

61990J0202

ARREST VAN HET HOF (VIJFDE KAMER) VAN 25 JULI 1991. - AYUNTAMIENTO DE SEVILLA TEGEN RECAUDADORES DE TRIBUTOS DE LA ZONE PRIMERA Y SEGUNDA. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE ANDALUCIA - SPANJE. - BEGRIP BELASTINGPLICHTIGE - PUBLIEKRECHTELIJKE ORGANEN. - ZAAK C-202/90.

Jurisprudentie 1991 bladzijde I-04247

Zweedse bijz. uitgave bladzijde I-00385

Finse bijz. uitgave bladzijde I-00401

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

Trefwoorden

++++

1. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Zelfstandig verrichte economische activiteiten in zin van artikel 4 van Zesde richtlijn - Activiteiten als die van in Spanje met inning van lokale belastingen belaste ontvangers

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, leden 1 en 4)

2. Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastingplichtigen - Publiekrechtelijke lichamen - Niet-belastingplichtigheid voor werkzaamheden die zij "als overheid" verrichten - Voorwaarde - Rechtstreekse uitoefening van werkzaamheden

Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 4, lid 5)

Samenvatting

1. Artikel 4, leden 1 en 4, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd, dat werkzaamheden als die van de ressortsontvangers in Spanje, die worden benoemd door de lokale

overheid waarvoor zij de belasting innen, moeten worden geacht zelfstandig te worden verricht, want behalve dat deze ontvangers geen salaris genieten en zij geen arbeidsovereenkomst hebben met de gemeente, houdt de juridische band in het kader waarvan zij hun werkzaamheden verrichten, geen verhouding van ondergeschiktheid in ten opzichte van de overheid die van hun diensten gebruik maakt.

2. Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting, waarin is bepaald dat publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, moet aldus worden uitgelegd, dat het niet van toepassing is wanneer de werkzaamheden van een overheidsinstantie niet rechtstreeks worden verricht, maar aan een zelfstandige derde worden toevertrouwd.

Partijen

In zaak C-202/90,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van het Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, in het aldaar aanhangig geding tussen

Ayuntamiento de Sevilla

en

Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, leden 1, 4 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: J. C. Moitinho de Almeida, kamerpresident, G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse en M. Zuleeg, rechters,

advocaat-generaal: G. Tesouro

griffier: D. Louterman, hoofdadministrateur

gelet op de opmerkingen ingediend door:

- de Ayuntamiento de Sevilla, vertegenwoordigd door E. Barrero González, lid van de juridische dienst van de Ayuntamiento, als gemachtigde,

- de Spaanse regering, vertegenwoordigd door C. Bastarache Saguees, directeur-generaal Coördinatie juridische en institutionele aangelegenheden van de Gemeenschappen, en A. Hierro Hernández-Mora, abogado del Estado, als gemachtigden,

- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Calleja y Crespo, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Ayuntamiento de Sevilla, de Spaanse regering, vertegenwoordigd door R. Silva de Lapuerta, abogado del Estado, als gemachtigde, en de Commissie ter terechtzitting van 2 mei 1991,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 4 juni 1991,

het navolgende

Arrest

Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikking van 11 juni 1990, ingekomen bij het Hof op 2 juli daaraanvolgend, heeft het Tribunal Superior de Justicia de Andalucía krachtens artikel 177 EEG-Verdrag twee prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 4, leden 1, 4 en 5, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: "Zesde richtlijn").

2 Die vragen zijn gerezen in het kader van een geschil tussen de Ayuntamiento de Sevilla (gemeente Sevilla) en de Recaudadores de las Zonas primera y segunda ((belastingontvangers van het eerste en het tweede ressort (zona))).

3 Blijkens het dossier worden ingevolge de Spaanse wet de ressortontvangers (hierna: "ontvangers") benoemd door de plaatselijke overheid waarvoor zij de belasting innen, en moeten zij de door deze overheid bepaalde waarborg stellen. Bij het vervullen van hun taak zijn zij in functioneel opzicht afhankelijk van die plaatselijke overheid. Zij hebben recht op een beloning in de vorm van een vrij overeengekomen incassopremie, zijnde een percentage van de vrijwillig voldane bedragen, en een aandeel in de verhogingen bij gedwongen executie. Ten slotte vestigen zij hun eigen kantoren en werven zij zelf hun personeel aan.

4 Bij de afrekening van de incassopremie verhoogden de ontvangers van het eerste en het tweede ressort het bedrag daarvan met belasting over de toegevoegde waarde (hierna: "BTW"). De gemeente Sevilla diende tegen deze wijze van afrekening een bezwaarschrift in bij het Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, dat het bezwaarschrift verwierp bij beschikking van 31 oktober 1988.

5 Nadat tegen deze beschikking administratiefrechtelijk beroep was ingesteld voor het Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, heeft deze instantie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

"a) Moet artikel 4, leden 1 en 4, van richtlijn 77/388/EEG aldus worden uitgelegd, dat de door belastingontvangers verrichte werkzaamheden, gelet op de kenmerken ervan, zijn aan te merken als diensten die in het kader van een beroep zelfstandig en tegen vergoeding worden verricht, zodat zij aan de BTW zijn onderworpen?

b) Zo deze werkzaamheden als zelfstandig verrichte activiteiten moeten worden beschouwd, moeten zij dan niettemin worden geacht niet aan BTW te zijn onderworpen, omdat het gaat om 'als overheid verrichte' werkzaamheden of handelingen in de zin van artikel 4, lid 5, van de richtlijn?"

