

Дело C-288/19

**Резюме на преюдициалното запитване съгласно член 98, параграф 1 от
Процедурния правилник на Съда**

Дата на постъпване в Съда:

9 април 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Finanzgericht des Saarlandes (Германия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

18 март 2019 г.

Жалбоподател:

QM

Ответник:

Finanzamt Saarbrücken

Предмет на главното производство

Определяне на данъка върху оборота за 2013 г. и 2014 г. за предоставянето за ползване на служебни превозни средства

Предмет и правно основание на преюдициалното запитване

Тълкуване на правото на Съюза, член 267 ДФЕС

Преюдициален въпрос

Трябва ли член 56, параграф 2 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“) да се тълкува в смисъл, че под „отдаване под [...] наем [...] на превозни средства на данъчно незадължено лице“ следва да се разбира и предоставянето за ползване на превозно средство, включено в стопанските активи на данъчнозадължено лице (служебно превозно средство), на наетия от него

персонал, ако съответният работник или служител не заплаща възнаграждение за ползването на превозното средство, като това не представлява (част от) неговите трудови задължения и следователно не извършва плащане, не изразходва за целта част от получаваното парично възнаграждение и освен това не избира между различни предлагани от данъчнозадълженото лице предимства съгласно споразумение между страните, според което правото на ползване на служебното превозно средство е свързано с отказа от други предимства?

Посочени разпоредби на правото на Съюза

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), изменена с Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година (ОВ L 44, стр. 11) (наричана по-нататък „Директивата за ДДС“), и по-специално членове 2, 24, 26, 45, 56.

Посочени разпоредби от националното право

Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“), и по-специално членове 1, 3, 3a, 3f

Кратко представяне на фактическата обстановка и на производството

- 1 Жалбоподателят е акционерно дружество, учредено по люксембургското право (S. A.), със седалище във Великото херцогство Люксембург. Той предоставя за ползване на двама служители, които работят в предприятието му в Люксембург и имат постоянен адрес в Германия, по едно служебно превозно средство, представляващо част от неговите стопански активи, включително и за лично ползване. През процесните години той удържа от заплатата на единия от двамата служители част от разходите за предоставения му за ползване служебен автомобил. Жалбоподателят е регистриран в Люксембург по така наречения „опростен режим на данъчно облагане“, при който няма право на данъчен кредит. Вследствие на това обстоятелство той не е ползвал данъчен кредит за свързаните с двата служебни автомобила разходи; в замяна на това въз основа на опростената процедура за данъчно облагане в Люксембург не е извършено и облагане на предоставянето за ползване на превозни средства на служителите.
- 2 Тъй като предоставя за ползване превозни средства в Германия, през ноември 2014 г. жалбоподателят е регистриран за целите на облагането с данъка върху оборота от ответната данъчна служба. В декларациите за данъка върху оборота, които подава за процесните години, жалбоподателят декларира за това предоставяне за ползване на превозни средства, считано

от 2013 г., 19 % облагаеми други доставки в размер на 7 904 EUR (за 2013 г.), съответно 20 767 EUR (за 2014 г.) и дължимия за тях данък върху оборота. Жалбоподателят подава жалба по административен ред срещу актовете за определяне на данъчни задължения за двете години, която е отхвърлена от ответника като неоснователна.

- 3 С жалбата си жалбоподателят иска да бъде определен данък върху оборота за 2013 г. и 2014 г. в размер на 0 EUR.

Основни доводи на страните в главното производство

- 4 Жалбоподателят счита, че не са налице условията за облагане с данък върху оборота на предоставянето на служебни автомобили в Германия.
- 5 Предоставянето за ползване на служебните автомобили не било възмездно по смисъла на законодателството на Съюза, тъй като работниците и служителите нито извършвали плащане, нито било необходимо да изразходват част от получаваното парично възнаграждение. Самият факт, че работникът или служителят работел за работодателя и че ползването подлежало на облагане като доход съгласно режима за данъчно облагане на доходите, не означавало, че е налице възмездно ползване.
- 6 Също така не можело да се приеме, че е налице отдаване под наем. Според актуалната практика на Съда предоставянето на разположение на стопански активи за лично ползване, без от ползващите се лица да бъде изисквано да заплащат наем в пари, не следва да се квалифицира като отдаване под наем, което е освободено от данък, а като безвъзмездна престация съгласно член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС. От гражданскоправна гледна точка предоставянето за ползване на служебно превозно средство също трябвало да се преценява съгласно трудовото законодателство, а не съгласно законодателството в областта на наемните отношения. Според практиката на Bundesfinanzhof (Федерален финансов съд, Германия) предоставянето за ползване на служебни автомобили е неразделна част от възнаграждението на служителите на ръководна длъжност. Мнението на ответника противоречало на почти единодушното становище на Комитета по ДДС в насоките, приети на 101-ото заседание от 20 октомври 2014 г.
- 7 Ответникът моли жалбата да бъде отхвърлена като неоснователна.
- 8 Според него предоставянето на служебни превозни средства на работници или служители следва да се класифицира като възмездна доставка на услуги под формата на дългосрочен наем на транспортни средства. Съгласно указанията на Федералното министерство на финансите във Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Anwendungserlass) (Правилник за прилагане на Закона за данъка върху оборота) и относимите писма на Bundesministerium der Finanzen (Федералното министерство на финансите) предоставянето за ползване на

