

Дело C-94/19

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

6 февруари 2019 г.

Запитваща юрисдикция:

Corte suprema di cassazione (Италия)

Дата на акта за преюдициално запитване:

27 ноември 2018 г.

Жалбоподател:

San Domenico Vetraria SpA

Отвeтник:

Agenzia delle Entrate

**CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE (ВЪРХОВЕН КАСАЦИОНЕН
СЪД)**

V-то ГРАЖДАНСКО ОТДЕЛЕНИЕ

[...]

Заседание от 23.1.2018 г.

постанови следното

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

по жалба [...], подадена от

s.p.a. San Domenico Vetraria, [...]

жалбоподател,

срещу

Agenzia delle entrate (Агенция за приходите), [...]

ответник и насрещен жалбоподател,

в присъствието на

[ориг. 2]

Ministero dell'Economia e delle Finanze (Министерство на икономиката и финансите), [...]

ответник,

[...] [процесуални въпроси]

Факти по делото

1. Според текста на обжалваното съдебно решение при частична проверка за целите на ДДС е установено за 2004 г., че управител на s.p.a. Avir, дружество майка на s.p.a. San Domenico Vetraria, е бил командирован в дъщерното дружество със задачата да ръководи едно от неговите предприятия и че съответните разходни елементи са били начислени на приемащото дружество.

2. При това положение s.p.a. San Domenico Vetraria е получило от своето дружество майка фактури за суми, съответстващи на разходите, направени за командирования управител, и при възстановяването им е начислило ДДС за целите на последващото упражняване на съответното право на приспадане.

3. От друга страна Agenzia твърди, че възстановените суми, тъй като не се отнасят за доставки на услуги между дружеството майка и неговото дъщерно дружество, не подлежат на облагане с ДДС, в резултат на което удържа ДДС, който данъчнозадълженото лице е приспаднало на това основание.

4. Agenzia посочва също така, че данъчнозадълженото лице е придобило отпадъци от стъклен амбалаж и отпадъчно стъкло, без обаче да обложи сделките с ДДС, така че удържа и съответния неплатен ДДС.

[ориг. 3]

5. Дружеството е обжалвало последвалия данъчнооблагателен акт, без да постигне успех както на първа, така и на втора инстанция.

6. Що се отнася по-специално до първия аспект, въззивният съд приема, че е приложим член 8, алинея 35 от Закон № 67 от 11 март 1988 г., така че при липсата на доказателства, че командированият служител е получавал увеличени суми или е изпълнявал функции, различни от вече изпълняваните в командированото дружество, той приема, че са извършвани обикновени възстановявания на суми, неподлежащи на облагане.

7. Що се отнася до втория аспект, той квалифицира доставките на отпадъци от стъклен амбалаж като доставки на услуги, попадащи в обхвата на точка 127-*sexiesdecies* в таблица А, част III, съдържаща се в приложение към Декрет № 633/72 на президента на Републиката, така че ги счита за подлежащи на облагане с ДДС в размер на 10%.

8. S.p.a. San Domenico Vetraria подава касационна жалба срещу това съдебно решение с цел отмяната му, като изтъква четири основания, които илюстрира в писмено становище, на което Agenzia реагира с насрещна жалба.

9. [...] [процесуални въпроси]

Основания за решението

Обхват на въпроса

10. Съдът счита, с оглед на съдебната практика [на Европейския съюз и] националната [съдебна практика] в тази материя, че решаващо значение за решаването на спора относно третирането за целите на ДДС на командироването на персонал срещу възстановяване на съответните разходи има **[ориг. 4]** въпросът за възможността сделката да се квалифицира като облагаема.

Всъщност с *второто основание за обжалване* дружеството жалбоподател се оплаква от нарушение или неправилно прилагане на член 8, алинея 35 от Закон № 67/88, член 12 от Общите положения на законодателството, предшестващи италианския Граждански кодекс, членове 1321 и 1322 от Гражданския кодекс, с оглед на член 10, алинея 1 от Закон № 212/00, и съответно от липса на мотиви или непълнота или противоречивост на мотивите, в частта, в която въззивният съд е установил по отношение на командироването на служителя, че е налице обикновена операция по възстановяване на разходи, която като такава е необлагаема, пренебрегвайки освен това конкретните функции, възложени на управителя и липсата на каквато и да е щета за държавния бюджет.

10.1. [...] **[ориг. 5]** [...] [национално право — отхвърляне на първото основание за обжалване]

Правото на Съюза

Понятието „облагаема доставка на услуги“

11. Поначало Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година, както и 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, очертава много широко приложно поле за ДДС, като

в член 2 относно облагаемите сделки изброява освен вноса на стоки и доставките на стоки и услуги, извършени възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество (решение на Съда от 3 септември 2015 г., С-463/14, „Аспарухово Лейк Инвестмънт Къмпани“ ООД, т. 33).

