



Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (голям състав)

29 септември 2015 година *

„Преюдициално запитване — Данък върху добавената стойност — Директива 2006/112/ЕО — Член 9, параграф 1 — Член 13, параграф 1 — Данъчнозадължени лица — Тълкуване на понятието „независима“ — Общински субект — Икономическа дейност, която организационно звено на общината извършва в качество, различно от това на орган на публична власт — Възможност такова звено да се смята за „данъчнозадължено лице“ по смисъла на разпоредбите на Директива 2006/112 — Член 4, параграф 2 и член 5, параграф 3 ДЕС“

По дело C-276/14

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Naczelny Sąd Administracyjny [Върховен административен съд, Полша] с акт от 10 декември 2013 г., постъпил в Съда на 5 юни 2014 г., в рамките на производство по дело

Gmina Wrocław

срещу

Minister Finansów,

СЪДЪТ (голям състав),

състоящ се от: V. Skouris, председател, K. Lenaerts, заместник-председател, A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, T. von Danwitz, A. Ó Caoimh, J.-C. Bonichot, C. Vajda, председатели на състави, E. Levits, Ал. Арабаджиев, M. Safjan, A. Prechal, E. Jarašiūnas, C. G. Fernlund (докладчик) и J. L. da Cruz Vilaça, съдии,

генерален адвокат: N. Jääskinen,

секретар: M. Aleksejev, администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 5 май 2015 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Gmina Wrocław, от L. Mazur, K. Sachs, A. Błędowski, както и от A. Januszkiewicz, в качеството на данъчни консултанти,
- за Minister Finansów, от J. Kaute и T. Tratkiewicz, в качеството на представители,

* Език на производството: полски.

- за полското правителство, от В. Majczyna и А. Kramarczyk-Szaładzińska, в качеството на представители,
- за гръцкото правителство, от К. Paraskevopoulou и I. Kotsoni, в качеството на представители,
- за Европейската комисия, от М. Owsiany-Hornung и L. Lozano Palacios, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 30 юни 2015 г.,

постанови настоящото

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на член 9, параграф 1 от 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 и поправки в ОВ L 74, 2011 г., стр. 3, ОВ L 89, 2011 г., стр. 26, ОВ L 249, 2012 г., стр. 15 и 16, и ОВ L 269, 2014 г., стр. 4, наричана по-нататък „Директивата за ДДС“).
- 2 Запитването е отправено в рамките на спор на Gmina Wrocław (община Вроцлав, Полша) с Minister Finansów (министър на финансите, наричан по-нататък „министър“) относно възможността общинско бюджетно звено да бъде окачествено като данъчнозадължено лице за целите на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“).

Правна уредба

Правото на Съюза

- 3 От 1 януари 2007 г. Директивата за ДДС отменя и заменя 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, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“). Според съображения 1 и 3 от Директивата за ДДС преработването на Шеста директива е било необходимо, за да се представят всички приложими разпоредби по ясен и рационален начин, с преработена структура и редакция, без по принцип да се внасят съществени промени.
- 4 Съображение 65 от Директивата за ДДС гласи:

„Тъй като поради тези причини целите на настоящата директива не могат да бъдат постигнати в достатъчна степен от държавите членки и следователно могат да бъдат постигнати по-добре на общностно равнище, Общността може да приеме мерки в съответствие с принципа за субсидиарност, както е изложено в член 5 от Договора. В съответствие с принципа на пропорционалност, уреден в същия член, настоящата директива не надхвърля необходимото за постигането на тези цели“.
- 5 Член 9, параграф 1 от тази директива, който по същество възпроизвежда текста на член 4, параграфи 1—3 от Шеста директива, гласи:

„Данъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност.

Всяка дейност на производители, търговци или лица, предоставящи услуги, включително в областта на минното дело и земеделието, и дейностите на свободните професии се счита за „икономическа дейност“. Експлоатацията на материална и нематериална вещ с цел получаване на доход от нея на постоянна основа се счита по-специално за икономическа дейност“.

- 6 Член 13, параграф 1 от посочената директива, който по същество съответства на член 4, параграф 5 от Шеста директива, предвижда:

„Държавите, регионалните и местни органи и други публичноправни субекти не се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите или сделките, с които се ангажират като държавни органи, дори когато събират данъци, такси, вноски или плащания във връзка с тези дейности или сделки.