превозно средство от търговец на неговия персонал за лично ползване трябвало да се квалифицира като друга възмездна доставка, възнаграждението за която се състои в равностойността на пропорционална част от труда, който работникът или служителят би положил за времето на личното ползване на превозното средство. Според ответника това правило се прилага винаги когато превозното средство — както в настоящия случай — се предоставя на работника или служителя за лично ползване за определен период, а не само в отделни случаи. Съгласно насоките на Комитета по ДДС от 20 октомври 2014 г. нямало значение дали доставката се извършва възмездно или безвъзмездно. Обстоятелството, че Великото херцогство Люксембург не одобрява издадените насоки, счита предоставянето на превозно средства за ползване за безвъзмездна доставка и я облага с данък на мястото, където е установен доставящият търговец, противоречи на становището на мнозинството в Комитета по ДДС.

Кратко изложение на мотивите за преюдициалното запитване

- 9 Разрешаването на спора зависи от тълкуването на член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС. Ако „отдаването под наем на превозно средство” в този смисъл представлява по-конкретно и предоставянето за ползване на превозно средство, което е включено в стопанските активи на данъчнозадължено лице (служебно превозно средство), на наетите работници и служители, без те да заплащат възнаграждение за ползването на превозното средство, като това не представлява (част от) неговите трудови задължения, то мястото на доставка при отдаване под некраткосрочен наем се определя според постоянния адрес на работника или служителя, който в настоящия случай се намира във Федерална република Германия.
- 10 Обратно, ако това предоставяне за ползване на служебен автомобил не се разглежда като отдаване под наем на превозно средство по смисъла на член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС, то съгласно действащото законодателство на Съюза мястото на доставка на тази услуга, когато става въпрос за възмездна доставката на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директивата за ДДС, предоставени на данъчно незадължено лице, или пък за доставка, третирана като възмездна доставка на услуги съгласно член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, по силата на член 45 от Директивата за ДДС ще бъде мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност, тоест в случая Люксембург, така че ответникът няма да подлежи на данъчно облагане.
- 11 По отношение на въпроса за еднаквото третиране мястото на доставка на услуги, които се състоят в употребата на стоки, които са част от стопанските активи, за лични нужди на работниците или служителите (следователно и в предоставянето за ползване на служебни автомобили), Комитетът по ДДС приема насоки на своето 101 заседание от 20 октомври 2014 г. (документ Н — taxud.c.1(2015)721834-832 и документ — taxud.c.1(2016)1136484-

832 REV, наричани по-нататък „Насоките на Комитета по ДДС“). Тези насоки не се разбират еднозначно от Великото херцогство Люксембург и от Федерална република Германия; за разлика от Германия, Люксембург счита, че предоставянето за ползване на превозни средства, като разглежданото в настоящия спор, не е възмездна услуга за отдаване под наем, а доставка, третирана като възмездна доставка на услуги съгласно член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС, за която мястото на доставка се определя съгласно член 45 от Директивата за ДДС според седалището на доставчика (Люксембург).

