

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (пети състав)

25 юли 1991 година\*

„Лица, които подлежат на облагане с ДДС – Публичноправни органи.”

По дело С-202/90

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда, на основание член 177 на Договора за ЕИО от Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Испания) в производството, висящо пред този съд между

**Ayuntamiento de Sevilla**

и

**Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda**

относно тълкуването на член 4, параграфи 1, 4 и 5 от Шеста 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 1977 L 145, стр. 1),

СЪДЪТ (пети състав),

в състав: г-н J. C. Moitinho de Almeida, председател на състав, г-н G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, г-н F. Grévisse и г-н M. Zuleeg, съдии,

генерален адвокат: г-н G. Tesauro,

секретар: г-жа D. Louterman, главен администратор,

като взе предвид писмените становища, представени:

- за Ayuntamiento de Sevilla, от адв. E. Barrero González, член на неговата правна служба, в качеството на представител;

- за испанското правителство, от г-н Carlos Bastarache Saguees, генерален директор по правната и институционална координация с Общността, и от адв. Antonio Hierro Hernández-Mora, Abogado del Estado, в качеството на представители;

- за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Calleja y Crespo, член на нейната правна служба, в качеството на представител,

предвид доклада от съдебното заседание,

---

\* Език на производството: испански.

след като изслуша устните становища на Ayuntamiento de Sevilla, на испанското правителство, за което се явява г-жа Rosario Silva de Lapuerta, Abogado del Estado, в качеството на представител, и на Комисията в съдебното заседание от 2 май 1991 г.,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 4 юни 1991 г.,

постанови настоящото

### Решение

1. С Определение от 11 юни 1990 г., получено в Съда на 2 юли 1990 г., Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Висш съд на Андалусия) поставя на основание член 177 на Договора за ЕИО два преюдициални въпроса относно тълкуването на член 4, параграф и 1, 4 и 5 от Шеста 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-нататък „Шеста директива“).

2. Тези въпроси възникват в рамките на спор между Ayuntamiento de Sevilla (община Севиля) и Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda (данъчни инспектори от първа и втора зона).

3. Представената пред Съда преписка разкрива, че съгласно испанското законодателство данъчните инспектори за зона се назначават от местния орган, данъците на който те събират и трябва да предоставят гаранция, определена от този местен орган. При изпълнение на своите функции те се ръководят от местния орган. Те имат право на възнаграждение под формата на премия, която представлява процентен дял от възстановените доброволно суми, и пропорция на добавките, приложени в случай на принудително възстановяване. Накрая, те сами установяват своите служби и сами назначават своя помощен персонал.

4. При изчисляване на премията от събиране данъчните инспектори от първа и втора зони добавят и данък добавена стойност (наричан по-нататък „ДДС“). Община Севиля подава жалба пред Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, който отхвърля жалбата с Решение от 31 октомври 1988 г.

5. В следствие на подадена срещу това решение жалба пред Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, същият решава да спре производството и да постави на Съда следните въпроси:

„а) Член 4, параграфи 1 и 4 от Директива 77/388/ЕИО трябва ли да се тълкува в смисъл, че дейността на данъчните инспектори, с оглед на всички нейни характеристики, представлява професионална дейност, извършвана независимо, заплащана на тази основа и следователно подлежаща на данъчно облагане?

б) Ако тази дейност трябва да се счита за извършвана независимо, трябва ли да се разглежда като изключение от облагането с ДДС, тъй като обхваща дейности

или сделки, в които участват публични органи, по смисъла на член 4, параграф 5 от тази директива?”

6. За по-широко изложение на фактите по спора, за хода на производството, както и за представените пред Съда писмени становища се прави препратка към доклада от съдебното заседание. Тези елементи от преписката се упоменават единствено в необходимата степен по преценка на Съда.

### **По първия въпрос**

7. Член 4, параграф 1 от Шеста директива предвижда следното:

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

8. Националният съд иска да узнае какви фактори трябва да се вземат предвид, за да реши дали дейност като тази на данъчните инспектори трябва да се приема за извършвана независимо по смисъла на тази разпоредба.

9. В това отношение член 4, параграф 4, алинея първа уточнява:

„Употребата на думата „независима“ в параграф 1 изключва от данъчно облагане лицата, осъществяващи дейността си по трудови правоотношения или по правоотношения, приравнени на трудови във връзка с условията на труд, възнаграждението и отговорността на работодателя.”

