

61990C0202

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro fremsat den 4. juni 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hr. afdelingsformand,

De herrer dommere,

1. De praejudicielle spoergsmaal, som Tribunal Superior de Justicia de Andalucia har forelagt Domstolen, vedroerer fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 4 og 5, i Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter benaevnt "det sjette momsdirektiv"). Den forelaeggende rets spoergsmaal gaar navnlig ud paa, om hvorvidt virksomhed som afgiftsopkraever i medfoer af og ved anvendelsen af de naevnte faellesskabsbestemmelser skal anses for et arbejde, hvor der bestaar et underordningsforhold, eller om det er selvstaendigt, og, saafremt det sidste er tilfaeldet, om virksomheden alligevel er fritaget for mervaerdiafgift, da der er tale om en virksomhed udoevet i egenskab af "offentlig myndighed".

Idet jeg tillader mig at henvise til retsmoederapporten vedroerende de naermere detaljer, skal jeg blot redegøere for sagens vaesentligste elementer.

2. En reform, som for nylig er gennemfoert i det spanske afgiftssystem (2), har i det store og hele overdraget ansvaret for opkraevning af skatter til den statslige finansadministration. Dette gaelder saavel statsskatter som skatter til de selvstyrende enheder, hvilket har haft til foelge, at den opkraevningsvirksomhed, som var overdraget til tredjemaend (3), er afskaffet. Dog kan de lokale enheder, navnlig kommunerne, foretage opkraevningen af visse skatter og afgifter og til dette formaal udnaevne afgiftsopkraevere og pantefogeder (4).

Den ordning, som gaelder for afgiftsopkraevere, indeholdes i de naevnte bestemmelser om skatte- og afgiftsmyndighederne samt i loven om afgiftsopkraevning og afgiftsopkraevere (5), hvis

bestemmelser er ganske klare med hensyn til den paagaeldende virksomheds art. Paa den ene side udnaevnes afgiftsopkraeverne af kommunerne efter en udvaelgelsesproeve, udoever deres virksomhed under kontrol af kassererkontorerne i de kommuner, som har udpeget dem, og har visse rettigheder og praerogativer, som tilkommer myndighedspersoner. Paa den anden side skal de dog stille en sikkerhed, som fastsaettes af de kommuner, for hvilke de foretager opkraevningen, de ansaetter selvstaendigt det personale, som skal bistaa dem i vedkommende distrikt, og bestemmer mere generelt, hvorledes deres virksomhed skal tilrettelaegges, og de har krav paa vederlag i form af et opkraevningshonorar, som andrager en procentdel af frivilligt indbetalte beløb samt en andel af de tillæg, der opkraeves ved for sen betaling.

3. Afgiftsopkraeverne i foerste og andet distrikt i Sevilla kommune lagde merværdiafgift til beløbet ved beregningen af opkraevningshonoraret. Denne overvæltning af afgift anfaegtede kommunen ved et sagsanlæg for Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevilla, som under henvisning til afgiftsstyrelsens retningslinjer ikke gav kommunen medhold med den begrundelse, at afgiftsopkraevere skal anses for selvstaendige erhvervsdrivende, eftersom de foretager deres transaktioner regelmaessigt og selvstaendigt og mod vederlag: de er derfor momspligtige.

Sevilla kommune ankede denne afgørelse til Tribunal Superior de Justicia de Andalucia, som har besluttet at foretage en præjudiciel forelæggelse for Domstolen.

4. Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret en fortolkning af artikel 4, stk. 1 og 4, i det sjette momsdirektiv med henblik paa at fastlægge, om afgiftsopkraeveres virksomhed udoeves selvstaendigt og dermed er en afgiftspligtig virksomhed.

Først skal jeg henvise til, at artikel 4, stk. 1, definerer en afgiftspligtig person som enhver, der "selvstaendigt" udoever en økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed. Begrebet økonomisk virksomhed forstås som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Udtrykket "selvstaendigt" defineres derefter negativt i samme artikels stk. 4 paa den maade, at "loenmodtagere og andre personer, for saa vidt de er forpligtet over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og afloenningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar", undtages fra beskattningen.

