РЕШЕНИЕ НА СЪДА (трети състав)

19 февруари 2009 година*

По дело C-1/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Corte suprema di cassazione (Италия) с акт от 20 септември 2007 г., постъпил в Съда на 2 януари 2008 г., в рамките на производство по дело

Athesia Druck Srl

срещу

Ministero dell'Economia e delle Finanze,

Agenzia delle Entrate,

* Език на производството: италиански.

СЪДЪТ (трети състав),

състоящ се от: г-н A. Rosas, председател на състав, г-н J. N. Cunha Rodrigues, г-н J. Klučka, г-жа P. Lindh и г-н Ал. Арабаджиев (докладчик), съдии,

генерален адвокат: г-жа E. Sharpston,
секретар: г-жа L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 19 ноември 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

— за Athesia Druck Srl, от адв. B. Migliucci, и адв. T. Kofler, avvocati,

— за италианското правителство, от г-н R. Adam, в качеството на представител, подпомаган от г-н S. Fiorentino, avvocato dello Stato,

— за Комисията на Европейските общности, от г-н A. Aresu и г-жа M. Afonso, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на 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 (ОВ L 145, стр. 1), изменена с Десета директива 84/386/ЕИО на Съвета от 31 юли 1984 година (ОВ L 208, стр. 58, наричана по-нататък „Шеста директива“).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между Athesia Druck Srl (наричано по-нататък „Athesia Druck“) и Ministero dell’Economia e delle Finanze, както и Agenzia delle Entrate, във връзка с известие за допълнително установяване на данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) за 1993 и 1994 г.

Правна уредба

Общностна правна уредба

3 Седмо съображение от Шеста директива има следното съдържание:

„като има предвид, че определянето на мястото на извършване на облагаеми доставки е било предмет на спорове, засягащи юрисдикцията на държави членки, и в частност що се отнася до […] доставката на услуги; като има предвид, че, макар че мястото, където се извършва доставка на услуги, следва по принцип да бъде определяно като мястото, което е основното място на икономическа дейност на доставчика на услуги, това място следва да бъде определяно като намиращо се в страната на получателя на услугите, особено що се отнася до някои услуги, доставяни между данъчнозадължени лица, чиято стойност се включва в цената на стоките;“ [неофициален превод]

4 По силата на член 6, параграф 4 от Шеста директива, когато данъчнозадължено лице, действащо от свое име, но за сметка на другиго, участва в доставка на услуги, за него се счита, че само е получило и предоставило услугите.

5 Член 9 от посочената директива гласи:

„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:

[…]

— рекламни услуги,

[…]

3. За да бъде избегнато двойно облагане, необлагане или нарушаване на конкуренцията, държавите членки могат, що се отнася до услугите, посочени в параграф 2, буква д), […] да считат:

а) мястото на доставката на услуги, което съгласно разпоредбите на настоящия член би се намирало на територията на страната, за намиращо се извън Общността, когато фактическото ползване и потребление на услугите става извън Общността;

б) мястото на доставката на услуги, което съгласно разпоредбите на настоящия член би се намирало извън Общността, за намиращо се на територията на страната, когато фактическото ползване и потребление на услугите става на територията на страната.

[…]“ [неофициален превод]

6 Член 2 от Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността (ОВ L 326, стр. 40; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 81, наричана по-нататък „Тринадесета директива“) гласи следното:

„1. Без да се засягат разпоредбите на членове 3 и 4, всяка от държавите членки възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на Общността, при спазване на указаните по-долу условия, [ДДС], платен за получени от него услуги […] на територията на страната от други

данъчнозадължени лица […], при условие че тези […] услуги се използват за целите […] за извършване на услуги по член 1, точка 1, буква б) от настоящата директива.

2. Държавите членки могат да поставят възстановяването по параграф 1 в зависимост от предоставянето от трети държави на подобни облекчения относно данъци върху оборота.

3. Държавите членки могат да искат да бъде назначен данъчен представител.“

Национална правна уредба

7 Декрет № 633 на Президента на Републиката от 26 октомври 1972 г. за въвеждането и правната уредба на данъка върху добавената стойност (редовна притурка към GURI бр. 292 от 11 ноември 1972 г.), в редакцията, приложима към момента на събитията, предмет на главното производство (наричан по-нататък „Декрета относно ДДС“), транспонира в италианското право посочените по-горе разпоредби на Шеста директива.

