CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL G. TESAURO van 4 juni 1991 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. De door het Tribunal Superior de Justicia de Andalucia aan het Hof voorgelegde vragen hebben betrekking op de uitlegging van artikel 4, leden 1, 4 en 5, van 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 [1] (hierna: „Zesde richtlijn"). De verwijzende rechter vraagt in het bijzonder of de werkzaamheden van een belastingontvanger voor de toepassing van de genoemde gemeenschapsregeling als niet-zelfstandige dan wel als zelfstandige arbeid moeten worden aangemerkt, en of zij in dat laatste geval desondanks niet aan BTW zijn onderworpen, voor zover het om „als overheid verrichte" werkzaamheden gaat.

Hoewel ik voor de bijzonderheden verwijs naar het rapport ter terechtzitting, wil ik hier toch in het kort de belangrijkste punten van het geschil uiteenzetten.

2. Bij een recente hervorming van het Spaanse belastingstelsel [2] is de inning van de belastingen van zowel de staat als de autonome gemeenschappen hoofdzakelijk onder verantwoordelijkheid gebracht van de belastingkantoren van de staat, met als gevolg dat een einde kwam aan de aan derden toevertrouwde invorderingswerkzaamheden. [3] Niettemin kunnen de lokale bestuurseenheden, waaronder de gemeenten, zelf de verantwoordelijkheid voor de inning van bepaalde belastingen op zich nemen en te dien einde ook ontvangers en met de executoriale inning belaste functionarissen benoemen. [4]

De voor de ontvangers geldende regeling is opgenomen in de reeds genoemde bepalingen die de organisatie van de belastingdienst regelen, alsmede in het organiek statuut inzake de invordering en de belastingontvangers [5], bepalingen die een nogal gefragmenteerd beeld opleveren van de betrokken activiteit. Enerzijds immers worden de ontvangers door de plaatselijke overheid benoemd, op grond van de uitslag van een vergelijkend onderzoek, vervullen zij hun werkzaamheden onder toezicht van de belastingdienst van de plaatselijke overheid die hen heeft benoemd, en genieten zij een aantal aan ambtenaren toekomende rechten en voorrechten. Anderzijds moeten zij een door de betrokken plaatselijke overheid te bepalen waarborg stellen, handelen zij zelfstandig bij de benoeming van personeel voor hun ressort en meer in het algemeen bij de organisatie van hun bedrijf en ontvangen zij hun beloning in de vorm van een incassopremie, zijnde een percentage van de geïnde bedragen alsmede een deel van de boete wegens te late betaling.

* Oorspronkelijke taal: Italiaans.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

2 — Koninklijk besluit nr. 1327 van 13 juni 1986 (BOE van 2.7.1986).

3 — Koninklijk besluit nr. 1451 van 27 november 1987 (BOE van 28.11.1987).

4 — Artikel 193 van de gecodificeerde tekst inzake plaatselijke overheden, koninklijk besluit nr. 781 van 18 april 1986 (BOE van 22 en 23.4.1986).

5 — Besluit nr. 3286 van 19 december 1969 (BOE van het Spaanse Ministerie van Financiën van 30.12.1969).

3. De ontvangers van het eerste en het tweede ressort van de gemeente Sevilla hadden hun afrekening ter zake van de incassopremie verhoogd met belasting over de toegevoegde waarde. Het feit dat belasting in rekening werd gebracht, werd door de gemeente aangevochten voor het Tribunal Económico Administrativo Provincial te Sevilla, dat het bezwaarschrift afwees overeenkomstig de administratieve instructies van het Directoraat-generaal Belastingen, op grond dat ontvangers te beschouwen zijn als zelfstandige beroepsbeoefenaars, aangezien zij hun werkzaamheden gewoonlijk en zelfstandig, alsmede tegen bezwarende titel verrichten: zij zijn dus belastingplichtig voor de BTW.

De gemeente Sevilla stelde tegen deze uitspraak administratiefrechtelijk beroep in bij het Tribunal Superior de Justicia de Andalucia, dat besloot het Hof om een prejudiciële beslissing te verzoeken.

