Сборник съдебна практика

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н J. MAZÁK
представено на 28 юни 2011 година [1]

Дело C-218/10

ADV Allround Vermittlungs AG, в ликвидация
срещу
Finanzamt Hamburg-Bergdorf

(Преюдициално запитване, отправено от Finanzgericht Hamburg (Германия)

„Шеста директива ДДС — Тълкуване на член 9, параграф 2, буква д) — Осигуряване на персонал — Осигуряване на шофьори, които не са наети на работа от доставчика на услугата — Място на доставка на услугата — Възстановяване на данъка“

I – Въведение

1. С акт от 20 април 2010 г., постъпил в Съда на 6 май 2010 г., Finanzgericht Hamburg (Финансов съд, Хамбург) (Германия) отправя до съда на ЕС преюдициални въпроси на основание член 267 ДФЕС във връзка с тълкуването на 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 [2] (наричана по-нататък „Шеста директива“).

2. Запитването е отправено в рамките на производство между ADV Allround Vermittlungs AG, в ликвидация („наричано по-нататък ADV Allround“), и Finanzamt Hamburg-Bergdorf (Данъчна служба, Hamburg-Bergdorf) относно задължението за данък добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за 2005 г. по мястото на предоставяне на услугата „осигуряване на самостоятелно заети шофьори на камиони на установени в чужбина клиенти“.

3. С въпросите си запитващата юрисдикция иска главно да установи, на първо място, дали член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че изразът „осигуряване на персонал“ включва също и осигуряването на самостоятелно заети лица, които не са на служба при предприемача, доставчик на услугата.

4. На второ място, тя иска да установи дали разпоредбите на Шеста директива налагат в националното процесуално право да има гаранции, че при една и съща доставка, състояща се в настоящия случай в доставка на услуги, доставчикът и получателят на услугата са третирани по един и същ начин във връзка със задължението за заплащане на ДДС и иска да получи насоки относно периода, през който получателят на услугата може да приспадне платения за получената услуга ДДС по входящата доставка.

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, в приложимата в случая редакция, последно изменена с Директива 2004/66/ЕО на Съвета от 26 април 2004 година (ОВ L 168, стр. 35, Специално издание на български език 2007 г., глава 1, том 5, стр. 87).

II – Правна уредба

А– *Шеста директива*

5. Член 9 от Шеста директива, озаглавен „Доставка на услуги“, доколкото е относим, предвижда следното:

„1. За място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата, или когато няма такова място на икономическа дейност или постоянен обект, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване.

2. Въпреки това:

[…]

д) място на доставката на следните услуги, когато те се извършват за получатели, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в една и съща държава с доставчика, е мястото, където получателят е установил своята икономическа дейност или има постоянен обект, на който се доставя услугата, или когато няма такова място, мястото на неговия постоянен адрес или обичайно пребиваване:

[…]

— осигуряване на персонал,

[…]“.

6. Член 17 от Шеста директива, озаглавен „Възникване и обхват на правото на приспадане“, доколкото е относим, предвижда:

„[…]

2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговата облагаема сделка, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

а) дължимия или платен на територията на страната [ДДС] за стоки или услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави. [неофициален превод]

[…]

3. Държавите членки дават също на всяко данъчнозадължено лице правото на приспадане или възстановяване на данъка върху добавената стойност, посочен в параграф 2, доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на:

а) неговите сделки, свързани с икономическите дейности по член 4, параграф 2, които се извършват в друга страна и, които биха породили право на приспадане, ако бяха извършени на територията на страната; [неофициален превод]

[…]“.

Б– *Относимото национално законодателство*

7. Член 3a от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота, по-нататък наричан „UStG“) относно мястото на изпълнение на други услуги, в редакцията му в сила към 31 декември 2009 г., доколкото е относим, гласи следното:

Параграф 1, първо изречение:

„Без да се изключва приложението на членове 3b и 3f, място на доставката на други услуги е мястото, от което предприемачът управлява стопанската си дейност.

[…]“.

Параграф 3, първо изречение:

„Ако получателят на една от другите посочени в параграф 4 услуги е предприемач, чрез дерогация от параграф 1 услугата се счита за предоставена на мястото, където получателят упражнява своята дейност.

[…]“.

Параграф 4:

„[…] Други услуги по смисъла на параграф 3 са:

[…] 7. осигуряването на персонал.

[…]“.

III – Фактическа обстановка, производство и въпроси, поставени на Съда

8. Според акта за преюдициално запитване през разглежданата 2005 г. стопанската дейност на ADV Allround се състои в осигуряването на самостоятелно заети шофьори на камиони за транспортни предприятия в Германия и в чужбина, по-конкретно в Италия (Южен Тирол).

9. За целта се сключват писмени договори с шофьорите, известни като „договори за посредничество при осигуряване на работа“. Винаги когато искат шофьор, транспортните предприятия правят заявките си, като се обаждат по телефона на ADV Allround.

10. ADV Allround изплаща на шофьорите възнаграждението за положения от тях труд, който се състои в управляване на осигурените от транспортните предприятия камиони, а ADV Allround получава от тези предприятия възнаграждение за осигуряването на шофьорите, като прилага различни цени, вариращи между 8 % (дългосрочна работа) и 20 % (еднократна услуга).

