

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

J. MISCHO

van 15 maart 1989 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. De aangiften voor de directe belastingen van de gemeente Carpaneto over de jaren 1980, 1981, 1982 en 1983, alsmede de BTW-aangiften van de gemeente Rivergaro over de jaren 1981, 1982, 1983 en 1985 werden alle door de bevoegde Italiaanse autoriteiten gewijzigd, omdat daarin geen rekening was gehouden met geldsommen of vergoedingen die waren ontvangen voor prestaties die als handelsactiviteiten in de zin van artikel 4 van het presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972 waren aan te merken.

2. Deze prestaties waren: de verlening van concessies voor grafplaatsen, grafkelders en grafkapellen, de verlening van opstal- en eigendomsrechten op bouwgronden in het kader van de sociale woningbouw, de privatisering en overdracht van een stuk straat, de watervoorziening, de concessie van de publieke waag, de verkoop van hout afkomstig van het snoeien van bomen en de verkoop van accessoires voor grafkelders.

3. De betrokken gemeenten en 23 andere gemeenten, die zich als interveniënten voegden ter ondersteuning van de conclusies van de gemeente Rivergaro, betoogden voor de verwijzende gerechten, te weten de Commissione tributaria di secondo grado (zaak 231/87) en de Commissione tributaria di primo grado (zaak 129/88) te Piacenza, dat zij ingevolge artikel 4, lid 5, van

de Zesde BTW-richtlijn van de Raad¹ voor de betrokken prestaties geen „belastingplichtigen” waren en bijgevolg terecht daarover geen BTW in rekening hadden gebracht.

4. Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn luidt als volgt:

„5. De Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De Lid-Staten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit

* Oorspronkelijke taal: Frans.

1 — Zesde richtlijn van de Raad nr. 77/388 van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgeving der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1)

hoofde van de artikelen 13 of 28, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.”

5. De prejudiciële vragen die de nationale rechterlijke instanties het Hof hebben gesteld en die in deel III van het rapport ter terechtzitting zijn weergegeven, hebben uitsluitend betrekking op de uitlegging van die bepaling en niet op de concrete toepassing ervan op de betrokken gemeenten en werkzaamheden. De vragen betreffen aan de ene kant het probleem van de „rechtstreekse werking” van artikel 4, lid 5, van de richtlijn (de eerste vraag in beide zaken), en, in verband daarmee, de precieze draagwijdte van de verplichting om die bepaling in nationaal recht om te zetten (de vierde en de vijfde vraag in zaak 231/87 en de tweede vraag in zaak 129/88); aan de andere kant hebben zij betrekking op het begrip werkzaamheden of handelingen die „als overheid” worden verricht en waarover geen BTW is verschuldigd (de tweede vraag in zaak 231/87), met inbegrip van de vraag, welke werkzaamheden of handelingen in artikel 5, lid 5, tweede alinea zijn bedoeld (de derde vraag in zaak 231/87).

6. Alvorens deze vragen in hun oorspronkelijke volgorde te bespreken, wil ik erop wijzen, dat de preliminaire opmerking van de Italiaanse regering, dat het hoofdgeding in zaak 231/87 geen betrekking heeft op de BTW doch op de inkomstenbelasting en dat de gevraagde beslissing derhalve niet „noodzakelijk” is voor het wijzen van het vonnis van de nationale rechter (zie de bewoordingen van artikel 177 EEG-Verdrag), geen hout snijdt. Volgens vaste rechtspraak van het Hof staat het in het kader van artikel 177 EEG-Verdrag namelijk aan de nationale rechter om in het licht van de concrete feiten te beoordelen, of de aan het

Hof gestelde prejudiciële vragen relevant of noodzakelijk zijn.² Deze merkt in zijn verwijzingsbeschikking trouwens uitdrukkelijk op, dat tussen de Italiaanse wettelijke regeling inzake de BTW en die inzake de inkomstenbelastingen „een zodanig verband bestaat, dat wanneer een bepaalde activiteit niet aan de BTW is onderworpen, zij ook geen belastbare inkomsten kan opleveren voor de directe belastingen en omgekeerd” (laatste zin van deel I van het rapport ter terechtzitting).

I — De „rechtstreekse werking” van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn

7. Terwijl de eerste vraag in zaak 231/87 inhoudt, „of het beginsel van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat de zogenoemde „institutionele” activiteiten niet aan de BTW zijn onderworpen, rechtstreeks toepasselijk is ingeval een specifieke nationale wettelijke regeling ontbreekt”, gaat het in de eerste vraag in zaak 129/88 over artikel 4, lid 5, in zijn geheel. Die benadering komt mij in casu des te geschikter voor, daar het in de eerste alinea geformuleerde „beginsel” in de volgende alinea’s wordt uitgewerkt en genuanceerd.

8. Het vijfde lid van artikel 4 heeft immers een gelaagde structuur, met uitzonderingen en uitzonderingen op de uitzonderingen.

2 — Zie met name de arresten van 14 juli 1988, zaak 298/87, Smanor, Jurispr. 1988, blz. 4489, r. o. 9 en 29 september 1987, zaak 126/86, Gimenez Zaera, Jurispr. 1987, blz. 3697, r. o. 7.

Bovendien worden in de tweede en de derde alinea uitdrukkingen als „concurrentievervalsing van enige betekenis” of „werkzaamheden die niet van onbeduidende omvang zijn” gebezigd, die een zekere ruimte laten aan hen die ze moeten toepassen. Bij de vierde en de vijfde vraag in zaak 231/87 en de tweede vraag, sub a en d, in zaak 129/88 gaat het er ook juist om, of de Lid-Staten die criteria gewoon in hun nationale wettelijke regelingen moeten overnemen of dat zij ze kwantitatief mogen vertalen.

9. In zaak 8/81, Becker, diende het Hof zich uit te spreken over de vraag, of een bepaling van de Zesde richtlijn — in dat geval artikel 13 B, sub d, punt 1 — rechtstreekse werking had.

10. In zijn arrest van 19 januari 1982 (Jurispr. 1982, blz. 53) herinnerde het Hof eraan dat,

„wanneer ... de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn en uitvoeringsmaatregelen niet tijdig zijn getroffen, de particulieren zich op die bepalingen [kunnen] beroepen tegenover elk nationaal voorschrift dat niet met de richtlijn in overeenstemming is. Hetzelfde geldt wanneer die bepalingen rechten vastleggen die de particulieren tegenover de Staat kunnen doen gelden” (r. o. 25).

