



Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
M. SZPUNAR
представено на 17 септември 2020 година¹

Дело C-288/19

QM
срещу
Finanzamt Saarbrücken

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht des Saarlandes (Финансов съд Саарланд, Германия)

„Преюдициално запитване — Данъци — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 2, параграф 1, буква в) — Възмездни доставки на услуги — Член 45 — Място на доставка на услуги — Член 56 — Място на доставка на услуги по отдаване под наем на превозни средства — Предоставяне на служебни превозни средства на разположение на персонала“

Въведение

1. Подлежи ли на облагане с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) предоставянето от данъчнозадължено лице на превозно средство, което е част от стопанските му активи, за лични нужди на негов работник или служител? Какви са евентуалните условия за такова облагане и представлява ли този акт сделка по отдаване под наем на превозно средство? На тези въпроси Съдът ще има възможност да отговори в настоящото дело, уточнявайки в същото време своята практика, както относно предоставянето от данъчнозадължени лица на елементи от стопанските им активи и извършването от тях на услуги за лични нужди, така и относно определението за услуга по отдаване под наем в светлината на тази практика.

Правна уредба

Правото на Съюза

2. Член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност², изменена с Директива 2008/8/ЕО от 12 февруари 2008 г.³ (наричана по-нататък „Директива 2006/112“), гласи:

„1. Следните сделки подлежат на облагане с ДДС:

[...]

¹ Език на оригиналния текст: полски.

² ОВ L 347, 2006 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7.

³ ОВ L 44, 2008 г., стр. 11.

в) доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество;

[...].“

3. Съгласно член 26, параграф 1 от посочената директива:

„1. Всяка от следните сделки се третира като възмездна доставка на услуги:

а) употребата на стоки, които са част от стопанските активи[,] за лични нужди на данъчнозадълженото лице или за нуждите на неговия персонал, или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето, когато длъжимият за тези стоки данък върху добавената стойност подлежи на изцяло или частично приспадане;

б) безвъзмездната доставка на услуги, извършена от данъчнозадълженото лице, за негови лични нужди [или за личните нужди на неговия персонал,] или по-общо за цели, различни от икономическата дейност на лицето“.

4. Съгласно член 45, първо изречение от същата директива:

„Мястото на доставка на услуги на данъчно незадължено лице е мястото, където доставчикът е установил стопанската си дейност. [...]“.

5. Накрая, член 56, параграфи 2 и 3 от Директива 2006/112, в редакцията му, в сила от 1 януари 2013 г.⁴, гласи:

„2. Мястото на отдаване под наем, различен от краткосрочен наем, на превозни средства на данъчно незадължено лице е мястото, където клиентът е установен, има постоянен адрес или обичайно местоживееене.

[...]

3. За целите на параграфи 1 и 2 „краткосрочен“ означава непрекъснатото държане или ползване на превозните средства в продължение на не повече от тридесет дни, а по отношение на плавателни съдове — не повече от деветдесет дни“.

Германското право

6. Директива 2006/112 е транспонирана в германското право с разпоредбите на Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, наричан по-нататък „UStG“). С член 3а от UStG се въвеждат общи правила за определяне на мястото на облагаемите сделки. Чрез дерогация от тези разпоредби, съгласно член 3f от UStG в редакцията, приложима към фактическите обстоятелства в главното производство, за място на доставка на услуги, доставени от данъчнозадължено лице безвъзмездно за цели, които не са свързани с дейността на предприятието, или за лични нужди на персонала, се счита мястото, където това данъчнозадължено лице извършва стопанска дейност.

⁴ Вж. член 4 от Директива 2008/8.

Фактите, протичането на производството и преюдициалният въпрос

7. Дружеството QM управлява инвестиционни фондове и седалището му е в Люксембург. То предоставя служебни превозни средства на разположение по-специално на двама служители, които живеят в Германия. Те могат да използват превозните средства както за служебни, така и за лични нужди.

8. На единия от служителите превозното средство е предоставяно безвъзмездно, докато другият заплаща разходи, които му се удържат от възнаграждението, в размер на 5688 EUR годишно.

9. Дружеството QM извършва най-вече освободени от ДДС сделки и се отчита по този данък в Люксембург по опростен режим. Този режим не позволява приспадане на ДДС, който е начислен върху стоки и услуги, придобивани на предходен етап в търговската верига. Дружеството QM по-специално не ползва право на приспадане на начисления данък за двете превозни средства, които са предмет на спора в главното производство.