Въпреки това, когато се ангажират [...] с такива дейности или сделки, те се считат за данъчнозадължени лица по отношение на тези дейности или сделки, при което третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията.

Във всеки случай тези публичноправни субекти се разглеждат като данъчнозадължени лица по отношение на дейностите, изброени в приложение I, при условие че тези дейности не се извършват в такъв малък мащаб, за да бъдат определени като незначителни“.

Полската правна уредба

- 7 Член 15, параграфи 1 и 6 от Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите (Dz. U. nr 54, poz. 535 ze zm.), съответно изменен (наричан по-нататък „Закон за ДДС“), гласи:

„1. Данъчнозадължени лица са юридическите лица, неперсонифицираните организации и физическите лица, които извършват самостоятелно икономическа дейност по смисъла на параграф 2, независимо от целите и резултатите от тази дейност.

[...]

6. Не са данъчнозадължени органите на публична власт и административните служби, които подпомагат тези органи при осъществяването на възложените им с конкретни правни разпоредби задачи, за изпълнението на които те са учредени, с изключение на дейностите, които се извършват въз основа на граждански договори“.

Спорът по главното производство и преюдициалният въпрос

- 8 Спорът между община Вроцлав и министъра е относно данъчно-правното положение с оглед на ДДС на общинските бюджетни звена към тази община.
- 9 От доказателствата, представени пред Съда, е видно, че община Вроцлав изпълнява задачите, които са ѝ възложени със Закона от 8 март 1990 г. за общинското самоуправление (Dz. U. z 2001 г. nr 142, poz. 1591 ze zm.) с помощта на 284 бюджетни звена и самостоятелни бюджетни организации като училища, културни домове, териториални административни звена, инспекторати и полицейски служби.
- 10 Тъй като желае да получи становище от министъра по въпроса дали общината или бюджетното звено трябва да се счита за данъчнозадължено лице по ДДС, община Вроцлав се обръща към него с искане за писмени указания по Закона за ДДС. Според посочената община, след като

единствено общините отговарят на критерия, предвиден в член 15, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС относно самостоятелното упражняване на икономическа дейност, данъчната администрация трябва да приеме, че само те могат да бъдат данъчнозадължени лица по ДДС на извършваните от посочените звена икономически дейности.

- 11 В писмените си указания министърът обаче приема, че след като въз основа на обективни критерии бюджетни звена извън структурата на община Вроцлав извършват самостоятелно икономическа дейност, подлежаща на облагане с ДДС, те самите трябва да се считат за данъчнозадължени лица по ДДС.
- 12 Община Вроцлав обжалва писмените указания пред Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu [Вроцлавски областен административен съд] и иска тяхната отмяна, но жалбите ѝ са отхвърлени. След това общината обжалва по касационен ред съдебните решения пред Naczelny Sąd Administracyjny.
- 13 Тъй като счита, че касационната жалба повдига сериозни въпроси, съставът на Naczelny Sąd Administracyjny, на когото делото е разпределено, решава да го отнесе пред разширен състав, който да се произнесе по въпроса дали общинско бюджетно звено следва да се третира като данъчнозадължено лице по ДДС.
- 14 Разширеният състав счита, че за да се определи дали дадено общинско бюджетно звено упражнява самостоятелно икономическа дейност, от една страна, следва да се вземе под внимание както националната правна уредба в областта на ДДС, така и Директивата за ДДС. Във връзка с член 9, параграф 1 от нея този състав отбелязва, че е налице известно разминаване в текстовете на тази разпоредба на различни езици, някои от които използват понятието „независима“, а други понятието „самостоятелна“. С оглед на това разминаване доктрината подчертавала значението на телеологическото тълкуване на посочената разпоредба, като приемала в съответствие с практиката на Съда, че всяко лице, което извършва независима икономическа дейност, е данъчнозадължено по ДДС. От друга страна, следвало правното положение на подобно звено да се анализира с оглед на полската конституция.
- 15 Във връзка с анализа на правното положение разширеният състав отбелязва по същество, че общината, като основна единица на местното самоуправление, е юридическо лице и има право на своя собственост, както и други имуществени права, докато общинското бюджетно звено е непersonифицирана организация. Общината била оправомощена да решава относно създаването, областта на компетентност, организационната принадлежност и ликвидирането на такова звено.
- 16 Общинските бюджетни звена нямали собствено имущество, а управлявали поверените им обособени части от имуществото на общината. Всяка подлежаща на облагане с ДДС дейност се осъществявала от името и за сметка на общината в рамките на предоставените с бюджета за съответната година средства.
- 17 Освен това разходите на звената се покривали пряко от бюджета на общината, а приходите също постъпвали по нейната сметка. Поради това във финансово отношение липсвала връзка между финансовия резултат от осъществяваните от общинските бюджетни звена икономически дейности и свързаните с тях разходи, както и финансов риск във връзка с облагаемите сделки. В този смисъл обемът на разходите на общинските бюджетни звена не бил обвързан с размера на приходите им, които освен това не били на тяхно разпореждане. Също така бюджетните звена не отговаряли и за вредите, причинени от техните дейности, тъй като единствено общината поемала отговорността за тях.