6 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten van het hoofdgeding, het procesverloop alsmede de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting. Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven, voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof.

De eerste vraag

7 Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt het volgende:

"Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit."

8 De nationale rechter vraagt, op basis van welke elementen moet worden vastgesteld, of werkzaamheden als die van ontvangers al dan niet moeten worden geacht zelfstandig te worden verricht in de zin van deze bepaling.

9 Dienaangaande is in artikel 4, lid 4, eerste alinea, nader bepaald:

"De in lid 1 gebezigde term 'zelfstandig' sluit van de belastingheffing loontrekkenden en andere personen uit, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever."

10 Blijkens het dossier genieten de ontvangers geen salaris en hebben zij geen arbeidsovereenkomst met de gemeente. Derhalve moet worden nagegaan, of de juridische band met de gemeente er desalniettemin een is, waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat, in de zin van artikel 4, lid 4, van de richtlijn.

11 Ten aanzien van de arbeidsvoorwaarden is er geen verhouding van ondergeschiktheid, wanneer ontvangers zelfstandig, binnen de door de wet gestelde grenzen, het personeel en materieel kunnen aantrekken en organiseren, dat nodig is voor de uitvoering van hun werkzaamheden.

12 In die omstandigheden is het feit dat de ontvangers functioneel afhankelijk zijn van het gemeentelijk gezag, dat hun instructies kan geven, alsmede dat zij tuchtrechtelijk aan dat gezag zijn onderworpen, niet doorslaggevend voor de wijze waarop hun juridische band met de gemeente in het licht van artikel 4, lid 4, van de richtlijn moet worden gekwalificeerd (zie voor het disciplinair toezicht het arrest van het Hof van 26 maart 1987, zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471, r.o. 14).

13 Ten aanzien van de bezoldigingsvoorwaarden is er geen verhouding van ondergeschiktheid, wanneer de ontvangers de economische risico's van hun werkzaamheden dragen, in zoverre de winst die zij daaruit behalen, niet alleen afhangt van het bedrag aan geïnde belastingen, maar ook van de uitgaven in verband met de organisatie van het voor hun werkzaamheden ingezette personeel en materieel.

14 Wat ten slotte de verantwoordelijkheid van de werkgever betreft, is de omstandigheid dat de gemeente voor de gedragingen van de ontvangers aansprakelijk kan worden gesteld wanneer zij als gemachtigde van de overheid handelen, niet voldoende om een verhouding van ondergeschiktheid aan te nemen.

15 In dit opzicht is het beslissende criterium de aansprakelijkheid van de ontvangers uit hoofde van de contractuele betrekkingen die zij in de uitoefening van hun werkzaamheden aangaan,

alsmede hun aansprakelijkheid voor schade aan derden wanneer zij niet als gemachtigden van de overheid handelen.

16 Op de eerste vraag moet derhalve worden geantwoord, dat artikel 4, leden 1 en 4, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat werkzaamheden als die van ontvangers moeten worden geacht zelfstandig te worden verricht.

De tweede vraag

17 De tweede vraag betreft de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn; in de eerste alinea daarvan is bepaald:

"De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen."

18 Gelijk het Hof meermaals heeft geoordeeld, blijkt uit deze bepaling in verband met de doelstellingen van de richtlijn duidelijk, dat voor niet-belastingplichtigheid cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid (arresten van 11 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655, r.o. 11; 26 maart 1987, Commissie/Nederland, reeds aangehaald, r.o. 21; 17 oktober 1989, gevoegde zaken 231/87 en 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., Jurispr. 1989, blz. 3233, r.o. 12).

19 Ten aanzien van de eerste voorwaarde verklaarde het Hof reeds in het aangehaalde arrest van 26 maart 1987 (r.o. 21), dat door een particulier verrichte werkzaamheden niet van BTW zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren.

20 Daaruit volgt, dat wanneer een gemeente het ontvangen van belasting aan zelfstandige derden toevertrouwt, de in voornoemde bepaling geregelde uitsluiting niet van toepassing is.

21 Bijgevolg moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat deze bepaling niet van toepassing is wanneer de werkzaamheden van een overheidsinstantie niet rechtstreeks worden verricht, maar aan een zelfstandige derde worden toevertrouwd.

Beslissing inzake de kosten

Kosten

22 De kosten door de Spaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

Dictum

HET HOF VAN JUSTITIE (Vijfde kamer),

uitspraak doende op de door het Tribunal Superior de Justicia de Andalucia bij beschikking van 11 juni 1990 gestelde vragen, verklaart voor recht:

1) Artikel 4, leden 1 en 4, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat werkzaamheden als die van ontvangers moeten worden geacht zelfstandig te worden verricht.

2) Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat het niet van toepassing is wanneer de werkzaamheden van een overheidsinstantie niet rechtstreeks worden verricht, maar aan een zelfstandige derde worden toevertrouwd.