11. Първоначално ADV Allround не начислява данък върху оборота, когато издава фактури на клиенти, установени извън Германия като италианските транспортни предприятия в настоящия случай, като приема, че въпросната услуга се състои в „осигуряване на персонал“ по смисъла на член 3a, параграф 4, точка 7 от UstG и че мястото на доставката и, съответно, на облагането следователно са в Италия, където получателите на тази услуга са установени.

12. Изложеното от данъчна служба Hamburg-Bergedorf становище в ревизионния доклад от 3 юли 2006 г., изготвен след специална ревизия на платения от ADV Allround ДДС през първите три тримесечия на 2005 г., е че „осигуряване на персонал“ по смисъла на споменатите по-горе разпоредби включва само поставянето на разположение на собствените работници на дружеството (отдаване под наем на работници) и че поради това мястото на доставката е мястото, от което ADV Allround ръководи стопанската си дейност, т.е. Германия.

13. В резултат на това ADV Allround започва да начислява данък върху оборота в размер на 16 %, когато издава фактурите и на италианските клиенти. Освен това то изготвя поправени фактури, в които е посочен данъкът върху оборота за всички услуги, доставени от него през 2005 г., като приема, че данъкът върху оборота ще бъде възстановен на италианския клиент и че като се изключат допълнителните административни дейности във връзка с процеса на възстановяването на ДДС, третирането на сделките като облагаеми в Германия ще продължи да бъде икономически неутрално.

14. Bundeszentralamt für Steuern (Централна федерална данъчна служба) обаче, която отговаря на исканията за възстановяване на данъка по входящи доставки, възприема становище, което се различава от това на данъчна служба, Hamburg-Bergedorf, като поддържа, че понятието „осигуряване на персонал“ по член 3а, параграф 4, точка 7 от UstG включва осигуряване на шофьори като тези по настоящото дело. В съответствие с това схващане тези доставки следователно не били облагаеми в Германия, данъкът върху оборота неправилно бил включен в променените фактури и този неправилно включен данък върху оборота не могъл да бъде възстановен. Всички подадени от отделни клиенти искания за възстановяване на данък върху оборота били отхвърлени.

15. В резултат на това италианските клиенти отказват да продължат да плащат на ADV Allround добавения във фактурите му данък върху оборота. ADV Allround не може да наложи по-високи с 16 % цени, тъй като за клиентите няма възможност да възстановят платения по входяща доставка данък и в резултат на това трябва да поемат изплащането на този данък като реален разход. Тъй като неговият марж на печалба бил между 8 % и 20 %, то преустановява дейността си и в момента е в ликвидация.

16. Finanzgericht Hamburg, който е сезиран със спора, приема първо, че не е ясно дали изразът „осигуряване на персонал“, използван както в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, така и в член 3а, параграф 4, точка 7 от UStG, с който тази разпоредба е транспонирана в германското право, се отнася само до лица, които са в отношение на трудова зависимост, т.е. наети на работа лица, или обхваща също и самостоятелно заетите лица като шофьорите на камиони в настоящия случай. Той посочва обаче, че практическите трудности при разграничаването на наетите от самостоятелно заетите лица и при снабдяването на получателя на услугата с подходящи доказателства за тази цел може, в светлината на целта на Шеста директива да се улесни доставката на услуги в рамките на европейския вътрешен пазар, да бъде довод в полза на включването на осигуряването на самостоятелно заети лица в понятието „осигуряване на персонал“.

17. Второ, тъй като облагаемостта и задължението за заплащане на данъка, от една страна, и правото на приспадане на данъка, от друга, според него трябва да се разглеждат като материално свързани, запитващият съд поставя въпроса дали и как тази корелативна връзка в материалното право трябва да се отрази в процесуалното право, по-конкретно дали тази връзка между облагаемостта и приспадането във връзка с една и съща доставка означава, че трябва да се избягват решения, които си противоречат по същество и ако това е така, как да се постигне този резултат.

18. Тя отбелязва на трето място, че Съдът все още не се е произнесъл относно дадения по германското право срок само от шест месеца след края на календарната година, през която възниква правото на възстановяване, в който получателят на услуга може да иска приспадане. Не е ясно дали по смисъла на Шеста директива и в светлината на принципите на правна сигурност и ефективност този срок може да изтече, преди да бъде взето задължително за доставчика на услугата решение относно облагаемостта и задължението за плащане на данъка.

19. При тези условия Finanzgericht Hamburg решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Трябва ли член 9, параграф 2, буква д), шесто тире от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (наричана по-нататък „Директива 77/388“) [понастоящем член 56, параграф 1, буква е) от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност в редакцията, приложима до 31 декември 2009 г., наричана по-нататък „Директива 2006/112“] да се тълкува в смисъл, че „осигуряване на персонал“ включва и осигуряването на самостоятелно зает персонал, който не е нает от доставящия услугата предприемач?

2. Трябва ли член 17, параграф 1, параграф 2, буква а), параграф 3, буква а) и член 18, параграф 1, буква а) от Директива 77/388 [понастоящем член 167, член 168, буква а), член 169, буква а) и член 178, буква а) от Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че в националното процесуално право трябва да се предвидят разпоредби, които да гарантират, че облагаемостта и задължението за плащане на данъка във връзка с една и съща услуга се преценяват по еднакъв начин спрямо доставящия и получаващия услугата предприемач, дори когато по отношение на двамата предприемачи компетентност имат различни данъчни органи?

