ЗАКЛЮЧЕНИЕ НА ГЕНЕРАЛНИЯ АДВОКАТ
Г-Н J. MAZÁK
представено на 17 юни 2008 година [1]

1. С настоящото преюдициално запитване Regeringsrätten (Върховен административен съд) (Швеция) иска Съдът да тълкува член 9, параграф 2, буква д) и член 21, точка 1, буква б) от Шеста директива [2], както и член 56, параграф 1, буква в) и член 196 от Директива 2006/112 [3] (наричани по-нататък заедно „релевантните разпоредби“). Спорът по главното производство се отнася отчасти за счетоводните периоди, за които се прилагат разпоредбите на Шеста директива, и отчасти за счетоводните периоди, за които се отнасят разпоредбите на Директива 2006/112.

2. Спорът е относно шведска фондация, която осъществява стопанска и друга дейност, и която възнамерява да ползва консултантски услуги от Дания. Препращащата юрисдикция иска да установи дали за целите на прилагането на релевантните разпоредби фондацията е данъчнозадължено лице, макар доставките на услуги да се използват само за частта от дейностите ѝ, която попада извън обхвата на директивите.

I — Правна уредба

A — *Общностна правна уредба*

3. Член 2, параграф 1 от Шеста директива гласи, че се облага с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“. [неофициален превод]

4. Член 4, параграф 1 от Шеста директива предвижда, че данъчнозадължено лице е „всяко лице, което извършва независима икономическа [другаде в текста: „стопанска“] дейност, посочена в параграф 2, където и да е, независимо от целите и резултатите от тази дейност“. Член 4, параграф 2 от тази директива гласи, че „икономическа дейност […] включва всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги.“ [неофициален превод]

1 — Език на оригиналния текст: английски.

2 — 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, 1977 г., стр. 1; наричана по-нататък „Шеста директива“).

3 — Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност (ОВ L 347, стр. 1; Специално издание на български език 2007 г., глава 9, том 3, стр. 7; наричана по-нататък „Директива 2006/112“). Заедно Шеста директива и Директива 2006/112 ще се обозначават с „директивите“. Директива 2006/112 заменя и отменя Шеста директива, считано от 1 януари 2007 г.

5. Съгласно член 9 от Шеста директива, който се отнася до мястото на изпълнение на доставките на услуги:

„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 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:

[…]

— услуги, извършвани от консултанти, инженери, консултантски бюра, адвокати, счетоводители, и други подобни услуги, както и обработката на данни и предоставяне на информация,

[…]“ [неофициален превод]

6. Член 21, точка 1, буква б) от Шеста директива предвижда, че лица — платци на данъка върху добавената стойност, са:

„лицата, на които се доставят услуги, попадащи в обхвата на член 9, параграф 2, буква д) от данъчнозадължено лице с местожителство в чужбина. Държавите членки могат обаче да изискват доставчикът на услугите да бъде солидарно отговорен за плащането на данъка“.

7. Съгласно член 2, параграф 1, буква в) от Директива 2006/112 следните сделки подлежат на облагане с ДДС: „доставката на услуги, извършвана възмездно на територията на дадена държава членка от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“.

8. Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112 гласи:

„„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа [другаде в текста: „стопанска“] дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително […] дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“ […]“.

9. Съгласно член 56, параграф 1 от Директива 2006/112:

„За място на доставка на следните услуги за клиенти, установени извън Общността, или за данъчнозадължени лица, установени в Общността, но не в държавата на доставчика, се счита, че е мястото, където клиентът е установил своята дейност или има постоянен обект, за който се доставя услугата или при липса на такова място — мястото на постоянния му адрес или обичайно местоживеене:

[…]

в) услуги, извършвани от консултанти, инженери, консултантски бюра, адвокати, счетоводители и други подобни услуги, както и обработка на данни и предоставянето на информация;

[…]“

10. Накрая, член 196 от Директива 2006/112 предвижда:

„ДДС се дължи от всяко данъчнозадължено лице, на което се доставят услугите, посочени в член 56 […]“

Б — *Национална правна уредба*

11. Член 1 от глава 1 от Закон 1994:200 за ДДС (mervärdesskattelagen (1994:200); наричан по-нататък „Закон за ML“) гласи, че подлежат на облагане с ДДС осъществените на територията на страната доставки на стоки и услуги в рамките на дадена професионална дейност [4].

