

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (втори състав)

4 юли 1985 година\*

По дело 168/84

Преюдициално запитване от Finanzgericht, Hamburg, отправено на основание член 177 от Договора за ЕИО, постъпило в Съда, по висящото дело пред упоменатия съд между,

**Gunter Berkholz**, едноличен търговец abe-Werbung Alfred Berkholz, със седалище в Hamburg,

и

**Finanzamt, Hamburg-Mitte-Altstadt**,

относно тълкуването на член 9, параграф 1 и член 15, точка 8 от Шестата директива на Съвета 77/388/ЕИО от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа,

СЪДЪТ,

в състав: г-н O. Due, председател на състав, г-н P. Pescatore и г-н K. Bahlmann, съдии,

генерален адвокат: г-н G. F. Mancini,

секретар: г-н H. A. Rühl, главен администратор,

като има предвид становищата, представени:

- за френското правителство, от г-н Jean-Claude Antonetti, служител в генералния секретариат на Comité interministeriel pour les questions de coopération économique européenne (Междуминистерски комитет по въпросите на европейското икономическо сътрудничество), в хода на писмената фаза на делото,

- за датското правителство, от г-н Laurids Mikaelson, юридически съветник в Министерството на външните работи, ), в хода на устната фаза на делото,

- за Комисията на Европейските общности, от нейния юридически съветник, г-н Friedrich- Wilhelm Albrecht, в хода на писмената и устната фаза на делото,

---

\* Език на производството: немски

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 6 юни 1985 г.,

постанови настоящото

### Решение

1. С определение от 30 април 1984 г., получено в Съда на 2 юли 1984 г., Finanzgericht Hamburg е отнесъл до Съда преюдициални въпроси на основание на член 177 от Договора за ЕИО относно тълкуването на член 9, параграф 1 и член 15, параграф 8 от Шестата директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, 77/388 (ОВ L 145, стр. 1).

### История на делото

2. От определението за отнасяне на въпросите до Съда се вижда, че дейностите на жалбоподателя по основното дело, предприятието *abe-Werbung Alfred Berkholz*, чието седалище е в Hamburg, включват монтирането и експлоатацията на игрални машини, грамофонни автомати и други подобни. Повечето от тези машини работят в кафенета-ресторанти в Schleswig-Holstein и Hamburg, но няколко игрални машини са инсталирани и на борда на два ферибота, собственост на Deutsche Bundesbahn (Федерални германски железници), които пътуват между Puttgarden на германския остров Fehmarn и Rodbyhavn в Дания. Тези машини се поддържат, поправят и се подменят на равни интервали от време от служители на *abe-Werbung*, които уреждат на място сметките с Deutsche Bundesbahn. Въпреки че тези служители посвещават част от работното си време на извършването на това обслужване, жалбоподателят не поддържа постоянен персонал на фериботите.

3. Германските финансови власти считат, че около 10% от оборота на игралните машини се прави, когато съдовете са на германското пристанище, 25% – по време на преминаването му през германските териториални води, а останалата част – в открито море, в датските териториални води или датското пристанище. Finanzamt (Данъчна служба) е обложила с данък целия оборот, направен от *Abe-Werbung* на двата ферибота през 1980 г., като е начислила оборота по седалището на *Abe-Werbung* в Hamburg и, следователно, на германската данъчна територия, съгласно член 3, буква а), параграф 1 от Umsatzsteuergesetz (Закон за данъка върху оборота) от 1980 г., който е въведен в изпълнение на член 9, параграф 1 от Шестата директива. Finanzamt смята още, че не са изпълнени условията за освобождаване от данъци, предвидени в член 4, параграф 2, във връзка с член 8, параграф 1, точка 5 от Umsatzsteuergesetz от 1980 г., който отговаря на член 15, параграф 8 от Шестата

директива, на основание на това, че оборотът от игралните машини не е направен за задоволяване на непосредствените нужди на морските съдове.

4. Жалбоподателят по основното дело счита, че услугите, които са предмет на спора, са били предоставяни от „Betriebsstätte“ (търговско дружество) по смисъла на второто изречение на член 3, буква а), параграф 1 от Umsatzsteuergesetz от 1980 г. или от „постоянен обект“ по смисъла на член 9, параграф 1 от Шестата директива, намиращ са на борда на фериботите. Затова той счита че само 10%, или още най-много 25% от оборота, направен от игралните машини на борда на корабите, подлежат на облагане с германския данък върху оборота. Той е на мнение също така, че във всеки случай общият оборот, направен от машините на борда на корабите, се освобождава от данък върху оборота по силата на разпоредбите на член 4, параграф 2, във връзка с член 8, параграф 1, точка 5 от Umsatzsteuergesetz от 1980 г. (които съответстват на член 15, параграф 8 от Шестата директива), тъй като машините обслужват непосредствените нужди на морските съдове дотолкова, доколкото те обслужват нуждите от забавление на фериботите, по-конкретно тези на пътниците.

