

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
av den 25 juli 1991*

I mål C-202/90

har Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (avdelningen för förvaltningsmål) gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG -fördraget i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Ayuntamiento de Sevilla

och

Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda.

Begäran avser tolkningen av artikel 4.1, 4.4 och 4.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, fransk version; svensk specialutgåva del 09, volym 01).

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J. C. Moitinho de Almeida och domarna G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse och M. Zuleeg,

generaladvokat: G. Tesauo

justitiesekreterare: D. Louterman, avdelningsdirektör,

som beaktat de skriftliga yttrandena från

* Rättegångsspråk: spanska.

- Ayuntamiento de Sevilla, genom advokaten E. Barrero González, rättstjänsten i Ayuntamiento, i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom Carlos Bastarreche Sagües, generaldirektör med ansvar för samordning av gemenskapsrättsliga tvister, och Antonio Hierro Hernández-Mora, Abogado del Estado, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Calleja y Crespo, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten,

som hört de muntliga yttrandena från Ayuntamiento de Sevilla, Spaniens regering, företrädd av Rosario Silva de Lapuerta, Abogado del Estado, i egenskap av ombud, och kommissionen vid sammanträde den 2 maj 1991,

som hört generaladvokatens förslag till avgörande, framlagt vid sammanträde den 4 juni 1991,

meddelar följande

dom

- 1 Genom beslut av den 11 juni 1990, som inkom till domstolen den 2 juli 1990 har Tribunal Superior de Justicia de Andalucía i enlighet med artikel 177 i EEG-fördraget ställt två frågor angående tolkningen av artikel 4.1, 4.4 och 4.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat "sjätte direktivet").
- 2 Dessa frågor har ställts inom ramen för en tvist som pågår mellan Ayuntamiento de Sevilla (Sevilla kommun) och Recaudadores de las Zonas primera y segunda (uppbördsmän i första och andra distrikten).
- 3 Det framgår av akten att de lokala uppbördsmännen (nedan kallade "uppbördsmän") enligt spansk lagstiftning utses av den kommun vars skatter de driver in och att de skall ställa en säkerhet som fastställs av kommunen. Vid fullgörandet av sin uppgift är de funktionellt underställda denna kommun. De

har rätt till ersättning i form av en bonus bestående av en procentuell andel av de belopp som drivs in utan tvång och en andel av de tillägg som tas ut vid tvångsindrivning. Slutligen har de egna kontorslokaler och anställer själva sin hjälppersonal.

4 Vid regleringen av vederlaget för indrivningen lade uppbördsmännen i första och andra distriktet på mervärdesskatt. Sevilla kommun anförde klagomål förvaltningsvägen vid Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, som ogillade klagomålet den 31 oktober 1988.

5 Då talan väcktes mot detta beslut, beslutade Tribunal Superior de Justicia de Andalucía att förklara målet vilande och ställa följande frågor till domstolen:

”a) Skall artikel 4.1 och 4.4 i direktiv 77/388/EEG tolkas så att en uppbördsmans verksamhet, med hänsyn tagen till allt som kännetecknar den, utgör en självständig yrkesverksamhet som ersätts som sådan och följaktligen är skattepliktig?

b) Om en uppbördsmans verksamhet anses utgöra en självständig verksamhet, skall den då ändå undantas från skatt med motiveringen att det gäller verksamhet eller transaktioner som utförs i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 i detta direktiv?”

6 För en utförligare redogörelse för omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, rättegångens förlopp och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Den första frågan

7 Artikel 4.1 i det sjätte direktivet har följande lydelse:

”Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”