4 — Целта на разпоредбата е да транспонира член 2, параграф 1 от Шеста директива.

12. Член 7 от глава 5 от Закона за ML предвижда, че някои доставки на услуги, по-специално консултантските, предоставени от установен в друга държава членка доставчик, се считат за осъществени на шведска територия, ако получателят е търговец, който е установил мястото на своята икономическа дейност в Швеция, или който разполага там с постоянен обект, за който е била извършена доставката на услуга или, когато няма такова място — който е установил там постоянния си адрес или обичайно пребиваване. По силата на член 2 от глава 1 от Закона за ML, ако доставчикът на консултантски услуги, който подлежи на облагане с ДДС, е чуждестранно лице, ДДС се дължи от получателя [5].

13. Законът за ML не дава определение на понятието за търговец. Съгласно член 1 от глава 4 от този закон „професионална дейност“ означава всяка стопанска дейност, свързана с търговското предприятие и възнаграждението по сключените сделки като част от тази дейност, които за една данъчна година надхвърлят 30 000 SEK. От член 1 от глава 13 от Закон за данъка върху доходите (inkomstskattelagen) е видно, че под „стопанска дейност“ трябва да се разбира всяка независима дейност, упражнявана като професионална.

5 — Тези разпоредби транспонират съответните части от член 9, параграф 2, буква д) и от член 21, точка 1, буква б) от Шеста директива.

II — Фактически обстоятелства, производство и преюдициален въпрос

14. Спорът по главното производство се отнася до фондация, създадена въз основа на колективни трудови договори Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (възобновен — Съвет за съдействие и консултации при съкращение) (наричан понататък „TRR“), която е образувана през 1994 г. от Svenska Arbetsgivareföreningen (Конфедерация на шведското предприятие; понастоящем Svenskt Näringsliv) и Privattjänstemannakartellen (Федерация на служителите в индустрията и услугите).

15. Съгласно нейния устав целите на TRR са, от една страна, да заплаща обезщетения при уволнение и да насърчава всякакви мерки от естество да улеснят преквалификацията на наетите лица, които са били или има риск да бъдат уволнени поради определени причини, и от друга — да консултира и оказва съдействие на предприятията, които са или могат да бъдат в положение на надхвърлящ нуждите им персонал, както и да насърчава обучението в предприятията в областта на човешките ресурси. Условията за упражняване на дейностите на TRR са определени по-подробно в споразумение между Svenskt Näringsliv и Privattjänstemannakartellen, наречено „споразумение за преход“ („Omställningsavtalet“).

16. Дейностите се финансират от вноски, заплатени от работодателите, обвързани с това споразумение, които представляват процент от възнагражденията, изплащани на наетите лица, обхванати от посоченото

споразумение. Работодателите, които са обвързани със споразумението за преход чрез споразумение, наречено „за привръзка“, заплащат твърда годишна вноска. Освен дейностите, уредени в споразумението за преход, TRR е регистрирана като данъчнозадължено лице по ДДС за доставката на услуги, когато предприятията използват външни изпълнители. Дейността, подлежаща на облагане с данък, представлява приблизително 5 % от цялата дейност на TRR.

17. TRR възнамерява да ползва консултантски услуги, предоставяни по-специално от доставчик, установен в Дания, които трябва да бъдат използвани изключително за дейностите, които TRR упражнява в рамките на споразумението за преход. За да изясни данъчните последици от тази сделка, TRR иска от Skatterättsnämnden (Съвет по данъчно право) предварително решение по спорния въпрос дали дейностите, които тя упражнява в рамките на споразумението за преход, имат професионален характер и дали трябва се счита, че тя има качеството на търговец по смисъла на член 7 от глава 5 от Закона за ML.

18. С решение от 3 март 2006 г. Skatterättsnämnden отговаря, че от една страна, дейностите, упражнявани в рамките на споразумението за преход, за TRR не представляват доставки на услуги, предоставяни в рамките на професионална дейност, и от друга страна, трябва да се счита, че TRR е търговец по смисъла на член 7 от глава 5 от Закона за ML.

19. TRR подава жалба срещу решението на Skatterättsnämnden, като иска Regeringsrätten да го измени и да се произнесе, че тя не е търговец по смисъла на член 7 от глава 5 от Закона за ML. Skatteverket (местна данъчна служба) моли Regeringsrätten да остави в сила обжалваното решение.

