

Анонимизиран текст

C-620/21 - 1

Дело C-620/21

Преюдициално запитване

Дата на постъпване в Съда:

6 октомври 2021 г.

Запитваща юрисдикция:

Върховен административен съд (България)

Дата на акта за преюдициално запитване:

27 септември 2021 г.

Жалбоподател и ответник по насрещната жалба:

„Момтрейд — Русе“ ООД

Ответник и жалбоподател по насрещната жалба:

Директор на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна при Централно управление на Националната агенция за приходите

ОПРЕДЕЛЕНИЕ

[OMISSIS]

Върховният административен съд на Република България [OMISSIS] в закрито заседание [OMISSIS]

изслуша докладваното

[OMISSIS] адм. дело [OMISSIS].

Делото е образувано по подадени две касационни жалби срещу решение [OMISSIS] на Административен съд гр. Русе [OMISSIS]. С обжалваното решение е отменен ревизионен акт /РА/ [от] [OMISSIS] 04.10.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП — Варна, потвърден с решение [от]

[OMISSIS]13.03.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ Варна, в частта, с която на „Момтрейд — Русе“ [OMISSIS] са установени задължения за ДДС за данъчен период от 24.06.2014 г. до 31.12.2015 г. за разликата над 264 027,60 лв. до 316 833,05 лв. главница и за разликата над 89 315,83 лв. до 107 178,98 лв. за съответните лихви за забава. В останалата част жалбата е отхвърлена. Срещу постановеното решение са подадени две касационни жалби.

Първата касационна жалба е подадена от „Момтрейд — Русе“ ООД, [OMISSIS] като се обжалва решението в частта, с която е отхвърлена като неоснователна жалбата на дружеството срещу ревизион[ия] акт [от] [OMISSIS]04.10.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП — Варна, потвърден с решение [от] [OMISSIS]13.03.2019 г. на Директора на Дирекция „ОДОП“ Варна, относно установените задължения за ДДС, за данъчни периоди м.07 - м.12.2014 г. и от м.01.2015 г. до 12.2015 г. до размер на 264 027,60 лв. главница и лихви до размер на 89 315,83 лв.

Втората касационна жалба е подадена от директора на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ Варна, в частта, с която е отменен ревизион[ият] акт [от] [OMISSIS]04.10.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП — Варна, потвърден с решение [от] [OMISSIS]13.03.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ Варна, за сумата над 264 027,60 лв. до 316 833,05 лв. главница и за разликата над 89 315,83 лв. до 107 178,98 лв. за съответните лихви за забава.

В хода на произнасяне по същество Върховният административен съд, тричленен състав на осмо отделение, преценява, че за разрешаването на спора по делото е необходимо тълкуване на общностното право и по-конкретно на чл. 132, §1, б. „Ж“ от Директивата за ДДС, която е относима към режима на освобождаване на лимитативно изброени категории доставки.

Във връзка с това, Върховният административен съд, в настоящия съдебен състав, счита за уместно да отправи до Съда на Европейския съюз преюдициално запитване относно тълкуването на приложимите към спора правни норми от посочените нормативни актове.

По тези съображения, съдът формулира съдържанието на преюдициалното запитване, както следва:

Страни по делото:

1. Касатор/ответник — „Момтрейд — Русе“ ООД, [OMISSIS] гр. Русе[OMISSIS].
2. Касатор/ответник — директорът на Дирекция „Обжалване и данъчно-осигурителна практика“ (ОДОП) гр. Варна при Централното управление (ЦУ) на НАП.

Предмет на делото:

Производството пред Върховния административен съд е касационно. Предмет на касационното обжалване е решение [от] [OMISSIS]26.06.2020 г. [OMISSIS] на Административен съд гр. Русе [OMISSIS], с което е отменен ревизионен акт [от] [OMISSIS]04.10.2018 г., издаден от органи по приходите при ТД на НАП — Варна, потвърден с решение № 349/13.03.2019 г. на директора на Дирекция „ОДОП“ Варна, в частта, с която на „Момтрейд — Русе“ [OMISSIS] са установени задължения за ДДС, за данъчен период от 24.06.2014 г. до 31.12.2015 г. за разликата над 264 027,60 лв. до 316 833,05 лв. главница и за разликата над 89 315,83 лв. до 107 178,98 лв. за съответните лихви за забава. В останалата част, относно установените с ревизионния акт задължения за ДДС, за данъчен период от 24.06.2014 г. — 31.12.2015 г. до размер 264 027,60 лв. главница и лихви до 89 315,83 лв. жалбата е отхвърлена.

