

РЕШЕНИЕ НА СЪДА

17 октомври 1989 година*

„Данък добавена стойност – Понятие за данъчнозадължени лица – Органи на държавна власт”

По съединени дела 231/87 и 129/88

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда съгласно член 177 от Договора за ЕИО от страна на Commissione tributaria di seconde grado и Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, (Италия) по производството, висящо пред този съд между

По дело 231/87

Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Piacenza)

и

Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza),

и

По дело 129/88

Comune di Rivergaro и други общини

и

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,

относно тълкуването на член 4, параграф 5 от Директива 77/388/ЕИО 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 (ОВ L 145, стр. 1),

СЪДЪТ,

в състав: г-н О. Due, председател, Sir Gordon Slynn и г-н F. A. Schockweiler (председатели на състав), г-н G. F. Mancini, г-н R. Joliet, г-н Т. F. O'Higgins, г-н J. C. Moitinho de Almeida, г-н G. C. Rodriguez Iglesias и г-н F. Grevisse, съдии,

генерален адвокат: г-н J. Mischo,

секретар: г-н Н. А. Riühl, главен администратор,

* Език на производството: италиански.

като има предвид писмените становища, представени:

- за Италианската република, по двете дела, от г-н L. Ferrari Bravo, началник на отдел Спорни дипломатически отношения, в качеството на представител, подпомаган от г-н F. Favara, avvocato dello Stato,

- за Комисията на Европейските общности, по двете дела, от адв. M. E. Traversa, член на нейната правна служба,

- за comune di Carpaneto Piacentino, по дело 231/87, от адв V. Pototschnig, адв. F. Tesauero и M. Avantaggiati,

- за нидерландското правителство, по дело 129/88, от г-н H. J. Heinemann, генерален секретар на Министерство на външните работи,

- за comune di Piacenza, по дело 129/88, от адв. F. Capelli и адв. F. Tesauero,

- за comune di Rivergaro и 23 други местни общини, по дело 129/88, от адв. F. Tesauero, адв. M. Avantaggiati и адв. F. Mancini,

като взе предвид доклада за съдебното заседание и след това за заседанието от 1 февруари 1989 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 15 март 1989 г.,

постанови настоящото

Решение

1. С Определения от 8 май 1987 г. и 28 април 1988 г., постъпили в Съда на 30 юли 1987 г. и на 4 май 1988 г., Commissione tributaria di seconde grado et la Commissione tributaria di primo grado di Piacenza са отправили до Съда съгласно член 177 от Договора за ЕИО, няколко преюдициални въпроса относно тълкуването на член 4, параграф 5 от Директива 77/388/ЕИО 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 (ОВ L 145, стр. 1), (наричана по-долу „Шеста директива”).

2. Тези въпроси са повдигнати в хода на две производства, едното между Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda (Окръжна служба за преки данъци на Fiorenzuola d'Arda), Piacenza и други срещу Comune di Carpaneto Piacentino, и другото между Comune di Rivergaro, и 23 други местни общини и Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto (Местна служба за данък добавена стойност), Piacenza, относно, по-специално класификацията за целите на облагане с данък добавена стойност (наричан по-долу „ДДС”) на следните видове сделки, извършвани от местните органи на държавна власт: концесии по отношение на гробове, гробищни арки и параклиси и продажбата на концесии върху право на строеж и продажбата с пълно право на

собственост на земята, свързана със субсидиран строеж на домове, замяната на държавна собственост и продажбата на части от пътища, водоснабдяване, концесии за обществени мостове и платформи, продажба на дървесина в резултата от рязане на дървета и продажбата на части за гробищни арки.

3. Националният съд е решил да отправи до Съда на ЕО преюдициални въпроси, за да разреши тези спорове.

4. По дело 232/87, въпросите на националния съд целят да се установи:

„(1) дали принципът, посочен в член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива, който изключва от категорията на дейностите, предмет на данък добавена стойност, така наречените „институционални” дейности, е пряко приложим при липсата на специална правна разпоредба;

(2) дали законодателството на Общността има за цел, чрез израза „дейностите или сделките, които извършват в качеството им на органи на държавната власт” в член 4, параграф 5, алинея 1, да определи тези дейности, които органите на държавната власт, извършват директно и изключително съгласно предоставените им като органи на държавна власт правомощия, макар, че са им делегирани;