20. В подкрепа на жалбата си TRR твърди по-конкретно, че регистрацията като данъчнозадължено лице по ДДС сама по себе не води до това да се счита, че заинтересованото лице непременно притежава качеството на търговец по смисъла на член 7 от глава 5 от Закона за ML. В случая с извършените покупки за нуждите на нейните дейности, които се намират извън приложното поле на Шеста директива, TRR не е търговец по смисъла на тази разпоредба. Съответната разпоредба от Шеста директива — член 9, параграф 2, буква д) препраща не към понятието за търговец, а към това за данъчнозадължено лице.

21. Regeringsrätten застъпва становището, че спорът по главното производство изисква тълкуване на общностноправните понятия за „данъчнозадължено лице“ и за „лице — платец на данъка“ при прилагането на определени разпоредби от Шеста директива и от Директива 2006/112. Препращащият съд изтъква, че смисълът на понятието за „данъчнозадължено лице“ в Шеста директива е бил тълкуван от Съда в множество съдебни решения. Съдът все още обаче не се е произнесъл по въпроса как това понятие трябва да се възприема при прилагането на член 9, параграф 2, буква д) от тази директива в положение като това по главното производство.

22. Като счита, че релевантните разпоредби от Шеста директива и Директива 2006/112 са неясни и като установява, че въпросът изглежда не е бил вече поставян пред Съда, Regeringsrätten решава да спре

производството и да постави следния преюдициален въпрос:

„Трябва ли член 9, параграф 2, буква д) и член 21, точка 1, буква б) от Шеста директива, както и член 56, параграф 1, буква в) и член 196 от [Директива 2006/112] да се тълкуват в смисъл, че при тяхното прилагане получателят на консултантски услуги, предоставяни от данъчнозадължено лице в друга [държава членка], който упражнява едновременно стопанска дейност и дейност, попадаща извън обхвата на директивите, трябва да се счита за данъчнозадължено лице, дори и услугите да са ползвани само за последната дейност?“

23. Писмени становища са представили Skatteverket, германското, гръцкото, италианското и полското правителство, както и Комисията. Страните не са поискали провеждането на съдебно заседание и такова не е било проведено.

III — Съображения

A — *Основни доводи на страните*

24. TRR не е предоставила писмени становища на Съда.

25. Според Skatteverket член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива и член 56, параграф 1 от Директива 2006/112 не изискват придобиването да се осъществява от данъчнозадължено лице или да се осъществява в рамките на неговата стопанска дейност. Освен това в съответствие с целта на двете директиви за релевантните разпоредби е без значение дали получателят действа като данъчнозадължено лице.

26. Skatteverket поддържа, че за прилагането на релевантните разпоредби данъчнозадълженото лице трябва да се третира като такова независимо от целта на получаваните услуги. Така в случая с получените от TRR услуги при обстоятелства като тези в главното производство доставката трябва да се счита за извършена в Швеция. Ето защо TRR трябва да декларира и да внесе ДДС в шведския бюджет. Доставката на услуги обаче, които не са свързани със стопанската дейност на TRR, не поражда правото на приспадане на ДДС.

27. Германското, полското и гръцкото правителство, както и Комисията, излагат доводи в същия смисъл като тези на Skatteverket. По принцип те твърдят, че релевантните разпоредби следва да се тълкуват в смисъл, че трябва да се счита за данъчнозадължено лице получателят по доставка на консултантски услуги от лице — платец на данъка, което е установено в друга държава членка, когато получателят извършва едновременно стопанска дейност и дейност, която попада извън обхвата на директивите, дори и когато посочената доставка на услуга е използвана само за дейности, които попадат извън техния обхват.

28. Италианското правителство обаче твърди по същество, че релевантните разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че получателят по доставка на консултантски услуги от данъчнозадължено лице, което е установено в друга държава членка, когато този получател извършва едновременно стопанска дейност и дейност, която попада извън обхвата на директивите, трябва да се счита за краен потребител на тази доставка на услуга, ако посочената доставка е използвана единствено за дейности, които попадат извън обхвата на директивите.