- 18 С оглед на изложените съображения в отговор на въпроса на състава по делото разширеният състав на Naczelny Sąd Administracyjny решава, че съгласно националната правна уредба предвид липсата на самостоятелност при упражняването на икономическа дейност общинското бюджетно звено не е данъчнозадължено лице по ДДС.
- 19 Съставът по делото на Naczelny Sąd Administracyjny обаче иска да установи дали с оглед на правото на Съюза във връзка с третирането като данъчнозадължено по ДДС лице могат да се изведат същите последици от липсата на самостоятелност на публичноправните субекти, осъществяващи подлежащи на облагане с ДДС сделки.
- 20 В това отношение Naczelny Sąd Administracyjny посочва, че практиката на Съда във връзка с критерия за независимост се отнася до физическите лица, а по отношение на публичноправните субекти Съдът все още не се е произнасял във връзка с отношението между критерия за независимост съгласно общата дефиниция за данъчнозадължено лице по член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС и особените разпоредби на член 13 от нея, и по-специално по въпроса дали този критерий трябва да е изпълнен, за да може такъв субект да се квалифицира като данъчнозадължено лице по ДДС за дейностите, които не са свързани с упражняване на публична власт.
- 21 Освен това посочената юрисдикция иска да установи по какъв начин тези две разпоредби следва да се тълкуват с оглед на принципа на институционална автономност и субсидиарност, предвиден в член 4, параграф 2 и в член 5, параграф 3 ДЕС.
- 22 При тези условия Naczelny Sąd Administracyjny решава да спре производството и да постави на Съда следния преюдициален въпрос:
- „Предвид член 4, параграф 2 [ДЕС] във връзка с член 5, параграф 3 от [ДЕС] може ли организационно звено на общината (единица на местната власт в Полша) да се смята за данъчнозадължено лице за целите на ДДС в случаите, в които не извършва съответните дейности като орган на публична власт по смисъла на член 13 от Директива[та за ДДС], въпреки че не отговаря на предвиденото в член 9, параграф 1 от Директивата условие за самостоятелност (независимост)?“.
- 23 На основание член 16, трета алинея от Статута на Съда на Европейския съюз полското правителство е поискало Съдът да заседава в голям състав.

По преюдициалния въпрос

- 24 С поставения въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да установи дали член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправни субекти като разглежданите в главното производство общински бюджетни звена могат да се квалифицират като данъчнозадължени лица по ДДС, въпреки че не отговарят на критерия за независимост, предвиден в тази разпоредба.
- 25 За да се определи обхватът на дадена разпоредба от правото на Съюза, следва да се вземат предвид едновременно съдържанието, контекстът и целите ѝ. Освен това както от изискването за еднакво прилагане на правото на Съюза, така и от принципа за равенство следва, че съдържанието на разпоредба от правото на Съюза, която не прави изрично препращане към правото на държава членка с оглед на определяне на нейния смисъл и обхват, трябва по принцип да получи самостоятелно и еднакво тълкуване навсякъде в Европейския съюз (решение Комисия/Швеция, C-480/10, EU:C:2013:263, т. 33 и цитираната съдебна практика).

