

ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ

Г-ЖА VERICA TRSTENJAK

представено на 19 април 2007 година¹

I — Въведение

1. Предприятие за извършване на превози, регистрирано във Великото херцогство Люксембург, подава пред германската данъчна администрация заявления за възстановяване на данък добавена стойност („ДДС“), заплатен от него в Германия във връзка с покупка на гориво.

2. Към всяко заявление то прилага удостоверение, издадено от люксембургската данъчна администрация в съответствие с приложение Б към Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката², съгласно което заявителят е данъчнозадължено лице по ДДС с люксембургски регистрационен номер.

3. Германската данъчна администрация обаче отхвърля заявленията за възстановяване, като счита, че мястото на управление на посоченото предприятие е в Швейцария, а не в Люксембург.

4. С настоящото преюдициално запитване Finanzgericht Köln иска по същество Съдът да установи дали посоченото удостоверение задължително означава, че данъчнозадълженото лице трябва да бъде разглеждано като установено в държавата-членка на издаване на удостоверението.

5. При отрицателен отговор Finanzgericht Köln счита, че следва да се определи дали посоченото предприятие е установено извън територията на Общността, като в последния случай съгласно германското право то не може да получи възстановяване на ДДС, заплатен при покупката на гориво в Германия, и пита Съда относно тълкуването на понятието „място на стопанска дейност“, съдържащо се в член 1, точка 1 от Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета от 17 ноември 1986 година относно хармонизиране на

¹ — Език на оригиналния текст: френски.

² — ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34.

законодателствата на държавите-членки в областта на данъка върху оборота — правила за възстановяване на данъка върху добавената стойност на данъчно-задължени лица, които не са установени на територията на Общността³.

2. Икономическата дейност по параграф 1 включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги, включително дейност в областта на минното дело и селското стопанство, и упражняването на свободни професии или приравнени на тях [...] “. [неофициален превод]

II — Правна уредба

A — Приложимо общностно право

1. 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 основа⁴ (наричана по-нататък „Шеста директива“).

6. Съгласно член 4, параграфи 1 и 2 от Шеста директива 77/388/ЕИО:

„1. „Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

7. Съгласно член 17, параграфи 2—4 от тази директива, в редакцията му, приложима към момента на осъществяване на фактите⁵, гласи:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми доставки, данъчнозадълженото лице има право да приспада от размера на данъчното си задължение:

а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоките и услугите, които са му доставени или предстои да му бъдат доставени от друго данъчнозадължено лице на територията на страната;

[...]

3 – JO L 326, р. 40; Специално издание на български език: 2007 г., глава 9, том 1, стр. 81.

4 – ОВ L 145, стр. 1.

5 – Директива 91/680/ЕИО на Съвета от 16 декември 1991 година относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388/ЕИО с оглед премахването на фискалните граници (ОВ L 376, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 110).

3. Държавите-членки дават 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:

- а) доставки, свързани с икономическата дейност по член 4, параграф 2, извършвани в друга страна, които биха подлежали на приспадане, ако се извършваха на територията на страната;

[...]

4. Възстановяването на данъка върху добавената стойност по параграф 3 се извършва в полза на:

- данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната, но са установени в друга държава-членка, в съответствие с правилата за приложение, определени в Директива 79/1072/ЕИО [...],
- данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на Общността, в съответствие с правилата за приложение, определени в Директива 86/560/ЕИО [...]

2. Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (наричана по-нататък „Осма директива“)

8. Член 1 от тази директива гласи:

„За целите на настоящата директива „данъчно облагаемо [другаде в текста: „данъчнозадължено“] лице, което не е установено на територията на страната“ означава лице, посочено в член 4, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО, което по време на периода, посочен в член 7, параграф 1, първа алинея, първо и второ изречение, не е разполагало в тази страна нито със седалище за икономическа дейност [другаде в текста: „място на стопанска дейност“], нито с регистрирана фирма [другаде в текста: „постоянен обект“], от който да се осъществяват сделките, или в случай че няма такова установено място на стопанска дейност или постоянен обект, с жилище или постоянен адрес [другаде в текста: „не е имало местожителство или обичайно пребиваване“] и което през същият срок не е предоставяло в тази страна стоки или услуги [другаде в текста: „и което през същия период не е извършвало доставки на стоки или услуги с място на изпълнение в тази страна“], с изключение на:

- а) транспортни услуги и спомагателните им услуги, освободени по реда на член 14, параграф 1, i), член 15 или член 16, параграф 1, букви Б, В и Г от Директива 77/388/ЕИО;

[...]“

- б) представи доказателство във формата на удостоверение, издадено от официалните органи на държавата, където е установено, което да удостоверява, че е данъчнозадължено лице в съответната държава за целите на данък добавена стойност.
[...]

9. Съгласно член 2 от същата директива:

[...]“.

„Всяка държава-членка възстановява на всяко данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на страната, но е установено в друга държава-членка, и при условията, определени в настоящата директива, сумата на данък добавена стойност, начислена му с оглед услуги или движимо имущество, предоставени му от други данъчнозадължени лица на територията на страната [...]“.

11. Член 5 от посочената директива предвижда:

„За целите на настоящата директива стоки и услуги, за които може да се възстановява данък добавена стойност, следва да отговарят на условията, определени в член 17 от Директива 77/388/ЕИО, такива каквито се прилагат в държавата-членка на възстановяването

10. Член 3 от Осма директива предвижда:

[...]“.

