

vaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten. Het staat aan de nationale rechter om aan de hand van dit criterium de vereiste kwalificaties te verrichten.

De tweede alinea moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten dienen te verzekeren dat publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig zijn voor de door hen als overheid verrichte werkzaamheden, wanneer deze werkzaamheden ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht, indien hun niet-belastingplichtigheid kan leiden tot concurrentiever-

valsing van enige betekenis; zij zijn echter niet verplicht dit criterium letterlijk in hun nationaal recht over te nemen noch om kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtigheid vast te stellen.

De derde alinea moet aldus worden uitgelegd, dat zij de Lid-Staten niet verplicht, het criterium „niet van onbeduidende omvang” in hun belastingwetgeving op te nemen als voorwaarde voor belastingplichtigheid voor de in de lijst van bijlage D genoemde werkzaamheden.

RAPPORT TER TERECHTZITTING in zaak C-4/89 *

I — De toepasselijke bepalingen

Lid 5 luidt als volgt:

1. *Gemeenschapsrecht*

Volgens de definitie van artikel 4 van richtlijn 77/388/EEG (Zesde Richtlijn) van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: de Zesde Richtlijn), wordt als BTW-belastingplichtige beschouwd, ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig economische activiteiten verricht. In de onderhavige zaak gaat het om de uitlegging van de in artikel 4, lid 5, voorziene uitzondering op die algemene regel.

„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,

* Procestaal: Italiaans.

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

2. *Nationaal recht*

Artikel 1 van decreet nr. 633 van de president van de republiek van 26 oktober 1972 (sedertdien herhaaldelijk gewijzigd) bepaalt, welke handelingen aan de BTW zijn onderworpen. BTW is verschuldigd over de leveringen van goederen en over diensten, op het nationale grondgebied verricht in het kader van een ondernemersactiviteit of van de uitoefening van een ambacht of beroep, alsmede over de invoer van goederen, ongeacht de persoon die deze handelingen verricht.

Volgens artikel 4 van het decreet moet onder „ondernemersactiviteit” worden verstaan de uitoefening, als normale, niet noodzakelijkerwijs uitsluitende beroepswerkzaamheid, van de in de artikelen 2135 en 2195 van de Codice civile bedoelde handels- of landbouwactiviteiten ook anders dan in de vorm van een onderneming.

De voorwaarden waaronder die bepalingen toepassing kunnen vinden op de staat, de plaatselijke overheden en de openbare licha-

men in het algemeen, die per definitie niet de uitoefening van handels- of landbouwactiviteiten als uitsluitend of als hoofddoel hebben, zijn vastgesteld in artikel 4, vierde alinea, van het decreet, naar luid waarvan „wat genoemde lichamen aangaat, worden geacht in het kader van een ondernemersactiviteit te zijn verricht uitsluitend de leveringen van goederen en de diensten in het kader van de uitoefening van handels- of landbouwactiviteiten”.

Ingevolge artikel 4, vijfde alinea, van het decreet zijn de handels- of landbouwactiviteiten van publiekrechtelijke lichamen aan BTW onderworpen, ook wanneer zij van onbeduidende omvang zijn.

Wat de plaatselijke overheden aangaat, bevat circulaire nr. 18/360068 van het Ministerie van Financiën van 22 mei 1976, „duidelijkheidshalve en met het oog op een precieze afbakening van de handelingen die binnen de werkingssfeer van de belasting vallen”, een gedetailleerde, doch niet uitputtende lijst van werkzaamheden die aan de voorwaarden voor toepassing van de BTW voldoen.

Deze nationale regeling bevat geen uitdrukkelijke verwijzing naar de zogeheten „institutionele” werkzaamheden, die de gemeenten als overheid verrichten.

In de verwijzingsbeschikking wordt dien-aangaande opgemerkt, dat in presidentieel decreet nr. 616 van 24 juli 1977, ter uitvoering van de krachtens artikel 118 van de grondwet vastgestelde machtigingswet nr. 382 van 22 juli 1975, de „bestuurstaken” van de gemeenten in de verschillende sectoren van hun bedrijvigheid zijn vastgesteld. Volgens de verwijzende rechter zijn

deze taken het criterium om „institutionele” van commerciële werkzaamheden te onderscheiden.

Elf andere gemeenten hebben aan de zijde van de gemeente Carpaneto Piacentino geïntervenieerd.

II — De voorgeschiedenis en het procesverloop

Bij wijzigingsbeschikking van 23 maart 1988 rectificeerde het Ufficio provinciale IVA (provinciaal BTW-kantoor) di Piacenza de BTW-aangifte van de gemeente Carpaneto Piacentino voor het jaar 1983, op grond dat deze had nagelaten de navolgende werkzaamheden te factureren en de desbetreffende ontvangstbewijzen te registreren in het BTW-verkoopfacturenregister: de concessie van grafplaatsen en nissen voor grafurnen; de verkoop van diverse toebehoren en voorwerpen voor bedoelde nissen; de verkoop van bouwgronden voor sociale woningbouw alsmede de verlening van opstalrechten op terreinen voor sociale woningbouw; de bijdragen in de kosten voor het aanleggen van een waterleiding; de inkomsten uit de pacht van de waag; de verkoop van teruggewonnen hydraulisch materiaal; de verkoop van resterend materiaal voor wegeaanleg; de verkoop van het snoeihout van de bomen langs de weg.

