

|

61990J0202

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (viides jaosto) 25 päivänä heinäkuuta 1991. - Ayuntamiento de Sevilla vastaan Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda. - Tribunal Superior de Justicia de Andalucía esittämä ennakkoratkaisupyyntö. - Arvonlisäverovelvolliset - Julkisoikeudelliset yhteisöt. - Asia C-202/90.

Oikeustapauskokoelma 1991 sivu I-04247

Ruotsink. erityispainos sivu I-00385

Suomenk. erityispainos sivu I-00401

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1. Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitettu itsenäisesti harjoitettava taloudellinen toiminta - Sellainen toiminta, jota Espanjan alueellisten verojen perinnästä vastaavat veron kerääjät harjoittavat

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 4 kohta)

2. Veroja ja maksuja koskevat määräykset ja säännökset - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Verovelvolliset - Julkisoikeudelliset yhteisöt - Viranomaisen ominaisuudessa harjoitetun toiminnan verottomuus - Edellytys - Toiminnan välitön harjoittaminen

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5 kohta)

Tiivistelmä

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 4 kohtaa on tulkittava siten, että sellaista toimintaa, jota alueellisten viranomaisten nimittämät ja niiden puolesta veroa perivät alueelliset veron kerääjät harjoittavat Espanjassa, on pidettävä itsenäisesti harjoitettavana, koska veron kerääjille ei makseta palkkaa, koska heidän suhteensa kunnalliseen viranomaiseen ei perustu työsopimukseen, ja koska heidän toimintansa perustana oleva oikeussuhde ei myöskään

muodosta alisteisuussuhdetta heidän palvelujaan käyttävään viranomaiseen.

2. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 5

kohtaa, jossa säädetään että julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta silloin, kun viranomainen ei harjoita toimintaa välittömästi, vaan on antanut sen itsenäisen kolmannen osapuolen tehtäväksi.

Asianosaiset

Asiassa C-202/90,

jonka Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (hallintoasioita käsittelevä jaosto) on saattanut ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen ensin mainitussa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Ayuntamiento de Sevilla

vastaan

Recaudadores de Tributos de las Zonas primera y segunda

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan 1, 4 ja 5 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida sekä tuomarit G. C. Rodríguez Iglesias, Sir Gordon Slynn, F. Grévisse ja M. Zuleeg,

julkisasiamies: G. Tesauro,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet:

- Ayuntamiento de Sevillan puolesta Sevillan kaupungin oikeudellisen osaston virkamies E. Barrero González,

- Espanjan hallitus, asiamiehinään yhteisön oikeutta ja toimielimiä koskevan kansallisen koordinoinnin pääjohtaja Carlos Bastarreche Sagües ja valtionasiamies Antonio Hierro Hernández-Mora,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies D. Calleja y Crespo,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan suulliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet 2.5.1991 pidetyssä istunnossa Ayuntamiento de Sevilla, Espanjan hallitus, asiamiehenään valtionasiamies Rosario Silva de Lapuerta, ja komissio,

kuultuaan julkisasiamiehen 4.6.1991 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Tribunal Superior de Justicia de Andalucía on esittänyt 11.6.1990 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.7.1990, ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 4 artiklan 1, 4 ja 5 kohdan tulkinnasta.

2 Kysymykset on esitetty asiassa, jonka asianosaisina ovat Ayuntamiento de Sevilla (Sevillan kaupunki) ja Recaudadores de las Zonas primera y segunda (ensimmäisen ja toisen vyöhykkeen veron kerääjät).

3 Oikeudenkäyntiasiakirjoista käy ilmi, että Espanjan lainsäädännön mukaan alueelliset veron kerääjät (jäljempänä veron kerääjät) nimittää alueellinen viranomainen, jonka puolesta he perivät veroja ja jonka vahvistama vakuus heidän on asetettava. Veron kerääjät ovat tehtäviään suorittaessaan toiminnallisesti riippuvaisia tästä alueellisesta viranomaisesta. He saavat palkkionsa prosenttiosuutena ilman pakkokeinoja perityistä määristä ja osuutena pakkokeinoin perityille veroille määrätyistä korotuksista. Heillä on omat toimistonsa, ja he palkkaavat avustavan henkilökuntansa itse.

4 Veron perimisestä maksettavaa palkkiota laskuttaessaan ensimmäisen ja toisen vyöhykkeen veron kerääjät lisäsivät laskujensa summaan arvonlisäveron. Sevillan kaupunki valitti tämän johdosta Tribunal Económico Administrativo Provincial de Sevillaan, joka hylkäsi valituksen 31.10.1988 tekemällään päätöksellä.

5 Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, jolle tästä päätöksestä valitettiin, päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"a) Onko direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 ja 4 kohtaa tulkittava siten, että veron kerääjän toiminta, ottaen huomioon kaikki sen tunnusmerkit, on itsenäisesti harjoitettavaa ammatillista toimintaa, joka on vastikkeellista ja siten verollista?

b) Jos veron kerääjän toimintaa on pidettävä itsenäisesti harjoitettavana, onko sitä kuitenkin pidettävä verottomana sen perusteella, että kyseessä on direktiivin 4 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu viranomaisen ominaisuudessa harjoitettu toiminta tai suoritettavat liiketoimet?"

6 Pääasiaa koskevia tosiseikkoja, menettelyn kulkua sekä yhteisöjen tuomioistuimelle esitettyjä kirjallisia huomautuksia koskevat tarkemmat tiedot ilmenevät suullista käsittelyä varten laaditusta kertomuksesta. Oikeudenkäyntiasiakirjojen näitä osia käsitellään jäljempänä vain, mikäli se on tarpeen tuomioistuimen perustelujen selvittämiseksi.