5. Jeg mener, at det klart er udelukket, at afgiftsopkraevere er loenmodtagere eller forpligtede over for forvaltningen ved en arbejdskontrakt i snæver forstand. For at fastslaa om en virksomhed med de nævnte kendetegn kan anses for fritaget for merværdiafgift, maa det derfor undersøges, om forholdet mellem afgiftsopkraeveren og forvaltningen juridisk er reguleret paa en maade, som alligevel skaber et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og afloenningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Det henhoerer under den nationale ret at foretage denne bedømmelse paa grundlag af Domstolens fortolkning af de relevante bestemmelser i denne sag og dermed af de kriterier, som skal tages i betragtning for at fastslaa, om en given virksomhed udoeves selvstaendigt eller ej.

6. Med hensyn til arbejdsvilkårene skal det først undersøges, hvorvidt den paagaeldende arbejdstager er integreret i arbejdsgiverens organisation, det vil i denne sag sige, om han er en del af den kommunale forvaltning, eller omvendt, hvorvidt og i hvilket omfang han frit kan tilrettelægge sit arbejde. Det er nemlig klart, at muligheden for frit at tilrettelægge sit arbejde (valg af medarbejdere, valg af de nødvendige fremgangsmaader for at opfylde opgaverne og arbejdstid) og den omstaendighed, at vedkommende samtidig ikke er organisatorisk integreret i en virksomhed eller forvaltning, er typiske træk ved en virksomhed, som udoeves selvstaendigt.

Derimod er det ikke uforeneligt med at anse en virksomhed for selvstaendig, selv om det genfindes i et underordnet ansættelsesforhold, at den, som udoever virksomheden, er underlagt

visse retningslinjer fra arbejdsgiverens side, herunder dennes kontrol og disciplinaerordning. At en person er underlagt en anden persons retningslinjer, er noget, der klart forekommer ogsaa i forhold, som utvivlsomt har en selvstaendig virksomhed for oeje, f.eks. i en entreprisekontrakt, og som Domstolen allerede har haft lejlighed til at fastslaa med hensyn til notarer og fogeder, er den omstaendighed, at de er undergivet "disciplinaerordning under det offentliges tilsyn, et forhold, som genfindes i andre lovregulerede erhverv, samt den omstaendighed, at deres vederlag er fastsat ved lov, ikke tilstraekkelig til, at (notarer og fogeder) maa anses for at staa i et retligt underordningsforhold til en arbejdsgiver i den i artikel 4, stk. 4, forudsatte betydning" (6).

Med hensyn til vederlagsordningen er det et klart indicium for, at der bestaar et selvstaendigt arbejdsforhold, at vederlaget (selv om det er fastsat ved lov (7)) staa i forhold til de forskellige ydelser og foelgelig er behaeftet med en vis usikkerhed. Der er nemlig ikke tvivl om, at den oekonomiske risiko i forbindelse med et underordnet ansaettelsesforhold kun kan hvile paa arbejdsgiveren. I denne sag er det imidlertid alene afgiftsopkraeveren, som baerer den oekonomiske risiko, dvs. at manglende afgiftsopkraevning medfoerer en tabt fortjeneste, hvilket ikke ville ske, hvis der var et arbejdstagerforhold i forhold til kommunen, for i dette tilfaelde modtager afgiftsopkraeveren under alle omstaendigheder sit vederlag, uanset om han har opkraevet afgifterne eller ej.

Endelig skal jeg naevne ansvarsspoergsmaalet. I denne sag boer der sondres mellem ansvar paa grund af afgiftsopkraeverens egen adfaerd og ansvar paa grund af afgiftspaalaaeggelsen, dvs. vedroerende selve paaligningen af afgiften. Det er klart, at afgiftsopkraeveren kun kan ifalde den foerstnaevnte form for ansvar, hvorfor det paa grundlag af de relevante nationale retsforskrifter boer undersoges, om den omhandlede arbejdstager er ansvarlig i forhold til tredjemand for sine egne handlinger og sin egen adfaerd.

Det foelger af de foregaaende betragtninger, at udtrykket "selvstaendigt", som er anvendt i artikel 4, stk. 4, i det sjette momsdirektiv, skal fortolkes saaledes, at begrebet en selvstaendig skal anses for at omfatte en arbejdstager, som ikke organisatorisk er integreret i en virksomhed, som har en rimelig organisatorisk frihed for saa vidt angaar det personale og udstyr, der skal anvendes i den paagaeldende virksomhed, og som baerer den oekonomiske risiko, der er forbundet med denne virksomhed.