10. През ноември 2014 г. дружеството QM се регистрира като данъчнозадължено лице по ДДС в Германия и подава данъчни декларации за 2013 г. и 2014 г., в които отчита предоставянето на посочените по-горе превозни средства. Въз основа на тези декларации Finanzamt Saarbrücken (Данъчна администрация Саарбрюкен, Германия) издава облагателни актове. През юли 2015 г. дружеството QM обаче обжалва актовете по административен ред. Жалбата е отхвърлена на 2 май 2016 г.

11. На 2 юни 2016 г. дружеството QM подава жалба срещу актовете до запитващата юрисдикция. То твърди, че въпросното предоставяне на превозни средства не подлежи на облагане, тъй като не е възмездна доставка, поне не изцяло, и тъй като не е услуга по отдаване под наем на превозни средства по смисъла на член 56 от Директива 2006/112.

12. При това положение Finanzgericht des Saarlandes (Финансов съд Саарланд, Германия) решава да спре производството и да отправи до Съда следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 56, параграф 2 от [Директива 2006/112] 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?“

13. Преюдициалното запитване постъпва в Съда на 9 април 2019 г. Писмени становища представят дружеството QM, германското правителство и Европейската комисия. Вследствие на отмяната на съдебното заседание поради пандемията Covid-19 страните отговарят писмено на допълнителни въпроси на Съда.

Съображения

Предварителни бележки

14. С отправения преюдициален въпрос запитващата юрисдикция иска да се установи дали понятието „отдаване под наем [...] на превозни средства на данъчно незадължено лице“, съдържащо се в член 56, параграф 2 от Директива 2006/112, обхваща безвъзмездното предоставяне от данъчнозадължено лице на превозно средство на разположение на негов работник или служител както за служебни, така и за лични нужди.

15. Както следва от информацията, съдържаща се в акта за преюдициално запитване, спорът в главното производство засяга две хипотези. В едната предоставянето на автомобила се извършва на практика безвъзмездно, докато в другата служителът поема разходи в размер на 5688 EUR годишно, които му се удържат от възнаграждението. Формулировката на преюдициалния въпрос, изглежда, се отнася само за първата хипотеза, но аз считам, че за да се даде изчерпателен и полезен отговор на запитващата юрисдикция, е необходимо да се анализират и двете хипотези. Това се налага още повече, тъй като практиката на Съда, от една страна, относно използването на елементи от стопанските активи на данъчнозадължено лице за цели, които не са свързани с неговата дейност, и от друга страна, относно определението за договор за наем, е възможно да доведе до противоречиви преценки.

Безвъзмездно предоставяне на превозно средство на разположение на работник или служител

16. На облагане с ДДС по принцип подлежат сделките, извършвани възмездно. Възмездността при това може да се изразява в парична престация или друга насрещна престация⁵. Що се отнася до връзката между данъчнозадълженото лице и неговия персонал, в практиката на Съда има редица насоки, позволяващи да се установи дали престацията в полза на работника или служителя има възмезден характер.

17. Противно на твърденията на германското правителство в писменото му становище, от тази съдебна практика достатъчно ясно следва, че в отношенията между данъчнозадълженото лице и неговия персонал възмездна сделка е налице само когато работникът или служителът заплаща за стоката или услугата, когато се отказва от част от възнаграждението или когато определена част от извършената от него работа може да се счете за насрещна престация за стоката или услугата, получена от работодателя⁶. Освен това няма значение, че по националното право престацията, извършена от работодателя в полза на работника или служителя, се счита за част от дохода на последния за целите на данъка върху доходите⁷.

18. Подобна позиция заема Комитетът по ДДС в насоките, приети на 101-та среща на 20 октомври 2014 г., а именно документ Н⁸. Действително тези насоки нямат обвързваща сила, но потвърждават такова разбиране на посочената по-горе практика на Съда.

5 Вж. по-специално решение от 10 януари 2019 г., А (C-410/17, EU:C:2019:12, т. 35 и 36).

6 Вж. по-специално решения от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 15—17), от 29 юли 2010 г., Astra Zeneca UK (C-40/09, EU:C:2010:450, т. 29—31), от 18 юли 2013 г., Medicom и Maison Patrice Alard (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 30).

7 Решение от 18 юли 2013 г., Medicom и Maison Patrice Alard (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 28).

8 Taxud.c.1(2016)1136484-832 REV — документът е достъпен на интернет страницата на Комисията.

19. Както следва от информацията, съдържаща се в акта за преюдициално запитване, а също и от формулировката на самия преюдициален въпрос, според запитващата юрисдикция в настоящото дело поне по отношение на единия от служителите на дружеството QM не е налице никоя от посочените по-горе предпоставки, позволяващи да се приеме, че е налице възмездна сделка.