Приложимо право

Право на ЕС

Директива 2006/112

...

ГЛАВА 2

Освобождавания за някои дейности от обществен интерес

Член 132

1 .Държавите-членки освобождават следните сделки:

...

ж/ доставката на услуги и на стоки, тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване, включително тези услуги доставяни от старчески домове, от публичноправни субекти или от други организации, признати за благотворителни от съответната държава-членка;

...

Член 133

Държавите-членки могат да поставят предоставянето на право на организациите, различни от публичноправни субекти, да освобождават всяка от доставките, предвидени в член 132, параграф 1, букви б), ж), з), и), л), м) и н), в зависимост от това дали същите отговарят на едно или повече от следните условия:

- а) съответните органи не трябва да се стремят системно към реализиране на печалба, а реализираните независимо от това излишъци не се разпределят, а се използват за продължаването или подобряването на доставяните услуги;
- б) тези органи трябва да са управлявани и администрирани по същество на доброволна основа от лица, които нямат пряк или косвен интерес, било то лично или чрез посредници, от резултатите на съответните дейности;
- в) тези органи трябва да определят цени, утвърдени от държавните органи или ненадвишаващи така утвърдените цени, или за услугите, които не подлежат на утвърждаване, цени по-ниски от определяните за подобни услуги от търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС;
- г) не трябва да има вероятност освобождаването от ДДС да доведе до нарушаване на конкуренцията, поставяйки в неизгодно положение търговските предприятия, подлежащи на облагане с ДДС.

Национално право

Конституция на РБ

Чл. 26.

...

(2) Чужденците, които пребивават в Република България, имат всички права и задължения по тази Конституция с изключение на правата и задълженията, за които Конституцията и законите изискват българско гражданство.

Данъчно-осигурителен процесуален кодекс (ДОПК)

Чл. 122. (1) Органът по приходите може да приложи установения от съответния закон размер на данъка към определена от него по реда на ал. 2 основа, когато е налице едно от следните обстоятелства:

...

3. когато в счетоводството са използвани неистински или с невярно съдържание документи;

4. липсва или не е представена счетоводна отчетност съгласно Закона за счетоводството или воденото счетоводство не дава възможност за установяване на основата за данъчно облагане, както и когато документите, необходими за установяване на основата за облагане с данъци или за определяне на задължителните осигурителни вноски, са унищожени не по установения ред;

...

Закон за данъка върху добавената стойност (ЗДДС)

ЧАСТ ВТОРА

ОБЛАГАНЕ НА ДОСТАВКИТЕ

Глава първа

МЯСТО НА ИЗПЪЛНЕНИЕ

Място на изпълнение при доставка на услуга

Чл. 21. ([OMISSIS] изм., бр. 95 от 2009 г., в сила от 1.01.2010 г.) (1) Мястото на изпълнение при доставка на услуга, когато получател е данъчно незадължено лице, е мястото, където доставчикът е установил своята независима икономическа дейност.

...

Глава четвърта

ОСВОБОДЕНИ ДОСТАВКИ И ПРИДОБИВАНИЯ

Общи положения

Чл. 38. (1) Освободени доставки са доставките, посочени в тази глава.

(2) Освободени доставки са и вътреобщностните доставки, които биха били освободени, ако са извършени на територията на страната по реда на тази глава.

(3) Освободено от облагане с данък е и всяко вътреобщностно придобиване на стоки, чиято доставка на територията на страната е освободена доставка по тази глава.

...

Доставка, свързана със социални грижи и осигуряване

Чл. 40. (Обн. — ДВ, бр. 63 от 2006 г., в сила от деня на влизане в сила на Договора за присъединяване на Република България към Европейския съюз — 1.01.2007 г.) Освободена доставка е:

1. извършването на социални услуги по Закона за социално подпомагане;

...