11. Dit geldt niet alleen, wanneer aan de bepalingen van een richtlijn bij het verstrijken van de daartoe gestelde termijn nog geen uitvoering is gegeven, doch ook wanneer een Lid-Staat de richtlijn op onjuiste wijze heeft ten uitvoer gelegd.³

3 — Zie in die zin naast r. o. 20 in de zaak Becker, reeds aangehaald, de arresten van 26 februari 1986, zaak 152/84, Marshall, Jurispr. 1986, blz. 723, inzonderheid 748, r. o. 46 en 24 juni 1987, zaak 384/85, Borrie Clarke, Jurispr. 1987, blz. 2865, r. o. 11.

12. Nu is de in de eerste alinea van artikel 4, lid 5, neergelegde regel op zich voldoende nauwkeurig: de Lid-Staten moeten de werkzaamheden of handelingen die de publiekrechtelijke lichamen „als overheid” verrichten van de BTW uitsluiten.

13. Hieraan doet niet af, dat in die alinea niet is gepreciseerd welke die werkzaamheden zijn. Deze term komt voor in een voorschrift van gemeenschapsrecht, en de uitlegging ervan kan niet ter beoordeling van iedere Lid-Staat worden gelaten.⁴

14. Het is echter de vraag, of de regel niet-tengestaande de erop volgende uitzonderingen wel onvoorwaardelijk is. De Commissie wijst erop, dat de uitzonderingen, gezien hun formulering, de Lid-Staten een zekere beoordelingsvrijheid laten met betrekking tot het gewicht van de concurrentievervalsing en het al dan niet beduidend karakter van de in bijlage D genoemde werkzaamheden. Ik ben het met haar eens, dat die beoordelingsvrijheid noodzakelijkerwijs de bevoegdheid voor de Lid-Staten inhoudt om de toepassing van de in de tweede en derde alinea bedoelde uitzonderingen, en daarmee tevens van de in de eerste alinea bedoelde algemene regel, aan voorwaarden te binden of te beperken.

15. Maar ik deel ook haar op het arrest Marshall⁵ gebaseerde opvatting, dat de in de eerste alinea geformuleerde regel als on-

4 — Zie met betrekking tot het in artikel 8, sub a, van de Tweede BTW-richtlijn gebezigde begrip „tegenwaarde”, het arrest van 5 februari 1981, zaak 154/80, Staatssecretaris van Financiën/Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Jurispr. 1981, blz. 445, r. o. 9. Zie ook, met betrekking tot het begrip „belastingontwijking” van artikel 27, lid 1, van de Zesde richtlijn, het arrest van 12 juli 1988, gevoegde zaken 138 en 139/86, Direct Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 3937, r. o. 20.

5 — Reeds aangehaald.

voorwaardelijk en nauwkeurig moet worden aangemerkt ten aanzien van een activiteit waarop die uitzonderingen onder geen beding van toepassing kunnen zijn (criterium van de „in casu niet relevante uitzonderingen”, r. o. 54).

16. Dat is het geval, wanneer die activiteit:

- geen aanleiding kan geven tot concurrentievervalsing, omdat zij krachtens de wet bij uitsluiting door publiekrechtelijke lichamen mag worden verricht, en
- evenmin voorkomt onder de in bijlage D bij de richtlijn genoemde activiteiten.

17. De concessie voor grafplaatsen en grafkelders in Italië lijkt aan die voorwaarden te voldoen. De watervoorziening, die nochtans aan de publiekrechtelijke lichamen is voorbehouden, voldoet daarentegen niet aan de tweede voorwaarde, daar zij uitdrukkelijk in bijlage D is genoemd.

18. Zoals wij verderop nog zullen zien, moet een activiteit die bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen is voorbehouden, worden geacht door deze laatsten „als overheid” te worden verricht in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea.

19. Wij kunnen dus in ieder geval stellen, dat artikel 4, lid 5, door een publiekrechtelijk lichaam kan worden ingeroepen om te betogen, dat een bepaalde werkzaamheid niet onder de toepassingsfeer van de uitzonderingen van de tweede en derde alinea

kan vallen en dat daarop derhalve de in de eerste alinea bedoelde regel van niet-belastbaarheid van toepassing is.

20. Mogen wij nog een stap verder gaan en zeggen, zoals de Commissie doet, dat de niet-belastbaarheid ook kan worden ingeroepen ten aanzien van een werkzaamheid waarbij „de mededinging vanuit de particuliere sector onmiskenbaar te verwaarlozen is?” Gesteld bij voorbeeld, dat in een bepaalde Lid-Staat de gemeenten bij de wet zijn belast met het ophalen van huisvuil, maar dat de wet niet verbiedt dat die dienst terzelfder tijd ook door particulieren wordt verricht. Kan een gemeente in dat geval niet-belastbaarheid voor die werkzaamheid stellen, op grond dat over het gehele land genomen zeer weinig particulieren van die mogelijkheid gebruik maken, of op grond dat binnen haar eigen grondgebied geen enkele particulier een dergelijke dienst heeft opgericht en dat de concurrentievervalsing waartoe de niet-belastbaarheid van die werkzaamheid zou kunnen leiden, derhalve niet „van enige betekenis” of zelfs op lokaal vlak nihil zou zijn?

21. Het komt mij om te beginnen voor, dat een Lid-Staat niet in strijd met de richtlijn zou handelen indien hij die werkzaamheid weliswaar in beginsel aan de BTW zou onderwerpen, doch tevens afwijkingen naargelang de lokale omstandigheden toestond. Maar hoe staan de zaken, wanneer een Lid-Staat geen afwijkingen op die regel toestaat?

22. Volgens mij kan de gemeente in dat geval aan de afwezigheid van concurrentievervalsing op lokaal niveau geen argument ontleenen om de rechter te vragen vast te stellen, dat de nationale bepaling onverenigbaar is met de richtlijn en door haar niet hoeft te worden nageleefd. De Lid-Staten kunnen niet worden verplicht voor bijzondere lokale

situaties in hun wetgeving afwijkingen te voorzien. Zij beschikken ter zake over een discretionaire bevoegdheid.

23. Kan de gemeente zich beroepen op afwezigheid van concurrentievervalsing van enige betekenis op nationaal vlak? Ook hier dunkt mij, dat de Lid-Staten discretionair kunnen beslissen welke omvang de concurrentievervalsing moet aannemen om „van enige betekenis” te worden genoemd. De Lid-Staten zouden tot BTW-plichtigheid in het gehele land kunnen beslissen, wanneer de concurrentievervalsing op bepaalde plaatsen van voldoende gewicht is.

24. Het criterium „concurrentievervalsing van enige betekenis” is derhalve niet voldoende nauwkeurig om door een publiekrechtelijk lichaam tegenover een nationale wettelijke bepaling te worden ingeroepen.

25. Nu moeten wij nog onderzoeken, of een publiekrechtelijk lichaam er zich voor een nationale rechter op kan beroepen, dat een in bijlage D bij de richtlijn genoemde werkzaamheid van onbeduidende omvang is en derhalve niet aan de BTW mag worden onderworpen.

