Общността и за изменение на Директива 96/61/ЕО на Съвета (ОВ L 275, стр. 32; Специално издание на български език, 2007 г., глава 15, том 10, стр. 78) съдържа следната дефиниция:

„За целите на настоящата директива се прилагат следните определения:

а) „квота“ означава квота за отделяне на един тон еквивалент на въглероден д[и]оксид в рамките на определен период, която е валидна единствено за целите на изпълнение на изискванията на настоящата директива и може да бъде прехвърляна в съответствие с разпоредбите на настоящата директива;

[…]“.

6 Член 19 от Директива 2003/87 гласи:

„1. Държавите членки издават разпоредби за създаването и поддържането на регистър, за да се осигури точно отчитане на издаването, притежаването, прехвърлянето и отмяната на квоти. Държавите членки могат да поддържат своите регистри в обединени системи заедно с една или повече други държави членки.

2. Всяко лице може да притежава квоти. Регистърът е достъпен за обществеността и съдържа отделни сметки за вписване на квотите, които притежава всяко лице, на което или от което се издават или прехвърлят квоти.

[…]“.

Германско право

7 По смисъла на член 3a от Umsatzsteuergesetz (Закона за данъка върху добавената стойност, наричан по-нататък „UStG“), озаглавен „Място на другите доставки“, в редакцията му, приложима към фактите в спора по главното производство:

„1. Без да се засяга действието на разпоредбите на членове 3b и 3f, другите доставки на услуги се извършват в мястото, където данъчнозадълженото лице упражнява дейността си. Когато такава доставка е извършена от постоянен обект, същият се счита за място на доставката.

[…]

3. Ако получателят на някоя от посочените в параграф 4 други доставки е данъчнозадължено лице, в отклонение от параграф 1, се счита, че доставката е извършена в мястото, където получателят упражнява дейността си. Ако доставката е извършена за постоянния обект на данъчнозадължено лице, тя се счита за извършена в мястото, където се намира този обект. Ако получателят на някоя от посочените в параграф 4 други доставки не е данъчнозадължено лице и местоживеенето или седалището му е в трета страна, доставката е извършена в мястото, където той живее или има седалище.

4. По смисъла на параграф 3 „други доставки“ означава:

1) предоставянето, прехвърлянето и упражняването на права върху патент, авторско право, марки и други подобни права;

[…]“.

Спорът в главното производство и преюдициалният въпрос

8 A и B, които работят за голямо дружество за данъчни консултации, са осъдени от Landgericht Hamburg (Областен съд, Хамбург, Германия), който им налага наказание „глоба“ за помагачество при извършването на данъчна измама по дело, свързано със схема за измами с данъка върху добавената стойност (ДДС), осъществена от друг обвиняем, G, през периода от април 2009 г. до март 2010 г., чиято цел е укриването на този данък за търговия с квоти за емисии на парникови газове.

9 В тази схема за измами участват няколко дружества. Установеното в Германия дружество E, което е контролирано от G, придобива в чужбина квоти за емисии на парникови газове, освободени от ДДС, и ги препродава на дружеството I със седалище в Люксембург, управлявано също от G. Последното дружество издава на дружество E фактури под формата на кредитни известия, в които е посочен приложимият в Германия ДДС, и препродава квотите на установеното в Германия дружество C, като и за тази сделка са издадени кредитни известия, в които е посочен приложимият в Германия ДДС.

10 Дружеството E декларира в подадените от него справки-декларации за второто, третото и четвъртото тримесечие на 2009 г. оборот от продажбата на квотите на дружеството I, като приспада като платен по получени доставки ДДС по фалшиви фактури, издадени от мними местни доставчици. За януари и март 2010 г. това дружество не издава повече справки-декларации. По този начин то избягва плащането на сума в общ размер на 11 484 179,12 EUR. От своя страна, дружеството I декларира за периодите април—юли 2009 г. и септември 2009 г.—януари 2010 г., както и за март 2010 г. доставките на дружество C като облагаеми с ДДС сделки и във връзка с тях приспада като платен по получени доставки ДДС, посочен в кредитните известия, издадени на дружеството E, без да има основание за това, като така избягва плащането на сума в размер на 10 667 491,10 EUR.

11 Считано от края на май 2009 г. A и B извършват дейност по данъчно консултиране на дружеството I, като G им възлага да изготвят кратко експертно становище относно положението на дружеството I от гледна точка на облагането с ДДС. В експертното становище се посочва, че дружеството I може да начислява приложим в Германия ДДС и да го приспада като данъчен кредит само ако има място на стопанска дейност в Германия, чрез което извършва съответните сделки в това място и че фактурите, издадени преди обособяването на място на стопанска дейност в Германия, трябва да бъдат коригирани.