(3) дали, като се предполага, че институционалните дейности се извършват предимно от държавни органи, законодателството на Общността, като използва израза „такива дейности” в член 4, параграф 5, алинея 1, е имало за цел да препрати към останалите дейности, отнасящи се до публичните услуги, уредени в Кралски указ № 2578 от 15 октомври 1925 г.;

(4) дали член 4, параграф 5, алинея 1 трябва да се тълкува като изискващ държавите-членки да въведат в техните законодателства относно данък добавена стойност, критерият за „значително нарушаване на конкуренцията” по отношение на облагането на сделките, посочени в посочената алинея;

(5) дали член 4, параграф 5, алинея 3 от Шестата директива, който предвижда, че органите на държавна власт се считат за данъчнозадължени лица във връзка с дейностите, изброени в приложение Г, при условие че същите не се извършват в толкова малък размер, за да бъдат определени като незначителни, изисква държавите-членки да инкорпорират в тяхното данъчно законодателство критерия „малки”.

5. По дело 129/88, въпросите на националния съд са следните:

„(1) дали разпоредбите на Общността, съдържащи се в член 4, параграф 5 от Шестата директива на ЕИО относно данъка върху добавената стойност са незабавно и пряко приложими?”

(2) За да постигне съответствие на италианската система за облагане с данък добавена стойност с разпоредбите на Общността, има ли италианският законодател задължение съгласно член 1 от Шестата директива да:

а) формулира основните принципи, посочени в член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива като постави специфичен критерий за определяне на дейностите, извършвани от местните органи като „органи на държавна власт“;

б) изключи от облагане публични дейности, които, въпреки че могат да се опишат като търговски дейности, съгласно националното законодателство имат характер на дейности на органи на държавната власт;

в) във всички случаи, в съответствие с член 4, параграф 5, алинея 2, не облага сделки на органите на държавната власт, когато не водят до значително нарушаване на конкуренцията и определя необходимите количествени ограничения;

г) определи, съгласно на член 4, параграф 5, алинея 3 от Шестата директива, праг, под който дейностите на органите на държавната власт, изброени в приложение Г към Шестата директива, не са предмет на облагане?“.

6 За по-пълно разглеждане на фактите по делото, движението на производството и твърденията и доводите на страните, които са представени или описани тук само доколкото е необходимо с оглед мотивите на Съда, се препраща към доклада за заседанието.

7. Всички препратени на Съда въпроси се отнасят до тълкуването на член 4, параграф 5 от Шестата директива, който гласи следното:

„Държавите, регионалните и местни органи, както и другите публичноправни субекти не са данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват в качеството им на органи на държавната власт, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки.

Когато обаче те извършват такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, при които третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значително нарушаване на конкуренцията.

Във всеки случай тези субекти се считат за данъчнозадължени лица във връзка с дейностите, изброени в приложение Г, при условие, че същите не се извършват в толкова малък размер, за да бъдат определени като незначителни.

Държавите-членки могат да считат дейностите на такива органи, които са освободени от данък съгласно член 13 или член 28, за дейности, които същите извършват в качеството им на органи на държавната власт.“

8. Въпросите, повдигнати от националните съдилища могат подходящо да се подредят в четири точки относно тълкуването на член 4, параграф 5, алинеи 1, 2 и 3 и съответно прякото действие на тази разпоредба.

Тълкуване на член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива

9. С първия въпрос се цели да се определи, от една страна, какви са основните характеристики на дейностите, извършвани от „органи на държавната власт”, посочени в член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива и от друга страна, да се изяснят задълженията, наложени на държавите-членки от тази разпоредба.

10. Трябва да се посочи, че от член 2 от Шестата директива, който определя приложното поле на данък добавен стойност, следва, че с него се облагат само дейности с икономически характер, извършвани на територията на държавите-членки. Концепцията за икономическите дейности се определя в член 4, параграф 2, които включва всички производители, търговци и лица, предоставящи услуги.

11. Съгласно член 4, параграф 1, „данъчнозадължено лице” означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност. Така чрез метода на изключване от това правило, член 4, параграф 5, алинея 1, чието тълкуване се цели с първия въпрос, изваждан от категорията данъчнозадължени лица държавите, регионалните и местни органи, както и другите публичноправни субекти по отношение на някои дейности и сделки, които те извършват, дори когато събират мита, такси, вноски или плащания във връзка с такива дейности или сделки”.