26. De Lid-Staten kunnen dit criterium op verschillende manieren verwerken. Zij kunnen het als zodanig in hun nationale wetgeving opnemen en de concrete toepassing ervan aan de bevoegde administratie overlaten. Zij kunnen ook de in bijlage D genoemde werkzaamheden opsommen die, in het algemeen en voor het gehele land, van onbeduidende omvang worden geacht (bijvoorbeeld lokale beurzen). Zij kunnen ten slotte ook bepaalde soorten werkzaamheden aan de BTW onderwerpen en tegelijk een

drempel vaststellen waaronder die werkzaamheden niet belastbaar zijn (de jaarlijkse omzet van een gemeente bij de waterdistributie bij voorbeeld). Het criterium van de onbeduidende omvang van de werkzaamheid kan dus tot uitkomsten leiden die per gemeente verschillend zijn.

27. Wat echter, indien een Lid-Staat aan deze bepaling van de richtlijn totaal voorbijgaat en noch het criterium van de onbeduidende omvang als zodanig in zijn wetgeving opneemt, noch de werkzaamheden opsomt die van onbeduidende omvang worden geacht en daarom niet worden belast, en evenmin een drempel vaststelt voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden?

28. Mijns inziens heeft die Lid-Staat de richtlijn in dat geval niet correct omgezet, want deze gaat ontegenzegglijk uit van de niet-belastbaarheid van de in bijlage D genoemde werkzaamheden die van onbeduidende omvang zijn. Toegegeven, misschien heeft de Raad met dat criterium de deur opengezet voor onnodige complicaties, maar dat geeft de Lid-Staten nog niet de vrijheid om dit gebruik al dan niet te gebruiken. Lid 5, derde alinea, bevat duidelijk twee cumulatieve voorwaarden: de publiekrechtelijke lichamen worden als belastingplichtig beschouwd „voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden”, „voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn”. De beperking „voor zover” betekent dat er een bijkomende voorwaarde is gesteld.

29. Het aldus vastgestelde *beginsel* is duidelijk en onvoorwaardelijk. Uit de tekst van de bepaling blijkt echter niet, wat onder onbeduidend dient te worden verstaan. Al met al is de aan de Lid-Staten opgelegde verplichting onvoldoende nauwkeurig om door

publiekrechtelijke lichamen voor de nationale rechterlijke instanties te kunnen worden ingeroepen, ook al heeft de Lid-Staat dit element van artikel 4, lid 5, bij de omzetting van de richtlijn in nationaal recht ten onrechte volledig genegeerd. Is dit inderdaad gebeurd, dan is het aan de Commissie om eventueel een beroep wegens niet-nakoming tegen de betrokken Lid-Staat in te stellen.

30. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de eerste vraag in beide zaken te beantwoorden als volgt:

„Een publiekrechtelijk lichaam kan zich voor de nationale rechter beroepen op artikel 4, lid 5, van richtlijn 77/388 om zich te verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D van de richtlijn en waarvan de uitoefening bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen is voorbehouden.”

II — Het begrip werkzaamheden of handelingen die zij „als overheid” verrichten

31. Met de tweede vraag in zaak 231/87 wenst de nationale rechter te vernemen, of „de gemeenschapswetgever met de uitdrukking „werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten” (artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn) de werkzaamheden op het oog had die de overheid rechtstreeks en bij uitsluiting krachtens haar — eventueel ook afgeleide — soevereine gezag verricht.”

32. Ik meen dat die vraag aldus moet worden begrepen, dat de nationale rechter wil weten of de werkzaamheden die de publiek-

rechtelijke lichamen rechtstreeks en bij uitsluiting krachtens hun soevereine gezag verrichten, zijn aan te merken als:

— werkzaamheden die zij als overheid verrichten, en

— die onder geen beding aan de BTW kunnen worden onderworpen.

33. Ik zal dus achtereenvolgens onderzoeken, aan de hand van welke criteria kan worden bepaald wat moet worden verstaan onder „werkzaamheden die zij als overheid verrichten” (paragraaf A), en in welke gevallen dergelijke werkzaamheden noodzakelijkerwijs niet belastbaar zijn volgens artikel 4, lid 5, eerste alinea (paragraaf B).

A — *De werkzaamheden of handelingen die als overheid worden verricht*

34. In zijn arrest van 26 maart 1987 in de zaak „notarissen en gerechtsdeurwaarders”⁶, heeft het Hof onder verwijzing naar zijn arrest van 7 juli 1985, Commissie/Duitsland⁷, bevestigd dat

„de publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden zijn vrijgesteld, doch enkel voor die welke tot hun specifieke overheidstaak behoren” (r. o. 21).

6 — Zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr. 1987, blz. 1471.

7 — Zaak 107/84, Jurispr. 1985, blz. 2655.

35. Uit deze opmerking van het Hof volgt tevens, dat de enkele omstandigheid dat een werkzaamheid door de gemeente zelf wordt verricht, op zich niet volstaat om die werkzaamheid als een specifieke overheidstaak van de gemeente aan te merken. (Mijns inziens moeten tot de „rechtstreeks” door de gemeente verrichte werkzaamheden ook de werkzaamheden worden gerekend die via gemeentelijke ondernemingen worden verricht, voor zover dit in naam en voor rekening van de gemeente gebeurt).

36. Daarentegen behoren zonder twijfel tot de specifieke overheidstaak van de gemeente de werkzaamheden die zij „krachtens haar soeverein gezag” verricht. Wat moeten wij hieronder verstaan?

37. Evenals de Commissie zou ik mij willen aansluiten bij de definitie van advocaat-generaal Mancini in zijn conclusie in zaak 307/84, Commissie/Frankrijk, die onder dit begrip de werkzaamheden brengt die tot uiting komen „in wilsdaden die aan particulieren worden opgelegd, in die zin dat zij van hen gehoorzaamheid eisen of, indien zij niet gehoorzamen, hen dwingen zich te conformeren.” (Jurispr. 1986, blz. 1725, 1732).

38. Het soevereine gezag vindt zijn concrete uitdrukking in vergunningen, concessies, inschrijvingen in registers, de afgifte van voor eensluidend gewaarmerkte afschriften, sancties wegens overtreding van wetten en verordeningen, enzovoort.

39. De „werkzaamheden verricht krachtens het soevereine gezag” zijn dus in alle gevallen „werkzaamheden verricht als overheid”, doch dit laatste begrip omvat daarnaast nog

andere soorten werkzaamheden. De begrippen „werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten” en „werkzaamheden verricht krachtens het soevereine of openbare gezag” zijn namelijk niet synoniem.