8 Член 7 от Декрета относно ДДС гласи:

„[…]

Доставките на услуги се считат извършени на територията на държавата, когато те са предоставени от лица, чийто постоянен адрес е в посочената територия, или от лица, пребиваващи там и без постоянен адрес в чужбина, както и когато те се предоставят от постоянен обект в Италия на лица с постоянен адрес или пребиваващи в чужбина; не се смята, че те са извършени на територията на държавата, когато са предоставени от постоянни обекти в чужбина на лица с постоянен адрес или пребиваващи в Италия. За целите на настоящия член под постоянен адрес за всички лица освен физическите лица се разбира мястото, където се намира седалището, а под място на пребиваване — мястото на фактическото седалище.

В отклонение от предходната алинея:

[…]

г) […] доставките на рекламни услуги […], както и доставките на посреднически услуги, присъщи на посочените по-горе доставки, и тези, присъщи на задължението същите да не бъдат осъществявани, се смятат извършени на територията на държавата, когато са предоставени на лица, чийто постоянен адрес е на тази територия или на лица, които пребивават там и не са установили постоянния си адрес в чужбина, както и когато са предоставени на постоянни обекти в Италия на лица, чийто постоянен адрес или пребиваване е в чужбина, освен ако те се използват извън Европейската икономическа общност;

д) доставките на услуги, посочени в предходната точка, предоставени на лица с постоянен адрес или пребиваващи в други държави — членки на

Европейската икономическа общност, се считат извършени на територията на държавата, когато получателят не е данъчнозадължено лице в държавата, в която е неговият постоянен адрес или пребиваване;

е) доставките на услуги, посочени в [буква] д), […] извършени за лица с постоянен адрес и пребиваващи извън Европейската икономическа общност […], се считат извършени на територията на държавата, когато се използват там; тези доставки, ако са предоставени от лица с постоянен адрес или пребиваващи в Италия на лица с постоянен адрес или пребиваващи извън Европейската икономическа общност, се считат осъществени на територията на държавата, когато се използват в Италия или в друга държава — членка на Общността.“

9 Съгласно член 17 от Декрета относно ДДС:

„На облагане с данъка подлежат лицата, които извършват облагаеми доставки на стоки и услуги; тези лица следва да го заплащат в полза на държавния бюджет […].

Задълженията и правата, произтичащи от прилагането на настоящия декрет по отношение на доставки, извършени на територията на държавата от или за лица, неустановени в Италия и които нямат там постоянен обект, могат да бъдат упражнявани или изпълнявани по общите правила от представител, установен на територията на държавата […], който отговаря солидарно с представлявания за задълженията, произтичащи от прилагането на настоящия декрет. […]

При липса на назначен в съответствие с предходната алинея представител задълженията относно […] доставките на услуги, осъществени на територията на държавата от лица, установени в чужбина, както и задълженията относно доставките на услуги, посочени в член 3, точка 2, извършени от лица, установени в чужбина, на лица, установени в държавата, трябва да бъдат изпълнени от доставчиците или купувачите, които […] използват услугите в рамките на експлоатацията на предприятие, на творческа дейност или на професия. […]

Разпоредбите на втора и трета алинея не се прилагат по отношение на сделките, осъществени от или за постоянни обекти в Италия на пребиваващи в чужбина лица."

10 Що се отнася до член 38б от Декрета относно ДДС, той по същество възпроизвежда разпоредбите на Тринадесета директива.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

11 През 1993 и 1994 г. Athesia Advertising GmbH, дружество по австрийското право (наричано по-нататък „Athesia Advertising"), установено в Инсбрук (Австрия) и чийто предмет на дейност е експлоатацията на рекламна агенция, купува от свое име и за австрийски и германски клиенти рекламни площи от италиански медии (вестници, списания, радио и телевизия), като действа от територията на Австрия, без да има постоянен обект в Италия. Athesia Advertising е имало обаче италианско дъщерно дружество, Athesia Druck, установено в Bressanone (Италия), определено от него за негов данъчен представител съгласно член 17 от Декрета относно ДДС.