12. Както Съдът е постановил в своето решение от 11 юли 1985 г. по дело 107/84 Комисия / Федерална република Германия, Recueil, стр. 2663 и от 26 март 1987 г. по дело 235/85 Комисия / Кралство Нидерландия, Recueil, стр. 1485, от тази разпоредба, когато се разглежда в контекста на директивата, става ясно, че трябва да се изпълнят и двете условия, за да се приложи правилото за третиране като данъчно незадължени лица: дейностите трябва да се извършват от публичноправни субекти и от тези органи, действащи като органи на държавната власт.

13. Определението за последното условие не може да се основава, както е било оспорено, на предмета или целта на извършваната от органа на държавна власт дейност, тъй като тези фактори са били взети предвид от други разпоредби на директивата за други цели.

14. Предметът или целта на определени икономически дейности, попадащи в приложното поле на данък добавена стойност, са решаващ фактор, от една страна, за целите на ограничаване обхвата на третиране на публичноправните субекти като данъчно незадължени лица (член 4, параграф 5, алинея 3 и приложение Г към Шестата директива) и, от друга страна, за определяне изключенията, посочени в дял X от директивата. Член 13, буква А, параграф 1 от този дял на директивата предвижда, между другото, изключенията в полза на някои дейности, извършвани от публичноправни органи или от други органи, разглеждани от заинтересуваната държава-членка като социални, поради дейностите, които извършват в обществен интерес.

15. Един анализ на член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива, направен в контекста на системата на директивата, показва, че начина на извършване на дейностите, е този, който определя обхвата на третиране на

органите на държавна власт като данъчно незадължени лица. Доколкото тази разпоредба поставя третирането на публичноправни органи при условие те да действат „като органи на държавна власт”, тя изключва дейностите, извършвани от тях не като органи на държавна власт, а като частноправни субекти. В последствие, единственият критерий, който прави възможно сигурното разграничение между тези две категории дейности, е правния режим, приложим съгласно националното законодателство.

16. Следователно публичноправните органи, посочени в член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива, извършват дейности като „органи на държавна власт” по смисъла на тази разпоредба, когато го правят при специален правен режим, приложим за тях. От друга страна, когато действат при същите правни условия като тези, които се прилагат за частните търговци, те не могат да се разглеждат като действащи „като органи на държавната власт”. Националният съд е този, който определя въпросните дейности според този критерий.

17. С оглед транспонирането на разпоредбите, определени в член 4, параграф 5, алинея 1, в националното законодателство, трябва да се посочи, че тъй като директивата налага задължение да се постигне резултат, всяка държава-членка избира подходящата форма и методи за постигане на този резултат, в съответствие с третия параграф на член 189 от Договора за ЕИО.

18. Следователно въпреки, че държавите-членки трябва да гарантират, че дейностите и сделките, извършвани от публичноправни органи „като органи на държавната власт”, не се предмет на облагане с данък добавена стойност, доколкото не попадат в изключенията, посочени в алинеи 2 и 3, за тази цел те могат да изберат законодателните техники, които считат за най-подходящи. По този начин, например, те могат главно да въведат в националното си законодателство използваните от Шестата директива думи или равнозначни изрази или могат да създадат списък с дейности, по отношение на които публичноправните органи не могат да се разглеждат като данъчнозадължени лица.

19. Следователно, отговорът на първият въпрос трябва да бъде, че член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива трябва да се тълкува в смисъл, че дейностите извършени „като органи на държавната власт”, по смисъла на тази разпоредба, са тези които се извършват от публичноправните субекти съгласно специален правен режим, приложим за тях и не включват дейности, извършвани от тях при същите правни условия като тези, които се прилагат за частните търговци. Всяка държава-членка избира подходящата законодателна техника за транспониране в националното законодателство на правилото за третиране като данъчно незадължени лица, предвидено в тази разпоредба.

Тълкуване на член 4, параграф 5, алинея 2 от Шестата директива

20. Вторият въпрос цели да определи, от една страна, приложното поле на израза „такива дейности”, използван в член 4, параграф 5, алинея 2 от Шестата директива и, от друга страна, дали държавите-членки трябва да инкорпорират в своето данъчно законодателство критерият „значително

нарушаване на конкуренцията”, посочен в тази разпоредба, или да определят количествени ограничения за транспонирането на този критерий в националното право.

21. На първо място трябва да се посочи, че от формулировката и структурата на член 4, параграф 5 от Шеста директива следва, че изразът „тези дейности или сделки”, употребен в алинея 2, съответства на дейностите или сделките, посочени в алинея 1, което означава дейности или сделки, извършвани от публичноправни органи, с изключение на дейностите, извършвани от тях като частноправни субекти, както беше посочено по-горе.

