

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

3 декември 2009 година *

По дело C-433/08

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Bundesfinanzhof (Германия) с акт от 13 август 2008 г., постъпил в Съда на 1 октомври 2008 г., в рамките на производство по дело

Yaesu Europe BV

срещу

Bundeszentralamt für Steuern,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на трети състав, изпълняващ функцията на председател на четвърти състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis (докладчик) и г-н J. Malenovský, съдии,

* Език на производството: немски.

генерален адвокат: г-н Y. Bot,
секретар: г-н B. Fülöp, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 16 септември 2009 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Yaesu Europe BV, от адв. B. Burgmaier, Rechtsanwalt,

- за германското правителство, от г-н M. Lumma и г-н C. Blaschke, в качеството на представители,

- за австрийското правителство, от г-жа C. Pesendorfer, в качеството на представител,

- за Европейската комисия, от г-н D. Triantafyllou, в качеството на представител,

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 приложение А 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 върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката (ОВ L 331, стр. 11; Специално издание на български език, 2007 г., глава 9, том 1, стр. 34, наричана по-нататък „Осма директива“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Yaesu Europe BV (наричано по-нататък „Yaesu Europe“), установено в Нидерландия дружество, и Bundeszentralamt für Steuern (Централна федерална данъчна служба, наричана по-нататък „Bundeszentralamt“) във връзка с отказа на последната да уважи заявление за възстановяване на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДАС“), платен от това дружество в Германия.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 Трето до пето съображение от Осма директива са формулирани по следния начин:

„като има предвид, че съществуват несъответствия и различия [между действащите разпоредби в държавите членки], които водят в някои случаи до отклоняване на търговски потоци и нарушаване правилата на свободната конкуренция, и следователно следва да се отстранят;

като има предвид, че въвеждането на [общностна правна уредба] в тази насока ще доведе до постепенен напредък към ефективна либерализация на движението на хора, стоки и услуги, като по този начин се подпомогне процесът на икономическа интеграция;

като има предвид, че [подобна правна уредба] не може да води до различно третиране на данъчните лица според държавата членка, на чиято територия са установени“.

4 Член 3, буква а) от Осма директива гласи:

„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:

а) представи на компетентните органи, упоменати в член 9, първи параграф, заявление съгласно образеца, съдържащ се в приложение А, като приложи оригиналите на фактурите или вносните документи. Държавите членки предоставят на заявителя пояснителни бележки, като съдържанието им като минимум отговаря на информацията, посочена в приложение В.“

5 Член 6 от Осма директива гласи:

„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.“

6 На последния ред от образеца на заявлението за възстановяване на ДДС, съдържащ се в приложение А към Осма директива, освен мястото и датата на съставяне на това заявление се посочва „подпис“ без никакво друго уточнение.

Национална правна уредба

- 7 Член 18, параграф 9 от Закона от 2005 г. за Данъка върху оборота (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, стр. 386) в редакцията, приложима към спора по главното производство (наричан по-нататък „UStG“), гласи следното:

„[...] Заявлението за възстановяване трябва да бъде подадено в срок от шест месеца след приключването на календарната година, през която е възникнало правото на възстановяване. Търговецът трябва сам да изчисли сумата за възстановяване и да докаже размера на данъка по получени доставки, като представи оригиналите на фактурите и на вносните документи. Заявлението за възстановяване трябва да бъде подписано саморъчно от търговеца. [...]“

- 8 Озаглавеният „Процесуална дееспособност“ член 79 от Данъчния кодекс (Abgabenordnung, наричан по-нататък „АО“), и по-конкретно параграф 1, точка 3 от него, гласи, че юридическите лица, сдруженията или имуществените фондове имат право да извършват процесуални действия чрез своите законни представители или представители ad hoc.

- 9 Член 150, параграф 3 от АО, който урежда формата и съдържанието на данъчните декларации, предвижда:

„Ако данъчните закони изискват от данъчнозадълженото лице саморъчно да подпише данъчната декларация, подписването от пълномощник е допустимо, само ако данъчнозадълженото лице не може да положи подписа си поради своето физическо или психическо състояние, или поради продължително отсъствие. От данъчнозадълженото лице може да се изиска саморъчно да подпише данъчната декларация впоследствие, когато причината за невъзможността отпадне.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 10 На 30 юни 2006 г. Yaesu Europe подава заявление за възстановяване на ДДС, платен по получени доставки в Германия за периода от януари до декември 2005 г. Това заявление е изготвено чрез използване на официалния формуляр, който е предвиден за тази цел в посочената държава членка и който в графа номер 9 съдържа отбелязване „саморъчен подпис и печат на дружеството“.
- 11 В придружително писмо към посоченото заявление адвокатите на Yaesu Europe, които са установени в Германия и са упоменати във въпросния формуляр като представители на това дружество с оглед на връчването на книжа и документи, посочват, че са подписали заявлението от името на своя клиент. Поради това към писмото е приложено „пълномощно относно процедурата за възстановяване на данъка по получени доставки“, което е изготвено от законния представител на жалбоподателя в главното производство и с което посочените адвокати се упълномощават да го представляват във всички процедури за възстановяване на ДДС.
- 12 С решение от 1 септември 2006 г. Bundeszentralamt отхвърля подаденото от Yaesu Europe заявление за възстановяване, тъй като в нарушение на член 18, параграф 9 от UStG не е подписано саморъчно от данъчнозадълженото лице.
- 13 След като подадената от него административна жалба е оставена без уважение, Yaesu Europe обжалва пред Finanzgericht. Последният потвърждава позицията на Bundeszentralamt, като приема, че член 18, параграф 9 от UStG не нарушава членове 3 и 6 от Осма директива и че „подписът“, предвиден в съдържащия се в приложение А към тази директива образец, задължително трябва да бъде положен от самото данъчнозадължено лице, доколкото във всички случаи съгласно член 249, трета алинея ЕО германският законодател разполага със самостоятелност при прилагането на директивите.

- 14 Yaesu Europe подава касационна жалба пред Bundesfinanzhof, в която по същество поддържа, че Finanzgericht неправилно тълкува понятието „подпис“ в съдържащия се в приложение А към Осма директива образец и в това отношение посочва като пример редица държави членки, които изрично допускат възможността заявлението за възстановяване да бъде подписано от пълномощник. Освен това той счита, че посоченото понятие трябва да се тълкува еднакво в Европейската общност.
- 15 Тъй като счита, че в случая член 79, параграф 1, точка 3 и член 150, параграф 3 от АО не са приложими и че съществува неяснота относно съвместимостта на член 18, параграф 9 от UStG с общностното право, Bundesfinanzhof решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Представява ли понятието „подпис“, съдържащо се в образца в приложение А към Осма директива [...] и използвано за подаването на заявление за възстановяване на [ДДС] по смисъла на член 3, буква а) от същата директива, общностноправно понятие, което трябва да се тълкува еднакво?

2) При утвърдителен отговор на първия въпрос:

Трябва ли понятието „подпис“ да се разбира в смисъл, че заявлението за възстановяване трябва задължително да бъде подписано лично от данъчно задълженото лице, или ако става въпрос за юридическо лице — от неговия законен представител, или е достатъчен подписът на пълномощник (например данъчен представител или служител на данъчнозадълженото лице)?“

По преюдициалните въпроси

- 16 С тези въпроси, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали понятието „подпис“ в заявлението за възстановяване на ДДС, посочено в образеца в приложение А към Осма директива, представлява общностноправно понятие, което трябва да се тълкува еднакво, и евентуално дали това понятие трябва да се разбира в смисъл, че такова заявление за възстановяване трябва задължително да бъде подписано от самото данъчнозадължено лице или че е достатъчно то да бъде подписано от пълномощник.
- 17 В това отношение като начало следва да се отбележи, че Осма директива не съдържа определение на посоченото понятие „подпис“ и не препраща изрично към правото на държавите членки с оглед на определяне на смисъла и обхвата на това понятие.
- 18 Съгласно постоянната съдебна практика обаче както от изискването за еднакво прилагане на общностното право, така и от принципа за равенство следва, че разпоредба от общностното право, чийто текст не съдържа изрично препращане към правото на държавите членки с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Общността, което трябва да бъде направено, като се отчитат контекстът на разпоредбата и целта на разглежданата правна уредба (вж. по-конкретно Решение от 18 януари 1984 г. по дело *Екго*, 327/82, *Recueil*, стр. 107, точка 11, Решение от 19 септември 2000 г. по дело *Linster*, C-287/98, *Recueil*, стр. I-6917, точка 43 и Решение от 16 юли 2009 г. по дело *Infopaq International*, C-5/08, *Сборник*, стр. I-6569, точка 27).
- 19 Тези изисквания са от особено значение за Осма директива предвид както нейното заглавие, така и съдържанието на третото и петото съображение от нея.

