

61990J0202

Domstolens dom (femte avdelningen) den 25 juli 1991. - Ayuntamiento de Sevilla mot Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda. - Begäran om förhandsavgörande: Tribunal Superior de Justicia de Andalucía - Spanien. - Mervärdesskattskyldiga personer - Offentligrättsliga organ. - Mål C-202/90.

Rättsfallssamling 1991 s. I-04247

Svensk specialutgåva s. I-00385

Finsk specialutgåva s. I-00401

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1. Skattebestämmelser - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt - ekonomisk verksamhet som bedrivs självständigt i den mening som avses i artikel 4 i det sjätte direktivet - verksamhet av det slag som bedrivs av uppbördsmän med uppgift att driva in lokala skatter i Spanien

(artikel 4.1 och 4.4 i rådets direktiv 77/388)

2. Skattebestämmelser - harmonisering av lagstiftning - omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt - skattskyldiga personer - offentligrättsliga organ - verksamhet som bedrivs i egenskap av offentliga myndigheter skall inte behandlas som skattepliktig - villkor - verksamheten utövas direkt

(artikel 4.5 i rådets direktiv 77/388)

Sammanfattning

1. Artikel 4.1 och 4.4 i det sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så att en sådan verksamhet som bedrivs av lokala uppbördsmän i Spanien, som utses av den kommun vars skatter de driver in, skall anses som självständigt bedriven, eftersom dessa uppbördsmän inte uppbär lön och inte är bundna till kommunen av ett anställningsavtal, och eftersom de rättsliga förhållanden inom ramen för vilka de utövar sin verksamhet inte skapar ett anställningsförhållande gentemot den kommun som

använder sig av deras tjänster.

2. Artikel 4.5 i det sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter, där det föreskrivs att offentligtsliga

organ inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, skall tolkas så att den inte skall anses tillämplig när en offentlig myndighets verksamhet inte utövas direkt utan överlämnas till en självständig tredje man.

Parter

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. Tesouro

justitiesekreterare: D. Louterman, avdelningsdirektör,

som beaktat de skriftliga yttrandena från

- Ayuntamiento de Sevilla, genom advokaten E. Barrero González, rättstjänsten i Ayuntamiento, i egenskap av ombud,

- Spaniens regering, genom Carlos Bastarache 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

Domskäl

dom

1 Genom beslut av den 11 juni 1990, som inkom till domstolen den 2 juli 1990 har Tribunal Superior de Justicia de Andalucia 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 distrikten 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 Andalucia 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 uppbördsmännens 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 arbetsgivaransvar."

10 Det framgår av akten att uppbördsmännen 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 anställningsförhållande, eftersom uppbördsmännen 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 uppbördsmännen är funktionellt underställda den kommunala myndigheten, som kan ge dem instruktioner, och inte heller det faktum att de är underkastade disciplinkontroll 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 anställningsförhållande, eftersom uppbördsmännen tar den ekonomiska risken i sin verksamhet, såtillvida som den vinst de gör inte bara beror på de individa 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 kommunen kan hållas ansvarig för uppbördsmännens 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 uppbär 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.

Beslut om rättegångskostnader

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.

Domslut

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 Andalucía - följande dom:

1) Artikel 4.1 och 4.4 i det sjätte direktivet skall tolkas så att en sådan verksamhet som uppbördsverkställigheten 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.