22. На следващо място трябва да се отбележи, че алинея 2 на тази разпоредба съдържа изключение от правилото за третиране на публичноправните органи като данъчно незадължени лица по отношение на дейностите или сделките, които извършват като органи на държавна власт, когато това третиране би довело до значително нарушаване на конкуренцията. По този начин, с оглед гарантиране на данъчния неутралитет, което е главната цел на Шеста директива, тази разпоредба предвижда положение, при което органите на държавна власт извършват дейности, съгласно специален правен режим, приложим за тях, които също така могат да се извършват от частноправни субекти, във конкуренция с тях, съгласно режим, предвиден в частното право или на основание административни концесии.

23. При това положение, държавите-членки са задължени съгласно член 189, алинея 3 от Договора за ЕИО да гарантират, че публичноправните субекти са третирани като данъчнозадължени лица, когато обратното би довело до значително нарушаване на конкуренцията. От друга страна, те не са длъжни да транспонират този критерий буквално в техните национални законодателства или да предвидят точен количествен критерий за третиране на данъчно незадължени лица.

24. Следователно отговорът на вторият въпрос трябва да бъде, че член 4, параграф 5, алинея 2 от Шеста директива трябва да се тълкува с смисъл, че държавите-членки трябва да гарантират, че публичноправните органи са третирани като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, които извършват като органи на държавната власт, когато тези дейности също така могат да се извършват от частноправни субекти, в конкуренция с тях, в случаите, в които третирането на тези органи като данъчно незадължени лица може да доведе до значително нарушаване на конкуренцията, но не са длъжни да транспонират този критерий буквално в тяхното национално законодателство или да предвидят точен количествен критерий за такова третиране.

Тълкуване на член 4, параграф 5, алинея 3 от Шестата директива

25. Третият въпрос цели да определи дали член 4, параграф 5, алинея 3 от Шеста директива изисква държавите-членки да транспонират в тяхното данъчно законодателство критерия за не толкова малкия размер на дейностите като условие за третиране на публичноправните органи като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение

Г към директивата и дали с тази цел те трябва да посочат праг под, който такива органи се третираат като данъчно незадължени лица.

26. Трябва да се отбележи, че като предвижда, че публичноправните органи във всички случаи трябва да се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на изброените на приложение Г към директивата дейности, при условие че същите не се извършват в толкова малък размер, за да бъдат определени като незначителни, въпросната разпоредба посочва правило, според което тези органи не се разглеждат като данъчнозадължени лица, подлежащи на ограничение, което трябва да се добави към тези, които са в резултат от поставените в алинея 1 условия, а именно, че дейностите трябва да се извършват от органи на държавната власт, и от изключението, посочено в алинея 2, в случаите, когато третирането като данъчно незадължени лица води до значително нарушаване на конкуренцията. По този начин член 4, параграф 5, алинея 3 гарантира, че определени категории икономически дейности, чиято важност произтича от техния предмет, не подлежат на облагане с данък добавена стойност на основание, че са извършени от публичноправни лица, действащи като органи на държавната власт.

27. Въпреки това, задължението да се третираат публичноправните субекти като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение Г към директивата, е наложено върху държавите-членки само доколкото оспорваните дейности не се извършват в толкова малък размер, за да бъдат определени като незначителни. Предвид структурата на разглежданата разпоредба, тя трябва да се тълкува в смисъл, че държавите-членки са свободни да изключат от приложното поле на такова задължително третиране, дейностите, изброени в приложение Г, доколкото се извършват в малък размер, но не са длъжни да го направят. Впоследствие, те също така не са длъжни да определят таван за третиране като данъчно незадължени лица по отношение на оспорваните дейности.

28. Следователно отговорът на въпроса, препратен до Съда, трябва да гласи, че член 4, параграф 5, алинея 3 от Шестата директива трябва да се тълкува в смисъл, че държавите-членки не са длъжни да транспонират в тяхното данъчно законодателство критерият за не малък размер на дейностите, като условие за третиране на дейностите, изброени в приложение Г като облагаеми.

Относно прякото действие на член 4, параграф 5 от Шестата директива

29. С четвъртия въпрос се цели да се установи дали публичноправните органи могат да се позоват на член 4, параграф 5 от Шестата директива с цел да се противопостави на прилагането на националните разпоредби, които ги правят субекти на данък добавена стойност по отношение дейност, която е била извършвана като органи на държавната власт и която не е посочена в приложение Г, когато третирането на дейността като необлагаема не води до значително нарушаване на конкуренцията.