„За да получи право на възстановяване на сумите по данък добавена стойност, лице, отговарящо на условията по член 2, което не предлага стоки или услуги на територията на страната, следва да:

12. Член 6 от Осма директива предвижда:

„Държавите-членки не могат да налагат на данъчнозадължените лица, посочени в член 2, каквото и да е допълнително задължение освен посочените в членове 3 и 4, с изключение на задължение да предоставят при определени случаи необходимата информация, за да определят доколко е обосновано заявлението за възстановяване на данък добавена стойност.“

[...]

13. Член 9, втора алинея от Осма директива предвижда:

„Удостоверенията, посочени в член 3, буква б) и в член 4, буква а), доказващи, че въпросното лице е данъчнозадължено лице, спазват образца, посочен в приложение Б“.

3. Тринадесета директива 86/560/ЕИО на Съвета 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 (наричана по-нататък „Тринадесета директива“)

14. Съгласно член 1 от тази директива:

„По смисъла на настоящата директива:

1. „Данъчнозадължено лице, което не е установено на територията на Общността“ означава данъчен субект по член 4, параграф 1 от Директива 77/388/ЕИО, който за периода по член 3, параграф 1 от настоящата директива не е осъществявал стопанска дейност на тази територия [да се чете: „не е имал място на стопанска дейност“], нито [...] място на стопанска дейност (определена

база) [да се чете: „постоянен обект“], чрез което [...] се осъществяват търговски сделки или — в случай че не осъществява [да се чете: „няма“] такова място на стопанска дейност или [...] постоянен обект — постоянен адрес [другаде в текста: „местожителство“] или обичайно местоживееие [другаде в текста: „обичайно пребиваване“] и който през същия период не е извършвал услуги или доставял стоки, предназначени за държавата-членка по член 2, с изключение на:

а) транспортни услуги и свързани с тях спомагателни услуги, които са освободени сделки по силата на член 14, параграф 1, i), член 15 или член 16, параграф 1, Б, В и Г от Директива 77/388/ЕИО;

[...]“.

15. Съгласно член 2 от Тринадесета директива:

„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, данъка върху добавената стойност, платен за получени от него услуги или доставено му движимо имущество на територията на страната от други

данъчнозадължени лица, или платен при внос на стоки в страната, при условие че тези стоки или услуги се използват за целите на сделките по член 17, параграф 3, букви а) и б) от Директива 77/388/ЕИО или за извършване на услуги по член 1, точка 1, буква б) от настоящата директива.

[...]“

Б — Относими разпоредби от националното право

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

[...]“

17. По силата на § 18, алинея 9 от Закона за данъка върху оборота от 1993 г. (Umsatzsteuergesetz 1993⁶, наричан по-нататък „UStG“), във връзка с § 59 от Наредбата за прилагане на закона за данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz-Durchführungsverordnung 1993⁷, наричан по-нататък „UStDV“), данъчнозадължените лица, които не са установени на територията на Общността, нямат право да получат възстановяване на платен данък по получени доставки на гориво.

16. Съгласно член 4 от същата директива:

„1. За целите на настоящата директива правото на възстановяване се определя в съответствие с член 17 от Директива 77/388/ЕИО, така както той се прилага в държавата-членка на възстановяването.

III — Спорът по главното производство и преюдициалното запитване

2. Държавите-членки могат, обаче, да предвидят, че в определени случаи не се предоставя възстановяване или да поставят условия за възстановяването.

18. Предприятието за извършване на превози Planzer Luxembourg Sàrl (наричано по-нататък „Planzer Luxembourg“) е

6 – BGBI. 1993, I, стр. 565 и сл.

7 – BGBI. 1993, I, стр. 600 и сл.

със седалище във Frisange (Люксембург). Единствен съдружник в дружеството е Planzer Transport AG, чието седалище се намира в Dietikon (Швейцария).

19. Г-н Deltgen стопанисва и управлява в седалището на Planzer Luxembourg, дружеството Helvetia House, от което наема офисите си Planzer Luxembourg. В качеството на представител на неговия единствен съдружник, на него му е възложено да извърши необходимите действия за учредяването на Planzer Luxembourg. Управителите на Planzer Luxembourg са две наети от Planzer Transport AG лица. Единият от тях пребивава в Швейцария, а другият — в Италия. Тринадесет други дружества, сред които три дъщерни на швейцарски дружества за извършване на превози, имат своето седалище на адреса на Planzer Luxembourg.

20. През 1997 г. и 1998 г. Planzer Luxembourg подава пред германската данъчна администрация две заявления за възстановяване на ДДС, платен от него в Германия във връзка с покупки на гориво. Първото заявление се отнася за сума от 11 004,25 DEM за 1996 г., а второто — за сума от 16 670,98 DEM за 1997 г. Към всяко от заявленията е приложено издадено от люксембургската данъчна администрация удостоверение, изготвено съгласно образца, съдържащ се в приложение Б към Осма директива.

21. В това удостоверение се посочва, че Planzer Luxembourg е данъчнозадължено лице по ДДС с люксембургски регистрационен номер.