20. Не мога съответно да се съглася с твърдението на германското правителство, според което „трябва да се приеме“, че възнаграждението на този служител се намалява със стойността на ползата, произтичаща от предоставянето на превозно средство от работодателя.

21. Съгласно практиката на Съда за възнаграждение за възмездно извършена престация се счита само възнаграждението, което реално е получено от данъчнозадълженото лице, като при това трябва да съществува пряка връзка между същата престация и получаваното възнаграждение⁹. Наличието на такава връзка между работата, извършена от служителя, и определена полза от страна на работодателя съответно трябва да се установи в конкретния случай от съда, разглеждащ делото. Не може обаче да се говори за никакво „приемане“ или пък презумиране¹⁰.

22. Във връзка с гореизложеното се налага изводът, че в хипотеза като описаната в преюдициалния въпрос не е налице възмездно извършване на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112.

23. Германското правителство обаче твърди в допълнение, че възмездният или безвъзмезден характер на предоставянето на превозно средство на разположение на служителя в разглеждания случай няма значение, тъй като трябва да се приложи член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112. В тази разпоредба се посочва, че за възмездна доставка на услуги се счита също по-специално безвъзмездната доставка на услуги от данъчнозадълженото лице за личните нужди на персонала. Тъй като предоставянето на превозно средство в хипотеза като разглежданата в главното производство несъмнено представлявало услуга¹¹, според това правителство тя подлежи на облагане с ДДС в съответствие с член 2, параграф 1, буква в) във връзка с член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112. Тази услуга освен това трябвало да се счита за услуга по отдаване под наем на превозно средство, различен от краткосрочен наем, и съответно съгласно член 56, параграф 2 от същата директива мястото на доставка на тази услуга било мястото, където живее получателят на услугата. Това твърдение налага по-внимателно разглеждане.

24. Член 26, параграф 1 от Директива 2006/112 изисква за възмездни доставки на услуги да се считат две категории хипотези. Първо, употребата на стоки, които са част от стопанските активи, за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал, или за други цели, които не са свързани с икономическата дейност на това лице. Това обаче са прилага само когато платеният ДДС при придобиването на тези стоки е подлежал на приспадане (буква а). Второ, безвъзмездната доставка на услуги за лични нужди на данъчнозадълженото лице или неговия персонал, или за други цели, които не са свързани с икономическата дейност на това лице (буква б). Във втората хипотеза няма значение дали платеният данък при придобиването на стоките или получаването на услугите, използвани за целите на безвъзмездната доставка на услуги за лични нужди на данъчнозадълженото лице или на неговия персонал, подлежи на приспадане.

9 Решение от 10 януари 2019 г., А (C-410/17, EU:C:2019:12, т. 31).

10 Вж. решение от 18 юли 2013 г., Medicom и Maison Patrice Alard (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 30).

11 Съгласно член 24, параграф 1 от Директива 2006/112 доставка на услуги означава всяка сделка, която не представлява доставка на стоки.

25. Без да излага доводи, германското правителство приема, че при безплатно предоставяне на превозно средство от данъчнозадълженото лице на неговия персонал се прилага член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112. Това правителство изхожда от виждането, че такова предоставяне съставлява услуга по отдаване под наем на превозни средства по смисъла на член 56, параграф 2 от същата директива, чието място на доставка (и облагане) е мястото, където живее получателят на услугата. Щом като тази услуга се предоставя безвъзмездно, приложение трябвало да намери, съгласно неговото буквално и откъснато от контекста тълкуване, посоченият член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112.

26. Това обаче означава каруцата да се впрегне пред коня. Този подход, като се започне от предпоставката, която най-много може да бъде резултатът от него, напълно подминава съществуването на член 26, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112 и въпроса коя от двете разпоредби, съдържащи се в този параграф (буква а) или буква б), трябва да се приложи при безвъзмездно предоставяне на превозно средство от данъчнозадължено лице на разположение на негов работник или служител.

27. Този въпрос не се разрешава еднозначно в Директива 2006/112. Буквалното тълкуване на тези разпоредби може да подсказва, че приложното им поле се припокрива. Ако съответно употребата на стоки за лични нужди от данъчнозадълженото лице или неговия персонал не може да се обложи по силата на член 26, параграф 1, буква а) от посочената директива, по-специално ако стоките не дават право на приспадане на начисления данък, винаги тази употреба може да се счете за услуга и да се обложи по силата на член 26, параграф 1, буква б) от същата директива.

28. Такова тълкуване според мен обаче не съответства на целите на тези норми и на принципа на данъчна неутралност. То по принцип също би лишило от смисъл уредбата по член 26, параграф 1, буква а).

29. Макар Съдът да не е разрешил в практиката си проблема с разграничаването на приложните полета на тази две разпоредби¹², той все пак се е произнесъл по целта и функцията им.