40. Dit blijkt duidelijk uit de ontstaansgeschiedenis van de Zesde richtlijn. In de toelichting bij haar voorstel voor een Zesde richtlijn⁸ verklaarde de Commissie met betrekking tot artikel 4, dat

„rechtspersonen van publiekrechtelijke aard als belastingplichtige moeten worden beschouwd, voor zover zij economische bedrijvigheden uitoefenen die in feite los gezien kunnen worden van het begrip overheid, dat wil zeggen bedrijfswerkzaamheden die zouden kunnen worden uitgeoefend door civielrechtelijke personen, zonder afbreuk te doen aan fundamentele bevoegdheden en de taken van de staten, provincies, gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen op het gebied van overheidsadministratie, rechtswezen, veiligheid of nationale defensie.”

41. De door de Commissie voorgestelde tekst van artikel 4, lid 5, verschilde echter van de tekst die uiteindelijk is vastgesteld. Haar voorstel luidde:

„De staat, de provincies, de gemeenten en de publiekrechtelijke lichamen worden in beginsel niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden die zij ter uitoefening van het openbaar gezag verrichten.

Indien deze lichamen evenwel de in lid 1 bedoelde handelingen verrichten, moeten zij

8 — *Bulletin van de Europese Gemeenschappen* — Supplement 11/73, blz. 9.

voor deze handelingen als belastingplichtigen worden aangemerkt.”⁹

42. De „in lid 1 bedoelde handelingen” waren de handelingen „welke behoren tot een economische bedrijvigheid als omschreven in lid 2” en de in die bepaling van de „in lid 1 bedoelde economische bedrijvigheden” gegeven definitie komt overeen met de definitie in het huidige artikel 4, lid 2, dat wil zeggen „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter”. Het voorstel van de Commissie maakte dus een duidelijk onderscheid tussen de economische bedrijvigheden en de ter uitoefening van het openbaar gezag verrichte werkzaamheden, waaronder zij de werkzaamheden verstond die deel uitmaken van de uitoefening van het openbare of soevereine gezag.

43. Wij moeten dus constateren, dat de Raad met de door hem vastgestelde huidige tekst van artikel 4, lid 5, bewust is afgeweken van dat duidelijke onderscheid en aan het begrip „werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten” een ruimere betekenis heeft gegeven, die ook andere activiteiten omvat dan de werkzaamheden die behoren tot de fundamentele taken van het openbare gezag op het gebied van overheidsadministratie, rechtswezen, veiligheid of nationale defensie. Zodoende heeft de Raad voor een tussenoplossing gekozen tussen het radicale voorstel van de Commissie om alle economische activiteiten van publiekrechtelijke lichamen aan de BTW te onderwerpen, en de tweede BTW-richtlijn¹⁰, die de Lid-Staten toestond de pu-

bliekrechtelijke lichamen voor die werkzaamheden niet als belastingplichtigen aan te merken (zie nr. 2, twee laatste alinea's, van bijlage A van die richtlijn, die krachtens artikel 20 een integrerend deel van de richtlijn vormt).

44. Het is dus duidelijk, dat bepaalde werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter (zie artikel 4, leden 1 en 2), die door de gemeenten worden verricht, moeten worden aangemerkt als „werkzaamheden die zij als overheid verrichten”. Hoe echter die werkzaamheden te herkennen?

45. De partijen in het hoofdgeding, de Italiaanse en de Nederlandse regering en de Commissie hebben in dat verband een aantal criteria voorgesteld.

46. De gemeente Rivergaro stelde het criterium van het *nagestreefde doel* voor. Ter terechtzitting werd door de Commissie evenwel terecht opgemerkt, dat het Hof in zijn arrest „notarissen en gerechtsdeurwaarders” (reeds aangehaald) heeft vastgesteld dat het begrip economische activiteiten „een objectief karakter heeft, in die zin dat de activiteit op zichzelf wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat” (r. o. 8). Dit mag niet anders zijn voor de economische activiteiten die een publiek lichaam als overheid verricht. Bijna alle werkzaamheden van de gemeenten hebben een doel op het vlak van het algemeen belang, ook de watervoorziening of het opzetten van een vervoersnet. Nochtans is in artikel 4, lid 5, derde alinea, en in bijlage D bepaald, dat de gemeenten voor dergelijke activiteiten als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt. Anderzijds komen onder de in artikel 13 van de Zesde richtlijn voorziene vrijstellingen een groot aantal werkzaamheden voor die ook door publieke

⁹ — *Bulletin van de Europese Gemeenschappen* — Supplement 11/73, blz. 40.

¹⁰ — Tweede richtlijn nr. 67/228 van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, PB 1967, blz. 1303.

lichamen kunnen worden verricht (zie deel A, lid 1, sub b, g en h), in het algemeen belang, om te voorzien in wezenlijke behoeften van de particulieren¹¹ of van de maatschappij (sub i)¹². Artikel 4, lid 5, laatste alinea, geeft de Lid-Staten enkel de mogelijkheid om die werkzaamheden als werkzaamheden van de overheid te beschouwen, maar verplicht hun er niet toe.

47. Ik ben er evenmin van overtuigd, dat het arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (zaak 102/86, Jurispr. 1988, blz. 1443), dat de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen in zaak 129/88 citeert ter ondersteuning van de criteria die zij in zaak 231/87 voorstelt, in casu zonder meer relevant is.

48. In de zaak Apple and Pear Development Council ging het om de uitlegging van artikel 2 van de Zesde richtlijn in verband met de vraag, of de uitoefening door de Apple and Pear Development Council van de hem bij wet opgedragen werkzaamheden en de heffing van een verplichte jaarlijkse bijdrage van zijn leden teneinde de bij de uitoefening van zijn werkzaamheden gemaakte of te maken administratieve en andere kosten te dekken „diensten (vormen) welke ... *onder bezwarende titel* worden verricht”, dat wil zeggen belastbare prestaties zijn in de zin van dat artikel. In de onderhavige zaken gaat het om de uitlegging van artikel 4, lid 5, in verband met de vraag, of publieke lichamen voor bepaalde van hun werkzaamheden al dan niet als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt.

49. Weliswaar was advocaat-generaal Sir Gordon Slynn in zijn conclusie van 28 ok-

tober 1987 in de zaak Apple and Pear Development Council van mening, dat tussen de begrippen belastbare handeling en belastingplichtige persoon een verband bestaat, in die zin dat „wil er een belastingplicht voor de BTW bestaan, ... er zowel een belastbare handeling als een belastingplichtig persoon [moet] zijn”.¹³ Doch hij preciseerde, dat dit wel twee verschillende begrippen zijn (blz. 1457) en benadrukte verder hun zelfstandig karakter door erop te wijzen, dat indien, zoals hij concludeerde, de betrokken handelingen niet als dienstverrichtingen onder bezwarende titel werden beschouwd „er geen BTW verschuldigd [was], ook niet wanneer de betrokken persoon een belastingplichtige [was]” (blz. 1462).