22. След като е уведомена от информационната си централа за чужбина, че Planzer Luxembourg не разполага с телефонен пост на посочения в споменатото удостоверение адрес, германската данъчна администрация приема, че Planzer Luxembourg не е доказал, че неговото място на управление се намира в Люксембург, и отхвърля заявленията за възстановяване по съображение, че не са изпълнени предвидените от националното право условия за предоставяне на възстановяване.

23. Всъщност германското законодателство възприема опцията, предвидена в член 4, параграф 2 от Тринадесета директива, и така по силата на § 18, алинея 9 от UStG изключва данъчнозадължените лица, които не са установени на територията на Общността, от кръга на лицата, които имат право на възстановяване във връзка с доставка на гориво.

24. Planzer Luxembourg оспорва тези решения. То представя допълнително удостоверение, съгласно което е търговско дружество, облагано с преки данъци в Люксембург, и изтъква следните доводи: двамата му управители, г-н Deltgen и друго лице, което също отговаря за управлението и счетоводството му, извършват дейността си в Люксембург; петима служители работят като шофьори на непълно работно време в мястото на седалището; както е видно от фирмените му бланки, дружеството разполага с телефонен пост; тежкотоварните автомо-

били с регистрация в Люксембург се използват за превоз на въздушни товари и фактурите се съставят в седалището в Люксембург.

25. С решения от 1 юли 1999 г. германската данъчна администрация отхвърля оспорването, тъй като приема, че неговото място на управление се намира в Швейцария, а не в Люксембург.

26. Planzer Luxembourg подава жалба срещу решенията, с които се отхвърля оспорването.

27. С решение от 26 октомври 2001 г. Finanzgericht Köln уважава тази жалба, като приема, че Люксембург е основното мястото, от което Planzer Luxembourg осъществява сделките по отношение на своето швейцарско дружество майка, и че седалището на Planzer Luxembourg се намира в тази държава-членка.

28. С решение от 22 май 2003 г. Bundesfinanzhof отменя посоченото съдебно решение, като приема, че изхождайки от местонахождението на седалището съгласно устройствения акт на Planzer Luxembourg, Finanzgericht Köln неправилно е заключил, че последното е установено в Люксембург, отменя това решение и връща делото за ново разглеждане на Finanzgericht Köln.

29. В акта за препращане Finanzgericht Köln подчертава, че основният въпрос по това дело е да се определи дали дружеството Planzer Luxembourg е установено извън територията на Общността, а ако случаят е такъв, съгласно националното право то няма право на възстановяване на ДДС, заплатен при покупка на гориво в Германия. Според него преди всичко трябва да се изследва въпросът относно правното значение на представените от Planzer Luxembourg удостоверения, изготвени съгласно образца, съдържащ се в приложение Б към Осма директива. Finanzgericht Köln допуска, че подобни удостоверения позволяват по необорим начин да се предположи качеството данъчнозадължено лице по ДДС на икономическия оператор, но си поставя въпроса дали също така е допустимо да им се придава обвързващ характер или с тях да се свърза необорима презумпция, че икономическият оператор е установен в държавата-членка на тяхното издаване. В случай на отрицателен отговор на този въпрос Finanzgericht Köln иска да се установи дали понятието „място на стопанска дейност“ по смисъла на член 1, точка 1 от Тринадесета директива се свързва с мястото, където е установено седалището и където се вземат основните решения, свързани със стопанското управление (т.е. Люксембург), или с мястото, от което се упражнява оперативната дейност (т.е. Швейцария).

30. Така Finanzgericht Köln решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1. Има ли удостоверението за статут на данъчнозадължено лице, изготвено

съгласно образаца, съдържащ се в приложение Б към Осма директива, обвързващ характер или създава ли то необорима презумпция, че предприятието е установено в държавата-членка на издаване?

А — По първия въпрос

2. При отрицателен отговор на първия въпрос:

Следва ли понятието „място на стопанска дейност“, използвано в член 1, точка 1 от Тринадесета директива, да се тълкува в смисъл, че с него се има предвид мястото, в което се намира седалището?

Или за целите на това тълкуване определящо следва да бъде мястото, където се вземат решенията, свързани със стопанското управление?

Или пък с въпросното понятие се има предвид мястото, където се вземат решенията относно обичайните текущи сделки?“

IV — Становища, представени на Съда

31. Писмени становища представят Planzer Luxembourg, германското, френското, италианското и люксембургското правителство, както и Комисията на Европейските общности.

32. Planzer Luxembourg и люксембургското правителство предлагат на Съда да даде положителен отговор на първия въпрос.

33. Planzer Luxembourg изхожда от принципа, че представеното удостоверение има обвързващо действие или създава най-малкото необорима презумпция за неговото установяване в държавата-членка на издаване. Евентуалното поставяне под съмнение от държава-членка на удостоверението, издадено от друга държава-членка, би противоречало на целта за хармонизиране на правните разпоредби и за улесняване на движението на стоките в рамките на Общността.

34. Според люксембургското правителство въпросът относно мястото на установяване, доколкото това място следва да се разглежда като място на стопанска дейност или като постоянен обект, бил второстепенен, тъй като ставало дума само за един от критериите, които служат да се определи дали дадено данъчно-задължено лице е установено по смисъла на Осма директива. Посоченото в член 3, буква б) от Осма директива удостоверение било предназначено да удостовери, че дадено данъчнозадължено

лице е регистрирано като такова в държавата-членка на издаване. Така, немислимо било органите на другите държави-членки да имат правото да оспорват положението, което се удостоверява.