Размер на данъка

Чл. 67. (1) Размерът на данъка се определя, като данъчната основа се умножи по ставката на данъка.

(2) Когато при договаряне на доставката не е изрично посочено, че данъкът се дължи отделно, приема се, че той е включен в договорената цена.

(3) Данъкът се смята включен в обявената цена и когато се предлагат стоки - предмет на доставка на дребно, в търговската мрежа.

...

Закон за социалното подпомагане (ЗСП)

Глава четвърта

СОЦИАЛНИ УСЛУГИ

Чл. 16. (Изм. — ДВ, бр. 15 от 2010 г.) (1) Социалните услуги се основават на целенасочена социална работа в подкрепа на лицата за:

1. осъществяване на ежедневни дейности;
2. социално включване.

(2) Социалните услуги се предоставят въз основа на индивидуална оценка на потребностите и съобразно желанието и личния избор на лицата.

...

Чл. 18. (Изм. — ДВ, бр. 15 от 2010 г.)

(1) Социални услуги се извършват от:

1. държавата;
2. общините;
3. български физически лица, регистрирани по Търговския закон, и юридически лица;
4. физически лица, извършващи търговска дейност, и юридически лица, възникнали съгласно законодателството на друга държава - членка на Европейския съюз, или на друга държава от Европейското икономическо пространство.

(2) Лицата по ал. 1, т. 3 и 4 могат да предоставят социални услуги само след вписване в регистър към Агенцията за социално подпомагане.

(3) Лицата по ал. 1, т. 3 и 4 могат да предоставят социални услуги за деца до 18 години след издаване на лиценз и вписване в регистъра по ал. 2.

(4) Условието и редът за регистрацията се уреждат с правилника за прилагане на закона.

Допълнителна разпоредба

§ 1. (Изм. — ДВ, бр. 15 от 2010 г.) По смисъла на този закон:

...

6. „Социални услуги“ са дейности, които подпомагат и разширяват възможностите на лицата да водят самостоятелен начин на живот и се извършват в специализирани институции и в общността.

7. „Социални услуги в общността“ са услуги, предоставени в семейна среда или в близка до семейната среда.

...

Правилник за прилагане на ЗСП

Чл. 40. (Изм. и доп. — ДВ, бр. 63 от 2011 г.) (1) Лицата, които желаят да ползват социални услуги, подават писмена молба по настоящия си адрес съответно до:

1. директора на дирекция „Социално подпомагане“ - за социалните услуги, които са делегирани от държавата дейности, съгласно приложение № 9;
2. кмета на общината — за социалните услуги, които са общинска дейност;
3. органа на управление, когато доставчикът на социалните услуги е физическо лице, регистрирано по Търговския закон, или юридическо лице.

(2) Към молбата по ал. 1 се прилагат:

1. документ за самоличност (за справка);
2. копие от личен амбулаторен картон, ако има такъв;
3. копие от решение на ЛКК, ТЕЛК, НЕЛК, ако има такова.

(3) При необходимост доставчикът на социални услуги може да изисква и други документи.

(4) Въз основа на подадената молба и приложените документи, както и в случаите по чл. 27, ал. 7 органът по ал. 1, т. 1—3 в 20-дневен срок извършва социална оценка на потребностите на лицето от социални услуги съгласно приложение № 10, която се отразява в доклад-предложение по образец

съгласно приложение № 8. В случаите по чл. 27, ал. 7 лицето подава молба след извършване на социалната оценка.

...

Чл. 40г. (Изм. — ДВ, бр. 27 от 2010 г., в сила от 9.04.2010 г.)

(1) Доставчиците на социални услуги изготвят индивидуален план след оценка на нуждите на всеки потребител и формулиране на целите, които трябва да бъдат постигнати.

(2) Планът по ал. 1 включва дейности по задоволяване на:

1. ежедневни потребности;
2. здравни потребности;
3. образователни потребности;
4. рехабилитационни потребности;
5. потребности в свободното време;
6. потребности от контакти със семейството, приятелите, близки и други лица.

...