Б — *Анализ*

29. С въпроса си препращащата юрисдикция иска да установи по същество дали релевантните разпоредби трябва да се тълкуват в смисъл, че получателят на консултантски услуги, предоставяни от лице — платец на данъка, установено в друга държава членка, който упражнява едновременно стопанска дейност и дейност, попадаща извън обхвата на директивите, трябва да се счита за данъчнозадължено лице, дори и споменатите услуги да са използвани само за дейности, които попадат извън обхвата на директивите.

30. Предвид почти един и същия текст на релевантните разпоредби на двете директиви и за повече яснота позоваване ще се прави единствено на Шеста директива [6].

31. Съгласно член 4, параграф 1 от Шеста директива „данъчнозадължено лице“ означава лице, което извършва независима стопанска дейност, посочена в параграф 2. Член 4, параграф 2 определя понятието „стопанска дейност“ като включваща всички дейности на производители, търговци и лица, предоставящи услуги.

32. В съдебната практика е установено, че член 4 от Шеста директива предоставя много широк обхват на ДДС, като обхваща всички етапи на производство, разпро-

6 — По същество член 2, параграф 1, член 4, член 9, параграф 2, буква д) и член 21, точка 1, буква б) от Шеста директива съответстват на член 2, параграф 1, член 9, член 56, параграф 1, буква в) и член 196 от Директива 2006/112.

странение и доставка на услуги [7]. Освен това установено е също, че с оглед целта на Шеста директива — която се състои в това да се създаде обща система на ДДС въз основа на едно и също определение за „данъчнозадължени лица“ — този статут трябва да се преценява единствено въз основа на критериите, установени в член 4 от тази директива [8].

33. Така Съдът постановява, че лице, което осъществява стопанска дейност, за целите на член 4 от Шеста директива е данъчнозадължено лице дори ако тази стопанска дейност е съпътстваща [9]. Едно лице може да се счита за данъчнозадължено лице съгласно член 4 от Шеста директива дори когато, както е в случая с TRR, преобладаващата част от неговата дейност не попада в обхвата на тази директива.

34. Съдът отбелязва в решението по дело Gillan Beach, че „член 9 от Шеста директива съдържа правила за определяне за данъчни цели на мястото, където услугите се считат за доставени. Докато член 9, параграф 1 урежда общото правило по този въпрос, член 9, параграф 2 урежда известен брой специални случаи за места на изпълнение на доставката, при които определени услуги се считат за доставени. Целта на тези разпоредби е да се избегнат, първо, конфликти на компетентност, които могат да доведат до двойно данъчно облагане, и второ, до необлагане“. [10]

35. Освен това в същото решение Съдът постановява, че „е уместно да се отбележи още и че по отношение на връзката между член 9, параграф 1 и параграф 2 от Шеста директива Съдът е приел, че член 9, параграф 1 по никакъв начин няма предимство пред член 9, параграф 2. Във всеки случай въпросът, който възниква, е дали това положение се обхваща от един от случаите, посочени в член 9, параграф 2 от директивата. Ако не, тогава то попада в обхвата на член 9, параграф 1“ [11].

36. От посоченото следва, че тъй като член 9, параграф 2 от Шеста директива не е изключение от правилото на член 9, параграф 1, той не трябва да се тълкува стеснително.

37. Освен това в Решението по дело Gillan Beach Съдът приема, че „при тълкуването на разпоредби на общностното право трябва да се взема предвид не само текстът, но и техният контекст и целите на правната уредба, в която те се

7 — Вж. по-конкретно Решение от 4 декември 1990 г. по дело Van Tiem (C-186/89, Recueil, стр. I-4363, точка 17), Решение от 26 юни 2003 г. по дело MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, стр. I-6729, точка 42) и Решение от 21 април 2005 г. по дело HE (C-25/03, Recueil, стр. I-3123, точка 40).

8 — Вж. Решение от 21 април 2005 г. по дело HE (посочено по-горе, точка 41 и цитираната съдебна практика).

9 — Пак там, точка 42.

10 — C-114/05, Recueil, стр. I-2427, точка 14 и цитираната съдебна практика.

11 — Точка 15 и цитираната съдебна практика.

намират“ [12]. Така според Съда трябва да се има предвид, че член 9, параграф 2 от Шеста директива е колизионна правна норма, която определя мястото на данъчно облагане на услугите и следователно определя границите на правомощията на държавите членки. Тук отбелязвам, че от посоченото следва, че понятието „консултантски услуги“ е общностно понятие, което трябва да се тълкува по един и същ начин, за да се избегнат случаите на двойно данъчно облагане или на необлагане [13].

