

PRESUDA SUDA (peto vijeće)

25. srpnja 1991.(*)

„Obveznici plaćanja poreza na dodanu vrijednost – Javnopravna tijela”

U predmetu C-202/90,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u, koji je uputio Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Vrhovni sud u Andaluziji, Španjolska) (vijeće za upravne sporove), u postupku koji se vodi pred tim sudom između

Ayuntamiento de Sevilla

i

Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda,

o tumačenju članka 4. stavaka 1., 4. i 5. Šeste direktive Vijeća (77/388/EEZ) od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstva država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1.),

SUD (peto vijeće),

u sastavu: J. C. Moitinho de Almeida, predsjednik vijeća, G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse i M. Zuleeg, suci,

nezavisni odvjetnik: G. Tesauro,

tajnik: D. Louterman, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisana očitovanja koja su podnijeli:

- za Ayuntamiento de Sevilla (Općina Sevilla), E. Barrero González, član općinske pravne službe, u svojstvu agenta,
- za španjolsku vladu, Carlos Bastarreche Saguees, glavni direktor zadužen za pravosudnu i institucijsku koordinaciju Zajednice, i Antonio Hierro Hernández-Mora, *Abogado del Estado*, u svojstvu agenata,
- za Komisiju Europskih zajednica, D. Calleja y Crespo, član pravne službe, u svojstvu agenta,

uzimajući u obzir izvještaj za raspravu,

saslušavši usmena očitovanja koja su podnijeli Ayuntamiento de Sevilla (Općina Sevilla), španjolska vlada, koju je zastupao Rosario Silva de Lapuerta, *Abogado del Estado*, u svojstvu agenta, i Komisija na raspravi održanoj 2. svibnja 1991.,

saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 4. lipnja 1991.,

donosi sljedeću

Presudu

- 1 Rješenjem od 11. lipnja 1990., koje je Sud zaprimio 2. srpnja 1990., Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Vrhovni sud u Andaluziji) uputio je Sudu na temelju članka 177. Ugovora o EEZ-u dva prethodna pitanja o tumačenju članka 4. stavaka 1., 4. i 5. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).
- 2 Pitanja su upućena u okviru spora između Ayuntamiento de Sevilla (Općina Sevilla) i Recaudadores de las Zonas Primera y Segunda (poreznici za prvu i drugu zonu).
- 3 Iz spisa proizlazi da u skladu sa španjolskim zakonodavstvom poreznike za određenu zonu imenuju lokalna tijela na čijem području ti poreznici ubiru poreze te da poreznici moraju dati kauciju koju odrede ta lokalna tijela. Lokalna tijela usmjeravaju ih u obavljanju funkcija. Imaju pravo na naknadu u obliku premije za naplatu poreza, koja odgovara postotku iznosa naplaćenih bez prinude odnosno udjelu u dodatcima u slučaju prinudne naplate. Naposljetku, poreznici osnivaju vlastite urede i sami zapošljavaju pomoćno osoblje.
- 4 Pri obračunu premije za naplatu poreza poreznici za prvu i drugu zonu naplaćivali su porez na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV). Općina Seville podnijela je prigovor sudu Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla (Okružni gospodarski upravni sud u Sevilli), koji ga je odbio odlukom od 31. listopada 1988.
- 5 U tim okolnostima Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Vrhovni sud u Andaluziji) odlučio je prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
 - „1. Treba li članak 4. stavke 1. i 4. Direktive 77/388/EEZ tumačiti na način da je aktivnost koju obavljaju poreznici, s obzirom na sve njezine osobine, profesionalna usluga koja se obavlja samostalno, za koju se na temelju toga prima nagrada i koja stoga podliježe oporezivanju?
 2. Pod pretpostavkom da je to aktivnost koja se obavlja samostalno, treba li smatrati da je neoporeziva zbog toga što obuhvaća aktivnosti ili transakcije u kojima osobe sudjeluju kao javna tijela, u smislu članka 4. stavka 5. te direktive?”

- 6 Za potpuniji prikaz činjenica u glavnom postupku, tijeka postupka i pisanih očitovanja podnesenih Sudu upućuje se na izvještaj za raspravu. Ti dijelovi spisa u nastavku se spominju ili razmatraju samo u mjeri u kojoj je to potrebno za obrazloženje odluke Suda.

Prvo pitanje

- 7 Članak 4. stavak 1. Šeste direktive glasi:

„1. Poreznim obveznikom smatra se svaka osoba koja samostalno obavlja bilo koju gospodarsku aktivnost navedenu u stavku 2. i na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.” [neslužbeni prijevod]

- 8 Nacionalni sud želi znati koje čimbenike treba uzeti u obzir pri odlučivanju o tome treba li aktivnost poreznika smatrati aktivnošću koja se obavlja samostalno u smislu te odredbe.

- 9 U tom pogledu u članku 4. stavku 4. prvom podstavku navodi se:

„Uporabom riječi ‚samostalno‘ u stavku 1. isključuju se iz oporezivanja zaposlene i ostale osobe ukoliko su vezane za poslodavca ugovorom o radu ili bilo kojim drugim pravnim vezama kojima se stvara odnos poslodavca i zaposlenika u pogledu uvjeta rada, nagrađivanja i odgovornosti poslodavca.” [neslužbeni prijevod]

- 10 Iz spisa proizlazi da poreznici ne primaju plaću i nisu vezani za Općinu ugovorom o radu. Stoga valja razmotriti čini li njihov pravni odnos s Općinom ipak odnos poslodavca i zaposlenika iz članka 4. stavka 4. direktive.