12 За доставките на рекламни услуги, предмет на спора по главното производство, са се издавали фактури, като се е начислявал ДДС. Фактурите са се изготвяли на името на двете дружества Athesia Advertising и Athesia Druck. След това Athesia Advertising при случай е осъществявало свои собствени доставки за клиентите си. Тъй като ДДС е заплатен в Италия, Athesia Druck иска възстановяването му от италианските данъчни органи съгласно Тринадесета директива.

13 През 1999 г. Ufficio IVA di Bolzano (служба по ДДС в Bolzano (Италия) връчва на Athesia Druck акт за изменение на задължението по ДДС въз основа на представените от това дружество, в качеството му на данъчен представител на Athesia Advertising, декларации за 1993 и 1994 г. поради пропуск, както се установява от акта за преюдициално запитване, да бъдат издадени фактури за доставките на рекламни услуги, предоставени на австрийските и германските клиенти на Athesia Advertising. Следователно косвено се поставя въпросът за определяне мястото на посочените доставки.

14 Наред с изменението на ДДС е наложена глоба.

15 Athesia Druck оспорва посочените изменения пред Commissione tributaria di primo grado di Bolzano, която с решения от 11 април и 11 октомври 2000 г. отхвърля подадените от това дружество жалби в частта, в която се отнасят до ДДС, но ги уважава по отношение на глобата, от която по този начин Athesia Druck е освободено.

16 В апелативното производство Commissione tributaria di secondo grado di Bolzano с решение от 17 декември 2004 г. отхвърля както жалбата на Athesia Druck относно задължението за ДДС, оставено в негова тежест, така и насрещните жалби на Ufficio IVA di Bolzano.

17 Athesia Druck подава жалба срещу това решение до Corte suprema di cassazione, юрисдикция a quo.

18 При тези условия Corte suprema di cassazione решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:

„Къде се намира — за целите на ДДС и по смисъла на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива […] — мястото на доставка в случай на рекламна услуга, която е предоставена от предприятие със седалище на територията на държава — членка на Европейската общност, на получател, който е установен извън Общността, но има данъчен представител на територията на държава членка? По-специално дали това е мястото на установяване на получателя на рекламното съобщение; мястото, където е седалището на дружеството, което е данъчен представител за Италия на дружеството извън Общността; мястото, където е седалището на дружеството извън Общността, искащо рекламната услуга; или мястото на установяване на клиента на дружеството извън Общността?“

По преюдициалния въпрос

19 С въпроса си запитващата юрисдикция иска по същество да установи как трябва да се определи мястото на доставката на рекламната услуга по смисъла на член 9 от Шеста директива в ситуация като разглежданата в главното производство, при която доставчикът на услуги е установен в държава членка, докато получателят на услугата, установен в трета държава, макар и с данъчен представител в посочената държава членка, е ту краен получател, тоест рекламодател, ту междинен получател, който сам осъществява доставка за собствените си клиенти, а именно рекламодателите.

Предварителни бележки

20 Важно е да се припомни, че член 9 от Шеста директива съдържа правила, които определят мястото на данъчна привръзка на доставките на услуги. Докато параграф 1 от този член постановява общо правило по този въпрос, параграф 2 от същия член изброява редица специални привръзки. Целта на тези разпоредби е да се избегнат, от една страна, конфликти на компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, а от друга страна — необлагане на приходи (Решение от 4 юли 1985 г. по дело Berkholz, 168/84, Recueil, стр. 2251, точка 14, Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda, C-327/94, Recueil, стр. I-4595, точка 20 и Решение от 6 ноември 2008 г. по дело Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, C-291/07, Сборник, стр. I-8255, точка 24).

21 Рекламните услуги, посочени в член 9, параграф 2, буква д), второ тире от Шеста директива, попадат в приложното поле на специфичните привръзки.

По определянето на мястото на доставките на рекламните услуги по силата на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива

22 От самия текст на член 9, параграф 2, буква д), второ тире от Шеста директива следва, че мястото на доставката на рекламните 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.

23 Съгласно практиката на Съда, член 9, параграф 2, буква д), второ тире от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че той се прилага не само по отношение на доставките на рекламни услуги, доставяни пряко и фактурирани от доставчика на услуги на данъчнозадължен рекламодател, но също и по отношение на доставки, осъществени непряко за рекламодателя и фактурирани на трето лице, което ги префактурира на рекламодателя (Решение от 15 март 2001 г. по дело SPI, C-108/00, Recueil, стр. I-2361, точка 22 и Решение от 5 юни 2003 г. по дело Design Concept, C-438/01, Recueil, стр. I-5617, точка 17).