5. Finanzgericht счита, че по своя замисъл член 9 от Шестата директива цели да установи един ясен и прост основен принцип за определяне на държавата, в която услугите, които се облагат с ДДС, се считат за доставени. От седмото съображение на преамбюла на Шестата директива става ясно, че член 9 е предназначен, чрез хармонизиране на съответното национално законодателство, да отстрани конфликтите между държавите-членки във връзка с юрисдикцията и да направи по-справедливо разпределението на финансовата тежест между държавите-членки, като едновременно с това отчита факта, че облагането на националните приходи от ДДС представлява съществен елемент от собствените средства на Общността.

6. По мнението на Finanzgericht, въпросните услуги не попадат в нито едно от изключенията, предвидени в член 9, параграф 2 от Шестата директива, така че те трябва да бъдат разглеждани съгласно общото правило, залегнало в член 9, параграф 1, в който е предвидено, че за място на доставката на услуга се счита мястото, където доставчикът е установил седалището на своята стопанска дейност или има постоянен обект, откъдето се доставя услугата. Във връзка с това Finanzgericht си задава въпроса, дали при съпоставянето на термините “седалище” и “постоянен обект” би могло да се установи разлика в значението, т.е. дали критериите за съществуването на постоянен обект биха могли да бъдат различни и по-малко строги по отношение на персонала и материалните аспекти.

7. В тази връзка Finanzgericht посочва затрудненията, които възникват при определянето на териториалния обхват на националния данъчен закон, що се отнася, първо, до еднаквите услуги, извършвани при същите обстоятелства на територията на друга държава-членка и, второ, до данъчното облагане на услугите, доставяни на борда на съдовете, плаващи в открито море, по-специално съдовете, които плават на голямо разстояние от националната територия.

8. Finanzgericht счита, че тълкуването на директивата е от решаващо значение, с цел да се гарантира, че разпоредбите на националното законодателство са хармонизирани с разпоредбите на директивата. По негово мнение, същото се отнася и за тълкуването на списъка на освободените доставки, посочен в член 15 от Шестата директива и възпроизведен в членове 4 и 8 от Umsatzsteuergesetz от 1980 г., с оглед целта, определена в единадесетото съображение от преамбюла на Шестата директива, което гласи, че “следва да бъде съставен общ списък на освободените доставки, така че собствените средства на Общностите да могат да бъдат събирани по еднакъв начин във всички държави-членки”.

9. Съобразно с това, Finanzgericht отнася следните два преюдициални въпроса до Съда:

1. Трябва ли член 9, параграф 1 от Шестата директива от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота (77/388/ЕИО) да бъде тълкуван в смисъл, че терминът „постоянен обект” се отнася също и до съоръжения за извършване на търговска дейност (като например експлоатирането на игрални машини) на борда на кораб, плаващ в открито море извън националната територия? Ако това е така, какви са релевантните критерии за съществуването на “постоянен обект”?

2. Трябва ли член 15, параграф 8 от Шестата директива да бъде тълкуван в смисъл, че услугите, които задоволяват непосредствените нужди на морските съдове се отнасят само до онези, които са задължително свързани с морските доставки или включват и други услуги, които се предоставят на борда на корабите, но не се различават от подобни услуги, предоставяни на сушата, като например експлоатирането на игрални машини?

### **Възражения, представени в Съда**

10. В Съда са представени възражения от датското правителство, правителството на Република Франция и Комисията.

11. Датското правителство посочва, че данъчното облагане на услугите, предоставяни на борда на плаващите морски съдове, поставя въпроса за определяне на географския и личен обхват на Шестата директива. То счита, че във всеки случай не може да бъде поддържана тезата, че държава-членка може да налага данък върху услуги, предоставяни на борда на кораб само дотолкова, доколкото въпросният кораб е в териториалната юрисдикция на тази държава. В член 3 от директивата се определя териториалното приложно поле на директивата, като се прави позоваване на член 227 от Договора, който не съдържа по-точно определение на географския или личен обхват. Затова, всяка държава-членка следва сама да определи териториалното прилагане на своето законодателство, в съответствие с правилата на международното право. Обхватът на самата директива е именно в тези граници. Следователно няма нищо, което да пречи на държавите-членки да прилагат своето данъчно законодателство спрямо корабите, плаващи под техния национален флаг,