Чл. 40д. (Изм. — ДВ, бр. 26 от 2009 г.) (1) Доставчикът на социални услуги води регистър на потребителите.

(2) Воденият регистър съдържа информация за:

1. името, постоянния и/или настоящия адрес, датата на раждане и семейното положение на потребителите;
2. акта за настаняване или за приемане в социалната услуга;
3. името, постоянния и/или настоящия адрес и телефонния номер на настойник, попечител или близък роднина на потребителите;
4. името, адреса и телефонния номер на личния лекар на потребителите;
5. датата на настаняване/приемане;
6. датата на напускане;
7. датата, часа и причината за смъртта в случаите, в които потребител е починал в специализирана институция или на когото е предоставяна социална услуга в общността.

8

(3) Доставчикът води книга, прономерована, прошнурована и подпечатана с печата на специализираната институция, която съдържа:

1. опис на паричните средства и материалните ценности, предоставени от настанените лица за съхраняване;
2. датата, на която са депозирани парите или материалните ценности;
3. датата, на която определена сума пари или материалните ценности са върнати на настанените лица или са били използвани от тяхно име, по тяхна молба, както и целта, за която са използвани;
4. име и длъжност на лицето, отговорно за съхраняването на паричните средства и другите материални ценности.

Фактите по спора:

„МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] е дружество с ограничена отговорност, регистрирано в Търговския регистър с основен предмет на дейност: „Друга социална работа без настаняване, неквалифицирана другаде“. Регистрирано е по ЗДДС, считано от 24.06.2014 г., като регистрацията е по избор, независимо от облагаемия оборот.

Дружеството е регистрирано като доставчик на социални услуги с Удостоверение за регистрация за личен асистент за възрастни хора, Удостоверение за регистрация за социален асистент за възрастни хора и Удостоверение за регистрация за домашен помощник за възрастни хора, издадени от Агенция „Социално подпомагане“ към Министерство на труда и социалната политика (МТСП). Регистрацията е направена по Закона за социално подпомагане /отм./, който е относим към ревизирияния период.

Към 19.05.2017 г. дружеството е имало наети по трудови правоотношения 63 лица, от които 7 са били назначени на длъжност „социален асистент“, 55 — на длъжност „личен асистент“, а 1 — на длъжност „офис мениджър“.

По данни от Регистъра на доставчиците на социални услуги през ревизирияния период (2014 г. — 2015 г.) „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] е изпратило в Агенцията за социално подпомагане (АСП) отчети за дейността си за 2013 г. и 2014 г., като за 2015 г. липса такъв отчет. По данни от отчета за 2014 г. услугата „Личен асистент на възрастни хора“ е предоставяна на 28 потребители само в Германия.

В ревизионното производство за процесните данъчни периоди са представени договори за услуги, по които възложители са различни физически лица — немски и австрийски граждани, а изпълнител е „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS]. Предметът на договорите обобщено се свежда до командироване от страна на изпълнителя на работници в домовете на възложителите за обслужване и помощ в домакинството на клиентите.

Дейностите, които следва да извършват работниците, се конкретизират в приложение към договорите, представляващо анкетна карта, изготвена от търговско дружество посредник, регистрирано в Германия/Австрия, което осигурява клиенти на ревизираното лице по договор за посредничество. Посочените дейности, за които се изпращат работниците, включват, освен помощ в домакинството, и полагане на грижи за възрастни хора със здравословни проблеми, които не могат да се обслужват самостоятелно. Във всеки от договорите за услуги са посочени както името на възложителя, така и наименованието на посредника. Уговорени са и клаузи, свързани с плащането — цена на услугата, срок и начин на плащане по посочена банкова сметка. Действителността на извършените плащания от страна на физическите лица в полза на ревизираното лице не е спорна.