- 26 Директивата за ДДС, която има за цел да въведе обща система на ДДС, определя много широко приложното поле на ДДС. За целите на еднаквото ѝ прилагане е важно понятията, които определят приложното поле, например облагаеми сделки, данъчнозадължени лица и икономически дейности, да получат самостоятелно и еднакво тълкуване, независимо от целите и резултатите от съответните сделки (вж. в този смисъл решение Halifax и др., C-255/02, EU:C:2006:121, т. 48—56).
- 27 Директивата за ДДС съдържа дял III, посветен на понятието „данъчнозадължено лице“. Съгласно първата разпоредба, включена в него, а именно член 9, параграф 1, „[д]анъчнозадължено лице“ означава всяко лице, което извършва независима икономическа дейност на някое място, без значение от целите и резултатите от тази дейност“.
- 28 Използваните в тази разпоредба думи и изрази, и по-специално „всяко лице“, дават на понятието „данъчнозадължено лице“ широко определение, изградено около независимото упражняване на икономическа дейност в смисъл, както отбелязва генералният адвокат в точки 28 и 29 от своето заключение, че всички физически и юридически лица както на публичното, така и на частното право, а дори и неперсонифицираните образувания, които обективно отговарят на критериите, съдържащи се в тази разпоредба, се считат за данъчнозадължени лица по ДДС.
- 29 Същевременно, в отклонение от това общо правило на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС относно третирането на данъчнозадължените лица, член 13, параграф 1 от нея изключва качеството на данъчнозадължени лица за публичноправните субекти, що се отнася до икономическите дейности и сделки, които те извършват в качеството на държавен орган, освен ако третирането им като данъчно незадължени лица би довело до значителни нарушения на правилата за конкуренцията (решение Комисия/Нидерландия, C-79/09, EU:C:2010:171, т. 77).
- 30 В този смисъл, за да може публичноправен субект да се квалифицира като данъчнозадължено лице по смисъла на Директивата за ДДС, в съответствие с член 9, параграф 1 от нея той трябва да извършва независима икономическа дейност.
- 31 Що се отнася до главното производство, следва да се отбележи, че икономическият характер на съответните дейности не се оспорва. Също е безспорно, че предмет на разглеждане са икономически дейности, които не попадат в изключението, предвидено в член 13, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 32 При това положение се поставя въпросът дали общински бюджетни звена като разглежданите в главното производство упражняват съответните икономически дейности независимо, поради което трябва да бъдат третирани като данъчнозадължени лица по ДДС.
- 33 За да се установи дали такова звено извършва независима икономическа дейност, видно от практиката на Съда, следва да се провери дали при нейното извършване то се намира в отношения на субординация спрямо общината, към която се числи (вж. в този смисъл решения Комисия/Нидерландия, 235/85, EU:C:1987:161, т. 14, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, EU:C:1991:332, т. 10, FCE Bank, C-210/04, EU:C:2006:196, т. 35—37, както и Комисия/Испания, C-154/08, EU:C:2009:695, т. 103—107).
- 34 В тази връзка, както отбелязва генералният адвокат в точки 40 и 41 от своето заключение, за да се прецени наличието на подобни отношения на субординация, следва да се провери дали съответното лице извършва дейностите от свое име, за своя сметка и на своя отговорност, както и дали носи икономическия риск, свързан с извършването им. За да се установи независимост на въпросните дейности, Съдът взема предвид отсъствието на всякаква йерархична зависимост по отношение на публичната власт от страна на операторите, които не са включени в публичната администрация, както и обстоятелството, че те извършват дейността

си за своя сметка и на своя отговорност, че организират свободно начините за изпълнение на работата си и че сами получават възнагражденията, които съставляват доходите им (вж. в този смисъл решения Комисия/Нидерландия, 235/85, EU:C:1987:161, т. 14, Heerma, C-23/98, EU:C:2000:46, т. 18, както и Van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, т. 21—25).