- 11 Kao prvo, s obzirom na uvjete rada, ne postoji odnos poslodavca i zaposlenika, jer sami poreznici samostalno, u granicama propisanim zakonom, nabavljaju i organiziraju osoblje, opremu i materijale koji su im potrebni za obavljanje aktivnosti.

- 12 S obzirom na to, činjenica da su poreznici u obavljanju svoje funkcije vezani za lokalna tijela, koja im mogu davati upute, i činjenica da podliježu disciplinskom nadzoru tih tijela, nisu odlučujuće pri utvrđivanju njihova pravnog odnosa s Općinom u smislu članka 4. stavka 4. direktive (u pogledu disciplinskog nadzora vidjeti presudu Suda od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska, C-235/85, Zb., str. 1471., t. 14.).

- 13 Kao drugo, s obzirom na nagrađivanje, ne postoji odnos zaposlenika i poslodavca, jer poreznici snose gospodarski rizik svoje aktivnosti zbog toga što njihova dobit ne ovisi samo o iznosu poreza koji su naplatili nego i o troškovima osoblja i opreme povezanih s tom aktivnošću.

- 14 Naposljetku, s obzirom na odgovornost poslodavca, činjenica da se Općinu može smatrati odgovornom za postupanje poreznika kada nastupaju u svojstvu predstavnika javnog tijela nije dovoljna za utvrđivanje postojanja odnosa poslodavca i zaposlenika.

- 15 Odlučujući kriterij u tom smislu odgovornost je koja proizlazi iz ugovornih odnosa u koje poreznici ulaze tijekom obavljanja aktivnosti i njihova odgovornost za štetu nanesenu trećim osobama kada ne nastupaju u svojstvu predstavnika javnog tijela.

- 16 Na prvo pitanje stoga valja odgovoriti da članak 4. stavke 1. i 4. Šeste direktive treba tumačiti na način da se aktivnost poreznika smatra aktivnošću koja se obavlja samostalno.

Drugo pitanje

- 17 Drugo pitanje tiče se tumačenja članka 4. stavka 5. Šeste direktive, čiji prvi podstavak glasi kako slijedi:

„Državne, regionalne i lokalne vlasti i ostali subjekti javnog prava ne smatraju se poreznim obveznicima u pogledu aktivnosti ili transakcija u kojima sudjeluju kao javna tijela, čak i u slučaju gdje ubiru davanja, pristojbe, doprinose ili plaćanja vezano uz te aktivnosti ili transakcije.” [neslužbeni prijevod]

- 18 Kao što je Sud već više puta zaključio, kada se ta odredba proučava s obzirom na ciljeve Direktive, iz nje jasno proizlazi da za primjenu izuzeća moraju biti ispunjena kumulativno dva uvjeta: aktivnosti mora obavljati javnopravno tijelo i to ih mora obavljati u svojstvu javnog tijela (presuda od 11. srpnja 1985., Komisija/Njemačka, C-107/84, Zb., str. 2655., t. 11.; gore navedena presuda od 26. ožujka 1987., Komisija/Nizozemska, t. 21.; presuda od 17. listopada 1989., Comune di Carpaneto Piacentino i dr., C-231/87 i C-129/88, Zb., str. 3233., t. 12.).
- 19 Što se tiče prvoga od ta dva uvjeta, Sud je u presudi Komisija/Nizozemska (u točki 21.) već zaključio da aktivnosti koje obavlja pojedinac ne mogu biti isključene iz područja primjene PDV-a samo zbog toga što obuhvaćaju obavljanje radnji koje ulaze u ovlasti javnih tijela.
- 20 Iz toga slijedi da se izuzeće od PDV-a propisano gore navedenom odredbom ne primjenjuje ako općina povjeri aktivnost naplate poreza samostalnoj trećoj osobi.
- 21 Stoga na drugo pitanje valja odgovoriti da članak 4. stavak 5. Šeste direktive treba tumačiti na način da se ta odredba ne primjenjuje ako javno tijelo ne obavlja određenu aktivnost neposredno nego ju je povjerilo samostalnoj trećoj osobi.

Troškovi

- 22 Troškovi podnošenja očitovanja Sudu koje su imale španjolska vlada i Komisija Europskih zajednica ne nadoknađuju se. Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka.

Slijedom navedenoga,

SUD (peto vijeće),

odlučujući o pitanjima koja mu je Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Vrhovni sud u Andaluziji) uputio rješenjem od 11. lipnja 1990., odlučuje:

1. **Članak 4. stavke 1. i 4. Šeste direktive treba tumačiti na način da se aktivnost poreznika smatra aktivnošću koja se obavlja samostalno.**
2. **Članak 4. stavak 5. Šeste direktive treba tumačiti na način da se ta odredba ne primjenjuje ako javno tijelo ne obavlja određenu aktivnost neposredno nego ju je povjerilo samostalnoj trećoj osobi.**

[Potpisi]

* Jezik postupka: španjolski

RADNI PRIJEVOD