

61990J0202

DOMSTOLENS DOM (FEMTE AFDELING) AF 25. JULI 1991. - AYUNTAMIENTO DE SEVILLA MOD RECAUDADORES DE TRIBUTOS DE LA ZONE PRIMERA Y SEGUNDA. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA - SPANIEN. - MOMSPLIGTIGE - OFFENTLIGRETLIGE ORGANER. - SAG C-202/90.

Samling af Afgørelser 1991 side I-04247

svensk specialudgave side I-00385

finsk specialudgave side I-00401

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

1. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - det fælles merværdiafgiftssystem - selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed efter betydningen i artikel 4 i sjette direktiv - virksomhed som den, der i Spanien varetages af opkrævere af kommunale skatter

(Raadets direktiv 77/388, art. 4, stk. 1 og 4)

2. Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgift - det fælles merværdiafgiftssystem - afgiftspligtige personer - offentligretlige organer - momsfratagelse for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed - betingelse - virksomheden udøvet direkte

(Raadets direktiv 77/388, art. 4, stk. 5)

Sammendrag

1. Artikel 4, stk. 1 og 4, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at virksomhed som den, der i Spanien udøves af de lokale afgiftsopkrævere, som er udnævnt af den kommune, for hvilken de opkræver skatter og afgifter, skal anses for selvstændig, dels fordi disse afgiftsopkrævere ikke modtager løn og ikke er forpligtede over for kommunen ved en arbejdskontrakt, dels fordi de retsregler, der regulerer

deres virksomhed, ikke indebaerer et arbejdstagerforhold til den kommune, som goer brug af deres ydelser.

2. Artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter, hvorefter offentligretlige organer ikke anses for afgiftspligtige, for saa vidt angaar virksomhed eller transaktioner, som de udoever i egenskab af offentlig myndighed, skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, naar en offentlig myndigheds virksomhed ikke udoeves direkte, men er overdraget en selvstaendig tredjemand.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 11. juni 1990, indgaaet til Domstolen den 2. juli s.aa., har Tribunal Superior de Justicia de Andalucia i medfoer af EOEF-Traktatens artikel 177 stillet to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 4 og 5, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benaevnt "sjette direktiv").

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en sag mellem Sevilla kommune og Recaudadores de las Zonas primera y segunda (afgiftsopkraevere i foerste og andet distrikt).

3 Det fremgaar af sagen, at ifoelge spansk lovgivning udnaevnes lokale afgiftsopkraevere (herefter benaevnt "afgiftsopkraevere") af den kommune, for hvilken de opkraever skatter og afgifter, og de skal stille en sikkerhed, som kommunen fastsaetter. Under udoevelsen af deres opgave staar de i et funktionelt underordningsforhold til vedkommende kommune. De har krav paa vederlag i form af et honorar i forbindelse med frivillig opkraevning, som andrager en procentdel af frivilligt indbetalte beloeb, og en andel af de tillæg, der opkraeves i tilfaelde af tvangsinddrivelse. De opretter endelig deres egne kontorer og ansaetter selv det personale, som skal bistaa dem.

4 Da afgiftsopkraeverne i foerste og andet distrikt udfaerdigede afregningen af de beloeb, de modtog for deres arbejde, lagde de mervaerdiafgift til beloebet (herefter benaevnt "moms"). Sevilla kommune anfaegtede afregningen under en forvaltningssag for Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, som ved afgoerelse af 31. oktober 1988 ikke gav kommunen medhold.

5 Under en anke af denne afgoerelse har Tribunal Superior de Justicia de Andalucia besluttet at udsaette sagen og stille Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

"a) Er der under henvisning til det anfoerte om den virksomhed, der udoeves af afgiftsopkraevere, herved tale om tjenesteydelser mod vederlag som led i selvstaendigt liberalt erhverv og dermed afgiftspligtig virksomhed i betydningen i artikel 4, stk. 1 og 4, i direktiv 77/388/EOEF?

b) Saaframt den naevnte virksomhed betragtes som selvstaendig virksomhed, spoerges, om den er afgiftsfri, idet der er tale om virksomhed eller transaktioner, som udoeves eller foretages som led i udoevelsen af offentlig virksomhed, jf. direktivets artikel 4, stk. 5?"

6 Vedroerende hovedsagens faktiske omstaendigheder, retsforhandlingernes forloeb samt de skriftlige indlaeg indgivet til Domstolen henvises i oevrigt til retsmoederapporten. Disse omstaendigheder omtales derfor kun i det foelgende i det omfang, det er noedvendigt for forstaaelsen af Domstolens argumentation.