7. Med det andet spoergsmaal oensker den forelaeggende ret oplyst, om afgiftsopkraeverens virksomhed skal anses for fritaget for merværdiafgift i henhold til artikel 4, stk. 5, foerste afsnit, idet der er tale om en virksomhed, som udoeves "i deres egenskab af offentlig myndighed". Den omhandlede bestemmelse fastsaetter nemlig en afgiftsfritagelse for offentligretlige organer, for saa vidt angaar virksomhed, som de udoever eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.

Jeg skal foerst minde om, at Domstolen selv gentagne gange har udtalt, at det sjette direktiv er kendetegnet ved sit generelle anvendelsesomraade og det forhold, at alle afgiftsfritagelser skal vaere udtrykkelige og praecise. Det fremgaar specielt af gennemgangen af den omhandlede bestemmelse, at to betingelser skal vaere opfyldt, for at afgiftsfritagelsen gaelder, nemlig et offentligretligt organs udoevelse af virksomhed og udoevelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (8).

Som Domstolen imidlertid har fastslaaet i den naevnte dom Kommissionen mod Nederlandene, "[er] virksomhed udoevet af en privatperson ikke fritaget for moms, blot fordi den bestaar i at foretage handlinger, som henhoerer under den offentlige myndigheds praerogativer" (9). Dette finder klart anvendelse paa det her omhandlede tilfaelde. I oevrigt indebaerer det forhold, at afgiftsopkraevningen overdrages til en tredjemand, som selvstaendigt leverer skattemyndigheden denne ydelse mod vederlag, en tjenesteydelse, som i sig selv er afgiftspligtig efter artikel 4, stk. 1, i det sjette momsdirektiv.

Selv naar det endelig som i denne sag er ubestridt, at en given virksomhed principielt henhoerer under den offentlige myndigheds praerogativer, kan den alligevel ikke vaere omfattet af fritagelsen i det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, foerste afsnit, naar virksomheden i stedet for at udoeves direkte af et offentligretligt organ er overdraget til en tjenesteyder, som i forhold til det paagaeldende organ er en tredjemand.

8. I lyset af de forudgaaende betragtninger foreslaar jeg derfor Domstolen at besvare Tribunal Superior de Justicia de Andalucia' s spoergsmaal saaledes:

"- Udtrykket 'selvstaendigt' i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 4, skal fortolkes saaledes, at en virksomhed maa antages at vaere selvstaendig, naar den udoeves af en person, som ikke organisatorisk er integreret i en virksomhed eller en forvaltning, som har en rimelig organisatorisk frihed for saa vidt angaar de menneskelige og materielle ressourcer, der anvendes ved udoevelsen af den paagaeldende virksomhed, og som bærer den med den paagaeldende virksomhed forbundne oekonomiske risiko.

- Sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, foerste afsnit, skal fortolkes saaledes, at selv om en oekonomisk virksomhed bestaar i udfoerelse af transaktioner, som falder ind under udoevelsen af offentlig myndighed, er den ikke fritaget for moms, saafremt den ikke udoeves direkte af et offentligretligt organ, men er overdraget en tjenesteyder, der er en tredjemand i forhold til det paagaeldende organ."

() Originalsprog: italiensk.*

(1) EFT L 145, s. 1.

(2) Kongeligt dekret nr. 1327 af 13.6.1986 (spansk lovtidende af 2.7.1986).

(3) Kongeligt dekret nr. 1451 af 27.11.1987 (spansk lovtidende af 28.11.1987).

(4) Artikel 193 i Ley de Régimen local, som aendret ved kongeligt dekret nr. 781 af 18.4.1986 (spansk lovtidende af 22. og 23.4.1986).

(5) Dekret nr. 3286 af 19.12.1969 (det spanske Finansministeriums tidende af 30.12.1969).

(6) Dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, praemis 14.

(7) Jf. herom naevnte dom af 26.3.1987, praemis 14.

(8) Jf. dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, praemis 11; dom af 26.3.1987, naevnte sag 235/85, praemis 21; samt dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, praemis 12.

(9) Dom af 26.3.1987, naevnte sag 235/85, praemis 21.