В член 6 от Шеста директива, в редакцията, приложима към момента на настъпване на фактите, се посочва още:

„1. „Доставка на услуги“ означава всяка сделка, която не е доставка на стоки по смисъла на член 5“.

11.1. Понятието „доставка на услуги“ по смисъла на Директивата за ДДС трябва да се тълкува независимо от целите и резултатите на съответните сделки (решение на Съда от 22 ноември 2018 г., С-295/17, МЕО - Servigos de Comunicagões e Multimédia SA, т. 60).

[ориг. 6]

При всички положения член 9 от Шеста директива, както и идентичната разпоредба на член 56 от Директивата за ДДС, причислява към доставките на услуги „осигуряването на персонал“ и един от начините, по които се извършва това осигуряване, е именно командироването.

Понятието „насрещна престация“

12. Преценката дали плащането на възнаграждение се извършва като насрещна престация за доставка на услуги, е въпрос, свързан с правото на Съюза, който трябва да бъде решен независимо от преценката от гледна точка на националното право (решение на Съда по дело С-295/17, посочено по-горе, т. 69), така че съдържащата се в националното право квалификация на плащането на суми като възстановяване, а не вече като насрещна престация, сама по себе си е ирелевантна.

12.1. Доставка на услуги е извършена възмездно по смисъла и на Шеста директива, и на Директивата за ДДС, само ако между доставчика и получателя съществува правоотношение, в рамките на което се разменят взаимни престации, като полученото от доставчика възнаграждение трябва да представлява действителната равностойност на услугата, предоставена на получателя (вж. решение на Съда от 18 януари 2017 г., С-37/16, т. 25). Съдът е приел, че случаят е такъв, ако съществува пряка връзка между извършената услуга и получената в замяна равностойност, т.е. когато платените суми действително представляват насрещна престация за услуга, която е определяема в рамките на такова правоотношение (решение на Съда по дело С-37/16, посочено по-горе, т. 26).

12.2. За целите на ДДС обаче не е необходимо замяната да е доходоносна, тъй като резултатът от икономическата операция няма значение (решение на

Съда от 22 юни 2016 г., С-267/15, Gemeente Woerden, т. 40, [ориг. 7] относно уговарянето на цена, която е по-ниска от направените разходи).

Обстоятелството, че тази икономическа дейност се извършва на цена, равна на, над или под себестойността само по себе си не оказва влияние при квалификацията на дадена сделка като „възмездна“, освен ако разликата между направените разходи и сумата, получена като насрещна престация, е особено голяма (решение на Съда от 12 май 2016 г., С-520/14, във връзка със случай, в който заплатената такса представлявала три процента от сумата, изплатена от общината за финансиране на услугите по училищен превоз).

13. За да се определи дали дадена доставка на услуги е извършена възмездно, така че тази дейност да трябва да се квалифицира като икономическа дейност, следва обаче да се анализират всички условия на извършването ѝ (решение на Съда по дело С-520/14, т. 29).

13.1. По-специално, ирелевантно за тази цел изглежда обстоятелството, че разходите, направени от дъщерното дружество, съответстват на сумата на възнагражденията и на разходите за заети лица, направени от дружеството майка и следователно от трети субект спрямо този, върху която в крайна сметка пада съответната тежест.

Всъщност Съдът е постановил (решение на Съда от 18 юли 2013 г., С-124/12, „ЕЙ И ЕС — ЗС МАРИЦА ИЗТОК I“ ЕООД), че член 168, буква а) и член 176, втора алинея от Директивата за ДДС (съответстващи на член 17, параграф 2, буква а) и параграф 6 от Шеста директива) трябва да се тълкуват в смисъл, че не допускат национално законодателство, по силата на което данъчнозадължено лице, което прави разходи за транспортни услуги, работно облекло, предпазни средства и командировки на лица, полагащи труд за това данъчнозадължено лице, няма право на приспадане на ДДС за тези [ориг. 8] разходи, с мотива че посочените лица са му предоставени от друго дружество и следователно те не могат да бъдат разглеждани по смисъла на това законодателство като членове на персонала на данъчнозадълженото лице, макар и посочените разходи да могат да се разглеждат като тясно и непосредствено свързани с общите разходи за цялостната икономическа дейност на посоченото данъчнозадължено лице.

Националното право

14. Член 3 от Декрет № 633 на президента на Републиката от 26 октомври 1972 г. за въвеждането и режима на данъка върху добавената стойност, предвижда, че:

„Доставки на услуги са доставките, извършени срещу възнаграждение, които произтичат от договори за шилеме, изработка, превоз, поръчка, спедиция, представителство, медиация, влог и най-общо във връзка със задължения за действие или за бездействие, или задължения да се търпи дадено действие, независимо от техния източник. Възмездни доставки на

услуги са доставките, извършени за лично или семейно ползване на предприемача или на лицата, които практикуват занаят или свободна професия, или за други дейности, различни от икономическата дейност на предприятието или упражняването на занаят или на свободна професия“.