Само ако отговорът на въпрос 2 е утвърдителен:

3. Трябва ли член 17, параграф 1, параграф 2, буква а), параграф 3, буква а) и член 18, параграф 1, буква а) от Директива 77/388 [понастоящем член 167, член 168, буква а), член 169, буква а) и член 178, буква а) от Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че срокът, през който получателят на услуга може да поиска приспадане на данъка за получената услуга, не трябва да изтича преди постановяване на задължително за доставящия услугата предприемач решение относно облагаемостта и задължението за плащане на данъка?“.

IV – Правен анализ

А– *Първият въпрос*

20. С първия въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че терминът „осигуряване на персонал“ включва също и осигуряването на самостоятелно заети лица, които не са наети на работа от доставчика на тази услуга.

1. Основни доводи на страните по делото

21. Писмени становища в настоящото производство са представили германското правителство и Европейската комисия. Освен тези страни ADV Allround също изпраща представител в съдебното заседание на 30 март 2011 г.

22. Германското правителство и Комисията застъпват становището, че понятието „осигуряване на персонал“, използвано в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, не включва осигуряването на самостоятелно заети лица, които не са наети на работа от предприемача, доставчик на услугата, и че отговорът на първия въпрос при това положение трябва да бъде отрицателен.

23. По същество тези страни твърдят, че изразът „персонал“ изглежда обикновено се отнася по-скоро до работници, които са наети на работа от доставчика на услугата. Това тълкуване се подкрепя от факта, че този термин се използва в същия смисъл в член 5, параграф 6, член 6, параграф 2 и член 13, част А, параграф 1, буква к) от Шеста директива, която трябва да се тълкува по един и същ начин, както и в други области на правото на Европейския съюз (наричан по-нататък „ЕС“). Освен това тълкуване на термина „осигуряване на персонал“ като включващ осигуряването на самостоятелно заети лица би нарушило системата и целта на член 9 от Шеста директива.

24. Обратно, ADV Allround предлага на Съда отговорът на първия въпрос да бъде утвърдителен. Според него схващането, че член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива се отнася също и до самостоятелно заети лица, обикновено се потвърждава, по-специално от съображения за правна сигурност и практически съображения. То оспорва твърдението, че това тълкуване може да открие възможности за машинации и избягване на данъци от доставчика на услугата.

2. Анализ

25. В самото начало съм длъжен да отбележа, че чисто буквално тълкуване на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива не ми се струва убедително за отговора на въпроса дали трябва да се разбира, че посоченото в тази разпоредба „осигуряване на персонал“ включва осигуряването на самостоятелно заети лица, какъвто е въпросът по настоящото дело.

26. Във връзка с това следва да се отбележи, първо, че поне в някои от текстовете на различните езици в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива е използван общият термин „персонал“ или съответстващи термини (например „Personal“ на немски, „personnel“ на френски и „personal“ на испански) вместо по-конкретния термин „работник“ или „наето лице“ и че този общ термин не се отнася непременно до лица, които са в трудово правоотношение.

27. Второ, освен това, обратно на схващането, на което изглежда и Комисията и германското правителство основават становището си, не е безспорно установено, че изразът „персонал“ се отнася до отношението между доставчика и лицата, които той осигурява като персонал, а не до отношението между тези лица и получателя на услугата. С други думи, „осигуряване на персонал“ в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива не визира непременно услуга, при която данъчнозадължено лице поставя собствения си персонал на разположение на друго лице, а основната характеристика на такава услуга може да се състои в това, че това друго лице получава персонал или работна ръка независимо от естеството на договорните отношения между доставчика на тази услуга и предоставените на разположение лица.

28. Трябва също да се отбележи, че изразът „персонал“ в член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива няма непременно същото значение като това, използвано в други разпоредби от тази директива, или още по-малко в други актове от законодателството на Съюза, тъй като трябва да се отчита специфичният контекст на всяка разпоредба, в която този термин е използван.

29. Така разпоредбите на член 5, параграф 6 и на член 6, параграф 2 от Шеста директива, които съдържат думата „персонал“ и се цитират от Комисията във връзка с това, имат за цел да създадат гаранции за еднаквото третиране на данъчнозадължените лица, които доставят стоки или услуги за техни лични нужди или за нуждите на техния персонал, и крайните потребители [3], докато член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива е част от норма с много различен предмет, а именно определянето на мястото, където се смята, че услугата е доставена.

30. Ето защо трябва освен това да се разгледа дали член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива, с оглед на контекста на тази разпоредба и на целите на разпоредбите, от които той е част [4], трябва да се тълкува в смисъл, че осигуряването на самостоятелно заети лица, като разглежданите по настоящото дело, също представлява „осигуряване на персонал“, което трябва да се облага в държавата, в която е установен получателят на услугата.

31. Трябва преди всичко да се припомни, че член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива съдържа правила за определяне за нуждите на данъчното облагане на мястото, където се приема, че е доставена услугата, като целта на тези правила е да се избегнат спорове във връзка с компетентността, които могат да доведат до двойно облагане с данък или до избягване на облагането [5].

32. Във връзка с това член 9, параграф 1 установява правило с общ характер, според което се смята, че услугата е доставена в мястото, в което е установен доставчикът [6].