смятат, че удостоверението доказва единствено че администрацията на държавата на издаване счита данъчно-задълженото лице за данъчнозадължено лице по ДДС, но не доказва по никакъв начин, че то е установено в нея.

35. Комисията изразява становище, което се доближава до тези на Planzer Luxembourg и на люксембургското правителство. Тя смята, че гладкото функциониране на механизма на сътрудничество и на взаимно доверие между националните данъчни администрации обосновавало задължението за взаимно признаване на удостоверенията, издадени от компетентните национални органи, като органът, който се съмнявал в точността на констатациите в подобно удостоверение, би могъл да прибегне до особените средства, предвидени в Регламент (ЕО) № 1798/2003 на Съвета⁸ (наричан по-нататък „Регламент № 1798/2003“). Комисията уточнява, че тази възможност трябвало да се използва само при сериозни съмнения. Така ако държавата-членка, към която е отправено искане за издаване на удостоверение, провери и потвърди фактите, които се удостоверяват, другите държави-членки, пред които е подадено заявление за възстановяване, нямали друг избор, освен да го предоставят.

36. От друга страна, германското, италианското и френското правителство

37. Френското правителство добавя, че когато държавата-членка, където се извършва възстановяването, има подозрения относно факта дали предприятието е установено на територията на друга държавата-членка, тя трябвало да има право да постави под съмнение удостоверението, издадено от държавата-членка на установяване. Поставянето под съмнение обаче трябвало да може да се направи само след като държавата-членка на възстановяване е използвала процедурите за административно сътрудничество⁹.

Б — По втория въпрос

38. Planzer Luxembourg смята, че мястото на стопанска дейност по смисъла на член 1, точка 1 от Тринадесета директива е там, където се намира неговото седалище съгласно устройствения акт. Ако Съдът не възприемел това разбиране, в такъв случай за мястото на стопанска дейност трябвало да се счете мястото, където се вземат решенията, свързани със стопанското управление.

8 – Регламент (ЕО) № 1798/2003 относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност и за отмяна на Регламент (ЕИО) № 218/92 (ОВ L 264, стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 2, стр. 85).

9 – В становището си френското правителство цитира Регламент (ЕИО) № 218/92 на Съвета от 27 януари 1992 година относно административното сътрудничество в областта на непреките данъци (ДДС) (ОВ L 24, стр. 1). Посоченият регламент обаче е отменен.

39. Люксембургското правителство смята, че тъй като на първия въпрос би следвало да се даде положителен отговор, не е необходимо да се отговаря на втория въпрос.

40. Според германското, френското и италианското правителство понятията за място на стопанска дейност и за седалище съгласно устройствения акт не могли да се смесват и се позовават на практиката на Съда във връзка с член 9, параграф 1 от Шеста директива¹⁰, съгласно която понятията за място на стопанска дейност и за постоянен обект, използвани в член 1, точка 1 от Тринадесета директива, се свързват с наличието на достатъчна степен на постоянност, както и с подходяща от гледна точка на човешки и технически ресурси структура, която да позволява самостоятелното извършване на въпросните дейности.

41. Германското правителство се позовава също така на член 3, параграф 1 от Регламент (CE) № 1346/2000 на Съвета от 29 май 2000 година относно производството по несъстоятелност¹¹. Съгласно тази разпоредба до доказване на противното се презумира, че центърът на основните интереси на едно дружество е мястото, където се намира седалището съгласно устройствения акт.

42. Германското правителство уточнява, че в конкретния случай, препратен от Finanzgericht Köln, на територията на Общността Planzer Luxembourg могло да има седалище съгласно устройствения акт, но не и място на стопанска дейност. От представените от препращащата юрисдикция факти следвало, че съответното предприятие не извършва стопанска дейност в мястото на седалището съгласно устройствения акт на територията на Общността (Люксембург). Седалището съгласно устройствения акт било преместено от територията на една трета държава (Швейцария) на територията на Общността, за да се заобиколи изключението относно възстановяването на данък върху добавената стойност във връзка с доставка на горива.

43. Германското правителство предлага поради това да се отговори, че понятието за място на стопанска дейност „предпоства, че предприятието развива същинска дейност на това място или от това място с минимум материални и човешки ресурси“.

44. Френското правителство предлага да се отговори, че понятието за място на стопанска дейност трябва „да се отличава с достатъчна степен на постоянност и в него трябва да са се осъществили стопански операции, за които е поискано възстановяването на ДДС по получени доставки.“

10 – Решение от 4 юли 1985 г. по дело Berkholz, 168/84, Recueil, стр. 2251, точки 17 и 18, Решение от 20 февруари 1997 г. по дело DFDS, C-260/95, Recueil, стр. I-1005 и Решение от 17 юли 1997 г. по дело ARO Lease, C-190/95, Recueil, стр. I-4383, точка 16.

11 – ОВ L 160, стр. 1; Специално издание на български език, глава 19, том 1, стр. 143.

45. Италианското правителство предлага да се отговори, че с понятието за място на стопанска дейност се има предвид мястото, евентуално различно от местожителството или от обичайното пребиваване, в което се взимат решенията относно обичайни текущи сделки.

