FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT GIUSEPPE TESAURO

fremsat den 4. juni 1991 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. De præjudicielle spørgsmål, som Tribunal Superior de Justicia de Andalucia har forelagt Domstolen, vedrører fortolkningen af artikel 4, stk. 1, 4 og 5, i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter benævnt »det sjette momsdirektiv«). Den forelæggende rets spørgsmål går navnlig ud på, om hvorvidt virksomhed som afgiftsopkræver i medfør af og ved anvendelsen af de nævnte fællesskabsbestemmelser skal anses for et arbejde, hvor der består et underordnelsesforhold, eller om det er selvstændigt, og, såfremt det sidste er tilfældet, om virksomheden alligevel er fritaget for merværdiafgift, da der er tale om en virksomhed udøvet i egenskab af »offentlig myndighed«.

Idet jeg tillader mig at henvise til retsmøderapporten vedrørende de nærmere detaljer, skal jeg blot redegøre for sagens væsentligste elementer.

2. En reform, som for nylig er gennemført i det spanske afgiftssystem [2], har i det store og hele overdraget ansvaret for opkrævning af skatter til den statslige finansadministration. Dette gælder såvel statsskatter som skatter til de selvstyrende enheder, hvilket har haft til følge, at den opkrævningsvirksomhed, som var overdraget til tredjemænd [3], er afskaffet. Dog kan de lokale enheder, navnlig kommunerne, foretage opkrævningen af visse skatter og afgifter og til dette formål udnævne afgiftsopkrævere og pantefogeder [4].

Den ordning, som gælder for afgiftsopkrævere, indeholdes i de nævnte bestemmelser om skatte- og afgiftsmyndighederne samt i loven om afgiftsopkrævning og afgiftsopkrævere [5], hvis bestemmelser er ganske klare med hensyn til den pågældende virksomheds art. På den ene side udnævnes afgiftsopkræverne af kommunerne efter en udvælgelsesprøve, udøver deres virksomhed under kontrol af kassererkontorerne i de kommuner, som har udpeget dem, og har visse rettigheder og prærogativer, som tilkommer myndighedspersoner. På den anden side skal de dog stille en sikkerhed, som fastsættes af de kommuner, for hvilke de foretager opkrævningen, de ansætter selvstændigt det personale, som skal bistå dem i vedkommende distrikt, og bestemmer mere generelt, hvorledes deres virksomhed skal tilrettelægges, og de har krav på vederlag i form af et opkrævningshonorar, som andrager en procentdel af frivilligt indbetalte beløb samt en andel af de tillæg, der opkræves ved for sen betaling.

* 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 ændret 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).

3. Afgiftsopkræverne i første og andet distrikt i Sevilla kommune lagde merværdiafgift til beløbet ved beregningen af opkrævningshonoraret. Denne overvæltning af afgift anfægtede 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 afgiftsopkrævere skal anses for selvstændige erhvervsdrivende, eftersom de foretager deres transaktioner regelmæssigt og selvstændigt 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 på at fastlægge, om afgiftsopkræveres virksomhed udøves selvstændigt og dermed er en afgiftspligtig virksomhed.

Først skal jeg henvise til, at artikel 4, stk. 1, definerer en afgiftspligtig person som enhver, der »selvstændigt« udøver en økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet økonomisk virksomhed forstås som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Udtrykket »selvstændigt« defineres derefter negativt i samme artikels stk. 4 på den måde, at »lønmodtagere og andre personer, for så 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 aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar«, undtages fra beskatningen.

5. Jeg mener, at det klart er udelukket, at afgiftsopkrævere er lønmodtagere eller forpligtede over for forvaltningen ved en arbejdskontrakt i snæver forstand. For at fastslå om en virksomhed med de nævnte kendetegn kan anses for fritaget for merværdiafgift, må det derfor undersøges, om forholdet mellem afgiftsopkræveren og forvaltningen juridisk er reguleret på en måde, som alligevel skaber et arbejdstager-/arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

Det henhører under den nationale ret at foretage denne bedømmelse på grundlag af Domstolens fortolkning af de relevante bestemmelser i denne sag og dermed af de kriterier, som skal tages i betragtning for at fastslå, om en given virksomhed udøves selvstændigt eller ej.

6. Med hensyn til arbejdsvilkårene skal det først undersøges, hvorvidt den pågældende 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 fremgangsmåder for at opfylde opgaverne og arbejds-

tid) og den omstændighed, at vedkommende samtidig ikke er organisatorisk integreret i en virksomhed eller forvaltning, er typiske træk ved en virksomhed, som udøves selvstændigt.