В резултат на обмен на информация по Регламент 904/2010/ЕС за административно сътрудничество, инициран от данъчната администрация на ФР Германия, е установено, че услугите към немски посредници, неправилно са декларирани от ДДС номера BG 202770457 през 2014—2017 г, като това следва да бъде променено, тъй като българското дружество не извършва услуги за немски посредници. Установено е, че „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] предлага домашна помощ на немски клиенти, физически лица, съгласно нормите за свобода на предоставяните услуги. Посочено е, че според глава — 3а (1) на немския ДДС закон, услугите за полагане на грижи не са обект на облагане в Германия, тъй като мястото на изпълнение на услугата е там, където търговецът е регистриран и извършва своята дейност — в случая България. Това означава, че българското дружество не следва да бъде регистрирано в Германия, поради което вече издаденият данъчен номер ще бъде прекратен. Т.е. оборотите, формирани от услугите за полагане на грижи, извършени в Германия, на немски граждани, следва да се облагат според българския ДДС закон в България.

В отговор на връчено искане за представяне на документи [OMISSIS][референция към документи, съдържащи се в делото], ревизираното лице е представило договори, сключени между „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] и чуждестранни физически лица, съставени на чужд език, с легализиран превод на български език, сравнителен анализ на правната уредба на социалните услуги по Европейските стандарти, както и писмени обяснения.

Въз основа на представените от страна на ревизираното дружество документи, органите по приходите са констатирани, че всички договори са еднотипни, с предмет полагане на грижи за домакинството и обслужване на немски граждани, но няма договореност за извършване на „социални услуги“ — не са посочени индивидуалните потребности на немските клиенти. Предвид обстоятелството, че мястото на фактическото извършване на услугата е на територията на друга държава членка, ревизиращите органи са приели, че за определяне на характера на извършваните от „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] услуги, освен приложението на ЗСП, следва да се

съобрази и обстоятелството, че на територията на тази друга държава — Германия/Австрия, правно релевантно е и законодателството на същата.

Констатирано е, че за да се приложи освобождаването по чл. 40 т. 1 ЗДДС за „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS], последният следва да разполага с доказателства, съгласно законодателството на тази друга държава, които да удостоверяват социалния характер на извършваните на нейна територия услуги. С цел доказване на правото на освободени доставки на социални услуги на основание чл. 40 т. 1 ЗДДС, дружеството е представило само Сравнителен анализ на законодателствата в различни страни — членки на ЕС, направен от Български център за нестопанско право на база данни от интернет [OMISSIS][референция към документи, съдържащи се в делото].

След като са анализирали представените от дружеството първични документи за извършени продажби, ревизиращите органи са направили извод, че същите са с невярно съдържание — като получатели по доставките са вписани ЮЛ от Германия и Австрия, а всъщност получатели по доставките са ФЛ граждани на Германия и Австрия. В представената за проверка счетоводна отчетност на дружеството са отчетени като ВОД, облагаеми със ставка 0 % продажби, във връзка с доставки на услуги към ЮЛ от Германия и Австрия. Не са отчетени продажби към ФЛ граждани на Германия и Австрия, каквито реално са извършени, т.е. водената счетоводната отчетност не дава възможност за установяване на основата за облагане с данъци. За целите на извършваната ревизия не са представени всички необходими документи и писмени обяснения, въпреки че са изрично изискани по ДОПК в трите ИПДПОЗЛ за доказване на режима на доставките, които РЛ е извършвало към ФЛ граждани на Германия и Австрия.

Поради изложеното данъчните органи са приели, че са налице предпоставките на чл. 122 ал. 1 т. 3, т. 4 и т. 5 ДОПК и основата за облагане на задълженото лице за ревизираният период с данък върху добавената стойност, следва да бъдат определени по реда на чл. 122 от ДОПК.

Решението на първоинстанционния съд.

Съдът приема, че нормата на чл. 40, т.1 [от ЗДДС] (ДВ бр. 63 от 2006 г., в сила от 01.01.2007 г.) кореспондира с тази на чл. 132, пар. 1, б. „ж“ от Директива 2006/112/ЕО на Съвета относно общата система на данъка върху добавена стойност.

Според съда, доколкото безспорно процесните услуги са извършени на територията на Германия и Австрия, а мястото на изпълнение на доставките е България, за да се приложи освобождаването по чл. 40, т. 1 ЗДДС, следва ревизираното лице да докаже социалния характер на извършваната дейност както съобразно българското законодателство, така и съобразно

законодателствата на държавите членки, на чиято територия се предоставят услугите.