- 12 Настоящият съдебен състав счита, че отговорът на преюдициалния въпрос следва да е отрицателен.
- 13 Облагането с данък върху оборота на предоставянето за ползване на служебни автомобили в Германия може да се извърши само в съответствие с член 3а, параграф 3, точка 2, трето изречение от UstG. С въвеждането на тази норма германският законодател транспонира в националното право член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС, който е изменен от 1 януари 2013 г. Съгласно посочената разпоредба мястото на доставка на услуга за отдаване под наем на превозно средство е мястото на постоянния адрес на получателя, когато той не е нито търговец, нито юридическо лице, на което е предоставен идентификационен номер по ДДС.
- 14 Според настоящия съдебен състав съгласно член 56 от Директивата за ДДС и съответния на тази разпоредба член 3а, параграф 3, точка 2, трето изречение от UstG мястото на доставка може да бъде в Германия само в случай на възмездна услуга за отдаване под наем. По този въпрос възникват съмнения.
- 15 За да се приеме, че е налице възмездна доставка в настоящия спор, следва работниците или служителите да са заплатил възнаграждение за предоставянето за ползване на лекия автомобил. Настоящият съдебен състав изразява съмнения, че това условие е изпълнено по отношение на служителя на жалбоподателя, който не заплаща отделно възнаграждение, извън неговото трудово възнаграждение.
- 16 Германската данъчна администрация редовно квалифицира предоставянето на служебно превозно средство от търговец на наетите от него работници или служители за лично ползване като дългосрочно отдаване под наем на превозно средство и счита, че наемната цена е равностойността на пропорционалната част от труда, който работникът би положил за срока на личното ползване на превозното средство. Основание за това дава и схващането, че предоставянето за ползване на превозно средство за лични цели представлява така нареченото възнаграждение в натура, което по отношение на даден работник по принцип подлежи на облагане с данък върху доходите като трудово възнаграждение (и следователно като част от неговото възнаграждение за положен труд).

- 17 В светлината на практиката на Съда обаче не следва да е налице възмездна доставка. В решение *Medicom и Maison Patrice* (решение от 18 юли 2013 г., C-210/11 и C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) относно понятието „възмездна доставка на услуги“ Съдът посочва, че такава доставка предполага наличие на пряка връзка между предоставената услуга и полученото възнаграждение, като липсата на такова плащане не може да се компенсира от обстоятелството, че за целите на облагането с данъка върху доходите използването за лични нужди на стока, която е част от стопанските активи, се разглежда като количествено определяемо възнаграждение в натура и следователно в известен смисъл като част от възнаграждението, от която ползващото се лице се отказва като насрещна престация за предоставянето на въпросната стока.
- 18 Малко по-различен е обаче случаят, когато от трудовите възнаграждения на работниците или служителите се правят удържки в размер, съответстващ на сумата за предоставяне на разположение на стоката или е сигурно, че част от извършваната от тези служители работа може да се счита за насрещна престация за предоставянето на разположение на стоката (вж. също решение от 16 октомври 1997 г., *Fillibeck*, C-258/95, ECLI:EU:C:1997:491). Така например в решение *Astra Zeneca UK* (решение от 29 юли 2010 г., C-40/09, ECLI:EU:C:2010:450) Съдът приема, че възнаграждението е в размер на равностойността на пропорционалната част от полагаия труд.
- 19 Германската данъчна администрация редовно разглежда полагаия от работниците или служителите труд като насрещна престация (възнаграждение) за предоставянето на превозно средство за лично ползване, ако това е уредено в трудовия договор или се основава на устни уговорки или други свързани с трудовото правоотношение обстоятелства, при условие че превозното средство се предоставя за лично ползване за определен период, а не само в отделни случаи. По принцип *Bundesfinanzhof* споделя това становище.
- 20 Доколкото служителят не извършва никакво плащане за предоставянето на лекия автомобил за ползване, не е необходимо да изразходва част от паричното си възнаграждение, при положение че не е постигнато споразумение, предоставящо му право да избира между различни предимства, не би следвало в случая по главното производство да се приеме, че е налице възмездна доставка. Съмнения относно възмездния характер на доставката поражда и фактът, че възнаграждението, което съгласно германското законодателство в областта на данъка върху доходите по принцип се определя във фиксиран размер, не трябва да е конкретно уговорен наем по смисъла на практиката на Съда.
- 21 Обстоятелството, че решение на Съда *Medicom и Maison Patrice Alard* (решение от 18 юли 2013 г., C-210/11 и C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479) се отнася до изключение от данъчното облагане, а не до въпроса за възможността за облагане на сделки, не изключва приложимостта му към

спора; тъй като въпросът дали е налице възнаграждение или не, трябва да бъде уреден еднозначно.