30. По отношение на член 6, параграф 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО¹³ — чиято формулировка по същество е идентична с тази на член 26, параграф 1 от Директива 2006/112 — Съдът действително приема, че целта му е да се осигури равно третиране на данъчнозадължените лица и потребителите. Намерението е да не се допусне необлагане на стоките, които са част от стопанските активи и се използват за лични нужди, и безвъзмездната доставка на услуги за лични нужди¹⁴.

31. По-специално, по отношение на член 6, параграф 2, буква а) от Директива 77/388 (понастоящем член 26, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112), Съдът приема, че тъй като целта му е да не се допусне необлагане на стоки, които са част от стопанските активи на данъчнозадълженото лице и се използват за лични нужди, тази разпоредба изисква това използване да се счете за възмездна услуга и да се обложи само когато данъчнозадълженото лице се е възползвало от правото на приспадане на начисления данък при придобиването на същата стока. Същевременно облагането на използването за лични нужди на стока, която, макар да е част от стопанските активи, данъчнозадълженото лице не дава на данъчнозадължено

¹² Може дори да се създаде впечатление, че умишлено избягва разрешаването му (вж. решение от 16 октомври 1997 г., Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, т. 20).

¹³ Директива 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 L145, 1977 г., стр. 1). Тази директива е отменена и заменена с Директива 2006/112.

¹⁴ Решение от 16 октомври 1997 г., Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, т. 25).

лице право на приспадане на начисления данък при нейното придобиване, би довело до двойно облагане, което противоречи на принципа на данъчна неутралност¹⁵. При това няма значение поради каква причина данъчнозадълженото лице не е могло да се възползва от правото на приспадане на начисления данък при придобиването на стоката¹⁶.

32. В такова положение се намира данъчнозадължено лице, което също като дружеството QM извършва само дейност, освободена от облагане, и няма право на приспадане на начисления данък при придобиването на стоките и услугите за нуждите на тази дейност. От гледна точка на системата на ДДС такова данъчнозадължено лице се намира в положение, подобно на това на потребителя, което означава че понася тежестта на начисления ДДС на предходните етапи в търговската верига.

33. Прилагането на член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112, когато такова данъчнозадължено лице използва безвъзмездно за лични нужди стоки, които са част от стопанските му активи, съответно би довело до заобикаляне на ограничението, съдържащо се в буква а) от същата разпоредба, където се предвижда, че за облагаема услуга се счита само употребата за лични нужди на стоки, при придобиването на които данъчнозадълженото лице се е възползвало от правото на приспадане на начисления данък. Това би означавало да се стигне до двойно облагане на тези стоки и съответно до нарушаване на принципа на данъчна неутралност.

34. Това положение не би съответствало на целта на член 26, параграф 1 от Директива 2006/112, която съгласно цитираната по-горе практика на Съда е да не се допусне необлагане на стоки и услуги, предназначени за лични нужди, и осигуряване на равно третиране на потребителите и данъчнозадължените лица. Когато данъчнозадълженото лице не се е възползвало от правото на приспадане на начисления данък при придобиването на стоката, сделката по придобиване на такава стока е и продължава да бъде облагаема, а самото данъчнозадължено лице от гледна точка на ДДС се намира в същото положение като потребителя.

35. Поради това считам, че член 26, параграф 1 от Директива 2006/112 трябва да се тълкува в смисъл, че буква б) от тази разпоредба не се отнася за услуги, изразяващи се в предоставяне от данъчнозадължено лице за лични нужди или други цели, несвързани със стопанската му дейност, на стоки, които са част от стопанските активи на това лице. За такива услуги съответно се прилага буква а) от същата разпоредба, съгласно която такова предоставяне се счита за възмездна доставка на услуга, но само когато данъчнозадълженото лице се е възползвало от правото на приспадане на начисления данък при придобиването на същата стока.

36. Ето защо, противно на виждането на германското правителство, считам, че когато данъчнозадължено лице предостави на разположение на работник или служител превозно средство, което е част от стопанските му активи, за което предоставяне работникът или служителят нито заплаща, нито се отказва от част от възнаграждението или от други предимства, които му се дължат от данъчнозадълженото лице, нито пък полага допълнителен труд в пряка връзка с предоставянето на същото превозно средство, това предоставяне не може да се счита за възмездна доставка на услуги нито въз основа на член 2, параграф 1, буква в), нито въз основа на член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112. Въпросът за прилагането на член 56, параграф 2 от тази директива съответно е безпредметен.

¹⁵ Решение от 25 май 1993 г., Mohsche (C-193/91, EU:C:1993:203, т. 8 и 9).