46. Предвид отговора, който предлага на първия въпрос, Комисията смята, че не следва да се отговаря на втория въпрос. Изцяло при условията на евентуалност тя развива доводи, сходни с тези на германското, френското и италианското правителство и предлага да се отговори, че „[к]огато дадено предприятие като [Planzer Luxembourg], което има седалище съгласно устройствения акт в държава-членка и има управление, разполага с офиси и заплаща разходи за отопление, разполага с телефонен пост, регистрирало е използваните за предоставяне на своите услуги тежкотоварни превозни средства и сключва трудови договори, регистрирано е с оглед на облагане с ДДС и с преки данъци, и взима решенията за стопанско управление в тази държава, това предприятие има място на стопанска дейност или постоянен обект, от който то осъществява сделките си, в тази държава-членка по смисъла на член 1 от Осма директива.“

V — Съображения

A — По първия въпрос

47. Тъй като съгласно член 3, буква б) от Осма директива удостоверението се издава „от администрацията на държавата-членка, в която е установено [данъчнозадълженото лице]“, важи презумпцията, според която данъчнозадълженото лице със сигурност е установено в държавата-членка на издаване на това удостоверение.

48. Това удостоверение обаче доказва единствено че според използваната в посоченото удостоверение формулировка заинтересованото лице е „данъчнозадължено за данък върху добавената стойност“, но не и че данъчнозадълженото лице действително е установено в държавата на издаване. Всъщност преди да издаде въпросното удостоверение, администрацията не извършва проверка дали това действително е така. Следователно удостоверението е необходимо, но не е достатъчно условие, за да може данъчнозадълженото лице да се ползва от възстановяване на ДДС съгласно Осма директива.

49. В конкретния случай не става въпрос да се поставя под съмнение добросъвестността на администрацията, която изготвя удостоверението. Очевидно тя няма възможност да извършва задълбочена проверка на действителното положение всеки път, когато към нея е отправено искане за подобно удостоверение.

50. Касае се по-скоро за това да не се изключва изцяло хипотезата, в която дадено данъчнозадължено лице, т.е. лице, извършващо стопанска дейност¹², твърди, предвид по-конкретно разликата в ставките на ДДС в държавите-членки, че е установено в държавата-членка с най-изгодната за него ставка¹³.

51. Всъщност тъй като след премахване на данъчните граници на 1 януари 1993 г. предприятията могат да превозват стоки на територията на Общността, без да са длъжни да извършват формалности, свързани с преминаването през вътрешните граници, борбата с измамите става особено важен повод за безпокойство¹⁴.

52. Важно е обаче тук да се подчертае, че дори четвърто съображение от Осма директива да цели осигуряването на напредък в областта на „ефективна либерализация на движението на хора, на стоки и на услуги“, то шесто съображение от нея е насочено към това да се организира борбата с „определени форми на укриване [другаде в текста: „неплащане“] или избягване на данъци“.

12 – Вж. по-горе текста на член 4 от Шеста директива, в който се определя понятието за данъчнозадължено лице.

13 – Т.е. прави „shopping“ на държава-членка на установяването.

14 – Вж. М. Papon, „La lutte contre la fraude dans le domaine fiscal“, dans *La lutte contre la fraude à la TVA dans l'Union européenne*, Bruylant, Bruxelles, 1996, p. 203.

53. Така в член 6 от Осма директива изрично се предвижда, че данъчнозадълженото лице може да бъде задължено да „представ[и] при определени случаи необходимата информация, за да [се] определ[и] доколко е обосновано заявлението за възстановяване на данък добавена стойност“.

54. Комисията и френското правителство считат, че при съмнение държавата-членка на възстановяване трябва задължително да постави в ход процедурите за обмен на информация, предвидени в Регламент № 1798/2003 относно административното сътрудничество в областта на данъка върху добавената стойност. За разлика от френското правителство, Комисията смята че получената по линия на сътрудничеството информация дори е задължителна за държавата-членка на възстановяване.

55. Другите встъпили в производството правителства, а именно германското, италианското и люксембургското, не се позовават на това сътрудничество, което навежда на мисълта, че не му придават обвързващ характер, независимо от значението, което признават на въпросното удостоверение.

56. Целта на Регламент № 1798/2003 е борбата срещу неплащането на данъци. В първите две съображения от него се подчертава, че неплащането и избягването на данъци извън границите на държавите-членки водят до бюджетни загуби и до нарушаване на принципа за справедливо данъчно облагане. Те могат също така да причинят отклонения в

движението на капитали и в условията на конкуренция и се отразяват негативно върху функционирането на вътрешния пазар. Борбата срещу неплащането на ДДС изисква тясно сътрудничество между административните органи на всяка една от държавите-членки, които са отговорни за прилагането на съществуващите разпоредби в тази област.

57. Съгласно съображение 3 от Регламент № 1798/2003 с последния се цели и „създаването на обща система за обмен на информация между държавите-членки, като административните органи на тези държави се задължават да съдействат помежду си и да сътрудничат на Комисията с цел осигуряване на правилното облагане с данък върху добавената стойност на доставките на стоки и услуги, вътреобщностното придобиване на стоки и вноса на стоки“¹⁵.