Член 30 от Законодателен декрет № 276 от 10 септември 2003 г. за изпълнение на делегираните правомощия в областта на заетостта и на трудовия пазар, предвидени в Закон № 30 от 14 февруари 2003 г., предвижда, че:

„Хипотезата на командироването е налице, когато работодател, за да задоволи свой собствен интерес, предоставя временно един или повече работници или служители на разположение на друго лице за изпълнението на определена трудова дейност“ (първа алинея).

[ориг. 9]

„В случай на командироване работодателят остава отговорен за финансовия и правен режим в полза на работника.“ (втора алинея).

Член 8, алинея 35 от Закон № 67/88 от 11 март 1988 г. за приемане на разпоредби за формиране на годишния и многогодишния държавен бюджет (Закон за бюджета за 1988 г.) обаче гласи:

„35. Не следва да се считат за релевантни за целта на данъка върху добавената стойност наемането или командироването на персонал, срещу които се възстановява само размерът на средствата за съответния разход“.

14.1. В този нормативен контекст пленумът на този съд [...] е постановил, че специалната разпоредба, съдържаща се в член 8, алинея 35 от Закон № 67/88, не може да се тълкува в смисъл, че при компенсация, надвишаваща разхода, за облагаема с ДДС се счита само частта над последния, а в случай на компенсация, по-ниска от разхода, данъкът е неприложим.

Това е така, тъй като в случаите на командироване „[...] не става въпрос за данъчна основа, а за релевантност на сделката, която, ако е налице, предполага, в съответствие с правилата, облагането на (цялата) сума, платена от приемащото дружество“. В допълнение, „различният извод, направен в съдебни решения № 19129 — № 19132 от 2010 г. не изглежда всъщност убедителен [...] що се отнася до факта, че не подлежат на облагане с ДДС възстановяванията на суми, по-ниски от разходите[...]“.

14.2. Ако обаче възстановяването съответства на размера на направените за командирования личен състав разходи, операцията по командироване, тъй като не е „релевантна за целите на ДДС“, ще бъде необлагаема.

[ориг. 10]

В този аспект, подчертава пленумът, правната уредба се различава от тази, която урежда подобната хипотеза на осигуряването на работна ръка, извършвано от лицензирани предприятия, във връзка с което, що се отнася до ДДС, няма ирелевантна сделка, а „освобождаване винаги и във всички случаи на възстановяванията, от които впрочем не е трябвало да се приспада данъка дори в случая, в който общата насрещна престация надвишава размера на разходите за работниците“.

Всъщност по силата на алинея 4 от член 86 от Законодателен декрет № 276/03, който предвижда, че разпоредбите, съдържащи се в член 26-bis от Закон № 196/97, са въз основа на правната уредба на осигуряването на работна ръка, предвидена в посочения по-горе декрет, във връзка именно с член 26-bis от Закон № 196/97, към договора за осигуряване на работна ръка се прилага разпоредбата, според която „възстановяванията на разходите за възнаграждения и за социално осигуряване, които лицето ползвател на временно нает персонал е длъжно да плаща съгласно член 1, алинея 5, буква f) на предприятието доставчик на същия, които последното действително е извършило в полза на временно наетия персонал, не трябва да се считат за включени в основата за начисляване на ДДС по член 13 от Декрет № 633 на президента на Републиката от 26 октомври 1972 г. Това не засяга вече приложеното данъчно третиране и не се възстановява вече платен данък, нито се допуска промяната, предвидена в член 26 от посочения по-горе Декрет № 633 от 1972“.

14.3. В резултат от решението на пленума (и от последващите в съответствие с него) може да се приеме, че тези насоки са утвърдени като развиваща се съдебна практика, въпреки че в един случай са възникнали съмнения относно нейната съвместимост с правото [на Европейския съюз], когато е прието (решение на Касационния съд № 3285 от 19 февруари 2016 г.), че „обхватът на понятието „доставка на услуги“[...] и основният принцип [ориг. 11] на данъчен неутралитет на ДДС, многократно посочван от Съда на ЕС (вж. например решение от 5 март 2015 г., C-479/13), биха могли да не допуснат, както е отбелязано в доктрината, различно третиране на престации, причислявани веднъж към командироването на персонал, друг път към осигуряването на работна ръка, извършвано от лицензирани дружества“.