¹⁶ До това положение може да се стигне например когато е придобило стоката от данъчно незадължено лице (вж. решение от 27 юни 1989 г., Kühne, 50/88, EU:C:1989:262, т. 9).

37. Поради това предлагам на преюдициалния въпрос да се отговори, че член 2, параграф 1, буква в) и член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112 трябва да се тълкуват в смисъл, че предоставянето от данъчнозадължено лице на превозно средство, което е част от стопанските му активи, за лични нужди на работник или служител, когато последният нито заплаща, нито се отказва от част от възнаграждението или от други предимства, които му се дължат от данъчнозадълженото лице, нито пък полага допълнителен труд поради предоставянето на същото превозно средство, не представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на тези разпоредби.

Възмездното предоставяне на превозно средство на разположение на работник или служител

38. Както отбелязах в началото, макар преюдициалният въпрос да се отнася само за хипотезата на безвъзмездно предоставяне на превозно средство на разположение на работник или служител, производството пред запитващата юрисдикция засяга две хипотези, като във втората за предоставянето на превозното средство служителят заплаща сума, която му се удържа от възнаграждението. Според мен, за да бъде изчерпателен отговорът, който се дава на запитващата юрисдикция, трябва да се анализира и тази втора хипотеза.

39. Когато работник или служител на данъчнозадължено лице заплаща за предоставеното му от това лице превозно средство за лични нужди, според мен е налице сделка, съставляваща възмездна доставка на услуги по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112. Поради това не е необходимо позоваване на член 26, параграф 1, буква а) от тази директива. Последната разпоредба според мен се отнася за хипотезите, при които стоките, които са част от стопанските активи на данъчнозадълженото лице, се предоставят безвъзмездно.

40. Това има две последици. Първо, не се прилага ограничението по член 26, параграф 1, буква а) от Директива 2006/112, съгласно което тази разпоредба се прилага само за стоки, при придобиването на които данъчнозадълженото лице се е възползвало от правото на приспадане на начисления данък. Когато данъчнозадължено лице предоставя стока — например превозно средство — която е част от стопанските му активи, на разположение на свой работник или служител и това става в рамките на трудовото правоотношение, според мен трябва да се приеме, че то действа в качеството на данъчнозадължено лице. Такава сделка по принцип съответно подлежи на облагане. В същото време данъчнозадълженото лице обаче по принцип има право на приспадане на начисления данък при придобиването на същата стока, а когато — както в случая на дружеството QM — не извършва облагаема дейност в съответната държава членка, има право на връщането му.

41. Второ, за облагаема основа в такъв случай по принцип трябва да се счита сумата, която данъчнозадълженото лице реално е получило от неговия работник или служител за предоставянето на стоката, а не разходът за придобиването на същата стока, както се прави на практика при безвъзмездното предоставяне.

42. Несъмнено компетентните национални органи трябва да установят дали сумата, плащана от работника или служителя, действително представлява заплащане за предоставянето на стоката. Целта на общата система на ДДС впрочем не е да се облагат всякакви финансови потоци. На облагане подлежат сделките, тоест доставките на стоки и услуги, извършвани възмездно. Свързаните с тези сделки финансови потоци представляват само облагаемата основа при сделките, тъй като се счита, че отразяват стойността им. Те обаче трябва да имат характера на насрещна и равностойна престация, за да може сделките, с които тези потоци са свързани, да

се счестат за възмездни по смисъла на член 2 от Директива 2006/112¹⁷.

43. По настоящото дело в отговор на въпрос на Съда дружеството QM информира, че съответният служител понася частично разходите за предоставения му автомобил в смисъл, че разходът за неговото придобиване (лизингът) от дружеството QM надхвърля сумата, предвидена за тази цел в бюджета на дружеството. Служителят съответно компенсира тази разлика. Според мен възникват съмнения дали в такава хипотеза се стига до обмен на насрещни и равностойни престации и получаваното плащане от доставчика на услугата представлява реално отражение на стойността на услугата, доставена на получателя ѝ, по смисъла на цитираната по-горе практика на Съда. Разсейването на тези съмнения обаче налага да се извърши анализ на съществуващото правоотношение между данъчнозадълженото лице и неговия служител, което трябва да се направи от запитващата юрисдикция.