58. С други думи, „да се оказва взаимопомощ“ предполага задължение да се отговори на искане за предоставяне на информация, но не задължение да се изисква такава в случай на съмнение, а на още по-малко основание — задължение за получателя да се придържа към получения отговор. Административ-

ното сътрудничество в данъчната област е било години наред слабо ефективно¹⁶.

59. Задължението за една държава-членка да се придържа към получената информация без всякаква възможност за проверка, при положение че държавата-членка, която издава удостоверението, очевидно не може да извършва за всяко заявление систематични и задълбочени проверки дали действително данъчнозадълженото лице е установено за целите на ДДС на нейна територия, би противоречало на самата цел на борбата срещу неплащането на данъци.

60. Ето защо се предлага на първия въпрос да се отговори, че удостоверение за качеството на икономически оператор съгласно образаца, съдържащ се в приложение Б от Осма директива, не съставлява необорима презумпция относно установяването на предприятието в държавата-членка, която издава удостоверението.

Б — По втория въпрос

61. На първо място, тук следва да се подчертае, че макар нито общностното

15 – За задълбочено изследване на системата на обмен на информация вж. по-конкретно: Ben J.M. Terra and Peter J. Watte, *European Tax Law*, fourth edition, p. 708 et seq., Deventer, 2005; Laurence W. Gormley, *EU Taxation Law*, Richmond, page 11 et seq., 2005, и A.A. Aronowitz, D.C.G. Laagland and G. Paulides, *Value-Added Tax Fraud in the European Union*, Kugler Publications, page 19 et seq., Amsterdam/New York, 1996.

16 – Вж. Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bruylant, Bruxelles, 2001, p. 186.

дружествено право¹⁷, нито общностното данъчно право да дават определение на понятието за седалище¹⁸, съществува разлика между понятията за седалище в дружественото право и в данъчното право. Впрочем седалището може да бъде дефинирано по различен начин в данъчното право. Националните зако-

нодателства определят понятието за седалище в дружественото право¹⁹. Може също така да се отбележи, че успоредно с развитието на практиката на Съда²⁰ в определени национални правни системи е възможно да се намерят по-точни разпоредби относно понятието за седалище в дружественото право²¹.

62. Ratio legis на разликата в понятието за седалище в данъчното право е още по-

17 – Вж. Menjucq, M., „La notion de siège social: une unité introuvable en droit international et en droit communautaire“, *Droit et actualité*, Études offertes à J. Béguin, Paris, 2005, стр. 499). Ще отбележим само, че общностното право съдържа дефиниция на седалището в контекста на съдебното производство. Все пак това понятие не се отнася до данъчното право. Всъщност в контекста на съдебните производства член 60, параграф 1 от Регламент (ЕО) № 44/2001 на Съвета от 22 декември 2000 година относно компетентността, признаването и изпълнението на съдебни решения по граждански и търговски дела (ОВ L 12, 2001 г., стр. 1; Специално издание на български език, 2007 г., глава 19, том 3, стр. 74) съдържа особена дефиниция на местоживеенето на юридическите лица: „За целите на настоящия регламент, търговско дружество или друго юридическо лице или сдружение на физически или юридически лица имат местоживеене в мястото, където се намира тяхното:
а) седалище по устав, или
б) централно управление, или
в) основно място на стопанска дейност.“

18 – Що се отнася до националните законодателства, може да се отбележи например, че в германското данъчно право съгласно § 1, алинея 1 от Закона за корпоративния данък (Körperschaftsteuergesetz) съществуват две понятия, въз основа на които се установяват данъчните задължения на предприятията. Едното е „седалището“ („Sitz“), определено *inter alia* с учредителния акт на дружеството (§ 11 от Данъчния кодекс (Abgabenordnung). Другото е „мястото на стопанско управление“ („Ort der Geschäftsleitung“), определено в § 10 от Данъчния кодекс; последното е дефинирано като мястото на основното управление на предприятието („Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung“), т.е. мястото, където се взимат решенията от особено значение (Решение на БФН от 16 декември 1998 г., I R 138/97) (BStBl. 1999 II, стр. 437). Френското данъчно право възприема една много прагматична формулировка: „Корпоративният данък се определя в мястото на основното установяване на юридическото лице. Въпреки това администрацията може да посочи като място, където се извършва данъчното облагане: мястото, откъдето се съществява действителното управление на дружеството, или мястото, където са намира седалището“ (член 218 А, параграф 1 от Code général des impôts [Общ данъчен кодекс]). В Обединеното кралство данъчното облагане на дружествата се опира на два критерия: регистрация на дружеството (Finance Act 1988) и място на управление и на контрол („place of central management and control“) (Case Law).