33. Следва да се отбележи, че това правило само по себе си представлява изключение от строгия териториален принцип и, както Съдът се е произнесъл, е фикция, тъй като от съображения за опростяване [7] се приема, че услугата е доставена в мястото на икономическата дейност или на установяване на доставчика, независимо от мястото, където фактически може да е изпълнена услугата [8].

34. Все пак за специфични услуги, за които законодателят смята, че правилото, че услугите се доставят в мястото на икономическата дейност или на установяване на доставчика, не е подходящо, член 9, параграф 2 от Шеста директива установява няколко специфични случая, когато се счита, че услугите са доставени в мястото на установяване на клиента [9].

35. Що се отнася до съотношението между параграф 1 и параграф 2 от член 9 от Шеста директива следва освен това да се припомни, че Съдът неизменно приема, че член 9, параграф 1 по никакъв начин няма предимство пред член 9, параграф 2, което означава, че втората разпоредба не е изключение, което следва да се тълкува стеснително [10].

3 — Вж. във връзка с това Решение от 6 май 1992 г. по дело De Jong (C-20/91, Recueil, стр. I-2847, точка 15) и Решение от 16 октомври 1997 г. по дело Fillibeck (C-258/95, Recueil, стр. I-5577, точка 25).

4 — Вж., inter alia, Решение от 9 март 2006 г. по дело Gillan Beach (C-114/05, Recueil, стр. I-2427, точка 21) и Решение от 7 юни 2005 г. по дело VEMW и др. (C-17/03, Recueil, стр. I-4983, точка 41).

5 — Вж. във връзка с това Решение от 5 юни 2003 г. по дело Design Concept, (C-438/01, Recueil, стр. I-5617, точка 22).

6 — Вж. във връзка с това Решение от 12 май 2005 г. по дело RAL (Channel Islands) и др. (C-452/03, Recueil, стр. I-3947, точка 23).

7 — Вж. във връзка с това Решение от 15 март 1989 г. по дело Hamann (51/88, Recueil, стр. 767, точка 17).

8 — Вж. Решение от 23 януари 1986 г. по дело Trans Tirreno Express (C-283/84 Recueil, стр. 231, точка 15).

9 — Вж, inter alia, Решение по дело Trans Tirreno Express, посочено в бележка под линия 8, точка 16, и Решение по дело RAL (Channel Islands) и др., посочено по-горе в бележка под линия 6, точка 23.

10 — Вж. във връзка с това, inter alia, Решение от 15 март 2001 г. по дело SPI (C-108/00, Recueil, стр. I-2361, точки 16 и 17), Решение от 7 септември 2006 г. по дело Heger (C-166/05, Recueil, стр. I-7749, точка 17) и Решение от 6 ноември 2008 г. по дело Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (C-291/07 Recueil, стр. I-8255, точка 25).

36. По-скоро във всяко положение като разглежданото в настоящия случай, когато самостоятелно заети шофьори на камиони са предоставени на разположение на намиращи се в чужбина данъчнозадължени лица, трябва да се провери дали това положение попада в една от посочените в член 9, параграф 2 от Шеста директива хипотези, което при условията на настоящия случай означава в „осигуряване на персонал“, посочено в член 9, параграф 2, буква д) от тази директива. Ако не, то попада в приложното поле на член 9, параграф 1 от Шеста директива [11].

37. В това отношение на първо място трябва да се отбележи, че според съображение 7 от Шеста директива целта на член 9, параграф 2 като цяло е да въведе специална система за услугите, доставяни между данъчнозадължени лица, когато стойността на услугите е включена в цената на стоките [12].

38. Като по-обща цел, стойността на осигуряването на персонал, в настоящия случай — осигуряването на шофьори на камиони, е включена в цената на стоките или услугите, произвеждани или предоставяни от получателя на услугата [13], независимо от това дали осигуреният персонал е нает на работа от доставчика на услугата, или, както в разглеждания случай, се състои от самостоятелно заети лица, които са свързани с доставчика просто с договор за посредничество при осигуряване на работа.

39. Освен това, на второ място, независимо че самата Шеста директива пази мълчание относно особената цел на включването конкретно на осигуряването на персонал в категориите услуги, посочени в член 9, параграф 2 от тази директива, това не се отразява на обстоятелството, че на законодателя изглежда му се е сторило неподходящо да разглежда такива услуги в съответствие с общото правило по член 9, параграф 1 от Шеста директива като доставени в мястото на икономическата дейност или на установяване на доставчика [14]. Законодателят по-скоро смята, че мястото на установяване на получателя на услугата „осигуряване на персонал“, под чието ръководство и контрол работят осигурените като персонал лица, е определящото място на привръзка и поради това — критерий за определяне на териториалната компетентност за нуждите на данъчното облагане на такива услуги.

40. С оглед и на тези съображения изглежда, че няма обективна причина, нито такава беше изтъкната от Комисията или от германското правителство, да се прави разграничение за нуждите на определяне на мястото на облагане на сделката между видовете осигуряване на персонал в зависимост от това дали лицата, които са осигурени като персонал, са наети на работа от доставчика на услугата или не, и този белег да трябва да бъде характеристика на услугата „осигуряване на персонал“ по смисъла на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива.

41. Напротив, би могло да се твърди, че ако се смята за необходимо да се направи изключение от въведеното с член 9, параграф 1 от Шеста директива общо правило и да се приеме, че услугата „осигуряване на персонал“ се извършва в мястото на икономическата дейност или на установяване на получателя на услугата в случаите, когато персоналът остава нает от

11 — Вж. също, inter alia, Решение от 6 декември 2007 г. по дело Комисия/Германия (C-401/06, Сборник, стр. I-10609, точка 30).