44. Ако тя стигне до извода, че спорното в главното производство предоставяне на превозно средство на разположение на служителя е извършено възмездно по смисъла на разпоредбите относно ДДС, възниква въпросът за определянето на мястото на доставка на такава услуга. По принцип, тъй като работникът или служителят на данъчнозадълженото лице обикновено е данъчно незадължено лице, трябва да се приложи член 45 от Директива 2006/112, съгласно който мястото на доставка на услугата е мястото на седалището, мястото на извършване на дейността или местоживеенето на доставчика на услугата. Ако обаче предоставянето се отнася за превозно средство, трябва да се отговори на въпроса дали такова предоставяне може да се счита за услуга по отдаване под наем, различен от краткосрочния наем, по смисъла на член 56, параграф 2 от тази директива. В такъв случай мястото на доставката на услугата съответно би било мястото, където живее работникът или служителят като получател на услугата.

45. Директива 2006/112 не дава определение на понятието „услуги по отдаване под наем“. Тя не препраща по този въпрос и към националното право на държавите членки, поради което този термин трябва да се тълкува като самостоятелно понятие от правото на Съюза.

46. За значението на това понятие Съдът обаче се е произнасял. Макар практиката му да се отнася за отдаването под наем на недвижими имоти в контекста на освобождаване на такава дейност от ДДС, все пак считам, че е възможно тя да се приложи и към отдаването под наем на движими вещи, включително превозни средства. Рамките, очертани от Съда на понятието „наем“, впрочем не надхвърлят общоприетото значение на този термин в правния език.

47. Съгласно тази съдебна практика, за да са налице услуги по отдаване под наем, е необходимо да са изпълнени всички условия за такава сделка, а именно собственикът на предмета на наемането да предостави срещу заплащане на наемна цена и за уговорен срок на наемателя правото да използва предмета на наемането и да не допуска други лица да го използват¹⁸. Поради това трябва да се провери дали посочените условия са изпълнение при възмездно предоставяне от данъчнозадължено лице за лични нужди на негов работник или служител на превозно средство, което е част от стопанските активи на данъчнозадълженото лице.

48. В началото трябва да се отбележи, че макар в решение *Medicom* и *Maison Patrice Alard* Съдът¹⁹ да визира собственика на предмета на наемането, под това трябва да се разбира всеки наемодател. Обстоятелството, че дружеството QM не е собственик, а лизингополучател по отношение на превозното средство, което е предмет на спора в главното производство, съответно не е пречка предоставянето на това превозно средство от посоченото дружество да се счете за договор за наем.

17 Вж. в този смисъл решение от 10 януари 2019 г., А (C-410/17, EU:C:2019:12, т. 31 и цитираната съдебна практика).

18 Вж. в този смисъл решение от 18 юли 2013 г., *Medicom* и *Maison Patrice Alard* (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 26).

19 Решение от 18 юли 2013 г., *Medicom* и *Maison Patrice Alard* (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479).

49. По-нататък, когато става въпрос за възмездно предоставяне на превозно средство, условието да се плаща наемна цена според мен по принцип може да се счете за изпълнено.

50. Що се отнася до срока на наемното правоотношение, не считам, че този период трябва да бъде определян според конкретна дата или определен брой единици за време (дни, месеци или години). Срокът на договора за наем може да се определя и спрямо някакво събитие или условие — например срока на трудовото правоотношение на съответния работник или служител, или периода на действие на лизинговия договор за превозното средство за данъчнозадълженото лице²⁰. Освен това в правните традиции на държавите членки не е общоприето, че договорът за наем трябва да бъде сключен за определен срок; той може да с неопределен срок на действие²¹ с възможност да бъде развален от страните, например при прекратяване на трудовото правоотношение.

51. Такива способности за определяне на срока на наемното правоотношение според мен също отговарят на условието за „уговорен срок“. Целта на това условие всъщност е само да се разграничи отдаването под наем от прехвърлянето на право на собственост или други подобни вещни права. От гледна точка на системата на ДДС това условие обаче служи за разграничаване на извършването на услуги от доставката на стоки.

52. Поради това, противно на виждането на дружеството QM, съдържащо се в неговото становище, не считам, че ограничаването на предоставянето на превозно средство на разположение на работник или служител от продължителността на трудовото правоотношение не позволява това предоставяне да се счете за услуга по отдаване под наем.

53. Несъмнено е важно дали предвиденият от страните срок за използване на превозното средство не надхвърля 30 дни, тъй като от това зависи приложимостта на член 56, параграф 1 или параграф 2 от Директива 2006/112, а оттам и мястото на евентуалното облагане на сделката. Освен това договор, сключен за неопределен срок, според мен трябва да се счита за сключен за срок над 30 дни.

54. Що се отнася накрая до условието за използване, без да се допускат други лица, това е особеност, която обикновено се свързва с правото на собственост и някои други вещни права. Тя произтича от действието *erga omnes* на тези вещни права.