50. Anders dan de Commissie denk ik trouwens niet, dat het verplichte — dat wil zeggen niet-contractuele, doch wettelijke — karakter van de betrokken bijdragen of zelfs de omstandigheid dat de hoogte ervan niet met de economische waarde van de prestaties overeenkwam, doorslaggevend waren voor de beslissing van het Hof. Enerzijds blijkt immers uit de tweede zin van rechts-overweging 15 van het arrest, dat het Hof geen rechtstreeks verband aannam tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde niet omdat de individuele teler verplicht is bijdragen te betalen, maar wel omdat hij die moet betalen „ongeacht of [hij] al dan niet voordeel heeft bij een specifieke dienst van de Council”. Anderzijds volgt uit de rechtspraak van het Hof¹⁴, laatstelijk het arrest van 23 november 1988¹⁵, dat „de tegenwaarde een subjectieve waarde is, aangezien de belastinggrondslag de werkelijk ont-

11 — Blz. 22, bovenaan, van de gestencilde versie van het rapport ter terechtzitting.

12 — Blz. 19, bovenaan, van de gestencilde versie van het rapport ter terechtzitting.

13 — Met betrekking tot de binnenlandse belastbare verrichtingen volgt dit duidelijk uit de bewoordingen zelf van artikel 2. De invoer van goederen is anderzijds belastbaar, ook als dat niet door een belastingplichtige in de zin van artikel 4 gebeurt.

14 — Zie het arrest van 5 februari 1981, zaak 154/80, reeds aangehaald, r. o. 13.

15 — Zaak 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd*, Jurispr. 1988, blz. 6365.

vangen tegenprestatie is, en niet een volgens objectieve maatstaven geschatte waarde” (r. o. 16). Het is dus veeleer wegens *het ontbreken van een noodzakelijk verband tussen het voordeel en de tegenwaarde ervan* dan op grond van het gebrek aan evenwicht tussen beider omvang, dat het Hof oordeelde, dat „de aan de telers opgelegde verplichte bijdrage *niet* een tegenprestatie is die in *rechtstreeks verband* staat met de *voordelen die voor de individuele telers* voortvloeien uit de werkzaamheden van de Council” (arrest Apple and Pear Development Council, r. o. 16). Dit lijkt mij te meer het geval te zijn, daar het eerste argument waarop het Hof zich baseerde, juist was dat de betrokken voordelen aan de gehele sector ten goede kwamen en niet noodzakelijkerwijs aan elke teler afzonderlijk (zie r. o. 14).

51. De stelling van de Commissie lijkt mij ten slotte ook niet geheel van tegenspraak ontbloot. Enerzijds immers wil zij in het feit dat de betaalde heffingen en bijdragen niet de tegenwaarde van de prestatie vormen, „doch het aandeel in de met de dienstverrichting gepaard gaande uitgaven, dat de wetgever om fiscale, sociale of andere redenen eenzijdig ten laste van de dienstenontvanger wil brengen” (blz. 29 van de gestencilde versie van het rapport ter terechtzitting), een aanwijzing zien dat de werkzaamheid als overheid wordt verricht. Anderzijds echter heeft zij ter terechtzitting — terecht — bezwaren geuit tegen het door de gemeente Rivergaro voorgestelde criterium van de voor de tegenprestatie gebruikte berekeningsmethode, inhoudende dat een werkzaamheid een overheidswerkzaamheid is, wanneer het overheidslichaam daarvoor een tegenprestatie ontvangt die dwingend is vastgesteld en waarbij het dus gaat om een opgelegde prijs of politieke prijs, die niet in relatie tot de marktwaarde van de prestatie wordt bepaald, maar op grond van politieke criteria die met die marktwaarde geen rechtstreeks verband hebben” (blz. 21 van de gestencilde versie van het rapport ter terechtzitting).

52. Ik heb nog als bezwaar, dat indien dat criterium zou worden aangenomen, een gemeente nooit BTW-plichtig zou zijn voor de door haar opgezette vervoerdiensten, zweminrichtingen, theater en musea, daar de van de gebruiker gevraagde prijs bijna altijd een „politieke” prijs is, dat wil zeggen een prijs die niet overeenkomt met de kostprijs van de geleverde prestatie.

53. Om de redenen die ik zojuist heb uiteengezet, alsmede om die die ik heb genoemd bij de bespreking van het criterium ontleend aan het nagestreefde doel¹⁶, meen ik derhalve, dat de *wijze waarop* de door het overheidslichaam ontvangen *tegenwaarde wordt vastgesteld* (eenzijdig en dwingend) *of berekend*, niet beslissend kan zijn voor de definitie van de „als overheid” verrichte werkzaamheden.

54. Wat te denken van het door de Commissie voorgestelde *criterium van de verplichte aard van het verrichten van de werkzaamheden* van het publiekrechtelijk lichaam ? Zij stelt in haar schriftelijke opmerkingen in zaak 231/87 (blz. 35) voor, als door het publiekrechtelijk lichaam „als overheid” verrichte werkzaamheden aan te merken, de werkzaamheden die tot de bevoegdheden behoren die absoluut onontbeerlijk zijn voor de verwezenlijking van het algemeen doel waarvoor het publiekrechtelijk lichaam is opgericht (zie deel B, sub a, 10), of de werkzaamheden die verband houden met verplichtingen die door de nationale rechtsorde zijn opgelegd en waaraan het zich onmogelijk kan onttrekken (voorstel van antwoord op de tweede vraag in zaak 231/87).

55. Ik meen zelf ook, dat de aldus gedefiniëerde werkzaamheden, of om de uitdruk-

16 — Opgemerkt zij ook, dat artikel 4, lid 1, de economische activiteiten bedoelt „*ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit*”, en dat in lid 2 over „opbrengst” wordt gesproken zonder dat daarbij wordt gepreciseerd, dat die opbrengst aan de werkelijke economische waarde van de verrichting moet beantwoorden.

king van de Nederlandse regering te gebruiken, de werkzaamheden die worden verricht ingevolge een „daartoe door de formele wetgever verstrekte opdracht”, in elk geval „als overheid” worden verricht, zelfs wanneer zij niet bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen zijn voorbehouden.

56. Wanneer de wetgever een bepaalde werkzaamheid zodanig belangrijk acht voor het algemeen welzijn, dat zij in elk geval aan de gemeenten of andere publiekrechtelijke lichamen moet worden opgedragen, dan heeft men noodzakelijkerwijs met een werkzaamheid te doen die door die publiekrechtelijke lichamen „als overheid” wordt verricht.