19 – Например съгласно § 5 от Закона за акционерните дружества (Aktiengesetz) и § 4а от Закона за дружествата с ограничена отговорност (GmbHG) в германското дружествено право седалището на дружеството се определя като седалището съгласно устройствения акт на предприятието. В параграф 2 на всеки от тези членове се указва, че по общо правило уставът определя седалището като мястото на управление или на ръководство на дружеството, или като едно от местата, където се развива дейността на дружеството. Френското дружествено право не определя понятието за седалище и използва като взаимозаменяими изразите „седалище съгласно устройствения акт“ (Code de commerce, член L 210-3, втора алинея; Code civil, член 1837), „седалище“ (например Code de commerce, членове L 210-3, L 221-14, L 225-23, L 225-103 и Code civil, член 1835), „адрес на седалището“ (Указ № 67-236, 23 март 1967 г., членове 59, 123 и 130) или още „седалище на дружеството“ (Указ от 23 март 1967 г., членове 3, 206-6, 219, 231 и 295). В дружественото право на Обединеното кралство под „седалище съгласно устройствения акт“ се разбира „registered office“. В съответствие с член 9, параграф 2 от Закона за дружествата („Companies Act 2006“) в учредителния акт на дружеството трябва да се определи адрес на регистрация („domicile“), било в Англия и в Уелс, било в Шотландия, било в Северна Ирландия. Адресът на регистрация („domicile“) може да бъде свободно определен.

20 – В точка 82 от Решение от 5 ноември 2002 г. по дело Überseering (C-208/00, Recueil, стр. I-9919) Съдът приема по това дело, че отказът на дадена държава-членка да признае юридическата правоспособност на дружество, учредено съгласно правото на друга държава-членка, в която то има своето седалище съгласно устройствения акт, по-конкретно поради това че дружеството било преместило своето действително седалище на неговата територия вследствие на придобиването на всички дружествени дялове от граждани на тази държава, които пребивават в нея, като в резултат от това дружеството не може да предявява искове в приемащата държава-членка, с цел да защити правата си, изведени от такъв договор, освен ако бъде учредено наново съгласно правото на тази държава, съставлява ограничение на свободата на установяване, несъвместимо по принцип с членове 43 ЕО и 48 ЕО.

21 – Например в член 30 от новия словенски закон за търговските дружества (Zakon o gospodarskih družbah, ZGD-1, UL RS 42/2006) се предвижда, че „седалището на дружеството може да бъде или мястото му на дейност, или мястото, в което основно се управлява неговата дейност, или мястото, където действа администрацията на дружеството“.

засиления стремеж към борба срещу неплащането и избягването на данъци. На тази цел се отделя внимание и в трето съображение от Тринадесета директива. Борбата срещу неплащането на данъци всъщност е основна цел както на общностно равнище, така и на равнище държави-членки²². Съдът впрочем вече се е произнесъл, че „борбата срещу неплащането и избягването на данъци и евентуалните злоупотреби е цел, призната и насърчавана с Шеста директива“²³.

63. Освен това следва да се установи, че понятието „стопанска дейност“, както поддържа Комисията, може да включва единствено реална дейност. Съдът впрочем посочва в Решение по дело DFDS, посочено по-горе²⁴, „както подчерта генералният адвокат в точки 32—34 от заключението си [25], че вземането предвид на действителното икономическо положение съставлява основен критерий за прилагането на общата система на ДДС“.

22 – Така въпреки че дружественото право на определени държави-членки е достатъчно либерално да допусне учредяването на дружества „пощенски кутии“ („Briefkastengesellschaft“ на немски, „Družba poštni nabiralnik“ на словенски), данъчното право на тези държави се опитва да предотврати възможността подобни дружества да служат като средство, за да се заобикалят задълженията по закон за плащане на данъци като ДДС.

23 – Решение от 21 февруари 2006 г. по дело Halifax и др. (C-255/02, Recueil, стр. I-1609, точка 71). В областта на общностното дружествено право вж. и Решение на Съда от 12 септември 2006 г. по дело Cadbury Schweppes/Commissioners of Inland Revenue, C-196/04, Recueil, стр. I-7995, точка 51:

„[...] национална мярка, с която се ограничават свободата на установяване, може да бъде обоснована, когато е насочена по-конкретно срещу изкуствено създадени структури, чието цел е да избегнат прилагането на законодателството на съответната държава-членка.“

24 – Точка 23.

25 – Заключение на генералния адвокат г-н La Pergola, произнесено на 16 януари 1997 г., C-260/95, Recueil 1997 г., стр. I-1005, точка 32: „системата на ДДС трябва да бъде прилагана, като се придържа най-тясно към действителното икономическо положение“.

64. Най-често мястото на стопанска дейност съвпада със седалището. Така в заключението по дело Berkholz, посочено по-горе, генералният адвокат Mancini посочва, че: „[п]онятието „място на стопанска дейност“ [...] трябва да се разбира в технически смисъл: т.е. че се свързва със седалището, както е определено в устройствения акт на дружеството — собственик на предприятието, предоставящо услугите“²⁶. Проверката дали това действително е така може да се окаже необходима, с цел да се предотврати създаването на изкуствени структури, с които може да се заобикалят правилата на общностния режим на ДДС.

65. Както подчертават по-голяма част от встъпилите страни, в рамките на тълкуването на член 9, параграф 1 от Шеста директива Съдът дава полезни уточнения на понятието за място на стопанска дейност. Понятието „място на стопанска дейност“ обаче, използвано в член 1 от Осма директива и в член 1, точка 1 от Тринадесета директива, има същия смисъл като в член 9, параграф 1 от Шеста директива, тъй като Осма и Тринадесета директива имат за цел разрешаване на проблемите, свързани с възстановяване на ДДС, предвидено в член 17 от Шеста директива.