38. Трябва да се отбележи, че член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива не уточнява дали дадено данъчнозадължено лице — получател на доставка на услуги — трябва да получи доставката във връзка с неговата стопанска дейност [14]: поради това няма нищо в тази разпоредба, което да предполага, че такова обстоятелство би имало някакво значение за целите на нейното прилагане.

39. Както препращащата юрисдикция правилно отбелязва, член 2, параграф 1 от Шеста директива изрично посочва, че с ДДС се облага доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, „действащо в това си качество“. Освен това член 17, параграф 2 от Шеста директива ясно предвижда, че се признава правото на данъчнозадълженото лице на приспадане на данъка по получени доставки, доколкото стоките и услугите са използвани за нуждите на неговите облагаеми сделки [15].

40. Въпреки това, докато член 2, параграф 1 и член 17, параграф 2 от Шеста директива се отнасят специално до данъчнозадълженото лице „действащо в това си качество“ или до услуги, които са използвани за нуждите на облагаеми сделки, член 9, параграф 2, буква д) от тази директива не прави такава изрична препратка. Според мен това по никакъв начин не е (законодателен) пропуск от страна на общностния законодател. Напротив, липсата в член 9, параграф 2 на всякаква препратка към стопанска дейност към данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, или към облагаеми сделки означава, че с оглед определяне на мястото на изпълнение на доставка на услуги обстоятелството, че получателят извършва допълнителни дейности, които попадат извън обхвата на Шеста директива, не е пречка да се прилага тази разпоредба [16].

41. Освен това гореизложеното тълкуване на релевантните разпоредби е в съответствие с интереса от опростяване (на правилата за място на изпълнение на доставки на услуги) и от улесняване събирането на данъка, както и за превенция на избягването на данъци [17]. Несъмнено, както Skat-

12 — Точка 21 и цитираната съдебна практика.

13 — Що се отнася до „подобни дейности“, вж. Решение по дело по дело Gillan Beach, посочено по-горе (точка 20 и цитираната съдебна практика). Относно „доставките на рекламни услуги“ вж. Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Франция (C-68/92, Recueil, стр. I-5881, точка 14) и Решение от 17 ноември 1993 г. по дело Комисия/Испания (C-73/92, Recueil, стр. I-5997, точка 12), точка 14 от Заключението на генералния адвокат Jacobs по дело SPI (Решение от 15 март 2001 г., C-108/00, Recueil, стр. I-2361).

14 — Т.е. дейност, която подлежи на облагане с данък.

15 — Вж. Решение от 2 юни 2005 г. по дело Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, Recueil, стр. I-4685, точка 32 и цитираната съдебна практика).

16 — Бих искал да добавя, че от гореизложеното ясно е видно, че целта на член 9, параграф 2 от Шеста директива се различава от целите, преследвани с член 2, параграф 1 и член 17, параграф 2 от нея.

17 — С оглед направеното от мен тълкуване на релевантните разпоредби и в случай на съмнение относно риска от избягване на данъци бих посочил, че член 21 и член 22, параграф 7 от Шеста директива разрешават на данъчните органи на държавите членки да предприемат необходимите мерки, за да се противопоставят на този риск. Вж. в този смисъл Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda (C-327/94, Recueil, стр. I-4595, точка 32).

teverket правилно посочва, ако се изискваше получателят на доставените услуги да бъде данъчнозадължено лице, действащо в това си качество, и ако услугите трябваше да се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, определянето на мястото на изпълнение на услугите би било в редица случаи много по-трудно както за предприятията, така и за данъчните власти в държавите членки [18].

42. Освен това с оглед на практическите аспекти [19] на такова тълкуване на релевантните разпоредби, в случая на лице — получател на консултантски услуги, данъкът се дължи на етапа на подаване на декларацията по ДДС от това лице до данъчната администрация в държавата членка, където е установено. Като данъчнозадължено лице то вече е било длъжно да се регистрира за целите на подаването на декларации по ДДС. Освен това, ако тези доставки на услуги се осъществяват за нуждите на неговата стопанска дейност, получателят може да се позове на правото си да приспадне платения по получени доставки данък. От друга страна, необходимо е доставчикът на услуги само да установи, че получателят им е данъчнозадължено лице [20].