12 — Вж. Решение по дело Gillan Beach, посочено по-горе в бележка под линия 4, точка 17.

13 — Независимо че в съображение 7 се споменава само получателят на услуги, който произвежда стоки, трябва да се приеме, че същата логика е валидна по отношение на положения, в които самият получател на услугите е доставчик на услуги. Вж. във връзка с това Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Франция (C-68/92, Recueil, стр. I-5881, точка 15) и заключението на генералния адвокат Jacobs по дело Design Concept, посочено в бележка под линия 5, точка 23.

14 — Вж. в този контекст точка 34 по-горе и Решение от 6 ноември 1997 г. по дело Reisebüro Binder (C-116/96, Recueil, стр. I-6103, точка 13).

доставчика на услугата, тогава схващането, че това е мястото на облагане, се оказва още по-обосновано, когато лицата, осигурен персонал, не са наети от доставчика на услугата и по този начин връзката с него и с мястото на икономическата му дейност или на установяване е по-далечна.

42. Както правилно отбелязва ADV Allround, това тълкуване освен това отговаря в по-голяма степен на целите, които си поставя член 9 от Шеста директива, за осигуряване на рационално разпределяне на компетентността в данъчната сфера, тъй като то обслужва по-добре интересите, свързани с постигането на простота на управлението, позволява да се избегнат практическите проблеми и допринася за правната сигурност при прилагането на установени в този член стълкновителни норми [15], отколкото положението, при което мястото на облагане, когато се осигурява работна ръка, ще трябва да се определя в зависимост от това дали осигурените като работна ръка лица са наети на работа от доставчика на услугата или са самостоятелно заети лица, въпреки че и двете услуги обслужват една и съща цел.

43. Накрая доводът на германското правителство, че включването на самостоятелно заетите шофьори в определението на „осигуряване на персонал“ по член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива може да позволи на самостоятелно заетите лица да правят машинации или да избират мястото на облагане на една и съща услуга като разглежданите тук превозни услуги, според това дали доставят услугата чрез посредник или не, не може да бъде приет.

44. За нуждите, inter alia, на прилагането на правилата за мястото на облагане, въведени с Шеста директива, всяка доставка трябва да бъде определена и класифицирана обективно, като се държи сметка за всички характеристики и за обстоятелствата, при които тя се осъществява [16].

45. Ето защо в контекст като този по делото в главното производство, е необходимо да се определи дали основната характеристика или цел на разглежданата услуга е осигуряването на работна ръка (в настоящия случай шофьори на камиони) за данъчнозадължено лице, в който случай сделката трябва да се определи като осигуряване на персонал, или тази характеристика или цел е просто осъществяването на транспортни услуги от доставчика, като по този начин наетите или самостоятелно заети подизпълнители са осигурени като част от предоставяната услуга. Наред с това при такива обстоятелства е типично наличието на няколко различни сделки, които трябва да бъдат разглеждани поотделно за нуждите на данъчното облагане, като например услугата, предоставена от самостоятелно заетите шофьори на камиони на агента или лицето, осигуряващо персонал въз основа на договора за посредничество при осигуряване на работа, услугата, предоставяна от този посредник на транспортните предприятия в чужбина, и накрая транспортните услуги, евентуално предоставени от тези транспортни предприятия на техните клиенти.

46. От изложените по-горе съображения следва, че отговорът на първия поставен въпрос следва да бъде, че член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че „осигуряване на персонал“ включва също и осигуряването на самостоятелно заети лица, които не са наети на работа от доставчика на тази услуга.

15 — Вж. в това отношение Решение по дело Reisebüro Binder, посочено по-горе в бележка под линия 14, точка 12 и Решение по дело Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, посочено по-горе в бележка под линия 10, точки 30—33.

16 — Вж. в това отношение, inter alia, Решение от 16 декември 2010 г. по дело Macdonalds Resorts Limited (C-270/09, Сборник, стр. I-13179, точка 46), Решение по дело SPI, посочено в бележка под линия 10, точка 20 и Решение от 9 октомври 2001 г. по дело Cantor Fitzgerald International (C-108/99 Recueil, стр. I-7257, точка 33).

Б– *Вторият въпрос*

47. С втория въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да установи дали, или в каква степен, Шеста директива, по-конкретно разпоредбите ѝ относно правото на приспадане, изисква наличието на разпоредба в националното процесуално право, която да гарантира, че облагаемостта и задължението за заплащане на данъка за една и съща услуга се преценяват по един и същ начин по отношение на предприемача, доставчик на услугата, и на предприемача, който я получава, дори ако двамата търговци са в юрисдикцията на различни данъчни органи, като по този начин не се допускат или се избягват противоречащи си в това отношение решения.

1. Основни становища на страните

48. Комисията поддържа, че националното процесуално право трябва да съдържа гаранции, че за целите на събиране на ДДС една и съща сделка се оценява еднакво от гледна точка на лицето, доставчик на съответната услуга, и лицето, което я получава.

49. Тя изтъква, че процесуалната автономия на държавите членки не може да стигне дотам, че да засегне основното право на приспадане и възстановяване на ДДС, което има за цел да освободи изцяло предприемача от бремето на ДДС, платим или платен в процеса на неговите стопански дейности, и по този начин да гарантира пълна неутралност на данъчното облагане на всички стопански дейности.