12 С оглед на сключен със задна дата договор за наем на офис в Германия, считано от 1 април 2009 г., A и B, които не са знаели каква роля изпълнява дружеството I в рамките на схемата за измами с ДДС, изготвят от негово име коригирани справки-декларации по ДДС за месеците април и май 2009 г., които подават на 12 август 2009 г. в германската данъчна служба. В тези декларации те включват като платен по получени доставки ДДС, посочен в кредитните известия, издадени на дружеството E, а именно в размер на 147 519,80 EUR за април 2009 г. и съответно в размер на 1 146 788,70 EUR за май 2009 г., въпреки че са считали за „много вероятно“ дружеството I да няма място на стопанска дейност в Германия.

13 Сезиран с ревизионните жалби, подадени от A и B и с ревизионния протест на прокуратурата срещу присъдата, постановена от Landgericht Hamburg (Областен съд, Хамбург), запитващата юрисдикция — Bundesgerichtshof (Федерален върховен съд) — изтъква, че преценката дали A и B са виновни за помагачество при извършване на данъчна измама, съгласно германското наказателно право зависи от обстоятелството дали те умишлено са подали до данъчната администрация неверни справка-декларации по ДДС, в които без основание са приспаднати

данъци по издадени кредитни известия за доставките на дружеството E. Запитващата юрисдикция изтъква по-нататък, че доколкото A и B не знаели за участието на дружествата E и I в схемата за измами с ДДС, осъществявана от G, случаят би бил такъв само ако по кредитните известия, издадени на дружеството E, не е следвало да се приспада ДДС като данъчен кредит, тъй като в тези известия не е следвало да бъде посочван ДДС. Същата юрисдикция уточнява, че такъв обаче би бил случаят с фактурите, издадени на дружеството I, чието седалище е в Люксембург, само ако мястото на доставка — състояща се в прехвърлянето на квоти за емисии — не е в Германия. Дружеството E обаче би могло да издаде на дружеството I фактура с посочен ДДС само ако в съответствие с член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС мястото на доставка не е мястото, където е установен доставчикът на услугите — дружеството E, а мястото на установяване на получателя — дружеството I, поради което доставката не би била облагаема с ДДС в Германия.

14 Запитващата юрисдикция отбелязва, че последното условие предполага през 2009 г. за място на доставка на квотите за емисии на парникови газове по смисъла на член 3a, параграф 4 UStG, в приложимата към фактите в спора по главното дело редакция, който транспонира в германското право член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, да се счита мястото, където получателят е установил своята дейност или има постоянен обект, което означава да се прецени дали търговията с такива квоти представлява прехвърлянето на „друго подобно право“ по смисъла на тези разпоредби.

15 Във връзка с това запитващата юрисдикция смята, че тълкуването на понятието „други подобни права“ по смисъла на член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС не е толкова очевидно, че да не подлежи на каквото и да било основателно съмнение. Тази юрисдикция обаче е склонна да приеме, че посочените квоти са „подобни“ по смисъла на тази разпоредба, тъй като думата „подобен“ означава, че „съвпада по определени характеристики“ или че е „сходен с посоченото“, доколкото предвидените в тази разпоредба права се характеризират с това, че законодателят е предоставил на титуляря абсолютно право, заедно с изключителното правомощие да го използва или да не допуска други лица да го използват. Квотите за емисии били сходни с правата на интелектуална собственост.

16 При тези обстоятелства Bundesgerichtshof (Федерален върховен съд) решава да спре производството по делото и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Следва ли член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС да се тълкува в смисъл, че съгласно член 3, буква а) от Директива 2003/87 квотата за отделяне на един тон еквивалент на въглероден диоксид в рамките на определен период представлява „друго подобно право“ по смисъла на член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС?“.

По преюдициалния въпрос

17 С поставения въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали член 56, точка 1, буква а) от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че „другите подобни права“, посочени в тази разпоредба, включват и квотите за емисии на парникови газове, както са определени в член 3, буква а) от Директива 2003/87.

18 Във връзка с това преди всичко следва да се посочи, че член 43 от Директивата за ДДС съдържа общо правило за определянето на мястото за данъчно привързване на доставките, предвид обстоятелството че член 44 и сл. от тази директива предвиждат поредица от специфични привръзки. Както следва от постоянната практика на Съда относно разпоредбите, които са по същество идентични на член 9 от 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 (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1), член 43 от Директивата за ДДС няма предимство спрямо член 44 и сл. от същата. По отношение на всеки конкретен случай следва да се поставя въпросът дали той съответства на някоя от хипотезите, посочени в член 44 и сл. от тази директива. Ако това не е така, посоченият случай попада в обхвата на член 43 от тази директива (вж. в този смисъл по-специално решения от 26 септември 1996 г., Dudda, C-327/94, EU:C:1996:355, т. 20 и 21 и от 6 ноември 2008 г., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, EU:C:2008:609, т. 24 и 25).

19 От това следва, че член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС не следва да се смята за изключение от общо правило, поради което да подлежи на стриктно тълкуване (вж. в този смисъл решения от 27 октомври 2005 г., Levob Verzekeringen и OV Bank, C-41/04, EU:C:2005:649, т. 34 и от 7 септември 2006 г., Heger, C-166/05, EU:C:2006:533, т. 17).