когато същите се намират извън зоната на техния териториален суверенитет. Дори когато плавателният съд се намира в териториалните води на друга държава, няма нищо в международното право, което да пречи на държавата, под чийто флаг плава корабът, да прилага своите закони за стопанска дейност на борда, въпреки че, разбира се, тези разпоредби не могат да бъдат изпълнени, докато съдът не напусне суверенната територия на другата държава. Следователно, на държавата, под чийто флаг плава корабът, не може да бъде попречено да прилага своите собствени данъчни закони, дори когато корабът се намира извън нейната суверенна територия. Във връзка с това всяка държава трябва да приеме такава фискална политика, каквато тя смята за разумна. По мнението на датското правителство всякакви данъчни конфликти, които биха могли да възникнат в резултат на прилагането на тези понятия, могат лесно да бъдат разрешени в сътрудничество между засегнатите страни. В конкретния случай, между Дания и Федерална Република Германия никога не са възниквали затруднения в това отношение; по въпросния маршрут, датските власти упражняват юрисдикция върху датските фериботи, а германските власти – върху немските съдове. Що се отнася до втория въпрос, поставен от Finanzgericht, датското правителство изразява мнение, че експлоатацията на игрални машини не попада в категорията услуги за задоволяване на непосредствените нужди на корабите, плаващи по море, посочена в член 15, точка 8 от Шестата директива.

12. Възраженията на френското правителство се отнасят изключително до тълкуването на съответните разпоредби на Шестата директива. Френското правителство счита, че терминът „постоянен обект” по смисъла на член 9, параграф 1 от Шестата директива може да се отнася до всяко място на действие, където едно данъчно задължено лице извършва редовно действия, попадащи в обхвата на данъка върху добавената стойност. Затова то счита, че инсталирането на борда на корабите, плаващи в открито море, на игрални автомати или други машини, които редовно се поддържат, ремонтират и подменят на място от персонала на оператора, представлява постоянен обект по смисъла на цитирания член 9, параграф 1. Що се отнася до втория въпрос, поставен от Finanzgericht, френското правителство също счита, че освободените доставки, предвидени в член 15, параграф 8 от Шестата директива не включват експлоатирането на игрални машини на борда на корабите.

13. Комисията твърди, че, в рамките на член 9 от Шестата директива, понятието постоянен обект има същото значение като място, където доставчикът е установил своята стопанска дейност. Тя счита, че разпространението на такива автомати, които могат да предоставят услуги, без да е необходимо присъствието на оператор, по принцип налага извода, че тези машини трябва да могат да бъдат считани за постоянен обект, по смисъла на член 9 от Шестата директива. Комисията смята, че този подход би довел до рационално разпределение на данъчните компетенции, в съответствие с общия принцип, залегнал в законодателството за данъка върху оборота, дотолкова, доколкото стоките или услугите следва да бъдат обложени с данъци в държавата, където те се потребяват. Комисията твърди, че от това следва, че услугите, предоставяни от тези машини, подобно на другите услуги, предоставяни в открито море от хора, трябва да бъдат освободени от всякакво облагане. Що се отнася до тълкуването на член 15, параграф 8 от Шестата директива, Комисията смята, че експлоатацията на игралните машини не може да бъде считана за услуга, която удовлетворява непосредствени нужди на корабите, плаващи по море по смисъла на тази разпоредба.

**По отношение на понятието постоянен обект по смисъла на член 9 от Шестата директива (първи въпрос)**

14. На първия въпрос на Finanzgericht трябва да бъде отговорено в светлината на целта, преследвана от член 9 в контекста на общата схема на Шестата директива. Както подсказва седмото съображение от Преамбюла, член 9 има за цел да гарантира разумно определяне на границите на съответните области, за които се отнасят националните правила за данъка върху добавената стойност, като се определи по единен начин мястото, където се счита, че се предоставят услугите за целите на данъчното облагане. Член 9, параграф 2 дава редица конкретни примери за места, където се счита, че някои услуги се предоставят, докато член 9, параграф 1 установява общото правило по този въпрос. Предметът на тези разпоредби е да се избегнат, първо, евентуални конфликти на юрисдикция, което може да доведе до двойно данъчно облагане и, второ, евентуално необлагане, както се посочва в член 9, параграф 3, въпреки че се отнася само до конкретни ситуации.

15. Член 9, параграф 1 гласи:

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

16. Тъй като това дело се отнася до услуги, предоставяни на борда на кораби, плаващи по море, уместно е преди всичко да се определи териториалният обхват на директивата. В съответствие с принципа, установен в член 3 от директивата, който предвижда за “територия на страната” да се счита територията на приложение на Договора за създаване на Европейската икономическа общност, както е определена в член 227 за всяка държава-членка, териториалният обхват на директивата съвпада, за всяка държава-членка, с обхвата на нейното законодателство в областта на данъчното облагане. Както датското правителство основателно твърди, член 9 не ограничава свободата на държавите-членки да облагат с данъци услугите, предоставяни извън тяхната териториална юрисдикция на борда на кораби, плаващи по море, върху които те имат юрисдикция. Обратно на мнението на жалбоподателя по основното производство, поддържано от Комисията, в Шестата директива по никакъв начин не поставя изискване услугите, предоставяни в открито море или, по-общо казано, извън суверенната територия на държавата, която има юрисдикция върху кораба, да бъдат освободени от данъци, независимо от мястото, където тези услуги се счита, че са доставяни - мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност или някакъв друг постоянен обект.