4. Met zijn eerste vraag verzoekt de rechter *a quo* om uitlegging van artikel 4, leden 1 en 4, van de Zesde BTW-richtlijn, teneinde te zien vastgesteld of de werkzaamheden van ontvangers zelfstandig worden verricht en derhalve belastbaar zijn.

Vooropgesteld zij, dat ingevolge artikel 4, lid 1, als belastingplichtig wordt beschouwd ieder die „zelfstandig" een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit. Voorts omvat het begrip economische activiteit alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter. Van „zelfstandig" geeft artikel 4, lid 4, vervolgens een negatieve definitie, in die zin dat van de belastingheffing zijn uitgesloten „loontrekkenden en andere personen, 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".

5. Nu kan volgens mij aanstonds worden uitgesloten dat ontvangers werknemers in loondienst zijn of anderszins een arbeidsovereenkomst met de overheid hebben in de strikte betekenis van het woord. Om vast te stellen of een activiteit die de bovengenoemde kenmerken bezit, als niet-BTW-plichtig kan worden aangemerkt, moet derhalve worden nagegaan of de relatie tussen de ontvanger en de overheid de vorm heeft van een juridische band waaruit in elk geval een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden, alsmede de verantwoordelijkheid.

De nationale rechter dient aan de hand van de door het Hof gegeven uitlegging van de in casu relevante bepalingen en dus van de in aanmerking te nemen criteria vast te stellen of een bepaalde activiteit al dan niet zelfstandig wordt verricht.

6. Wat de arbeidsvoorwaarden betreft, moet in de eerste plaats worden onderzocht, of de betrokkene in de door de werkgever tot stand gebrachte organisatie is opgenomen, dat wil in dit geval zeggen, of hij deel uitmaakt van de gemeenteadministratie, dan wel of en in welke mate hij zijn werkzaamheid naar eigen inzicht kan organiseren. Het is immers duidelijk, dat de mogelijkheid van een organisatie naar eigen inzicht

(keuze van eigen medewerkers, van de structuur die nodig is voor de vervulling van de taken, en van de werktijden), zonder organisatorische integratie in een onderneming of bestuurslichaam, de typische elementen vormen van een werkzaamheid die zelfstandig wordt verricht.

De gebondenheid aan bepaalde instructies daarentegen, of een zekere controle en disciplinaire bevoegdheid van de werkgever zijn, hoewel gewoonlijk aangetroffen in een arbeidsverhouding, niet onverenigbaar met het zelfstandig karakter van een werkzaamheid. Gebondenheid aan instructies van anderen is immers zeker geen onbekend verschijnsel in relaties die onbetwist zelfstandige werkzaamheden betreffen, zoals bij voorbeeld bij de aanneming van werk, en zoals het Hof reeds in verband met het beroep van notaris en van deurwaarder heeft verklaard, is de omstandigheid dat „zij aan disciplinaire controle onder toezicht van de overheid zijn onderworpen, een situatie die ook bij andere wettelijk geregelde beroepen kan worden aangetroffen, (...) geen voldoende grond om hen aan te merken als personen die [notarissen en gerechtsdeurwaarders] zich ten opzichte van een werkgever in een juridische verhouding van ondergeschiktheid bevinden, als bedoeld in artikel 4, lid 4".[6]

Wat de wijze van beloning betreft, zijn de omstandigheid dat de vergoeding (ook al is die bij wet geregeld[7]) evenredig is aan elke afzonderlijke prestatie, en de daarmee gepaard gaande onzekerheid duidelijke aanwijzigingen voor het feit dat het om zelfstandige arbeid gaat. Het staat immers buiten kijf, dat het economisch risico in geval van een arbeidsverhouding van ondergeschiktheid uitsluitend bij de werkgever ligt. In dit geval nu wordt het economisch risico geheel door de ontvanger gedragen, dat wil zeggen dat elke niet geïnde belastingvordering een inkomstenderving betekent, wat niet het geval zou zijn wanneer er een verhouding van ondergeschiktheid met de gemeente bestond, want dan zou de ontvanger hoe dan ook zijn salaris krijgen, ongeacht of hij de belastingen int of niet.