Ensimmäinen kysymys

7 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että

"Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta."

8 Kansallinen tuomioistuin pyytää selvittämään, mitkä tekijät on syytä ottaa huomioon ratkaistaessa, onko sellaista toimintaa, jota veron kerääjät harjoittavat, pidettävä edellä olevassa säännöksessä tarkoitettuna itsenäisesti harjoitettavana toimintana.

9 Tältä osin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta 'itsenäisesti' sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen."

10 Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että veron kerääjille ei makseta palkkaa eikä heidän suhteensa kunnalliseen viranomaiseen perustu työsopimukseen. Niin ollen on syytä selvittää, muodostaako veron kerääjien oikeussuhde kunnalliseen viranomaiseen siitä huolimatta direktiivin 4 artiklan 4 kohdassa tarkoitetun alisteisuussuhteen.

11 Työehtojen osalta alisteisuussuhdetta ei ole siksi, että veron kerääjät hankkivat ja organisoivat itsenäisesti laissa säädetyissä rajoissa toiminnassaan tarvitsemansa henkilökunnan ja työvälineet.

12 Näillä edellytyksillä se, että veron kerääjät ovat toiminnallisesti riippuvaisia kunnallisesta viranomaisesta, joka voi antaa heille ohjeita, ja lisäksi kyseisen viranomaisen kurinpitovallan alaisia, ei ole ratkaisevaa määriteltäessä veron kerääjien ja kunnallisen viranomaisen välistä oikeussuhdetta direktiivin 4 artiklan 4 kohdan kannalta (ks. kurinpitovallan osalta asia 235/85, komissio v. Alankomaat, yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 14 kohta).

13 Vastikkeen osalta alisteisuussuhdetta ei ole siksi, että veron kerääjät kantavat toimintaansa liittyvän taloudellisen riskin sikäli, että voitto, jonka he toiminnastaan saavat, perustuu perittyjen verojen määrän lisäksi myös toimintaan liittyviin henkilöstö- ja välinekustannuksiin.

14 Työnantajavastuun osalta ei alisteisuussuhteen luomiseksi ole riittävää, että kunnallista viranomaista voidaan pitää vastuussa veron kerääjien toiminnasta silloin, kun nämä toimivat viranomaisen toimeksiannosta.

15 Ratkaiseva peruste on tältä osin veron kerääjien toimintaan liittyviin sopimussuhteisiin perustuva vastuu ja veron kerääjien vastuu kolmansille osapuolille aiheutuneesta vahingosta silloin, kun he eivät toimi viranomaisen toimeksiannosta.

16 Ensimmäiseen kysymykseen on niin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 4 kohtaa on tulkittava siten, että sellaista toimintaa, jota veron kerääjät harjoittavat, on pidettävä itsenäisesti harjoitettavana.

Toinen kysymys

17 Toinen kysymys koskee kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohdan tulkintaa. Sen ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Valtioita, hallinnollisia alueita, kuntia ja muita julkisoikeudellisia yhteisöjä ei niiden viranomaisen ominaisuudessa harjoittaman toiminnan tai suorittamien liiketoimien osalta ole pidettävä verovelvollisina, vaikka ne tämän toiminnan tai liiketoimien yhteydessä kantaisivatkin maksun, lupamaksun, jäsenmaksun tai korvauksen."

18 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on vahvistanut antamissaan tuomioissa, kyseisestä säännöksestä ilmenee, kun sitä tarkastellaan direktiivin tavoitteiden valossa, että jotta verovelvollisuuden ulkopuolelle jättämisen sääntöä voidaan soveltaa, seuraavan kahden edellytyksen on täytyttävä: toimintaa harjoittaa julkisyhteisö, ja toimintaa harjoitetaan viranomaisen ominaisuudessa (asia 107/84, komissio v. Saksa, tuomio 11.7.1985, Kok. 1985, s. 2655, 11 kohta; edellä mainittu asia komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, 21 kohta ja yhdistetyt asiat 231/87 ja 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino ym., tuomio 17.10.1989, Kok. 1989, s. 3233, 12 kohta).

19 Ensimmäisen edellytyksen osalta yhteisöjen tuomioistuin on jo vahvistanut edellä mainitun 26.3.1987 antamansa tuomion 21 kohdassa, että yksityisen oikeussubjektin harjoittama toiminta ei voi olla verotonta yksinomaan sen perusteella, että se muodostuu viranomaisten valtaoikeuksiin kuuluvan toiminnan harjoittamisesta.

20 Edellä esitetystä seuraa, että kun kunnallinen viranomainen antaa verojen perimisen itsenäisen kolmannen osapuolen tehtäväksi, edellä mainittuun säännökseen sisältyvää poikkeusta ei sovelleta.

21 Toiseen kysymykseen on niin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta silloin, kun viranomainen ei harjoita toimintaa välittömästi, vaan on antanut sen itsenäisen kolmannen osapuolen tehtäväksi.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

22 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Espanjan hallitukselle ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikuluista.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Tribunal Superior de Justicia de Andalucian 11.6.1990 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 ja 4 kohtaa on tulkittava siten, että sellaista toimintaa, jota veron kerääjät harjoittavat, on pidettävä itsenäisesti harjoitettavana.

2) Kuudennen direktiivin 4 artiklan 5 kohtaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta silloin, kun viranomaisen ei harjoita toimintaa välittömästi, vaan on antanut sen itsenäisen kolmannen osapuolen tehtäväksi.