Основания за преюдициалното запитване

15. Националната норма, така както я тълкува този съд, поражда съмнението, че от спектъра на приложение на ДДС е изключена престация като тази по осигуряването на персонал чрез командироване срещу възстановяване на разходите за съответните престации, която обаче е облагаема.

15.1. Това, че въпросната дейност е от икономическо естество, изглежда става ясно от изискването да е налице, съгласно член 30 от Законодателен

декрет № 276/03, особен интерес на командироващия работодател, който практиката на този съд открива в интереса, целящ да гарантира по-голямата функционалност на общата за дружеството майка и дъщерното дружество организация (решение № 8068 на Касационния съд от 21 април 2016 г., както и с оглед именно на хипотезата на командироване на управител, решение № 13673 на Касационния съд от 3 юли 2015 г.).

Наличието на такъв интерес не е предмет на спор в настоящото производство и съответства на интереса на приемащия предприемач, който включва командироващия служител (в разглеждания случай управителя) в своята организация на производството.

15.2. Това, че по-нататък въпросната икономическа дейност се е превърнала в извършена възмездно доставка на услуги би могло да се изведе от размера на платената от приемащото дружество сума, равняваща се на стойността на разходите и на осигуровките, [ориг. 12] които следва да се поемат за работниците, и като такава е със значителна стойност.

16. Освен това изглежда, че националната норма създава необосновано неравно третиране за целите на ДДС между различните инструменти, чрез които се изпълнява „осигуряването на персонал“, което би могло да засегне принципа на данъчен неутралитет, който е израз именно на общия принцип на равно третиране (последно вж. решение на Съда от 19 декември 2018 г., С-51/18, т. 55), по силата на който стоки или услуги от един и същ вид, в потенциална конкуренция помежду си, трябва да се третират еднакво, що се отнася до ДДС.

16.1. Всъщност предоставянето на работници и служители също е начин за осигуряване на персонал (решение на Съда от 12 март 2015 г., С-594/13, „go fair“ Zeitarbeit OHG), който се различава от командироването по естеството на интереса, състоящ се в стопански интерес на лицето, което предоставя персонал; и, въз основа на самата констатация, направена в практиката на този съд, то винаги ще има за резултат облагаема доставка, във връзка с която сумата за възстановяване се отразява само върху данъчната основа.

16.2. Разликата в третирането съществува, впрочем този път и в обратен смисъл, дори в хипотезата, при която се изплати по-висока насрещна престация, или дори по-ниска, от размера на обикновените разходи за персонала и дори в рамките на самия институт на командироването.

Всъщност в тази хипотеза, въз основа на тълкуването на пленума, престацията командироване е облагаема, и то за цялата сума, платена от приемащото дружество.

В случай на предоставяне на работници и служители обаче облагаемата данъчна основа, съгласно член 26-bis от Закон № 196/97, припомнен в член 86 от Законодателен декрет № 276/03, [ориг. 13] ще бъде изчислена въз

основа само на разликата между насрещната престация и разходите за възнаграждения и за социално осигуряване.

17. Съмненията за несъвместимост с правото [на Европейския съюз] не налагат необходимостта отново да се отправя запитване до пленума относно тълкуването на член 8, алинея 35 от Закон № 67/88 във връзка с представените профили.

Всъщност Съдът е постановил (решение на Съда от 5 април 2016 г., C-689/13, Puligienica Facility Esco SpA (PFE)/Airgest SpA), че член 267 ДФЕС трябва да се тълкува в смисъл, че не допуска национална разпоредба, ако тя се тълкува в смисъл, че когато по въпрос относно тълкуването или валидността на правото на Съюза съставът на юрисдикция, действаща като последна инстанция, не е съгласен с насоките, дадени в решение на пленума на тази юрисдикция, той трябва да препрати въпроса на посочения пленум и поради това няма възможност да отправи преюдициално запитване до Съда.

[...] [национална правна уредба]

18. Затова следва да се изясни дали припомненото по-горе право на Съюза допуска или отхвърля възможността националното право да изключи от приложното поле на Шеста директива за ДДС случая, в който дружество майка предоставя на друго, притежавано от него дъщерно дружество, чрез командироване, свой персонал само срещу възстановяване на съответните разходи.

19. В заключение, необходимо е да се отправи до Съда на основание член 267 от Договора за функционирането на Европейския съюз следния преюдициален въпрос:

[ориг. 14]

„Трябва ли членове 2 и 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година, както и принципът на данъчен неутралитет, да се тълкуват в смисъл, че не допускат национална правна уредба, въз основа на която не се считат за релевантни за целите на данъка върху добавената стойност наемането или командироването на персонал на дружеството майка, срещу които се възстановява само размерът на средствата за съответния разход от страна на дъщерното дружество“?

[...] [спиране на производството и указания за деловодството]

[...] Рим, 23 януари и 27 ноември 2018 г.

[...]