66. В решението по дело Berkholz, посочено по-горе, се приема, че мястото, където предоставящият услугите е уста-

26 – Точка 2

новил своето място на стопанска дейност, се явява основен критерий за привръзка и че свързването на дадено предоставяне на услуги с установяване, различно от седалището, се допуска само ако „това установяване показва трайното наличие най-малко на човешки ресурси и на техническо оборудване, които са необходими за доставката на определени услуги“²⁷.

67. В решението по дело ARO Lease, посочено по-горе, също така се посочва, че за да може в отклонение от основния критерий на седалището дадено установяване основателно да се счита за място на предоставяне на услугите от дадено данъчнозадължено лице, „необходимо е то да се отличава с достатъчна степен на постоянност и наличие на подходяща структура от гледна точка на човешки ресурси и техническо оборудване, което да позволява самостоятелното извършване на доставки на съответните услуги“²⁸.

68. В допълнение, докато при определянето на понятието „място на стопанска дейност“ по смисъла на член 1, точка 1 от Тринадесета директива следва да се позовем на съображенията на Съда в рамките на тълкуването на член 9, параграф 1 от Шеста директива, полезно е също да обърнем внимание, както ни приканва германското правителство, и на съображенията му в рамките на тълкуването на Регламент № 1346/2000 относно производството по несъстоятелност.

69. Член 3, параграф 1 от този регламент предвижда, че „Съдилищата на държавата-членка, на чиято територия е разположен центърът на основните интереси на длъжника, са компетентни да образуват производство по несъстоятелност. За дружествата и юридическите лица, седалището според устройствения акт се презюмира за център на основните интереси до доказване на противното“. Този регламент не изключва хипотезата, в която седалището съгласно устройствения акт и центърът на стопанска дейност са различни.

70. Съдът вече е дал веднъж тълкуване на тази разпоредба. По повод на дело, в което длъжникът е дъщерно дружество, чието седалище съгласно устройствения акт е различно от това на дружеството майка, Съдът постановява, че презумпцията, съгласно която центърът на основните интереси на това дъщерно дружество е разположен в държавата-членка, където се намира неговото седалище съгласно устройствения акт, може да бъде оборена, когато дадено дружество не извършва никаква дейност на територията на държавата-членка, където е разположено неговото седалище. Съдът все пак уточнява, че когато дадено дружество извършва дейността си на територията на държавата-членка, където е разположено неговото седалище, фактът, че неговият избор при вземане на икономически решения е или може да бъде контролиран от установено в друга държава-членка дружество майка, не е достатъчен, за да се обори предвидената в Регламент № 1346/2000 презумпция²⁹.

27 – Точки 17 и 18.

28 – Точка 16.

29 – Решение от 2 май 2006 г. по дело Eurofood IFSC (C-341/04, Recueil, стр. I-3813).

71. Така с понятието за място на стопанска дейност се има предвид а priori седалището. Въпреки това в контекста на трансгранични дейности седалището може да бъде избрано по изкуствен начин, а именно по съображения от данъчен характер, и да не се отличава с достатъчно реални връзки с мястото на действителното извършване на стопанската дейност. При съмнение трябва да се направи преценка на конкретния случай, с цел да се установи дали е налице конкретна съвкупност от факти, която да доказва, че действително се извършва стопанска дейност.

72. Поради това се предлага на втория въпрос да се отговори, че с понятието „място на стопанска дейност“ по смисъла на член 1, точка 1 от Тринадесета директива се има предвид мястото, където действително се осъществява стопанската дейност на предприятието, което се отличава със съвкупност от човешки и материални ресурси, достатъчни за самостоятелното осъществяване на тази дейност. До доказване на противното това място е седалището.

73. При условията на евентуалност може да се добави, че поради начина, по който Finanzgericht Köln е формулирал втория въпрос, последният е абстрактен и не се отнася до случая на предприятието, послужил за повод за отправяне на преюдициалните въпроси. Германското правителство и Комисията са пожелали все пак да вземат становище относно местонахождението на подобно предприятие. Като следват същата аргументация, те стигат обаче до противоположния извод, като според първото седалището и мястото на стопанска дейност са различни, а според Комисията те съвпадат.

74. Достатъчно е само да се подчертае обстоятелството, че с оглед на оборимата презумпция, че мястото на стопанска дейност и седалището съвпадат, когато не може да се докаже, че стопанската дейност се развива на друго място, трябва да се направи изводът, че двете места са идентични. С други думи, при съмнение следва да се приеме, че двете съвпадат.

VI — Заключение

75. Предвид гореизложените съображения, на Съда се предлага да отговори по следния начин на въпросите, поставени от Finanzgericht Köln:

- „1) Удостоверението относно качеството на данъчно задължено лице, изготвено в съответствие с образца, съдържащ се в приложение Б към

Осма директива 79/1072/ЕИО на Съвета от 6 декември 1979 година за хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху търговския оборот — режим на възстановяване на данък добавена стойност на данъчно задължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката, не съставлява необорима презумпция за установяването на предприятието в държавата-членка, издала удостоверението.

- 2) С понятието за място на стопанска дейност по смисъла на член 1, точка 1 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, се има предвид мястото, където действително се осъществява стопанската дейност на предприятието, което се отличава със съвкупност от човешки и материални ресурси, достатъчни за самостоятелно осъществяване на тази дейност. До доказване на противното това място е седалището.“