20 С оглед на тези съображения следва да се изследва въпросът дали прехвърлянето на квоти за емисии на парникови газове съответства на някоя от посочените в член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС хипотези, а именно „предоставяне или прехвърляне на права върху авторско право, патент, лицензии, търговски марки и други подобни права“.

21 Необходимо е да се констатира, че подобно съответствие не изглежда да следва очевидно от текста на член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, тъй като изрично посочените в него права се отнасят до интелектуалната собственост, докато дефинираните в член 3, буква а) от Директива 2003/87 квоти, които представляват разрешение на държавата или на публични органи да бъдат изпуснати парникови газове в рамките на определен период, не спадат към тази област.

22 Въпреки това, на първо място, следва да се посочи, както отбелязва генералният адвокат в точка 62 от представеното заключение, че квотите за емисии на парникови газове разкриват сходства с тези права или с някои от тях. Така, по-специално, тези квоти и тези права са нематериални, предоставят на притежателя им изключително правомощие и могат да бъдат цедирани на трето лице, в зависимост от конкретния случай, чрез предоставяне или прехвърляне, позволяващо на това трето лице да ги използва за нуждите на дадена икономическа дейност. Освен това, тъй като някои от тези права подлежат на вписване на основание на член 19 от Директива 2003/87, притежаването и прехвърлянето на тези квоти също са обект на вписване.

23 На второ място, съответствието между посочените в тази разпоредба хипотези и квотите на парникови газове следва да се преценява също и с оглед на целта, преследвана с член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС.

24 В това отношение следва да се припомни, че целта на разпоредбите от Директивата за ДДС, които определят мястото на облагане за доставките на услуги, е да се избегнат, от една страна, споровете за компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и от друга — необлагането на приходи (вж. в този смисъл решение от 6 ноември 2008 г., Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsråde, C-291/07, EU:C:2008:609, т. 24 и от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 41).

25 Съдът вече е посочвал по отношение на член 9 от Шеста директива 77/388, че логиката, която е в основата на разпоредбите относно мястото на доставка на услуги, изисква, доколкото е възможно, данъчното облагане да бъде извършено в мястото, където се ползват стоките и услугите (решение от3 септември 2009 г., RCI Europe, C-37/08, EU:C:2009:507, т. 39).

26 Включването на квоти за емисии на парникови газове в понятието „други подобни права“, посочено в член 56, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, съответства на тази цел и на тази логика.

27 В действителност, от една страна, тъй като прехвърлянето на квоти се вписва задължително в регистъра по член 19 от Директива 2003/87, лесно и с голяма степен на сигурност могат да бъдат определени: идентичността на приобретателя, мястото, в което той е установил икономическата си дейност или където той има постоянен обект, за чиито нужди е извършено прехвърлянето, или също така мястото на неговия постоянен адрес или обичайното му местоживеене, а следователно също и държавата, за която е предназначено прехвърлянето.

28 От друга страна, тъй като прехвърлените квоти трябва по принцип да бъдат използвани в мястото, където приобретателят упражнява своята икономическа дейност, данъчното привързване към това място на доставката на услугата, състояща се в прехвърлянето на квоти, би позволило за тази доставка да се приложи режимът за облагане с ДДС на държавата членка, на чиято територия са използвани посочените квоти.

29 Освен това следва да се посочи, както отбелязва генералният адвокат в точка 84 от представеното заключение, че това разрешение е възприето от повечето от държавите членки преди, от една страна, транспонирането на Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директивата за ДДС по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, 2008 г., стр. 11), която по отношение на доставките на услуги на данъчнозадължени лица установява, считано от 1 януари 2010 г., общото правило, че мястото на доставка е мястото, където е установен получателят, а от друга страна, преди транспонирането на Директива 2010/23/ЕС на Съвета от 16 март 2010 година за изменение на Директивата за ДДС относно общата система на данъка върху добавената стойност по отношение на незадължително и временно прилагане на механизма за самоначисляване във връзка с доставки на някои услуги, при които съществува риск от измами (ОВ L 72, 2010 г., стр. 1.), с която в Директивата за ДДС се добавя член 199a, съгласно който държавите членки могат да предвидят, че платец на ДДС е данъчнозадълженото лице, получател на прехвърляне на квоти за емисии на парникови газове по смисъла на член 3 от Директива 2003/87.

30 С оглед на всички изложени съображения на поставения въпрос трябва да се отговори, че член 56, точка 1, буква а) от Директивата за ДДС следва да се тълкува в смисъл, че „другите подобни права“, посочени в тази разпоредба, включват квотите за емисии на парникови газове, както са определени в член 3, буква а) от Директива 2003/87.

По съдебните разноски

31 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 (втори състав) реши:

Член 56, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкува в смисъл, че „другите подобни права“, посочени в тази разпоредба, включват квотите за емисии на парникови газове, както са определени в член 3, буква а) от Директива 2003/87/ЕО на Европейския парламент и на Съвета от 13 октомври 2003 година за установяване на схема за търговия с квоти за емисии на парникови газове в рамките на Общността и за изменение на Директива 96/61/ЕО на Съвета.

Подписи