50. Според Комисията въз основа на задължението си за лоялно сътрудничество държавите членки са длъжни да избягват положения, при които различни възгледи на различни данъчни органи могат да попречат на данъчнозадължени лица да приспаднат целия начислен ДДС или да го възстановят. За целта е необходимо да се координират различните данъчни органи и юрисдикциите, които могат да бъдат компетентни според националното право.

51. ADV Allround по същество се съгласява с Комисията, като се позовава преди всичко на принципите на неутралитет на ДДС и на правна сигурност. То смята по-специално, че другите заинтересовани данъчни органи би трябвало да могат да встъпят като страни в производството пред националния съд.

52. Германското правителство оспорва това схващане, като застава на становище, че правото на Съюза не изисква да се приемат никакви специални мерки в националното процесуално право, за да се гарантира, че облагаемостта и задължението за плащане на данък за една и съща услуга се преценяват по един и същ начин по отношение на предприемача, който предоставя услугата, и на предприемача, който я получава, независимо че различни данъчни органи могат да са компетентни по отношение на съответните данъчнозадължени лица.

53. То набляга на това, че при липсата на правна уредба на Съюза по въпроса във вътрешния правов ред на всяка държава членка трябва да се посочат компетентните юрисдикции и да се определят процесуалните норми за съдебните производства, предназначени да гарантират защитата на правата, които субектите на правото черпят от правото на Съюза, при спазване на принципите на равностойност и ефективност, които впрочем в настоящия случай не са нарушени.

54. То изтъква, че никога не е възможно да се избегне напълно взимането на различаващи се решения от данъчните органи или съдилища в рамките на една и съща държава членка или когато става въпрос за органи и съдилища на различни държави членки. Тези различия всъщност са класически организационен проблем, който трябва да се разреши чрез висшестоящите органи, както на данъчната администрация, така и на данъчните съдилища.

55. Накрая германското правителство обяснява, че практическото прилагане на координацията на данъчните органи и/или съдилища, за да се постигне желаната от Комисията еднаквост, не е възможно и във връзка с това сочи множество практически и правни проблеми, които такава координация може да породи, по-конкретно с оглед на принципа на правна сигурност и на силата на пресъдено нещо на административните и съдебни решения.

2. Анализ

56. В самото начало следва да се припомни, че от постоянната практика на Съда следва, че при липса в правото на ЕС на норми, които уреждат материята, по принцип националните правни системи на всяка държава членка трябва да определят компетентните юрисдикции и административните органи, както и приложимите процесуални норми за правните способи за защита на правата, които субектите на правото черпят от правото на ЕС[17].

57. Тези процесуални норми обаче не могат да бъдат по-неблагоприятни от нормите, които уреждат същите средства за правна защита по вътрешното право (принцип на равнопоставеност), нито да правят практически невъзможно или изключително трудно упражняването на правата, предоставени от правото на Съюза (принцип на ефективност)[18].

58. Във връзка с това следва да се отбележи преди всичко, че вътрешното разпределяне на компетентността по въпросите на ДДС, въз основа на която различни данъчни органи са компетентни относно задължението за плащане на ДДС по изходящи сделки на доставчика на услугата, от една страна, и искането за възстановяване на ДДС по входящи сделки от получателя на услугата, от друга, не се оспорва в настоящото дело.

59. Въпросът на запитващата юрисдикция по-скоро произтича от обстоятелството, че в тези административни производства съответните органи възприемат различни тълкувания на правилата относно мястото на облагане според Шеста директива и по този начин — относно отговорността за заплащане на данъка на данъчнозадълженото лице, доставчик на услугата, като в резултат на това, независимо че от един данъчен орган разглежданата сделка се счита за облагаема в Германия, възстановяването на ДДС по входящата доставка, изплатено във връзка с тази сделка е отхвърлено от другия орган.

60. При тази фактическа обстановка и с оглед на материалната връзка между приспадането на ДДС по входящи доставки и начисляването на ДДС по изходящи доставки[19] запитващата юрисдикция по същество поставя въпроса дали въз основа на правото на Съюза трябва да се приемат специфични процесуални норми в националното право, за да се гарантира еднаквото тълкуване и прилагане на правилата относно мястото на облагане и отговорността за заплащане на ДДС в данъчните производства като настоящото, ако те се отнасят до една и съща доставка. Във връзка с това, въпреки че от текста на втория въпрос това не личи съвсем ясно, запитващата юрисдикция изглежда, на първо място, има предвид процесуалните норми, уреждащи съдебните производства като това по жалбата, предмет на главното производство.

17 — Вж. във връзка с това, inter alia, Решение от 21 януари 2010 г. по дело Alstom Power Hydro (C-472/08, Сборник, стр. I-623, точка 17), Решение от 17 ноември 1998 г. по дело Aprile (C-228/96, Recueil, стр. I-7141, точка 18) и Решение от 21 септември 1983 г. по съединени дела Deutsche Milchkontor и др. (205/82—215/82, Recueil, стр. 2633, точка 17).

18 — Вж., inter alia, Решение от 18 март 2010 г. по съединени дела Alassini (C-317/08—C-320/08, Сборник, стр. I-2213, точка 48) и Решение от 8 март 2011 г. по дело Lesoochranárske zoskupenie (C-240/09, Сборник, I-1255, точка 48).