57. De Commissie heeft nog op de werkzaamheden gewezen die in de vorm van eenzijdige *handelingen of gedragingen worden verricht en die teruggaan op boven het gemene recht uitgaande prerogatieven* (bij voorbeeld concessies). Weer ben ik het met de Commissie eens, dat dergelijke werkzaamheden door de publiekrechtelijke lichamen „als overheid” worden verricht.

58. Ten slotte moeten alle werkzaamheden waarvan de uitvoering door de grondwet, de wet of een andere bepaling met gelijke rechtskracht bij uitsluiting aan de gemeenten of andere publiekrechtelijke lichamen is voorbehouden, worden aangemerkt als werkzaamheden die „als overheid” worden verricht, ook al gaat het niet om verplichte werkzaamheden of werkzaamheden die krachtens publiekrechtelijke prerogatieven worden verricht. Men mag immers aannemen, dat die werkzaamheden bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen werden opgedragen wegens de op hen rustende specifieke taken of wegens de bijzondere waarborgen die zij bieden voor de goede uitvoering van die werkzaamheden.

59. Ik geef het Hof dus in overweging, vier *alternatieve* criteria aan te nemen voor het „herkennen” van een „als overheid” verrichte werkzaamheid:

— de uitoefening van soeverein gezag;

— het verplichte karakter van de werkzaamheid;

— de uitoefening van boven het gemene recht uitgaande prerogatieven;

— het bestaan van een wettelijk monopolie voor de betrokken werkzaamheden.

60. Wat de nationale rechters echter willen weten, is of er ook criteria bestaan aan de hand waarvan met zekerheid kan worden bepaald dat een activiteit die onder een van die categoriën valt, in geen geval kan worden belast.

B — *De als overheid verrichte werkzaamheden die in geen enkel geval kunnen worden belast*

61. Om te beginnen zij eraan herinnerd, dat artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn een algemeen beginsel en een uitzondering vaststelt.

62. Het *algemene* beginsel luidt, dat publiekrechtelijke lichamen niet BTW-plichtig zijn voor de werkzaamheden of handelingen die zij „als overheid” verrichten.

63. De *uitzondering* bestaat erin, dat zij wel BTW-plichtig zijn, wanneer de behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

64. De Lid-Staten moeten dus bepalen, bij welke werkzaamheden concurrentievervalsing van enige betekenis te vrezen is, indien de publiekrechtelijke lichamen die deze werkzaamheden verrichten daarvoor niet BTW-plichtig zijn. De oplossing van het probleem hangt dus in het algemeen af van een beoordeling van elk van die activiteiten door de Lid-Staat. De uitkomst van die beoordeling kan voor elke Lid-Staat verschillend zijn.

65. In één geval nochtans is iedere concurrentievervalsing uitgesloten, namelijk wanneer de grondwet, de wet of een andere bepaling met gelijke rechtskracht de uitoefening van de betrokken werkzaamheid bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen voorbehoudt.

66. Zoals gezegd, moeten ook dergelijke werkzaamheden in ieder geval worden beschouwd als werkzaamheden die de publiekrechtelijke lichamen „als overheid” verrichten. Dit geeft ons een vast criterium voor de werkzaamheden waarvoor een publiekrechtelijk lichaam *nooit* BTW-plichtig kan zijn. Een typisch voorbeeld hiervan in Italië lijkt de concessie van grafplaatsen of grafkelders.

67. Maar op dit criterium van de exclusiviteit bestaat ook een uitzondering. In bijlage D van de Zesde richtlijn zijn namelijk

een aantal werkzaamheden opgesomd die in elk geval aan de BTW zijn onderworpen (tenzij zij van onbeduidende omvang zijn). Nu kunnen sommige van die werkzaamheden in een bepaalde Lid-Staat uitsluitend aan de gemeenten zijn voorbehouden. Dat lijkt in Italië het geval te zijn voor de watervoorziening. In een dergelijk geval is het criterium van de exclusiviteit derhalve niet bepalend voor de al dan niet belastingplichtigheid. De derde alinea van lid 5 is dus een zeer aparte bepaling, die enerzijds de gevallen opsomt waarvoor als het ware een vermoeden van concurrentievervalsing bestaat, maar anderzijds ook gevallen waarin BTW is verschuldigd, ook wanneer geen enkele concurrentievervalsing dreigt. Al met al is het vrij evident, dat van een strikt logische structuur van artikel 4, lid 5, na de herhaalde wijzigingen in de loop van de onderhandelingen niet veel meer te bespeuren valt. Dit blijkt tevens uit het gebruik van de term „met name” in de Franse, Griekse, Nederlandse en Portugese versies van de derde alinea, die geen enkele zin heeft in een bepaling waarin het om werkzaamheden gaat die „in elk geval” aan de BTW moeten worden onderworpen. Aangezien in de Duitse, de Engelse, de Deense, de Spaanse en de Italiaanse versie van die bepaling bovendien geen equivalente term voorkomt, geloof ik dat wij er niet te veel belang aan moeten hechten.

68. Men zou zich nog kunnen afvragen, of de krachtens soeverein gezag verrichte werkzaamheden niet — per se — als niet-belaste werkzaamheden moeten worden aangemerkt. Dat lijkt mij niet mogelijk te zijn, ook al zullen die werkzaamheden maar uiterst zelden belastbaar zijn.

69. De meeste van die werkzaamheden zijn namelijk geen economische activiteiten en kunnen alleen daarom al geen belasting-

plicht doen ontstaan. Zij zijn meestal ook uitsluitend aan publiekrechtelijke lichamen voorbehouden, zodat het vorengenoemde criterium van toepassing is. Maar, zoals uit zaak 235/85, „notarissen en gerechtsdeurwaarders”, blijkt, is het niet uitgesloten, dat bepaalde werkzaamheden die verband houden met de uitoefening van openbaar gezag, terzelfder tijd door particulieren en publiekrechtelijke lichamen worden verricht. Het zou dan ook nodig kunnen blijken deze laatsten als belastingplichtigen aan te merken om concurrentievervalsing van enige betekenis te voorkomen. Op zich is het criterium van de uitoefening van soeverein of openbaar gezag dus niet toereikend.

70. Ook de verplichte werkzaamheden, dus die welke de publiekrechtelijke lichamen in gevolge de wet moeten verrichten, kunnen niet zonder meer van de BTW worden uitgezonderd, daar zij door particuliere ondernemingen in concurrentie met het publiekrechtelijk lichaam zouden kunnen worden verricht (de wet zou bij voorbeeld de provincies of andere regionale lichamen kunnen verplichten een veerdienst in te stellen tussen het vasteland en de nabijgelegen eilanden, zonder echter particulieren te verbieden hetzelfde te doen).