30. Според постоянната съдебна практика (вж., по-специално Решение от 19 януари 1982 г. по дело Becker 8/81, Recueil, стр. 53), винаги когато

разпоредбите на директивата, доколкото се отнася до техния предмет, са безусловни и достатъчно прецизни, тези разпоредби могат, при липсата на мерки за прилагане, приети в предписания период, да се използват срещу всички национални разпоредби, които не са в съответствие с директивата или доколкото разпоредбите определят правата, които лицата могат да защитават срещу държавата.

31. Член 4, параграф 5 от Шестата директива изпълнява тези критерии, тъй като органите и дейностите, по отношение на които се прилага правилото за третиране като данъчно незадължени лица, са ясно определени в тази разпоредба. Следователно, публичноправните субекти, които в този контекст трябва да бъдат сравнени с лица, имат правото да се позовават на това правило по отношение на дейностите, извършвани като органи на държавна власт, но които не са изброени в приложение Г към директивата.

32. Това заключение не става недействително от факта, че член 4, параграф 5, алинея 2 Шестата директива изисква дейностите да се третират като облагаеми, ако третирането им като необлагаеми би довело до значително нарушаване на конкуренцията. По този начин, това ограничение, поставено на правилото за третиране като данъчно незадължени лица, е само условно и докато е вярно, че неговото прилагане включва оценка на икономическите обстоятелства, тази оценка не е изключена от съдебния контрол.

33. Следователно, отговорът на четвъртия въпрос трябва да бъде, че публичноправните субекти, могат да се позовават на член 4, параграф 5 от Шестата директива с цел да се противопоставят на прилагането на национална разпоредба, която ги прави субект на данък добавена стойност по отношение на дейности, извършвани като органи на държавната власт, които не са изброени в приложение Г и чието третиране като данъчно необлагаеми не води до значително нарушаване на конкуренцията.

По съдебните разноски

34. Разходите, направени от Италианската република, нидерландското правителство и от Комисията на Европейските общности, които представиха своите възражения пред Съда, не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело има характер на инцидентен установителен иск в производството, висящо пред националния съд, последният следва да се произнесе относно разноските.

По изложените съображения,

Съдът,

като се произнася по въпросите, отправени от Commissione tributaria di seconde grado и Commissione tributaria di primo grado di Piacenza, с Определения съответно от 8 май 1987 г. и 28 април 1988 г. реши:

(1) Член 4, параграф 5, алинея 1 от Шестата директива трябва да се тълкува в смисъл, че дейностите извършени „като органи на държавната власт”, по смисъла на тази разпоредба, са тези които се извършват от публичноправните субекти съгласно специален правен режим, приложим за тях и не включват дейности, извършвани от тях при същите правни условия като тези, които се прилагат за частните търговци. Всяка държава-членка избира подходящата законодателна техника за транспониране в националното законодателство на правилото за третиране като данъчно незадължени лица, предвидено в тази разпоредба.

(2) Член 4, параграф 5, алинея 2 от Шеста директива трябва да се тълкува с смисъл, че държавите-членки трябва да гарантират, че публичноправните органи са третирани като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, които извършват като органи на държавната власт, когато тези дейности също така могат да се извършват от частноправни субекти, в конкуренция с тях, в случаите, в които третирането на тези органи като данъчно незадължени лица може да доведе до значително нарушаване на конкуренцията, но не са длъжни да транспонират този критерий буквално в тяхното национално законодателство или да предвидят точен количествен критерий за такова третиране.

(3) Член 4, параграф 5, алинея 3 от Шестата директива трябва да се тълкува в смисъл, че държавите-членки не са длъжни да транспонират в тяхното данъчно законодателство критерият за не малък размер на дейностите, като условие за третиране на дейностите, изброени в приложение Г като облагаеми.

(4) Публичноправните субекти, могат да се позовават на член 4, параграф 5 от Шестата директива с цел да се противопоставят на прилагането на национална разпоредба, която ги прави субект на данък добавена стойност по отношение на дейности, извършвани като органи на държавната власт, които не са изброени в приложение Г, и чието третиране като данъчно необлагаеми не води до значително нарушаване на конкуренцията.

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 17 октомври 1989 година.

Подписи