- 22 Дори ако обаче бъде отхвърлено наличието на възмездна доставка, остава спорен въпросът дали все пак мястото на предоставяне за ползване на служебните автомобили не се намира в Германия. В това отношение ответникът се позовава на член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС и твърди, че съгласно тази разпоредба няма значение дали доставката е възмездна или безвъзмездна, стига да се приеме, че е налице услуга за отдаване под наем. Ако се приеме, че отдаването под наем съгласно член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС обхваща както възмездните доставки, така и случаите на безвъзмездно предоставяне за ползване — например доставката, третирана като възмездна доставка на услуги под формата на ползване на стоката, включени в стопанските активи съгласно член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС — мястото на доставка в настоящия спор също ще се намира в Германия. За да мотивира становището си, германската данъчна администрация отново се позовава на насоките на Комитета по ДДС. Точка 3 от тези насоки гласи следното:

„Преобладаващото мнозинство в Комитета по ДДС счита, че по отношение на мястото на доставка на услуга, която се състои в ползването на дадена стока, се прилага едно и също правило, независимо дали доставката на услугата е възмездна или се облага съгласно член 26, параграф 1, буква а) от Директивата за ДДС“.

- 23 Спорно е дали посоченото се отнася и до услуги за отдаване под наем на превозни средства. За безвъзмездни доставки, които се извършват под формата на ползване на стоки, включени в стопанските активи, за лични цели, и които са третирани като възмездна доставка (на услуги) съгласно член 26, параграф 1 от Директивата за ДДС, тази директива не съдържа отделна правна уредба относно определянето на мястото на данъчно облагане, така че не е необходимо да се прави разграничение при определянето на местата; това обаче не се отнася до специалния вид доставка на услуги под формата на отдаване под наем на превозни средства, за които се прилага член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС. Насоките, според които случаите на възмездните доставки и на доставките, третирани като възмездни доставки съгласно член 26 от Директивата за ДДС, трябва да се разглеждат по един и същи начин, са приложими само за такива доставки на услуги, за които липсва отделна разпоредба относно определянето на мястото, като например член 56 от Директивата за ДДС.

- 24 Комитетът по ДДС също е склонен да приема, че предоставянето на служебен автомобил за ползване на работниците или служителите по принцип следва да се счита за „друга доставка на услуги“ и че за наличието на отдаване под наем на превозно средство е необходимо то да има възмезден характер, вж. точка 3, втори абзац и точка 1, последен абзац от посочените насоки на Комитета по ДДС.

- 25 В този контекст настоящият съдебен състав също счита, че има много основания да се приеме, че като услуга за отдаване под наем по смисъла на член 56, параграф 2 от Директивата за ДДС може да се разглежда само възмездна доставка, каквато — видно от гореизложеното — в настоящия случай липсва; освен това безвъзмездна употреба на стоки, които са част от стопанските активи, за лични цели на работниците или служителите, и услуга за отдаване под наем не трябва да се третираат еднакво.
- 26 Следните аспекти също дават основание да се приеме, че предоставянето за ползване на служебни превозни средства по начина, който е в основата на настоящия спор, не следва да се квалифицира като услуги за отдаване под наем по смисъла на член 56, параграф 2 от Закона за ДДС.
- 27 Съгласно практиката на Съда за да е налице на услуга за отдаване под наем, е необходимо по-конкретно да са изпълнени всички характерни за съответната сделка условия (решения от 18 юли 2013 г., *Medicom и Maison Patrice Alard*, C-210/11 и C-211/11, ECLI:EU:C:2013:479, и от 29 март 2012 г., C-436/10, ECLI:EU:C:2012:185). Към тях спада и условието на наемателя да бъде предоставено правото на владение върху дадена вещ за определен уговорен срок срещу заплащане на наем, като в резултат на това изключва владението на други лица върху тази вещ. Ако се приеме, че възнаграждението е равностойно на пропорционална част от труда, който полага получателят, е спорно как трябва да се квалифицира плащането на възнаграждение при болест на служителя, тоест когато засегнатият работник не полага труд.
- 28 Предоставянето на превозни средства за ползване не се осъществява в рамките на наемно правоотношение, а се урежда от трудовото право. Това е така, тъй като то е свързано единствено със служебното/ трудовото правоотношение на служителя или работника; това предоставяне е допълнителна насрещна престация за полагането на труд (съгласно практиката на *Bundesfinanzhof* и когато при предоставянето няма изрични уговорки). В случая по главното производство жалбоподателят също не предоставя за ползване превозни средства на други лица, по-специално неговият предмет на дейност не е отдаването под наем на превозни средства с търговска цел. Предоставянето за ползване на служебен автомобил е уредено в трудовия договор или съответства на обичайните придобивки, които жалбоподателя предоставя на работниците или служителите. Следователно наред с трудовото правоотношение не съществува отделно договорно правоотношение; това е видно и от обстоятелството, че предоставянето на превозното средство за ползване се прекратява с прекратяването на трудовото правоотношение — то не продължава впоследствие.