Derimod er det ikke uforeneligt med at anse en virksomhed for selvstændig, selv om det genfindes i et underordnet ansættelsesforhold, at den, som udøver virksomheden, er underlagt visse retningslinjer fra arbejdsgiverens side, herunder dennes kontrol og disciplinærordning. At en person er underlagt en anden persons retningslinjer, er noget, der klart forekommer også i forhold, som utvivlsomt har en selvstændig virksomhed for øje, f.eks. i en entreprisekontrakt, og som Domstolen allerede har haft lejlighed til at fastslå med hensyn til notarer og fogeder, er den omstændighed, at de er undergivet »disciplinærordning under det offentliges tilsyn, et forhold, som genfindes i andre lovregulerede erhverv, samt den omstændighed, at deres vederlag er fastsat ved lov, ikke tilstrækkelig til, at (notarer og fogeder) må anses for at stå i et retligt underordnelsesforhold 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 består et selvstændigt arbejdsforhold, at vederlaget (selv om det er fastsat ved lov[7]) står i forhold til de forskellige ydelser og følgelig er behæftet med en vis usikkerhed. Der er nemlig ikke tvivl om, at den økonomiske risiko i forbindelse med et underordnet ansættelsesforhold kun kan hvile på arbejdsgiveren. I denne sag er det imidlertid alene afgiftsopkræveren, som bærer den økonomiske risiko, dvs. at manglende afgiftsopkrævning medfører en tabt fortjeneste, hvilket ikke ville ske, hvis der var et arbejdstagerforhold i forhold til kommunen, for i dette tilfælde modtager afgiftsopkræveren under alle omstændigheder sit vederlag, uanset om han har opkrævet afgifterne eller ej.

Endelig skal jeg nævne ansvarsspørgsmålet. I denne sag bør der sondres mellem ansvar på grund af afgiftsopkræverens egen adfærd og ansvar på grund af afgiftspålæggelsen, dvs. vedrørende selve påligningen af afgiften. Det er klart, at afgiftsopkræveren kun kan ifalde den førstnævnte form for ansvar, hvorfor det på grundlag af de relevante nationale retsforskrifter bør undersøges, om den omhandlede arbejdstager er ansvarlig i forhold til tredjemand for sine egne handlinger og sin egen adfærd.

Det følger af de foregående betragtninger, at udtrykket »selvstændigt«, som er anvendt i artikel 4, stk. 4, i det sjette momsdirektiv, skal fortolkes således, at begrebet en selvstændig skal anses for at omfatte en arbejdstager, som ikke organisatorisk er integreret i en virksomhed, som har en rimelig organisatorisk frihed for så vidt angår det personale og udstyr, der skal anvendes i den pågældende virksomhed, og som bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med denne virksomhed.

7. Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om afgiftsopkræverens virksomhed skal anses for fritaget for

6 — Dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 14.

7 — Jf. herom nævnte dom af 26.3.1987, præmis 14.

merværdiafgift i henhold til artikel 4, stk. 5, første afsnit, idet der er tale om en virksomhed, som udøves »i deres egenskab af offentlig myndighed«. Den omhandlede bestemmelse fastsætter nemlig en afgiftsfritagelse for offentligretlige organer, for så vidt angår virksomhed, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.

Jeg skal først minde om, at Domstolen selv gentagne gange har udtalt, at det sjette direktiv er kendetegnet ved sit generelle anvendelsesområde og det forhold, at alle afgiftsfritagelser skal være udtrykkelige og præcise. Det fremgår specielt af gennemgangen af den omhandlede bestemmelse, at to betingelser skal være opfyldt, for at afgiftsfritagelsen gælder, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed [8].

Som Domstolen imidlertid har fastslået i den nævnte dom Kommissionen mod Nederlandene, »[er] virksomhed udøvet af en privatperson ikke fritaget for moms, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer« [9]. Dette finder klart anvendelse på det her omhandlede tilfælde. I øvrigt indebærer det forhold, at afgiftsopkrævningen overdrages til en tredjemand, som selvstændigt leverer skattemyndigheden denne ydelse mod vederlag, en tjenesteydelse, som i sig selv er afgiftspligtig efter artikel 4, stk. 1, i det sjette momsdirektiv.

Selv når det endelig som i denne sag er ubestridt, at en given virksomhed principielt henhører under den offentlige myndigheds prærogativer, kan den alligevel ikke være omfattet af fritagelsen i det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, når virksomheden i stedet for at udøves direkte af et offentligretligt organ er overdraget til en tjenesteyder, som i forhold til det pågældende organ er en tredjemand.

8. I lyset af de forudgående betragtninger foreslår jeg derfor Domstolen at besvare Tribunal Superior de Justicia de Andalucia's spørgsmål således:

»— Udtrykket 'selvstændigt' i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 4, skal fortolkes således, at en virksomhed må antages at være selvstændig, når den udøves af en person, som ikke organisatorisk er integreret i en virksomhed eller en forvaltning, som har en rimelig organisatorisk frihed for så vidt angår de menneskelige og materielle ressourcer, der anvendes ved udøvelsen af den pågæl-

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

9 — Dom af 26.3.1987, nævnte sag 235/85, præmis 21.

dende virksomhed, og som bærer den med den pågældende virksomhed forbundne økonomiske risiko.

Sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, skal fortolkes således, at selv om en økonomisk virksomhed består i udførelse af transaktioner, som falder ind under udøvelsen af offentlig myndighed, er den ikke fritaget for moms, såfremt den ikke udøves direkte af et offentligretligt organ, men er overdraget en tjenesteyder, der er en tredjemand i forhold til det pågældende organ.«