Det foerste spoergsmaal

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

"Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstaendigt og uanset stedet udoever en af de i stk. 2 naevnte former for oekonomisk virksomhed uanset formaalet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed."

8 Den nationale ret er i tvivl om hvilke omstaendigheder, der skal laegges til grund for at afgoere, om en virksomhed som den af afgiftsopkraevere udoevende skal anses for selvstaendigt udoevet efter betydningen i denne bestemmelse.

9 Herom praeciserer artikel 4, stk. 4, foerste afsnit:

"Ved udtrykket 'selvstaendigt', som er anvendt i stk. 1, undtages fra beskatningen loenmodtagere og andre personer, for saa 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 afloenningsvilkaar og arbejdsgiverens ansvar."

10 Det fremgaar af sagen, at afgiftsopkraeverne ikke modtager loen og ikke er forpligtede over for kommunen ved en arbejdskontrakt. Det maa derfor undersoeges, om det retlige forhold til kommunen alligevel skaber det i direktivets artikel 4, stk. 4, omhandlede arbejdstager-/arbejdsgiverforhold.

11 Hvad for det foerste angaar arbejdsvilkaarene foreligger der ikke et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, idet afgiftsopkraeverne inden for lovgivningens rammer selv soerger for og raader over det personale og materiel, der kraeves til virksomhedens udoevelse.

12 Paa denne baggrund ses afgiftsopkraevernes funktionelle underordningsforhold i forhold til kommunalforvaltningen, som kan give dem instruktioner, og hvis disciplinaerkontrol de er undergivet, ikke at give dem et saadant retligt forhold til kommunen, som omhandles i direktivets artikel 4, stk. 4, (jf. vedroerende disciplinaerkontrol Domstolens dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, praemis 14).

13 Hvad for det andet angaar afloenningsvilkaarene foreligger der ikke et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold, idet afgiftsopkraeverne selv baerer den oekonomiske risiko ved deres virksomhed, for saa vidt som den indtjening, de faar derved, ikke alene er afhaengig af de opkraevende afgiftsbeloeb, men ogsaa af de omkostninger, som er forbundet med anvendelsen af det for deres virksomhed noedvendige personale og materiel.

14 For saa vidt angaar arbejdsgiverens ansvar, er det forhold, at kommunen kan holdes ansvarlig for afgiftsopkraevernes adfaerd, naar de handler som myndighedspersoner, ikke tilstraekkeligt til at skabe et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold.

15 Det afgoerende kriterium i denne forbindelse er det ansvar, som foelger af de kontraktforhold, som afgiftsopkraeverne har indgaaet i forbindelse med udoevelsen af deres virksomhed, samt deres ansvar for skade, som paafoeres tredjemand, naar de ikke handler som myndighedspersoner.

16 Det foerste spoergsmaal skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 4, skal fortolkes saaledes, at virksomhed som afgiftsopkraever maa betragtes som selvstaendig virksomhed.

Det andet spoergsmaal

17 Det andet spoergsmaal vedroerer fortolkningen af artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv, hvis foerste afsnit bestemmer:

"Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer, for saa vidt angaar virksomhed eller transaktioner, som de udoever eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, ogsaa selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag."

18 Som Domstolen gentagne gange har fastslaaet, fremgaar det af en gennemgang af denne tekst i lyset af direktivets formaal, at to kumulative betingelser skal vaere opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse finder anvendelse, nemlig et offentligretligt organs udoevelse af virksomhed og udoevelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, praemis 11; naevnte dom af 26.3.1987, Kommissionen mod Nederlandene, praemis 21; dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, praemis 12).

19 For saa vidt angaar den foerste af disse to betingelser har Domstolen allerede praeciseret i dom af 26. marts 1987, praemis 21, at virksomhed udoevet af en privatperson ikke er fritaget for moms, blot fordi den bestaar i at foretage handlinger, som henhoerer under den offentlige myndigheds praerogativer.

20 Heraf foelger det, at naar en kommune overlader afgiftsopkraevningen til en selvstaendig tredjemand, finder undtagelsen i henhold til den citerede bestemmelse ikke anvendelse.

21 Det andet spoergsmaal skal derfor besvares med, at artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, naar en offentlig myndigheds virksomhed ikke udoeves direkte, men er overdraget en selvstaendig tredjemand.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

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

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Tribunal Superior de Justicia de Andalucia ved kendelse af 11. juni 1990, for ret:

1) Sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 4, skal fortolkes saaledes, at virksomhed som afgiftsopkraever maa betragtes som selvstaendig virksomhed.

2) Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, skal fortolkes saaledes, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, naar en offentlig myndigheds virksomhed ikke udoeves direkte, men er overdraget en selvstaendig tredjemand.