Според съда този характер не е доказан. Българската нормативна уредба съдържа в Закона за социалното подпомагане и Правилника за прилагането му императивни правила за извършване на документирана социална оценка на потребностите на лицето — получател на социални услуги, каквато в случая не е извършена за чуждестранните граждани — получатели на услугите. РЛ не е представило изискваните от посочената нормативна уредба молби за предоставяне на социална услуга, социални оценки, доклади-предложения, индивидуални планове и регистър на потребителите и др. То представя само договори и анкетни карти към тях (които съдържат информация относно индивидуалните потребности на физическите лица). От друга страна, представените пред първоинстанционния съд декларации от физически лица, немски граждани, социални експертизи и експертизи за определяне необходимостта от грижи, съгласно немския Кодекс за социално осигуряване, както и фактури /Rechnung/ — всички и с легализиран превод на български език, не могат да се свържат по време и по отношение на лицата — получатели по процесните фактури. Представените в съдебното производство фактури с получатели физически лица, за които експертизата е потвърдила, че съответстват на представените в ревизионното производство фактури с получатели немските посредници, не съдържат конкретизация на услугите и не доказват социалния им характер. Нито представеният сравнителен анализ на законодателствата в различните страни — членки на ЕС, и превода на §14 от немския социален кодекс, нито удостоверенията, издадени от регистрираните в Германия фирми посредници, доказват посочения факт с правно значение. Първоинстанционният съд е намалил установените данъчни задължения за разликата над 264 027,60 лв. до 316 833,05 лв. главница и за разликата над 89 315,83 лв. до 107 178,98 лв. за съответните лихви за забава, на основание чл. 67, ал. 2 от ЗДДС, а в останалата част е потвърдил установените с ревизионния акт задължения.

При проверка на оспорения съдебен акт и обсъждане твърденията на ревизираното лице, че се касае за освободена доставка и сделките не подлежат на облагане с ДДС, пред касационния състав възниква въпроса относно необходимостта от извършване на преценка за характера на услугите предоставяни от РЛ. От представените в хода на ревизията писмени доказателства и тези, събрани в съдебното производство /договори, анкетни карти и декларации от ползвателите на услугите/, се установява, че физическите лица ползватели на услугите предоставени от „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] са възрастни хора със здравословни проблеми, които освен нуждата от битово обслужване свързано с домакинските задължения, имат нужда и от помощ, която се обуславя от здравословното им състояние.

При произнасянето си АС Русе е обосновал изводите си за липса на социален характер на услугите върху обстоятелството, че не са представени от РЛ официални документи от държавни органи в Германия и Австрия,

които да установяват този характер. Прието е, че услугите, свързани с обслужване на възрастните хора, не са социални, тъй като се предоставя помощ, която е свързана само с битовото им обслужване. Служителите на „МОМТРЕЙД — РУСЕ“ [OMISSIS] не са били ангажирани с дейности свързани със здравословното състояние на лицата и не са имали образование, което да сочи, че е във възможностите им да предоставят медицински грижи. В решение C-335/2014 г. Съдът на ЕС в т. 46 приема, че „от значение за освобождаването на доставките е вътрешната същност на извършваните сделки, както и качеството на оператора, извършващ услугите“, следователно преценката в какво се изразява предоставяната услуга и с какви грижи е свързана, е част от критериите, които могат да доведат до освобождаване на доставките на процесните услуги.

Ето защо за правилното разрешаване на спора между страните е важно да бъде изяснено въз основа на какви критерии следва да бъдат преценени дейностите като социални или не. Дали преценката следва да се извърши въз основа на документи изхождащи от компетентните органи на държавата, в която са осъществявани дейностите, или е достатъчно да се установи характерът на полагащите грижи.

Практика на Съда на Европейските общности

Настоящият съдебен състав на Върховния административен съд не откри съдебни решения по тълкуване на общностното право от значение за решаване на случая.