71. Moeilijker te beoordelen zijn de werkzaamheden in de vorm van eenzijdige handelingen of gedragingen die teruggaan op boven het gemene recht uitgaande prerogatieven. Het zal waarschijnlijk vrij zelden voorkomen, dat dezelfde activiteit ook door particulieren met behulp van privaatrechtelijke rechtshandelingen kan worden verricht. Toch kan mijns inziens niet a priori worden uitgesloten, dat zich een dergelijk geval, en dus ook concurrentievervalsing, kan voordoen.

72. Het blijkt dus, dat alleen aan de hand van het criterium van de exclusiviteit van publiekrechtelijke lichamen, met zekerheid kan worden uitgesloten dat een bepaalde activiteit van een publiekrechtelijk lichaam tot BTW-plichtigheid kan aanleiding geven. Als ik de Commissie goed versta, stelt zij voor dat criterium cumulatief met nog twee andere criteria toe te passen. Wanneer echter aan het exclusiviteitscriterium is voldaan, zijn andere criteria overbodig, daar er in dat geval geen concurrentievervalsing mogelijk is.

73. Die opmerking geldt ook voor de tweede vraag van de nationale rechter. Daarin wordt gesproken van de werkzaamheden die de publiekrechtelijke lichamen rechtstreeks, bij uitsluiting en op grond van hun soevereine gezag verrichten.

74. Zo de verwijzende rechter met de uitdrukking „bij uitsluiting” de werkzaamheden bedoelt die bij de wet aan de publiekrechtelijke lichamen zijn voorbehouden (exclusiviteit „de jure”, niet „de facto”), dan moet die vraag zonder twijfel bevestigend worden beantwoord. Mijns inziens kan de nationale rechter ook een ruimer antwoord worden gegeven door hem er namelijk op te wijzen, dat het volstaat dat een activiteit bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen is voorbehouden om elke belastbaarheid uit te sluiten, zelfs als deze activiteit niet op grond van soevereine bevoegdheden wordt verricht.

75. Zoals wij eerder zagen, geldt dat nochtans niet voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, die, voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn, steeds aan de BTW zijn onderworpen, zelfs wanneer zij bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen zijn voorbehouden.

76. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de tweede vraag in zaak 231/87 te beantwoorden als volgt:

„Artikel 4, lid 5, eerste alinea, moet aldus worden uitgelegd, dat de staten, regio's, gewesten, provincies, gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen in geen geval als belastingplichtigen kunnen worden aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die hun bij uitsluiting zijn voorbehouden, behalve voor de werkzaamheden of handelingen die in bijlage D bij de Zesde richtlijn zijn genoemd.”

III — De derde vraag in zaak 231/87

77. Deze vraag houdt in, of

„wanneer vaststaat, dat de institutionele activiteiten bij uitsluiting door het publiekrechtelijke lichaam worden verricht, met de in artikel 4, lid 5, tweede alinea, gebezigde uitdrukking „zodanige werkzaamheden” zijn bedoeld de resterende activiteiten die de openbare diensten betreffen, welke in Italië zijn geregeld bij het koninklijk decreet nr. 2578 van 15 oktober 1925”.

78. Het Hof is in het kader van artikel 177 EEG-Verdrag niet bevoegd, bepalingen van nationaal recht aan het gemeenschapsrecht te toetsen. Het kan de nationale rechter echter wel criteria verschaffen om te bepalen of een activiteit onder een bepaald gemeenschapsvoorschrift valt.

79. Uit de analyse in verband met de tweede vraag blijkt, dat met de uitdrukking „zodanige werkzaamheden” van de *tweede alinea* de door de publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden en handelingen zijn bedoeld, dat wil zeggen die welke de uitoefening van soeverein gezag impliceren, die welke worden verricht ingevolge een door de nationale rechtsorde opgelegde verplichting waaraan zij zich onmogelijk kunnen onttrekken, of die welke in de vorm van eenzijdige handelingen of gedragingen worden verricht krachtens boven het gemene recht uitgaande prerogatieven, voor zover die werkzaamheden niet bij uitsluiting aan die publiekrechtelijke lichamen zijn voorbehouden. Dit is het antwoord dat ik op deze vraag voorstel.

80. Mijns inziens spreekt het vanzelf, dat in de tweede alinea van artikel 4, lid 5, alleen werkzaamheden of handelingen zijn bedoeld waarvoor het publiekrechtelijk lichaam hoe dan ook een tegenprestatie ontvangt, want enkel „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland ... onder bezwarende titel worden verricht” zijn aan de BTW onderworpen (artikel 2 van de Zesde richtlijn).

IV — Verplichtingen van de Lid-Staten inzake de wijze waarop de richtlijn moest worden omgezet

81. De vierde en de vijfde vraag van de Commissione tributaria di secondo grado te Piacenza (zaak 231/87) en de tweede vraag van de Commissione tributaria di primo grado te Piacenza (zaak 129/88) hebben betrekking op de wijze waarop de bepalingen van artikel 4, lid 5, in nationaal recht moesten worden omgezet. Kort gezegd worden in die vragen de vier hiernavolgende problemen opgeworpen.

82. a) Moeten de Lid-Staten het algemene beginsel van artikel 4, lid 5, eerste alinea, overnemen met vermelding van de specifieke criteria aan de hand waarvan kan worden bepaald, welke werkzaamheden de gemeenten „als overheid” verrichten?

83. Ingevolge artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag zijn de Lid-Staten gehouden alle nodige maatregelen te nemen ten einde te verzekeren dat het door de richtlijn beoogde resultaat wordt bereikt. Zij alleen zijn echter bevoegd de vorm en de middelen te kiezen waarmee aan die verplichting moet worden voldaan.

84. Een van de middelen om het met artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn beoogde resultaat te bereiken, kan erin bestaan het in de eerste alinea van die bepaling neergelegde beginsel zonder meer in de nationale wetgeving over te nemen. Het staat de Lid-Staat vrij daarnaast specifieke criteria vast te stellen aan de hand waarvan kan worden bepaald, niet alleen welke werkzaamheden door de publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, doch vooral ook voor welke daarvan die lichamen als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt.

85. Een eenvoudiger methode is de betrokken werkzaamheden op te sommen. Dit kan cumulatief met de overneming van het algemene beginsel gebeuren of alternatief.

86. b) Waren de Lid-Staten verplicht de overheidshandelingen van de BTW uit te sluiten die, ofschoon zij naar nationaal recht als commercieel kunnen worden aangemerkt, verband houden met de uitoefening van openbaar gezag?

87. Zoals gezegd heeft het begrip „als overheid verrichte werkzaamheden of handelingen” in de door de Raad vastgestelde tekst een ruimere betekenis gekregen dan in het voorstel van de Commissie en omvat het zowel de werkzaamheden die de publiekrechtelijke lichamen verrichten krachtens hun soevereine bevoegdheden (*iure imperii*) als werkzaamheden die als economische activiteiten kunnen worden aangemerkt, dat wil zeggen, werkzaamheden van een fabrikant, handelaar, of dienstverrichter overeenkomstig de in artikel 4, lid 2, gegeven definitie.