10. Представената пред Съда преписка разкрива, че данъчните инспектори не получават заплата и не са обвързани с общината посредством трудов договор. Следователно, трябва да се провери дали тяхното правоотношение с общината при все това създава връзка на подчинение между работодател и наето лице, указана в член 4, параграф 4 от директивата.

11. По отношение, първо на условията на труд, няма връзка на подчинение между работодател и наето лице, тъй като самите данъчни инспектори набират и организират самостоятелно, в установени от закона рамки, персонала, оборудването и материалите, необходими за извършване на техните дейности.

12. При тези условия, фактът, че при изпълнение на своите функции данъчните инспектори са обвързани с местния орган, който може да дава указания на същите, и фактът, че са обект на дисциплинарен контрол от този орган, не са решаващи за определяне на тяхното правоотношение с общината за целите на член 4, параграф 4 от директивата (вж. по отношение на дисциплинарния контрол Решение на Съда от 26 март 1987 г. по дело 235/85 Комисия/Нидерландия, *Rescueil*, стр. 1471, точка 14).

13. По отношение, второ, на условията на заплащане, няма връзка на подчинение между работодател и наето лице, тъй като данъчните инспектори поемат икономическия риск в своята дейност, доколкото тяхната печалба зависи не само от сумата на събраните данъци, но и от направените материални

разходи и тези във връзка с организацията на персонала по време на тяхната дейност.

14. По отношение, накрая, на отговорността на работодателя, фактът, че на общината може да бъде търсена отговорност за поведението на данъчните инспектори, когато същите действат като представители на публичния орган, не е достатъчен, за да се установи наличие на връзка на подчинение между работодател и наето лице.

15. Решаващият критерий за тази цел е отговорността, която произтича от договорните отношения, поети от данъчните инспектори при упражняване на тяхната дейност и тяхната отговорност за щети, нанесени на трети страни при тяхното действие като представители на публичния орган.

16. Отговорът на първия въпрос, следователно, трябва да бъде, че член 4, параграфи 1 и 4 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че дейност, подобна на тази на данъчните инспектори, трябва да се счита за извършвана независимо.

### **По втория въпрос**

17. Вторият въпрос се отнася до тълкуването на член 4, параграф 5 от Шеста директива, чиято алинея първа предвижда следва:

„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.”

18. Както Съдът е постановявал по много поводи, тази разпоредба, разглеждана в светлината на целите на директивата, показва, че за да се приложи изключението, трябва да са изпълнени две условия, а именно: дейностите трябва да се извършват от публичен орган и дейностите трябва да се извършват от този орган в неговото качество на публичен орган (Решение от 11 юли 1985 г. по дело Комисия/Германия, 107/84, Recueil, стр. 2655, точка 11; упоменатото по-горе Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия, 235/85, точка 21; Решение от 17 октомври 1989 г. по съединени дела Comune de Carpaneto Piacentino и др. 231/87 и 129/88, Recueil, стр. 3233, точка 12).

19. По отношение на първото от тези две условия, Съдът вече е постановявал в своето упоменатото по-горе Решение от 26 март 1987 г. по дело Комисия/Нидерландия, 235/85, точка 21, че дейност, извършвана от частноправен субект не се изключва от обхвата на ДДС само защото представлява изпълнение на действия, които попадат в прерогативите на публичния орган.

20. Следва, че, ако община възложи дейността по събиране на данъци на независима трета страна, изключението от ДДС, предвидено по силата на упоменатата по-горе разпоредба, не е приложимо.

21. Отговорът на втория въпрос, следователно, трябва да бъде, че член 4, параграф 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не се прилага, ако дейността на публичния орган не се извършва пряко, а се възлага на независима трета страна.

### **По съдебните разноски**

22. Разходите, направени от испанското правителство и от Комисията на Европейските общности, които са представили становища 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 по съдебните разноски.

По изложените съображения,

Съдът (пети състав),

като се произнася по въпроса, поставен пред него от Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, с Определение от 11 юни 1990 г., реши:

**1. Член 4, параграфи 1 и 4 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че дейност, подобна на тази на данъчните инспектори, трябва да се счита за извършвана независимо.**

**2. Член 4, параграф 5 от Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не се прилага, ако дейността на публичния орган не се извършва пряко, а се възлага на независима трета страна.**

Подписи

Произнесено в открито съдебно заседание в Люксембург на 25 юли 1992 година.

Подписи