С Решение на СЕС от 12 март 2015 г. по дело C-594/13, „go fair“ Zeitarbeit OHG, EU:C:2015:164, на което се е позовал първоинстанционният съд, е тълкувана обсъжданата разпоредба на Директивата във връзка с главно производство, отличаващо се съществено от настоящия случай. Спорът там е за облагането на услуги по предоставяне на персонал — медицински сестри и гериатрични медицински сестри на стационарни и амбулаторни заведения за полагане на грижи за нуждаещи се хора с физически, умствени или психически заболявания от страна на търговско дружество с основен предмет на дейност — предоставянето на работници и служители въз основа на Закона за предоставяне на работници и служители. От друга страна, услугите се предоставят на територията на една държава членка, където са установени както доставчикът, така и получателите им. При тези разлики във фактите се съмняваме, че даденото с посоченото решение тълкуване на нормата на Директивата е приложимо за настоящия случай, както е приел първоинстанционният съд.

Мотиви за отправяне на преюдициалното запитване:

Формулировките, използвани за определяне на случаите на освобождаване, посочени в член 132 от Директива 2006/112, подлежат на стриктно тълкуване, като се има предвид, че тези случаи представляват изключение от

общия принцип, че всяка доставка на услуги, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Тълкуването на тези формулировки трябва да бъде съобразено с преследваните с освобождаването цели и да зачита изискванията на присъщия на общата система на ДДС принцип на данъчен неутралитет. В този смисъл правилото за стриктно тълкуване не означава, че формулировките, използвани в посочения член 132 за определяне на случаите на освобождаване, трябва да бъдат тълкувани по начин, който би лишил последните от тяхното действие (вж. решения „go fair“, С-694/13, ЕУ:С:2015:164, т. 17, Horizon College, С-434/05, ЕУ:С:2007:343, т. 16, Комисия/Нидерландия, С-79/09, ЕУ:С:2010:171, т. 49, Zimmermann, С-174/11, ЕУ:С:2012:716, т. 22 и Klinikum Dortmund, С-366/12, ЕУ:С:2014:143, т. 26 и 27).

Що се отнася до целта на член 132, параграф 1, буква ж) от Директива 2006/112, според съдебната практика на Съда на ЕС, целта на всички разпоредби на член 132 от Директива 2006/112 е да бъдат освободени от ДДС някои дейности от обществен интерес, за да се улесни достъпът до някои услуги, както и доставката на някои стоки, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС (решение от 21 септември 2017 г., Комисия/Федерална република Германия, С-616/15, ЕУ:С:2017:721, т. 47; решение от 5 октомври 2016 г., TMD, С-412/15, Е11:С:2016:738, т. 30 и цитираната съдебна практика, решение от 26 февруари 2015 г., съединени дела С-144/13, С-154/13 и С-160/13, ЕУ:С:2015:116, т. 43). Върховният административен съд вече има съдебна практика по тълкуването на посочената разпоредба на Директивата, при разрешаване на аналогичен на настоящия случай, съгласно която правото на Европейския съюз не задължава държавите членки да предоставят освобождаване на социални услуги, в полза на граждани от друга държава членка, извън територията си (вж. Решение № 10652 от 3.08.2020 г. на ВАС по адм. д. № 11597/2019 г., състав на осмо отделение). Мотивите на това разрешение се основават на конституционната норма на чл. 26, ал. 2, съгласно която само чужденците, които пребивават в Република България, имат всички права и задължения по тази Конституция с изключение на правата и задълженията, за които Конституцията и законите изискват българско гражданство.

Настоящият състав на последната съдебна инстанция намира, че за постигане на посочената по-горе цел на разпоредбата на Директивата, а именно улесняване на достъпа до някои услуги, като се избегнат допълнителните разходи, които биха възникнали в резултат на облагането им с ДДС, е без значение, дали страните по доставката на услугите са на територията на една държава членка, или, както е в настоящия случай — доставчикът е регистриран в една държава членка, а получателите са граждани на друга държава членка, където се предоставят услугите.

От друга страна, доколкото получателите на услугите са физически лица, т.е. данъчно незадължени лица, мястото на изпълнение на тези услуги е мястото,

където доставчикът е установил своята икономическа дейност — в случая България. Така, ако е вярно посоченото по-горе тълкуване на ВАС на Съюзното право, установени в България доставчици на социални услуги биха били предмет на различно данъчно третиране, в зависимост от това дали предоставят услуги на територията на България или на територията на друга държава членка в полза на чужди граждани. Макар да липсва пълна данъчна хармонизация на облагането в областта на ДДС, този резултат изглежда неприемлив.