88. Uit artikel 4, lid 5, volgt, dat de Lid-Staten eveneens verplicht zijn activiteiten die naar nationaal recht als commerciële activiteiten worden aangemerkt van de BTW uit te sluiten, indien die activiteiten voldoen aan de criteria genoemd in het antwoord op de tweede vraag in zaak 231/87.

89. c) Waren de Lid-Staten verplicht het criterium „concurrentievervalsing van enige betekenis” in hun belastingwetgeving op te nemen (vierde vraag in zaak 231/87) of waren zij verplicht de werkzaamheden die door de publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht en die *niet* tot concurrentievervalsing van enige betekenis leiden, *niet* aan belasting te onderwerpen en daarbij de nodige kwantitatieve grenzen te bepalen (tweede vraag, sub c, in zaak 129/88)?

90. Zoals gezegd, bevat de in geding zijnde bepaling een beginsel en een uitzondering. Het beginsel legt de Lid-Staten de verplichting op alle geschikte maatregelen te nemen opdat de werkzaamheden die beantwoorden aan de definitie van lid 5, eerste alinea, niet aan de BTW zijn onderworpen,

tenzij die niet-belastbaarheid tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou kunnen leiden.

91. Het staat de Lid-Staten natuurlijk vrij die uitzondering in hun nationale wettelijke regelingen over te nemen, doch op zichzelf biedt die formule de bevoegde administratie en de betrokken publiekrechtelijke lichamen te weinig houvast.

92. Men mag aan de andere kant niet verwachten, dat de loutere bepaling van kwantitatieve grenzen, zonder verdere preciseringen, alle onzekerheid zou wegnemen. Het begrip concurrentievervalsing leent zich namelijk nauwelijks tot een cijfermatige waardering die voor alle economische activiteiten die door publiekrechtelijke lichamen kunnen worden verricht, geldig zou zijn. Ik zie geen andere oplossing voor de Lid-Staten dan hetzij een positieve lijst van werkzaamheden die niet aan de BTW zijn onderworpen, hetzij een negatieve lijst van belaste werkzaamheden op te stellen (dat is de formule waarvoor het Italiaanse Ministerie van Financiën opteerde), dan wel beide. In de negatieve lijst worden vanzelfsprekend de werkzaamheden opgesomd die worden geacht tot concurrentievervalsing van enige betekenis te leiden. Mocht een van die („als overheid” verrichte) werkzaamheden in werkelijkheid in geen enkel geval tot con-

currentievervalsing kunnen leiden, dan heeft de betrokken Lid-Staat de hem door de richtlijn opgelegde verplichting slecht uitgevoerd.

93. d) Moeten de Lid-Staten het criterium „werkzaamheden die „niet van onbeduidende omvang’ zijn” in hun belastingwetgeving opnemen (de vijfde vraag in zaak 231/87) of zijn zij verplicht voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden een drempel vast te stellen waaronder geen belasting wordt geheven (tweede vraag, sub d, in zaak 129/88)?

94. Zoals ik reeds hiervoor in verband met het probleem van de „rechtstreekse werking” heb vastgesteld, mogen de in bijlage D genoemde werkzaamheden slechts aan de BTW worden onderworpen voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn. Voor de uitvoering van dat beginsel kunnen de Lid-Staten uit verschillende mogelijkheden kiezen, waaronder de vaststelling van een drempel waaronder geen BTW wordt geheven.

95. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de twee Italiaanse rechterlijke instanties ook de in de paragrafen 4, 5 en 6 van mijn algemene conclusie geformuleerde antwoorden te geven.

Conclusie

Op grond van al het voorgaande geef ik het Hof in overweging, de prejudiciële vragen te beantwoorden als volgt:

„1) Een publiekrechtelijk lichaam kan zich voor de nationale rechter beroepen op artikel 4, lid 5, van richtlijn 77/388 om zich te verzetten tegen de toepassing

van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D bij de richtlijn en waarvan de uitoefening bij uitsluiting aan publiekrechtelijke lichamen is voorbehouden.

- 2) Artikel 4, lid 5, eerste alinea, moet aldus worden uitgelegd, dat de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen in geen enkel geval als belastingplichtig kunnen worden aange-merkt voor de werkzaamheden of handelingen die hun bij uitsluiting zijn voorbehouden, behalve voor de werkzaamheden of handelingen die in bijlage D bij de Zesde richtlijn zijn genoemd.
- 3) Met de uitdrukking „zodanige werkzaamheden” in de tweede alinea worden de werkzaamheden of handelingen bedoeld die door de publiekrechtelijke lichamen worden verricht als overheid, dat wil zeggen die welke de uitoefening van soeverein gezag impliceren, die welke worden verricht ingevolge een door de nationale rechtsorde opgelegde verplichting waaraan zij zich onmogelijk kunnen onttrekken, of die welke in de vorm van eenzijdige handelingen of gedragingen worden verricht krachtens boven het gemene recht uitgaande prerogatieven, voor zover die werkzaamheden niet bij uitsluiting aan die publiekrechtelijke lichamen zijn voorbehouden.
- 4) Artikel 4, lid 5, eerste alinea, moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten de maatregelen moeten nemen die zij het meest geschikt achten opdat de door de publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden of handelingen niet aan de BTW worden onderworpen, voor zover zij niet vallen onder de in de tweede en derde alinea voorziene uitzonderingen.
- 5) Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde BTW-richtlijn verplicht de Lid-Staten niet het criterium „concurrentievervalsing van enige betekenis” letterlijk in hun nationaal recht over te nemen. Zij dienen dat criterium daarentegen wel in de praktijk toe te passen en zij dienen, in de vorm en met de middelen die zij het meest geschikt achten, de concurrentiesituatie concreet te beoordelen, en daarbij de door publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichte werkzaamheden of handelingen aan de BTW te onderwerpen als de niet-belastbaarheid van die werkzaamheden of handelingen tot concurrentievervalsing van enige betekenis kan leiden.

- 6) Artikel 4, lid 5, derde alinea, verplicht de Lid-Staten niet het criterium van de „onbeduidende omvang” van de in bijlage D bij de richtlijn genoemde werkzaamheden letterlijk in hun nationaal recht over te nemen; bedoelde bepaling *verplicht* de Lid-Staten *daarentegen om*, in de vorm en met de middelen die zij het meest geschikt achten, te verzekeren dat de in bijlage D genoemde werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen worden verricht, *niet aan de BTW worden onderworpen*, wanneer die werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn.”