17. Също така данъчните власти на всяка държава-членка определят от опциите, съдържащи се в директивата, коя от посочените области на дейност е най-подходяща за определяне на данъчната юрисдикция върху дадена услуга. Съгласно член 9, параграф 1, мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност, е



най-важната отправна точка, доколкото трябва да се има предвид друг обект, откъдето се доставя услугата, само ако позоваването на мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност, не води до разумно разрешение за целите на данъчното облагане или поражда конфликт с друга държава-членка.

18. В контекста на понятията, използвани в член 9 и на неговата цел, както беше упомената по-горе, става ясно, че не може да се счита, че услугите се предоставят на друг обект, освен на мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност, освен ако обектът е много малък и както човешките, така и техническите ресурси, необходими за предоставянето на услугите, са постоянно налице. Монтирането на борда на кораб, плаващ по море, на игрални машини, които се поддържат от време на време, не изглежда да представлява такъв обект, особено ако данъкът може да се налага съответно на мястото, където операторът на машините е установил своята постоянна стопанска дейност.

19. Поради това на първия въпрос на Finanzgericht следва да бъде отговорено, както следва: член 9, параграф 1 от Шестата директива трябва да се тълкува в смисъл, че съоръженията, инсталирани на борда на кораб, плаващ в открито море извън националната територия, за извършване на търговска дейност, като например експлоатирането на игрални машини, могат да се считат за постоянен обект по смисъла на тази разпоредба само ако на обекта има постоянно присъствие както на човешки, така и на технически ресурси, необходими за предоставяне на тези услуги и не е правилно да се счита, че тези услуги се предоставят на мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност.

#### **По отношение на тълкуването на член 15, параграф 8 от Шестата директива (втори въпрос)**

20. Член 15 от директивата предвижда държавите-членки да освобождават от данък върху добавената стойност следните доставки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободените доставки и да предотвратят възможно отклонение от данъчно облагане, избягване на данъци или злоупотреба: ... 4. Доставката на стоки за ... зареждане с провизии на съдове, използвани (*inter alia*) за навигация в открито море и платен превоз на пътници или за извършване на търговски, промишлени или риболовни дейности ...; 5. Доставката, модификацията, ремонта, поддръжката, чартирането и наемането на ... морски плавателни съдове ...; 8. Доставката на други услуги, освен посочените в параграф 5, за непосредствените нужди на посочените в този параграф морски плавателни съдове и на техния товар”.

21. От всички упоменати разпоредби става ясно, че единствените услуги, освободени от данък съгласно член 15, параграф 8, са онези, които са пряко свързани с нуждите на морските плавателни съдове или техните товари, т.е. услугите, необходими за работата на тези плавателни съдове. Монтирането на игрални машини, които са предназначени за развлечение на пътниците, без да имат вътрешно присъща връзка с нуждите на корабоплаването, не може да бъде определено като такава.

22. Затова на втория въпрос на Finanzgericht трябва да се даде следният отговор: член 15, параграф 8 от Шестата директива следва да се тълкува в смисъл, че предвиденото в него освобождаване от данък не се отнася до експлоатирането на игрални машини, монтирани на борда на морските плавателни съдове, посочени в този член.

### **По съдебните разноски**

23. Разходите, направени от датското правителство, френското правителство, германското правителство и Комисията на Европейските общности, които са представили своите възражения пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът (втори състав),

като се произнася по въпросите, отнесени до него от Finanzgericht Hamburg с определение от 30 април 1984 г., реши:

**1. Член 9, параграф 1 от Шестата директива на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизиране на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, следва да се тълкува в смисъл, че съоръженията, монтирани на борда на кораб, плаващ в открито море извън националната територия, с цел извършване на търговска дейност, като например експлоатирането на игрални машини, могат да се считат за постоянен обект по смисъла на тази разпоредба само ако на обекта има постоянно присъствие както на човешки, така и на технически ресурси, необходими за предоставянето на тези услуги и не е правилно да се счита, че тези услуги се предоставят на мястото, където доставчикът е установил своята стопанска дейност.**

**2. Член 15, точка 8 трябва да се тълкува в смисъл, че освобождаването от данък, което е предвидено в него, не се отнася до експлоатирането на игрални машини, монтирани на борда на морските плавателни съдове, упоменати в този член.**

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 4 юли 1985 година.

Подписи