55. Съдът приема това условие за съществена особеност на сделката по отдаване под наем, по смисъла на разпоредбите относно ДДС, за първи път в решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506). В това дело се обсъжда въпросът дали освобождаването от данък при „отдаване под наем или под аренда на недвижими имоти“, предвидено в член 13, част Б, първа алинея, буква б) от Директива 77/388²², обхваща учредяването на право на ползване (*ususfructus*) върху недвижим имот. Въпросът е повдигнат в контекста на противодействие на злоупотреби, изразяващи се в изкуствено учредяване на такова право, за да се получи неправомерно право на приспадане на начисления данък при доставката на съответната недвижима вещь²³.

20 Подобни разрешения се срещат и в други области, различни от трудовите правоотношения, например обичайна практика е наемането на декодер за срока на договора за предоставяне на сигнал за кабелна или сателитна телевизия.

21 Вж. например член 659 от полския граждански кодекс.

22 Понастоящем тази норма се намира в член 135, параграф 1, буква л) от Директива 2006/112.

23 Вж. решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, т. 31).

56. Именно при тези обстоятелства генералният адвокат F.G. Jacobs посочва, че договорът за наем се характеризира по-специално с получаването от наемателя на право да използва предмета на наемането, все едно че е негов собственик, и да не допуска или допуска там (става въпрос за недвижим имот) други лица²⁴. Както изглежда, генералният адвокат F.G. Jacobs е бил вдъхновен от значението на термина „лизинг“, използван също в обсъжданите разпоредби от Директивата, който в англосаксонското право може да означава и права, подобни на ограничените вещни права в системите на гражданското право²⁵.

57. В посоченото по-горе решение Съдът формулира това по малко по-различен начин, приемайки, че основната особеност на сделката, изразяваща се в учредяване на вещно право на ползване върху недвижим имот, *която е обща за тази сделка и договора за наем*, е предоставянето на съответното лице за уговорен срок и срещу възнаграждение на право да държи недвижим имот, все едно че е негов собственик, и *да не допуска което и да било друго лице да упражнява това право*²⁶.

58. От това следва, първо, че Съдът характеризира по посочения начин вещното право на ползване, отбелязвайки само между другото, че с подобни особености се характеризира договорът за наем. Второ, според Съда недопускането на други лица се отнася за правото на използване на вещта като собственик, а не за всякакви други действия, засягащи предмета на правото на ползване (и евентуално наемането).

59. Едва в по-късни решения Съдът отнася това условие пряко към договора за наем по смисъла на разпоредбите относно освобождаването от ДДС, като в същото време значително опростява формулировката, съдържаща се в решение „Goed Wonen“. Съгласно новата формулировка отдаването под наем на недвижим имот, по смисъла на разпоредбите относно освобождаването от ДДС, по същество се изразява в прехвърляне от собственика на недвижим имот на наемателя срещу заплащане на наемна цена и за уговорен срок на правото да държи недвижимия имот и да не допуска други лица да го използват²⁷.

60. Не мисля обаче, че Съдът е искал по този начин да установи особено високи изисквания за договора за наем по смисъла на разпоредбите относно ДДС. Тези изисквания не надхвърлят обичайно приеманото в този вид договори оправомощаване на наемателя за използване на предмета на наемането и защита срещу намесата в това правомощие (и упражняването му) от неоправомощени трети лица. Това обаче не изключва правомощията, с които собственикът на предмета на наемането (или по общо наемодателят) разполага по силата на закона или пък въз основа на сключения между страните договор. Това също така не изключва възможността наемателят да има определени задължения, свързани с предмета на наемането, които да носи на друго основание — например по силата на трудовото правоотношение, което го обвързва с наемодателя.

61. Макар да съм склонен да приема, както вече отбелязах, че посочената по-горе съдебна практика може да се приложи и за тълкуването на понятието „наем на превозни средства“ по смисъла на член 56 от Директива 2006/112, все пак не мога да се съглася с твърдението на дружеството QM, че критериите, произтичащи от тази съдебна практика, по-специално критерият за използване на предмета на наемането, без да се допускат други лица, не позволяват да се приеме, че договор за наем е налице при предоставяне на превозно средство на разположение на работник или служител в хипотеза като разглежданата в главното производство.

24 Заключение на генералния адвокат F. G. Jacobs по дело „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, т. 79 и 84).

25 Вж. заключение на генералния адвокат F. G. Jacobs по дело „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:115, т. 60 и 74).

26 Решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, т. 55).

27 Вж. решения от 9 октомври 2001 г., Mirror Group (C-409/98, EU:C:2001:524, т. 31), от 8 май 2003 г., Seeling (C-269/00, EU:C:2003:254, т. 49), и накрая от 18 юли 2013 г., Medicom и Maison Patrice Alard (C-210/11 и C-211/11, EU:C:2013:479, т. 26).