Затова за решаването на настоящия спор се нуждаем от тълкуването на чл. 132, §1, б. „ж“ от Директивата за ДДС и отговор на въпросите: позволява ли това тълкуване на търговско дружество, регистрирано като доставчик на социални услуги в една държава членка (в случая България), да се позовава на посочената разпоредба, за да получи освобождаване на извършени от него доставки на социални услуги в полза на физически лица, граждани на други държави членки, на територията на тези държави? Има ли значение за отговора на този въпрос, че получателите на услугите са осигурявани на доставчика с посредничеството на търговски дружества, регистрирани в държавите членки, на чиято територия са предоставяни услугите?

Ако отговорът на първия въпрос е положителен и като се има предвид, от една страна, че освободените доставки, посочени в член 132, параграф 1 от Директивата за ДДС, са самостоятелни понятия на правото на Съюза, чиято цел е да се избегнат различията при прилагането на режима на ДДС в отделните държави членки (вж. по-специално решение от 21 февруари 2013 г., *Žamberk*, C-18/12, ЕО:С:2013:95, т. 17), а от друга страна — директивата не съдържа критерии за определянето на тези понятия, нито правила за доказването на факти с правно значение, настоящият съдебен състав има нужда от разяснение при тълкуването и прилагането на посочената разпоредба на Съюзното право, съгласно българското и/или австрийското и германското право ли следва да се преценява дали ревизираното дружество е „организация, призната за благотворителна“ и следва да се счита за доказано извършването на доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“? Съгласно това тълкуване, регистрацията на търговско дружество като доставчик на социални услуги, както са дефинирани в националното законодателство, достатъчно ли е, за да се приеме, че дружеството представлява „организация, призната за благотворителна“ от съответната държава членка?

Предвид гореизложеното и с оглед фактите по делото, съдът приема, че за решаването на спора е необходимо да отправи преюдициално запитване до Съда на ЕС, като формулира следните въпроси:

[OMISSIS][идентично с въпросите на последната страница]

[OMISSIS][позоваване на националния процесуален закон] съдът спира производството по делото, като определението не подлежи на обжалване, а

производството по делото се възобновява след произнасянето на Съда на Европейския съюз.

[OMISSIS] [позоваване на националния процесуален закон] Върховен административен съд[OMISSIS]

ОПРЕДЕЛИ:

[OMISSIS][вътрешен ход на производството]

ОТПРАВЯ преюдициално запитване до Съда на Европейския съюз съгласно чл. 267, §1, буква „б“ от Договора за функциониране на Европейския съюз със следните въпроси:

- 1. Тълкуването на чл. 132, §1, б. „ж“ от Директивата за ДДС позволява ли на търговско дружество, регистрирано като доставчик на социални услуги в една държава членка (в случая България), да се позовава на тази разпоредба, за да получи освобождаване на извършени от него доставки на социални услуги в полза на физически лица, граждани на други държави членки на територията на тези държави? Има ли значение за отговора на този въпрос, че получателите на услугите са осигурявани на доставчика с посредничеството на търговски дружества, регистрирани в държавите членки, на чиято територия са предоставяни услугите?**
- 2. Ако отговорът на първия въпрос е положителен, при тълкуването и прилагането на посочената разпоредба на Съюзното право, по какви критерии и съгласно българското и/или австрийското и германското право ли следва да се преценява дали ревизираното дружество е „организация, призната за благотворителна“ и следва да се счита за доказано извършването на доставки на услуги, „тясно свързани със социалните грижи и социалното осигуряване“?**
- 3. Съгласно това тълкуване, регистрацията на търговско дружество като доставчик на социални услуги, както са дефинирани в националното законодателство, достатъчно ли е, за да се приеме, че дружеството представлява „организация, призната за благотворителна“ от съответната държава членка?**

[OMISSIS][вътрешен ход на производството]