43. Накрая, според мен такъв прочит на релевантните разпоредби се налага и от принципа на правна сигурност, тъй като правилата за място на изпълнение на доставките на услуги трябва да бъдат предвидими за търговците. Този принцип се прилага с особена строгост към правните разпоредби, които имат данъчни последици, така че съгласно тях лицата да могат точно да установят задълженията си [21].

44. По-нататък това тълкуване би довело до намаляване на тежестта върху търговците, които осъществяват дейност във вътрешния пазар. Това от своя страна ще спомогне да се улесни свободното движение на стоки и услуги, което, да напомня, е една от основните цели на общата система по ДДС [22].

45. Преди да заключа, бих искал накратко да спомена, че с оглед на гореизложените съображения е видно, че в тълкуването си на релевантните разпоредби [23] италианското правителство не е взело надлежно предвид целта на тези разпоредби.

18 — Съгласен съм също, че ако, обратно на моето тълкуване по-горе, трябва да се счита, че релевантните разпоредби налагат такива изисквания, това би нарушило интереса от опростяване на правилата и от улесняване събирането на данъка при положения, при които доставката на услуга се осъществява за нуждите на двете категории дейности, упражнявани от TRR. Релевантните разпоредби не дават никаква индикация относно начина, по който трябва да се извърши изискваното разпределение между тях.

19 — Въпросът е тясно свързан с този в предишната точка. Ако разпределението на данъчната компетентност между държавите членки е твърде сложно, съществува риск сделките, които обикновено подлежат на облагане с данък, да не бъдат обложени.

20 — Както Skatteverket правилно отбелязва, такъв режим позволява на доставчик на услуги като доставчика на консултантски услуги да избегне задължението да се регистрира за целите на ДДС във всяка държава членка, където са установени неговите клиенти.

21 — Вж. в това отношение точка 32 от Заключението на генералния адвокат Fennelly по дело Dudda (Решение от 26 септември 1996 г., посочено по-горе и цитираната съдебна практика), както и точка 12 от Заключението на генералния адвокат Cosmas по дело Faaborg-Gelting Linien (Решение от 2 май 1996 г., C-231/94, Recueil, стр. I-2395).

22 — В главното производство фактите се осъществяват преди влизането в сила на Директива 2008/8/ЕО на Съвета от 12 февруари 2008 година за изменение на Директива 2006/112/ЕО по отношение на мястото на доставка на услуги (ОВ L 44, стр. 11). Член 2 от Директива 2008/8 гласи, че член 43 от Директива 2006/112 се заменя със следния текст, считано от 1 януари 2010 г.: „За целите на прилагането на правилата относно мястото на доставка на услуги: 1) данъчнозадължено лице, което извършва и дейности или сделки, които не се считат за облагаеми доставки на стоки или услуги в съответствие с член 2, параграф 1, *се разглежда като данъчнозадължено лице по отношение на всички предоставени му услуги* […]“ (курсивът е мой).

23 — Вж. точка 28 от настоящото заключение.

46. Не на последно място, обръщайки се към член 21, точка 1, буква б) от Шеста директива, който също е обект на поставения преюдициален въпрос, достатъчно е да се отбележи, че тази разпоредба посочва само, че лица, на които се предоставят услуги по член 9, параграф 2, буква д) от Шеста директива и които се осъществяват от данъчнозадължено лице, установено в чужбина, са лица — платци на ДДС. Ето защо, когато са изпълнени условията, посочени в член 4 от Шеста директива, както и условията в член 21, точка 1, буква б), такова лице е платец на ДДС за получените от него доставки на услуги, независимо от обстоятелството дали тези доставки са осъществени единствено във връзка с дейността, която е извън обхвата на директивите.

IV — Заключение

47. Ето защо аз считам, че Съдът трябва да даде следния отговор на поставения от Regeringsrätten въпрос:

„С оглед определяне мястото на изпълнение на доставката на услуги член 9, параграф 2, буква д) и член 21, точка 1, буква б) 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 и член 56, параграф 1, буква в) и член 196 от Директива 2006/112/ЕО от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност следва да се тълкуват в смисъл, че лице — получател по доставка на консултантски услуги от данъчнозадължено лице в друга държава членка, който упражнява както стопанска дейност, така и дейност, която е извън обхвата на тези две директиви, за целите на прилагането на тези разпоредби следва да се счита за данъчнозадължено лице макар доставката да е използвана само във връзка с последната дейност.“