En ten slotte kom ik bij de verantwoordelijkheid. In casu moet onderscheid worden gemaakt tussen de verantwoordelijkheid voor eigen gedragingen van de ontvanger en de verantwoordelijkheid voor de belastingheffing, dus voor de juistheid van de belasting. Het is duidelijk dat de ontvanger alleen kan worden aangesproken op de eerstbedoelde verantwoordelijkheid, en dat derhalve aan de hand van de nationale regeling ter zake moet worden nagegaan, of de betrokken functionaris tegenover derden aansprakelijk is voor eigen handelingen en gedragingen.

Uit het voorgaande volgt, dat het woord „zelfstandig" in artikel 4, lid 4, van de Zesde BTW-richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat als zelfstandige moet worden aangemerkt degene die organisatorisch niet in een onderneming is geïntegreerd, die over adequate organisatorische vrijheid beschikt ten aanzien van het voor zijn werkzaamheden in te zetten personeel en materieel, en die het economisch risico voor die werkzaamheid draagt.

6 — Arrest van 26 maart 1987 (zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471, r. o. 14).

7 — Zie in dit verband het voornoemde arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85, r. o. 14.

7. Met zijn tweede vraag wenst de rechter *a quo* te vernemen, of de werkzaamheden van een ontvanger moeten worden geacht niet

aan BTW te zijn onderworpen, in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat handelt over „als overheid verrichte" werkzaamheden. Ingevolge genoemde bepaling zijn publiekrechtelijke lichamen niet belastingplichtig voor de werkzaamheden die zij „als overheid" verrichten.

In de eerste plaats breng ik in herinnering, dat, zoals het Hof meermaals heeft bevestigd, het algemene toepassingsgebied en het feit dat elke vrijdom van belasting uitdrukkelijk en nauwkeurig moet zijn geregeld, kenmerkend zijn voor de Zesde richtlijn. Analyse van in het bijzonder de onderhavige bepaling leert, dat voor niet-belastingplichtigheid aan twee voorwaarden moet zijn voldaan: de werkzaamheden moeten door een publiekrechtelijk lichaam worden verricht, en wel als overheid.[8]

Zoals het Hof vaststelde in het reeds aangehaalde arrest Commissie/Nederland, betekent dit dat „de door een particulier verrichte handelingen niet van BTW zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren".[9] Deze uitspraak is in het onderhavige geval zonder twijfel toepasselijk. Anderzijds levert de omstandigheid dat de belastinginning wordt toevertrouwd aan een derde, die deze dienst tegen een tegenprestatie en zelfstandig ten behoeve van de belastingdienst verricht, een dienstverrichting op, die als zodanig belastbaar is in de zin van artikel 4, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn.

Ook wanneer onbetwist vaststaat dat bepaalde werkzaamheden in beginsel tot de prerogatieven van de overheid behoren, zijn deze toch niet ingevolge artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn uitgesloten van de BTW-heffing, wanneer zij niet rechtstreeks door een publiekrechtelijk lichaam worden uitgeoefend, maar zijn toevertrouwd aan een dienstverrichter, die ten opzichte van dat lichaam als derde optreedt.

8. Op grond van het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging, de vragen van het Tribunal Superior de Justicia de Andalucia te beantwoorden als volgt:

„— het woord ‚zelfstandig' in artikel 4, lid 4, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat als zelfstandig verrichte activiteiten moeten worden aangemerkt de werkzaamheden van iemand die organisatorisch niet in een onderneming of bestuurslichaam is geïntegreerd, die over adequate organisatorische vrijheid beschikt ten aanzien van het voor de betrokken werkzaamhe-

8 — Zie het arrest van 11 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655, r. o. 11; arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85, reeds aangehaald, r. o. 21; arrest van 17 oktober 1989, gevoegde zaken 231/87 en 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino e. a.; Jurispr. 1989, blz. 3233, r. o. 12.

9 — Arrest van 26 maart 1987, zaak 235/85, reeds aangehaald, r. o. 21.

den in te zetten personeel en materieel, en die het economisch risico voor die werkzaamheden draagt;

— artikel 4, lid 5, eerste lid, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat economische activiteiten, zelfs wanneer zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren, niet van de BTW-heffing zijn uitgesloten wanneer zij niet rechtstreeks door een publiekrechtelijk lichaam worden uitgeoefend, maar zijn toevertrouwd aan een dienstverrichter, die ten opzichte van dat lichaam als derde optreedt."