- 20 Всъщност от третото и петото съображение от посочената директива е видно, че целта на същата е да се хармонизира режимът на възстановяване на ДДС, платен в държава членка от данъчнозадължени лица, установени в друга държава членка, като се отстранят съществуващите несъответствия и различия между действащите към онзи момент разпоредби в държавите членки и се положат усилия за избягване на различното третиране на данъчнозадължените лица според държавата, в която те са установени.
- 21 Целта на Осма директива е по този начин да се хармонизира режимът на възстановяване на ДДС, установен в член 17, параграф 3 от 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 данък върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1) (вж. по-конкретно Решение от 13 юли 2000 г. по дело *Monte Dei Paschi Di Siena*, C-136/99, *Recueil*, стр. I-6109, точка 20 и Решение от 15 март 2007 г. по дело *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, *Сборник*, стр. I-2425, точка 26).
- 22 За тази цел в приложение А посочената директива изрично предвижда предварително съставен образец на заявлението за възстановяване на ДДС, с който именно се цели да се хармонизират правилата относно процедурата за разглеждане на такова заявление, що се отнася до данъка, платен в една държава членка от данъчнозадължени лица, установени в друга държава членка. Посочената цел за хармонизиране обаче може да бъде постигната само ако понятията, които са използвани в този образец, имат еднакво значение във всички държави членки.
- 23 Ето защо понятието „подпис“, посочено в образца, съдържащ се в приложение А към Осма директива, представлява общностноправно понятие, чиито смисъл и обхват трябва да бъдат еднакви във всички държави членки. Следователно Съдът трябва да му даде самостоятелно и еднакво тълкуване в общностния правен ред.
- 24 В това отношение следва да се напомни постоянната практика на Съда, съгласно която при тълкуването на разпоредба на общностното право трябва да се взема предвид не само нейното съдържание, но и нейният контекст и целите на правната уредба, от която тя е част (вж. по-конкретно Решение от 17 ноември

1983 г. по дело Merck, 292/82, Recueil, стр. 3781, точка 12, Решение от 1 март 2007 г. по дело Schouten, C-34/05, Сборник, стр. I-1687, точка 25 и Решение от 12 февруари 2009 г. по дело Klarenberg, C-466/07, Сборник, стр. I-803, точка 37).

- 25 На първо място, следва да се отбележи, че самият текст на приложение А към Осма директива не съдържа никакво уточнение във връзка с посоченото в него понятие „подпис“. Всъщност това приложение съдържа просто изискване за „подпис“ без каквито и да било уточнения, че подписът следва да отговаря на особени условия, като например да бъде на самото данъчнозадължено лице въпреки наличието на други отбелязвания в посоченото приложение като името или естеството на дейност, които изрично са придружени от израза „на заявителя“.
- 26 На следващо място от член 3, буква а) от Осма директива е видно, че данъчнозадълженото лице трябва да подаде заявление за възстановяване на ДДС съгласно образца, съдържащ се в посоченото приложение А. От член 6 от същата директива също следва, че държавите членки не могат да налагат на данъчнозадължените лица каквото и да е допълнително задължение освен посочените в членове 3 и 4 от Директивата, с изключение на задължението да предоставят при определени случаи необходимата информация, за да определят доколко е обосновано заявлението за възстановяване. Следователно, що се отнася до понятието „подпис“, посочено в упоменатия образец, член 6 не допуска по отношение на данъчнозадълженото лице да се предвиждат изисквания, различни от определените в този образец, като например подпис, положен саморъчно от данъчнозадълженото лице.
- 27 Накрая, подобно контекстуално тълкуване се потвърждава от целта за хармонизиране на Осма директива, както се вижда от точки 19—22 от настоящото решение. Всъщност преследваната с тази директива цел чрез изричното предвиждане в приложение А от нея на предварително изготвен образец на заявление за възстановяване на ДДС, може да бъде постигната само ако понятията, свързани с този образец, имат еднакъв смисъл и обхват във всички държави членки и не надхвърлят конкретно предвидените в него

изисквания. Да се позволи на държавата членка да предвижда по отношение на данъчнозадълженото лице изисквания, различни от определените с такъв образец, като например подписът да е положен саморъчно от това данъчнозадължено лице, би означавало да се въведе несъвместима с посочената цел формалност.

28 Освен това следва да се уточни, че макар за разлика 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), Осма директива не предвижда изрично възможността за определяне на пълномощник, последната директива все пак не изключва тази възможност, поради което заявление за възстановяване на ДДС, което е в съответствие с образца, съдържащ се в приложение А към същата директива, може да бъде подписано от пълномощник.

29 С оглед на всички изложени по-горе съображения на поставените въпроси следва да се отговори, че понятието „подпис“ в заявлението за възстановяване на ДДС, посочено в образца, съдържащ се в приложение А към Осма директива, представлява общностноправно понятие, което трябва да се тълкува еднакво в смисъл, че такова заявление за възстановяване не трябва задължително да бъде подписано от самото данъчнозадължено лице, а че в това отношение е достатъчен подписът на пълномощник.

По съдебните разноски

30 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 (четвърти състав) реши:

Понятието „подпис“ в заявлението за възстановяване на данъка върху добавената стойност, посочено в образеца, съдържащ се в приложение А 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 върху добавената стойност на данъчнозадължени лица, които не са установени на територията на страната на сделката, представлява общностноправно понятие, което трябва да се тълкува еднакво в смисъл, че такова заявление за възстановяване не трябва задължително да бъде подписано от самото данъчнозадължено лице, а че в това отношение е достатъчен подписът на пълномощник.

Подписи