24 От това следва, че непрекият характер на доставките, произтичащ от това, че те са осъществени и фактурирани от един първи доставчик на предприятие, което самото е натоварено да осъществява рекламни услуги, преди да бъдат фактурирани от същото на рекламодателя, не е пречка за прилагането на член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива (Решение по дело Design Concept, посочено по-горе, точка 18).

25 Съдът изрично посочва, че по силата на параграфи 1 и 2 от споменатия член 9 определянето на мястото на дадена доставка на услуги зависи единствено от мястото, в което доставчикът и получателят на разглежданата доставка са установени, като този член по никакъв начин не предполага да се държи сметка за сделките, следващи тази първа доставка на услуги (вж. в този смисъл Решение по дело Design Concept, посочено по-горе, точка 26).

26 Така в случай на непреки доставки на услуги като този, предмет на главното производство, в който участват един първи доставчик на услуги, един междинен получател и един рекламодател, който получава доставките на услуги от междинния получател, с оглед определяне мястото на облагане на сделката по доставки на услуги, осъществена от първия доставчик на междинния получател, е уместно тази сделка да се разглежда отделно (вж. в този смисъл Решение по дело Design Concept, посочено по-горе, точка 28).

27 Ето защо следва да се приеме, че при доставки на рекламни услуги, когато получателят на доставката е установен извън територията на Общността, по принцип мястото на доставката съгласно член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива се определя като седалището на посочения получател, без да е необходимо да се взема предвид фактът, че този получател не е непременно крайният рекламодател.

По определянето на мястото на доставките на рекламни услуги по силата на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива

28 В отклонение от правилото, изложено в предходната точка от настоящото решение, член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива допуска държава членка, за да избегне случаите на необлагане, що се отнася до услугите, посочени в член 9, параграф 2, буква д) от тази директива, да счита мястото на доставката на услуги, което съгласно разпоредбите на този член би се намирало извън Общността, за намиращо се на територията на страната, когато фактическото ползване и потребление на услугите става на територията на страната.

29 Следва да се уточни, че в областта на доставките на рекламни услуги за страна, на чиято територия се осъществява фактическото ползване и потребление по смисъла на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива, се смята страната, от която се разпространяват рекламните послания.

30 Всъщност независимо от факта, че получателите на тези доставки могат да бъдат разпръснати по целия свят, сигурно е, че италианските медии се разпространяват преди всичко в Италия.

31 Ето защо при обстоятелства като тези по главното производство фактическото ползване и потребление на рекламните послания трябва да се смятат за осъществени в Италия.

32 От това следва, че в случай на използване на предвидената в тази разпоредба възможност и в положение като това, което е предмет на главното производство, данъчните органи на заинтересованата държава членка по силата на параграф 2 във връзка с параграф 3 от член 9 от Шеста директива имат основание да считат предоставените от доставчика на получателя — краен или междинен — рекламни услуги като осъществени на територията на държавата и облагаеми като такива, но не и да считат за облагаеми тези, предоставени от установения извън Общността междинен получател на неговите собствени клиенти.

33 За доставка на услуги, която според критериите на член 9, параграф 1 от Шеста директива е външна за Общността (седалището на дружеството се намира в трета държава и липсва постоянен обект в държава членка) и която не е посочена в параграф 2, буква д) от същия член, не може да се прилага дерогацията, предвидена в член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива.

По значението на понятието данъчен представител за определянето на мястото на доставките на рекламни услуги

34 Следва да се подчертае, че назначаването на данъчен представител, по-специално като споменатия в член 2, параграф 3 от Тринадесета директива и в член 17 от Декрета относно ДДС, само по себе си остава без значение за облагаемия или необлагаем характер на доставките, получени или извършени от представляваното лице, тъй като механизмът на представителството има за цел единствено да даде възможност на данъчните органи да имат национално лице за контакти, когато данъчнозадълженото лице е установено в чужбина.

35 Положението обаче е различно, когато данъчният представител изпълнява икономическа роля при съответните доставки, но тогава поради тази роля, а не поради качеството му на данъчен представител сделките, които извършва, са облагаеми.