- 35 В този контекст следва да се уточни, както посочва генералният адвокат в точка 44 от своето заключение, че едни и същи критерии за преценка на условието за независимост при извършване на икономическа дейност могат да се прилагат за лицата на публичното и частното право.
- 36 Във връзка с посоченото употребата на изрази, които не са напълно еднакви в текстовете на всички езици на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, не поставя тази констатация под съмнение. Всъщност както понятието „независима“, така и понятието „самостоятелна“ изразяват необходимостта да се провери наличието на отношения на субординация при извършването на икономическа дейност.
- 37 В случая от акта за запитване е видно, че разглежданите в главното производство бюджетни звена извършват възложените им икономически дейности от името и за сметка на община Вроцлав и не отговарят за вредите, причинени от тези дейности, тъй като само посочената община носи такава отговорност.
- 38 Отново от същия акт се установява, че посочените звена не носят икономическия риск, свързан с извършването на посочените дейности, доколкото нямат собствено имущество, не генерират собствени приходи и не понасят свързаните с посочените дейности разходи, тъй като събраните приходи се внасят в бюджета на община Вроцлав, а разходите се покриват пряко от бюджета на общината.
- 39 Следователно, както констатира и разширеният състав на Naczelny Sąd Administracyjny, при обстоятелства като разглежданите в главното производство общината, каквато е Вроцлав, и нейните бюджетни звена трябва да се считат за едно и също данъчнозадължено лице по смисъла на член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС.
- 40 Накрая, за да се отговори на въпроса на запитващата юрисдикция, следва да се уточни, на първо място, че доколкото тази констатация, свързана с член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС, се отнася единствено до въпроса за третирането като данъчнозадължени лица по ДДС на субекти на публичното или частното право, тя не засяга гаранциите, предвидени в член 4, параграф 2 ДЕС.
- 41 На второ място, посочената констатация е в съответствие и с принципа на субсидиарност, закрепен в член 5, параграф 3 ДЕС. Действително, видно от съображение 65 от Директивата за ДДС, нейното предназначение, а именно хармонизирането на законодателствата на държавите членки с оглед на въвеждането на обща система на ДДС, може да се постигне по-добре на равнището на Съюза.
- 42 С оглед на всички изложени съображения на преюдициалния въпрос следва да се отговори, че член 9, параграф 1 от Директивата за ДДС трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправни субекти като разглежданите в главното производство общински бюджетни звена не могат да се считат за данъчнозадължени лица за целите на ДДС, тъй като не отговарят на критерия за независимост, предвиден в тази разпоредба.

По ограничаването на последиците от настоящото решение във времето

- 43 Ако Съдът приеме, че общинските бюджетни звена не могат да се считат за данъчнозадължени лица по ДДС, в писменото си становище полското правителство иска от него да ограничи последиците от своето решение във времето.
- 44 В това отношение следва да се припомни, че съгласно постоянната практика на Съда тълкуването, което последният дава на норма на правото на Съюза при упражняване на компетентността си по член 267 ДФЕС, уточнява и изяснява значението и приложното поле на тази норма, както тя трябва или е трябвало да се разбира и прилага от деня на нейното влизане в сила. От това следва, че така разтълкувана, нормата може и трябва да се прилага от съда към правоотношения, възникнали и установени преди решението по искането за тълкуване, ако освен това са налице условията, които позволяват пред компетентните юрисдикции да се отнесе спор по прилагането на посочената норма (решение Balazs, C-401/13 и C-432/13, EU:C:2015:26, т. 49, както и цитираната съдебна практика).
- 45 Съдът може да ограничи единствено по изключение, въз основа на присъщия на правния ред на Съюза общ принцип на правна сигурност, възможността всяко заинтересовано лице да се позове на разпоредба, на която той е дал тълкуване, за да оспори основани на добросъвестност правоотношения. За да бъде наложено подобно ограничение, е необходимо да са изпълнени два основни критерия, а именно добросъвестност на заинтересованите среди и риск от сериозни смущения (решение Balazs, C-401/13 и C-432/13, EU:C:2015:26, т. 50, както и цитираната съдебна практика).
- 46 В това отношение е достатъчна констатацията, че полското правителство не доказва наличието на риск от сериозни смущения. По време на заседанието то признава, че не е в състояние да направи оценка на въпросните икономически последици.
- 47 С оглед на изложеното действието на настоящото решение не следва да бъде ограничавано във времето.

По съдебните разноски

- 48 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 (голям състав) реши:

Член 9, параграф 1 от Директива 2006/112/ЕО на Съвета от 28 ноември 2006 година относно общата система на данъка върху добавената стойност трябва да се тълкува в смисъл, че публичноправни субекти като разглежданите в главното производство общински бюджетни звена не могат да се считат за данъчнозадължени лица за целите на данъка върху добавената стойност, тъй като не отговарят на критерия за независимост, предвиден в тази разпоредба.

Подписи