19 — Вж. във връзка с това, inter alia, Решение от 22 декември 2010 г. по дело RBS Deutschland Holding (C-277/09, Сборник, I-13805, точка 35).

61. В това отношение следва да се отбележи, че наистина обикновено националните съдилища, както и националните административни органи, имат задължението да гарантират в съответните си сфери на компетентност цялостното прилагане на пряко приложимите норми от правото на Съюза [20].

62. От установената съдебна практика е видно също, а това е и изискване, което е вътрешноприсъщо на примата на правото на Съюза, че правото трябва да се тълкува и прилага правилно и еднакво в целия Съюз [21].

63. От процесуална гледна точка това еднакво прилагане и тълкуване на правото на Съюза в иначе децентрализираната система за неговото прилагане обикновено се осигурява чрез отправянето на запитвания относно тълкуването или валидността на разпоредба от правото на Съюза, на основание член 267 ДФЕС, който въвежда механизъм за съдебно сътрудничество между националните съдилища и съда на ЕС [22].

64. В тази система националните юрисдикции, срещу чиито решения има правни средства за защита по националното право, могат да отправят преюдициално запитване до Съда по въпрос, свързан с тълкуването, докато само юрисдикциите, срещу чиито решения няма средства за правна защита, по принцип са длъжни да отправят такова запитване до Съда, когато пред тях бъде поставен съществен въпрос от правото на Съюза [23].

65. Целта на това задължение е именно да предотврати утвърждаването в държава членка на национално прецедентно право, което не е съобразено с нормите на правото на Съюза [24].

66. За сметка на това тази система на съдебно сътрудничество, установена въз основа на член 267 ДФЕС, очевидно няма амбицията да доведе до еднообразно тълкуване и прилагане на правото на Съюза във всички отделни случаи и на всички нива на правораздаването, още по-малко да предотврати всякакви различия във връзка с това между националните органи, независимо дали в една държава членка или между няколко държави членки.

67. Еднаквото прилагане и тълкуване на предоставените от правото на Съюза права трябва по-скоро да се гарантира във всяка от държавите членки като цяло, чрез техните съответни съдебни системи и като последна инстанция — чрез преюдициално запитване до съда на ЕС.

68. Освен това, при положение че държава членка осигурява ефективни средства за правна защита срещу решенията на административните органи, тя няма задължение да съгласува административни процедури, така че във всеки конкретен случай съответните административни органи да възприемат една и съща позиция относно разпоредбите на правото на Съюза.

20 — Вж. във връзка с това, inter alia, Решение от 8 септември 2010 г. по дело Winner Wetten (C-409/06, Сборник, стр. I-8015, точка 55), Решение от 13 януари 2004 г. по дело Kühne & Heitz (C-453/00, Recueil, стр. I-837, точка 20), Решение от 24 октомври 1996 г. по дело Kraaijeveld и др. (C-72/95, Recueil, стр. I-5403, точки 55—61) и Решение от 22 юни 1989 г. по дело Costanzo (103/88, Recueil 1839, точка 33).

21 — Вж. във връзка с това, inter alia, Решение по дело Winner Wetten, посочено в бележка под линия 20, точка 61, Решение от 18 октомври 2007 г. по дело Österreichischer Rundfunk (C-195/06 Сборник, стр. I-8817, точка 24), Решение от 6 декември 2005 г. по дело Gaston Schul Douane-expediteur (C-461/03, Recueil, стр. I-10513, точка 21) и Решение от 15 септември 2005 г. по дело Intermodal Transports (C-495/03, Recueil, стр. I-8151, точки 33 и 38).

22 — В посоченото по-горе в бележка под линия 21 Решение по дело Intermodal Transports, точка 38, Съдът набляга на факта, че член 267 ДФЕС въвежда процедура за сътрудничество единствено между съдилищата.

23 — Вж. Решение по дело Intermodal Transports, посочено в бележка под линия 21, точки 28—31.

24 — Вж. по-конкретно Решение от 4 юни 2002 г. по дело Lyckeskog (C-99/00, Recueil, стр. I-4839, точка 14) и Решение от 22 февруари 2001 г. по дело Gomes Valente (C-393/98 Recueil, стр. I-1327, точка 17).

69. В настоящия случай трябва да се отбележи в това отношение, че Комисията поддържа, че е необходимо различните данъчни органи и юрисдикции, които могат да бъдат компетентни според националното право, да се координират, за да се гарантират еднакви решения относно една и съща сделка, без да уточнява обаче по някакъв начин как на практика трябва да бъде постигната тази цел чрез процедурните норми в случаи, в които се провеждат две различни административни процедури пред различни данъчни органи, образувани от различни страни и имащи, независимо от факта че се отнасят до една и съща доставена услуга, различен основен предмет.

70. На следващо място трябва да се отбележи, освен че е трудно да се постигне такава координация, че от Решение по дело Genius [25], посочено от запитващата юрисдикция във връзка с това, не следва, че доставчикът или получателят на дадена услуга, която подлежи на облагане с ДДС, има специфично право в процедурата, образувана от другото данъчнозадължено лице пред друг данъчен орган, тази сделка да се класифицира по същия начин, както от неговите собствени органи, от гледна точка на мястото на облагането и отговорността за внасяне на ДДС. По това дело Съдът просто приема, че правото на приспадане може да се упражни само по отношение на дължими към момента данъци, т.е. данъците, свързани с доставката, която подлежи на облагане с ДДС или за която е платен ДДС, доколкото те се дължат и че това право все пак не се прилага по отношение на данъци, дължими само защото това е посочено във фактурата [26].