- 8 Den nationella domstolen önskar få utrett vilka omständigheter man skall ta hänsyn till för att fastställa huruvida en sådan verksamhet som uppboräds-
männens skall anses självständigt bedriven i den mening som avses i denna
bestämmelse.
- 9 Om detta anges i artikel 4.4 första stycket följande:
- ”Användningen av uttrycket ’självständigt’ i punkt 1 undantar anställda och
övriga personer från skatten i den mån de är bundna till en arbetsgivare av
ett anställningsavtal eller av några andra rättsliga bindningar som skapar ett
anställningsförhållande vad beträffar arbetsvillkor, lön och arbetsgivar-
ansvar.”
- 10 Det framgår av akten att uppborädsmännen inte uppbär lön och att de inte är
bundna till kommunen av ett anställningsavtal. Följaktligen måste det
undersökas om det rättsliga förhållandet till kommunen ändå skapar ett
anställningsförhållande som avses i artikel 4.4 i direktivet.
- 11 Vad för det första beträffar arbetsförhållandena finns det inte något anställ-
ningsförhållande, eftersom uppborädsmännen på egen hand inom ramen för
vad lagen föreskriver skaffar sig och organiserar den personal och den
utrustning som krävs för att de skall kunna bedriva sin verksamhet.
- 12 Under dessa omständigheter framstår inte det faktum att uppborädsmännen är
funktionellt underställda den kommunala myndigheten, som kan ge dem
instruktioner, och inte heller det faktum att de är underkastade disciplin-
kontroll från denna myndighets sida, som avgörande för bestämning av deras
rättsliga förhållande till kommunen med hänsyn till artikel 4.4 i direktivet
(beträffande disciplinkontrollen se domstolens dom av den 26 mars 1987,
kommissionen mot Nederländerna, punkt 14, i mål 235/85, Rec. s. 1471).
- 13 Vad för det andra beträffar lönevillkoren föreligger inte något anställ-
ningsförhållande, eftersom uppborädsmännen tar den ekonomiska risken i sin
verksamhet, såtillvida som den vinst de gör inte bara beror på de indrivna
skatterna, utan även på de utgifter de har i förbindelse med personal och
utrustning för verksamheten.
- 14 Vad slutligen beträffar arbetsgivaransvaret är den omständigheten att kommun-
en kan hållas ansvarig för uppborädsmännens uppträdande när de verkar som
representanter för den offentliga myndigheten inte tillräcklig för att man skall
kunna fastställa att det föreligger ett anställningsförhållande.

- 15 Det avgörande kriteriet är i det hänseendet det ansvar som härrör från de avtalsförhållanden uppbördsmännen har upprättat i utövandet av sin verksamhet samt deras ansvar för skador som orsakas tredje man när de inte verkar som representanter för den offentliga myndigheten.
- 16 Svaret på den första frågan blir därför att artikel 4.1 och 4.4 i det sjätte direktivet skall tolkas så att en sådan verksamhet som uppbördsmännens skall anses självständigt bedriven.

Den andra frågan

- 17 Den andra frågan rör tolkningen av artikel 4.5 i det sjätte direktivet, där följande föreskrivs i första stycket:

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppstår avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.”

- 18 Såsom domstolen har ansett vid flera tillfällen visar en prövning av denna bestämmelse mot bakgrund av direktivets syften att två villkor måste vara kumulativt uppfyllda för att regeln om behandling som icke skattskyldig person skall vara tillämplig, nämligen att verksamheten utövas av ett offentligrättsligt organ och att verksamheten utövas av detta organ i dess egenskap av myndighet (dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84 kommissionen mot Tyskland, Rec. s. 2655, punkt 11, dom av den 26 mars 1987 i ovannämnda mål kommissionen mot Nederländerna, punkt 21, dom av den 17 oktober 1989 i målen 231/87 och 129/88 Comune di Carpaneto Piacentino m. fl., Rec. s. 3233, punkt 12).
- 19 Vad beträffar det första av dessa två villkor har domstolen redan i ovannämnda dom av den 26 mars 1987, punkt 21, klargjort att en verksamhet som utövas av en privatperson inte är befriad från mervärdesskatt enbart på grund av att det är fråga om verksamhet som hör till den offentliga myndighetens behörighetsområde.
- 20 Därav följer att undantaget i ovannämnda bestämmelse inte är tillämpligt när en kommun överlämnar skatteuppbörden till en självständig tredje man.

- 21 Svaret på den andra frågan blir därför att artikel 4.5 i det sjätte direktivet skall tolkas så att den inte är tillämplig när en offentlig myndighets verksamhet inte utövas direkt, utan överlämnas till en självständig tredje man.

Rättegångskostnader

- 22 De kostnader som redovisats av Spaniens regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 11 juni 1990 förts vidare av Tribunal Superior de Justicia de Andalucia – följande dom:

- 1) Artikel 4.1 och 4.4 i det sjätte direktivet skall tolkas så att en sådan verksamhet som uppbördsmännens skall anses självständigt bedriven.
- 2) Artikel 4.5 i det sjätte direktivet skall tolkas så att den inte skall anses tillämplig när en offentlig myndighets verksamhet inte utövas direkt utan överlämnas till en självständig tredje man.

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Slynn

Grévisse

Zuleeg

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 25 juli 1991.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

J. C. Moitinho de Almeida
Ordförande på femte avdelningen