36 От преписката, както и от направените от италианското правителство по време на съдебното заседание изявления се установява обаче, че в случая, който е предмет на главното производство, Athesia Druck няма никаква икономическа роля при разглежданите доставки и следователно не може да се счита за посредник по смисъла на член 6, параграф 4 от Шеста директива.

По значението на определянето на мястото на доставките на рекламни услуги за правото на възстановяване на ДДС

37 Важно е да се уточни, че облагаемият характер на доставката по смисъла на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива не е пречка за правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване на ДДС, когато то отговаря на условията, поставени в член 2 от Тринадесета директива.

38 С оглед на всички гореизложени съображения следва на поставения въпрос да се отговори следното:

— при доставки на рекламни услуги, когато получателят на доставката е установен извън територията на Общността, по принцип мястото на доставката съгласно член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива се определя като седалището на получателя. Държавите членки обаче могат да използват възможността, предвидена в член 9, параграф 3, буква б) от Шеста

директива, като в отклонение от посочения принцип определят мястото на доставката на разглежданите услуги във вътрешността на съответната държава членка,

— ако бъде използвана възможността, предвидена в член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива, доставка на рекламна услуга, извършена от установен в Общността доставчик в полза на установен в трета държава получател, независимо дали този получател е крайният получател или междинен получател, се счита извършена в Общността, при условие че фактическото ползване и потребление по смисъла на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива става на територията на съответната държава членка. Такъв е при доставки на рекламни услуги случаят, когато рекламните послания, предмет на доставката, се разпространяват от съответната държава членка,

— член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива не може да доведе до облагане на доставки на рекламни услуги, извършени от установен извън Общността доставчик на услуги за неговите собствени клиенти, дори когато този доставчик на услуги е имал качеството на междинен получател по отношение на предходна доставка на услуги, тъй като такава доставка не попада в приложното поле на член 9, параграф 2, буква д) от тази директива, и по-общо на член 9 от посочената директива в неговата цялост — разпоредби, към които препраща изрично член 9, параграф 3, буква б) от същата директива,

— облагаемият характер на доставката по смисъла на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива не е пречка за правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване на ДДС, когато то отговаря на условията, поставени в член 2 от Тринадесета директива, и

— назначаването на данъчен представител само по себе си остава без значение за облагаемия или необлагаем характер на доставките, получени или извършени от представляваното лице.

По съдебните разноски

39 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (трети състав) реши:

При доставки на рекламни услуги, когато получателят на доставката е установен извън територията на Европейската общност, по принцип мястото на доставката съгласно 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, изменена с Десета директива 84/386/ЕИО на Съвета от 31 юли 1984 година, се определя като седалището на получателя. Държавите членки обаче могат да използват възможността, предвидена в член 9,

параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388, изменена, като в отклонение от посочения принцип определят мястото на доставката на разглежданите услуги във вътрешността на съответната държава членка.

Ако бъде използвана възможността, предвидена в член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388, изменена, доставка на рекламна услуга, извършена от установен в Европейската общност доставчик в полза на установен в трета държава получател, независимо дали този получател е крайният получател или междинен получател, се счита извършена в Европейската общност, при условие че фактическото ползване и потребление по смисъла на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388, изменена, става на територията на съответната държава членка. Такъв е при доставки на рекламни услуги случаят, когато рекламните послания, предмет на доставката, се разпространяват от съответната държава членка.

Член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388, изменена, не може да доведе до облагане на доставки на рекламни услуги, извършени от установен извън Европейската общност доставчик на услуги за неговите собствени клиенти, дори когато този доставчик на услуги е имал качеството на междинен получател по отношение на предходна доставка на услуги, тъй като такава доставка не попада в приложното поле на член 9, параграф 2, буква д) от тази директива, и по-общо на член 9 от посочената директива в неговата цялост — разпоредби, към които препраща изрично член 9, параграф 3, буква б) от същата директива.

Облагаемият характер на доставката по смисъла на член 9, параграф 3, буква б) от Шеста директива 77/388, изменена, не е пречка за правото на данъчнозадълженото лице на възстановяване на данъка върху добавената стойност, когато то отговаря на условията, поставени в член 2 от Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година

относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността.

Назначаването на данъчен представител само по себе си остава без значение за облагаемия или необлагаем характер на доставките, получени или извършени от представляваното лице.

Подписи