71. Освен това трябва да се обърне внимание на обстоятелството, че получателят на услугата в настоящия случай не е обжалвал административното решение на Bundeszentralamt für Steuern, с което е отхвърлено искането за възстановяване на ДДС по входяща доставка. Колкото до посочения от запитващата юрисдикция принцип на ефективност [27], всъщност не се установява, че прилагането на процесуалните норми, уреждащи възстановяването на данъка върху оборота, сами по себе си, да правят практически невъзможно или прекомерно трудно упражняването на предоставените от правото на ЕС права като правото на получателите на разглежданата услуга да приспаднат ДДС по входящата сделка.

72. Накрая, доколкото става въпрос за процесуалните норми, уреждащи съдебните производства като това пред запитващата юрисдикция, от акта за преюдициално запитване, както и от становището на германското правителство се установява, че административното решение на Bundeszentralamt für Steuern по исканията за възстановяване на ДДС на получателите на услугата е станало окончателно за този орган и за тези получатели. Следователно всеки опит да се разпростре задължителната сила на решението, което ще бъде взето от запитващата юрисдикция (чрез привличане на Bundeszentralamt für Steuern и/или получателите на услугата в производството или по друг начин) относно мястото на облагане и задължението за внасяне на ДДС за разглежданата услуга, по отношение на тези получатели на услугата ще противоречи на силата на пресъдено нещо, която имат посочените по-горе решения на Bundeszentralamt für Steuern.

73. В това отношение следва да се припомни, че Съдът многократно подчертава значението както за правовия ред на Съюза, така и за националните правни системи, на нормите, които придават окончателен характер на съдебните или административните решения, като по този начин допринасят за правната сигурност, която е основен принцип на правото на Съюза [28].

25 — Решение от 13 декември 1989 г. (C-342/87, Recueil, стр. 4227).

26 — Пак там, вж. във връзка с това точки 13 и 19.

27 — Вж. по-горе точка 57.

28 — Вж. във връзка с това, inter alia, Решение от 16 март 2006 г. по дело Kapferer (C-234/04, Recueil, стр. I-2585, точка 20) и Решение по дело Kühne & Heitz, посочено в бележка под линия 20, точка 24.

74. Вярно е, че в някои случаи Съдът приема, че нормите на националното право, които придават окончателен характер на решенията, могат да бъдат поставени под въпрос от гледна точка на силата и свързаните с правото на Съюза последици. Тази съдебна практика обаче се прилага само по изключение и при спазване на строго определени условия[29], които в много отношения в настоящия случай не са налице.

75. От тази гледна точка не може от националното процесуално право да се иска, въз основа на правото на Съюза, да предвиди, че решението относно мястото на облагане и на задължението за внасяне на данъка, което ще бъде прието от национален съд от гледна точка на доставчика на услугата, може при обстоятелства като разглежданите в настоящия случай да се разпростре също и по отношение на получателите на тази услуга.

76. В светлината на всички изложени по-горе съображения отговорът на втория поставен въпрос следва да бъде, че Шеста директива, по-конкретно съдържащите се в нея разпоредби относно правото на приспадане, не изискват в националното процесуално право да бъдат създадени специални разпоредби, за да гарантират при обстоятелства като разглежданите в настоящия случай, че облагаемостта и задължението за плащане на данък за една и съща услуга се преценяват по един и същ начин по отношение на предприемача, доставчик на услугата, и по отношение на предприемача, който я получава, дори тогава когато двамата търговци попадат под юрисдикцията на различни данъчни органи.

B– *Третият въпрос*

77. С оглед на отговора на втория въпрос не е необходимо да се разглежда третият въпрос.

V – Заключение

78. Ето защо предлагам на Съда да отговори на преюдициалните въпроси, както следва:

— Член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа трябва да се тълкува в смисъл, че „осигуряване на персонал“ включва също осигуряването на самостоятелно заети лица, които не са наети на работа от доставчика на услугата,

— Шеста директива, и по-конкретно нейните разпоредби относно правото на приспадане на данъка не изискват в националното процесуално право да бъдат приети специални разпоредби, които да гарантират, че при обстоятелства като разглежданите в настоящото производство облагаемостта и задължението за плащане на данъка за една и съща услуга се преценяват по един и същ начин по отношение на предприемача, доставчик на услугата, и на предприемача, получател на услугата, дори когато двамата търговци са под юрисдикцията на различни данъчни органи.

29 — Вж. точки 26 и 27 от Решение по дело Kühne & Heitz, посочено в бележка под линия 20: първо, административният орган трябва да има по националното право правомощия да преразгледа това решение; второ, административното решение трябва да е станало окончателно в резултат на съдебно решение на национална юрисдикция, действаща като последна инстанция, трето, това решение трябва в светлината на постановено след него от съда на ЕС решение, да се основава на тълкуване на правото на Съюза, което е прието, без да бъде отправено преюдициално запитване до Съда, при условията предвидени в член 267, трета алинея от ДФЕС, четвърто, заинтересованото лице трябва да се е обърнало към административния орган веднага след като е узнало за това решение на Съда на ЕС.