

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

25. juli 1991 *

I sag C-202/90,

angående en anmodning, som Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Afdelingen for Forvaltningssager) i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag

Ayuntamiento de Sevilla

mod

Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 4 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, J. C. Moitinho de Almeida, og dommerne G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse og M. Zuleeg,

generaladvokat: G. Tesauro
justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman,

* Processprog: spansk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Sevilla kommune ved kommunens advokat E. Barrero González, som befuldmægtiget,
- den spanske regering ved director general de coordinación jurídica e institucional comunitaria, Carlos Bastarreche Sagües, og abogado del Estado, Antonio Hierro Hernández-Mora, som befuldmægtigede,
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Calleja y Crespo, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Sevilla kommune, den spanske regering ved abogado del Estado, Rosario Silva de Lapuerta, som befuldmægtiget, og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg under retsmødet den 2. maj 1991,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 4. juni 1991,

afsagt følgende

Dom

- 1 Ved kendelse af 11. juni 1990, indgået til Domstolen den 2. juli s.å., har Tribunal Superior de Justicia de Andalucía i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 stillet to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 4 og 5, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

- 2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Sevilla kommune og Recaudadores de las Zonas primera y segunda (afgiftsopkrævere i første og andet distrikt).
- 3 Det fremgår af sagen, at ifølge spansk lovgivning udnævnes lokale afgiftsopkrævere (herefter benævnt »afgiftsopkrævere«) af den kommune, for hvilken de opkræver skatter og afgifter, og de skal stille en sikkerhed, som kommunen fastsætter. Under udøvelsen af deres opgave står de i et funktionelt underordningsforhold til vedkommende kommune. De har krav på vederlag i form af et honorar i forbindelse med frivillig opkrævning, som andrager en procentdel af frivilligt indbetalte beløb, og en andel af de tillæg, der opkræves i tilfælde af tvangsinddrivelse. De opretter endelig deres egne kontorer og ansætter selv det personale, som skal bistå dem.
- 4 Da afgiftsopkræverne i første og andet distrikt udfærdigede afregningen af de beløb, de modtog for deres arbejde, lagde de merværdiafgift til beløbet (herefter benævnt »moms«). Sevilla kommune anfægtede afregningen under en forvaltnings-sag for Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, som ved afgørelse af 31. oktober 1988 ikke gav kommunen medhold.
- 5 Under en anke af denne afgørelse har Tribunal Superior de Justicia de Andalucía besluttet at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »a) Er der under henvisning til det anførte om den virksomhed, der udøves af afgiftsopkrævere, herved tale om tjenesteydelser mod vederlag som led i selvstændigt liberalt erhverv og dermed afgiftspligtig virksomhed i betydningen i artikel 4, stk. 1 og 4, i direktiv 77/388/EØF?
- b) Såfremt den nævnte virksomhed betragtes som selvstændig virksomhed, spørges, om den er afgiftsfri, idet der er tale om virksomhed eller transaktioner, som udøves eller foretages som led i udøvelsen af offentlig virksomhed, jf. direktivets artikel 4, stk. 5?«

- 6 Vedrørende hovedsagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt de skriftlige indlæg indgivet til Domstolen henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Det første spørgsmål

- 7 Artikel 4, stk. 1, i sjette direktiv bestemmer:

»Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.«

- 8 Den nationale ret er i tvivl om hvilke omstændigheder, der skal lægges til grund for at afgøre, om en virksomhed som den af afgiftsopkrævere udøvede skal anses for selvstændigt udøvet efter betydningen i denne bestemmelse.

- 9 Herom præciserer artikel 4, stk. 4, første afsnit:

»Ved udtrykket 'selvstændigt', som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.«

- 10 Det fremgår af sagen, at afgiftsopkræverne ikke modtager løn og ikke er forpligtede over for kommunen ved en arbejdskontrakt. Det må derfor undersøges, om det retlige forhold til kommunen alligevel skaber det i direktivets artikel 4, stk. 4, omhandlede arbejdstager-/arbejdsgiverforhold.

- 11 Hvad for det første angår arbejdsvilkårene foreligger der ikke et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, idet afgiftsopkræverne inden for lovgivningens rammer selv sørger for og råder over det personale og materiel, der kræves til virksomhedens udøvelse.
- 12 På denne baggrund ses afgiftsopkrævernes funktionelle underordningsforhold i forhold til kommunalforvaltningen, som kan give dem instruktioner, og hvis disciplinærkontrol de er undergivet, ikke at give dem et sådant retligt forhold til kommunen, som omhandles i direktivets artikel 4, stk. 4, (jf. vedrørende disciplinærkontrol Domstolens dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 14).
- 13 Hvad for det andet angår aflønningsvilkårene foreligger der ikke et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, idet afgiftsopkræverne selv bærer den økonomiske risiko ved deres virksomhed, for så vidt som den indtjening, de får derved, ikke alene er afhængig af de opkrævede afgiftsbeløb, men også af de omkostninger, som er forbundet med anvendelsen af det for deres virksomhed nødvendige personale og materiel.
- 14 For så vidt angår arbejdsgiverens ansvar, er det forhold, at kommunen kan holdes ansvarlig for afgiftsopkrævernes adfærd, når de handler som myndighedspersoner, ikke tilstrækkeligt til at skabe et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold.
- 15 Det afgørende kriterium i denne forbindelse er det ansvar, som følger af de kontraktforhold, som afgiftsopkræverne har indgået i forbindelse med udøvelsen af deres virksomhed, samt deres ansvar for skade, som påføres tredjemand, når de ikke handler som myndighedspersoner.
- 16 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 4, skal fortolkes således, at virksomhed som afgiftsopkræver må betragtes som selvstændig virksomhed.

Det andet spørgsmål

- 17 Det andet spørgsmål vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv, hvis første afsnit bestemmer:
- »Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer, for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.«
- 18 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, fremgår det af en gennemgang af denne tekst i lyset af direktivets formål, at to kumulative betingelser skal være opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse finder anvendelse, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, præmis 11; nævnte dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, præmis 21; dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino-m.fl., Sml. s. 3233, præmis 12).
- 19 For så vidt angår den første af disse to betingelser har Domstolen allerede præciseret i dom af 26. marts 1987, præmis 21, at virksomhed udøvet af en privatperson ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer.
- 20 Heraf følger det, at når en kommune overlader afgiftsopkrævningen til en selvstændig tredjemand, finder undtagelsen i henhold til den citerede bestemmelse ikke anvendelse.
- 21 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, når en offentlig myndigheds virksomhed ikke udøves direkte, men er overdraget en selvstændig tredjemand.

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af den spanske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale domstol, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal Superior de Justicia de Andalucía ved kendelse af 11. juni 1990, for ret:

- 1) Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 4, skal fortolkes således, at virksomhed som afgiftsopkræver må betragtes som selvstændig virksomhed.
- 2) Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, skal fortolkes således, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, når en offentlig myndigheds virksomhed ikke udøves direkte, men er overdraget en selvstændig tredjemand.

Moitinho de Almeida

Rodríguez Iglesias

Slynn

Grévisse

Zuleeg

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 25. juli 1991.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

J. C. Moitinho de Almeida
Formand for Femte Afdeling