62. Това дружество твърди по-специално че след като предоставянето на превозно средство се извършва и за служебни нужди, служителят не го използва, без да допуска други лица, защото ползването на превозното средство от *работника или служителя за служебни нужди* (подразбира се: в интерес на работодателя) по същество означава, че то се използва *от работодателя*.

63. Това твърдение не може да се приеме. Обстоятелството, че възможността за използване на автомобил облекчава работника или служителя при изпълнението на служебните задължения и че това по-специално е била целта на предоставянето на това превозно средство от работодателя, не променя факта, че съгласно договора с работодателя единствено той разполага с това конкретно превозно средство. Това не се променя и от факта, че работодателят може да дава заповеди на работника или служителя, чието изпълнение изисква да се използва предоставеното му превозно средство²⁸. Същото положение би възникнало, ако работникът или служителят бе собственик на въпросното превозно средство. Друго обаче би било положението, ако работодателят разполага с автопарк, който персоналът може да използва според нуждите (и доколкото превозните средства са достъпни), без обаче което и да било от превозните средства да е отредено за определен работник или служител.

64. Аналогично, без значение за преценката дали съществува сделка по отдаване под наем по смисъла на член 56 от Директива 2006/112 е обстоятелството, че данъчнозадълженото лице предоставя превозно средство на разположение на работник или служител въз основа на трудов договор, а не въз основа на отделен договор, уреждан от гражданското право. В системата на ДДС впрочем се следва функционалното определение за сделките, а не произтичащото от външното им правно оформяне. Ако съответно сделката отговаря функционално на критериите за сделка по отдаване под наем на превозни средства, няма значение към какъв вид договори е била отнесена²⁹.

65. Въз основа на гореизложеното считам, че когато данъчнозадължено лице възмездно предостави превозно средство, което е част от стопанските му активи, за лични нужди на негов работник или служител за срок над тридесет дни, това представлява наем на превозно средство по смисъла на член 56, параграф 2 от Директива 2006/112.

66. Такъв подход ще съответства и на целта на Директива 2008/8 за облагане по мястото на фактическото потребление³⁰. В хипотезата на превозни средства, предоставяни на разположение на работници и служители от данъчнозадължено лице за лични нужди, за място на фактическото потребление на услугата трябва да се счита мястото, където тези работници и служители живеят.

67. Поради това предлагам отговорът на преюдициалния въпрос да се допълни, като се приеме, че ако запитващата юрисдикция установи, че предоставянето от данъчнозадължено лице на превозно средство, което е част от стопанските активи на същото лице, за лични нужди на негов работник или служител за срок над тридесет дни се извършва възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 и практиката на Съда относно тази разпоредба, член 56, параграф 2 от същата директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „наем на превозно средство, различен от краткосрочен наем“ обхваща и това предоставяне.

²⁸ Аналогично, често срещаното напоследък (тоест през пролетта на 2020 г.) задължение служителят да полага труд от разстояние от дома си не означава, че работодателят нарушава правата на служителя върху недвижимия имот, където той живее.

²⁹ Вж. в този смисъл, в контекста на разликите между правото на ползване и наемането на недвижим имот, решение от 4 октомври 2001 г., „Goed Wonen“ (C-326/99, EU:C:2001:506, т. 58).

³⁰ Съображение 3 от Директива 2008/8.

Заключение

68. С оглед на всички гореизложени съображения предлагам на преюдициалния въпрос, отправен от Finanzgericht des Saarlandes (Финансов съд Саарланд, Германия), да бъде даден следният отговор:

- „1) Член 2, параграф 1, буква в) и член 26, параграф 1, буква б) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност, изменена с Директива 2008/8/ЕО от 12 февруари 2008 г., трябва да се тълкуват в смисъл, че предоставянето от данъчнозадължено лице на превозно средство, което е част от стопанските му активи, за лични нужди на работник или служител, когато последният нито заплаща, нито се отказва от част от възнаграждението или от други предимства, които му се дължат от данъчнозадълженото лице, нито пък полага допълнителен труд поради предоставянето на същото превозно средство, не представлява възмездна доставка на услуги по смисъла на тези разпоредби.
- 2) Ако запитващата юрисдикция установи, че предоставянето от данъчнозадължено лице на превозно средство, което е част от стопанските активи на същото лице, за лични нужди на негов работник или служител за срок над тридесет дни се извършва възмездно по смисъла на член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 и практиката на Съда относно тази разпоредба, член 56, параграф 2 от същата директива трябва да се тълкува в смисъл, че понятието „наем на превозно средство, различен от краткосрочен наем“ обхваща и това предоставяне“.