Volgens de belastingadministratie ging het in al deze gevallen om handelsactiviteiten in de zin van artikel 4 van decreet nr. 633/77, die voorkwamen op de lijst van gemeentelijke werkzaamheden waarover BTW is verschuldigd, in circulaire nr. 18/360068 van het Ministerie van Financiën van 22 mei 1976.

De gemeente Carpaneto Piacentino heeft bij de Commissione tributaria di primo grado di Piacenza tegen de wijzigingsbeschikking beroep ingesteld wegens schending van artikel 4 van het presidentieel decreet en van artikel 4, lid 5, van de Zesde Richtlijn.

Alle gemeenten hebben geconcludeerd, dat het Hof van Justitie om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van de betrokken bepaling van de Zesde Richtlijn moet worden verzocht.

III — De prejudiciële vragen

Bij beschikking van 22 december 1988 heeft de Commissione tributaria di primo grado di Piacenza de behandeling van de zaak geschorst en het Hof van Justitie krachtens artikel 177 EEG-Verdrag de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„Was de Italiaanse wetgever, ter voldoening aan artikel 1 van genoemde richtlijn, verplicht bij de aanpassing van zijn BTW-stelsel aan de gemeenschapsbepalingen

- a) het algemene beginsel van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde Richtlijn over te nemen en specifieke criteria vast te stellen aan de hand waarvan kan worden bepaald, welke werkzaamheden de gemeenten „als overheid” verrichten, gelet op het begrip „bestuurstaak” zoals dit voor de verschillende gemeentelijke werkzaamheden is omschreven in presidentieel decreet nr. 616 van 24 juli 1977, ter uitvoering van de krachtens artikel 118 van de grondwet vastgestelde machtigingswet nr. 382/1985;
- b) als andere dan commerciële werkzaamheden aan te merken alle werkzaamheden die, krachtens presidentieel decreet

nr. 616 van 24 juli 1977 en de andere aldaar genoemde wettelijke bepalingen, ex lege worden geacht tot de 'bestuurs-taak' te behoren;

c) ingevolge artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde Richtlijn in geen geval aan BTW te onderwerpen de door de gemeenten facultatief verrichte werkzaamheden (beheer van sommige openbare diensten), wanneer deze geen concurrentievervalsing van enige betekenis veroorzaken voor zover zij ook door particulieren worden verricht — zoals in de meeste gemeenten het geval is met de exploitatie van apotheken —, en daarvoor de nodige kwantitatieve grenzen vast te stellen;

d) overeenkomstig artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde Richtlijn te bepalen tot welke drempel geen belasting verschuldigd is over de in bijlage D bij de Zesde Richtlijn opgesomde werkzaamheden van de overheid (met uitzondering van de watervoorziening, die voor de gemeente een verplichting is, en dus als uitoefening van een bestuurstaak wordt beschouwd)?”

IV — Procedure voor het Hof

De verwijzingsbeschikking is op 5 januari 1989 ter griffie van het Hof ingeschreven.

Krachtens artikel 20 van 's Hofs Statuut-EEG zijn:

— op 5 april 1989 schriftelijke opmerkingen ingediend door de gemeente

Carpaneto Piacentino, verzoekster in het hoofdgeding, en elf andere gemeenten die aan haar zijde hebben geïntervenieerd, vertegenwoordigd door F. Tesauro en M. Avantageggiati, advocaten;

— op 20 april 1989 door de regering van de Italiaanse Republiek, vertegenwoordigd door L. Ferrari Bravo, hoofd van de dienst Diplomatieke geschillen, als gemachtigde, bijgestaan door F. Favara, avvocato dello stato;

— en op 21 maart 1989 door de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door E. Traversa, lid van haar juridische dienst.

Het Hof heeft, op rapport van de rechter-rapporteur en gehoord de advocaat-generaal, besloten zonder instructie tot de mondelinge behandeling over te gaan.

Bij beschikking van 18 oktober 1989 heeft het Hof krachtens artikel 95, paragrafen 1 en 2, van het Reglement voor de procesvoering besloten de zaak naar de Eerste Kamer te verwijzen.

V — Samenvatting van de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen

Verzoekster in het hoofdgeding, de Italiaanse regering en de Commissie beklemtonen de gelijkenis tussen de door de Commissione tributaria di primo grado di Piacenza in de onderhavige zaak gestelde prejudiciële vragen en die welke dezelfde instantie en de Commissione tributaria di secondo grado di Piacenza hebben gesteld in de gevoegde zaken 129/88 en 231/87, waarover bij arrest van 17 oktober 1989 (Jurispr. 1989, blz. 3233) uitspraak is gedaan.

De *gemeente Carpaneto Piacentino* en de in het hoofdgeding aan haar zijde interveniërende gemeenten betogen, dat artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde Richtlijn nauwkeurige en dwingende bepalingen bevat, waarvan geen afwijking mogelijk is. Het gaat dus om rechtstreeks toepasselijke voorschriften, waaraan de justitiabelen rechten ontleen die de Lid-Staat heeft te eerbiedigen.

De in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde Richtlijn gebezigde uitdrukking „werkzaamheden ... die [de publiekrechtelijke lichamen] als overheid verrichten”, omvat zowel werkzaamheden die door het publiekrecht worden beheerst, als werkzaamheden waarvoor weliswaar het privaatrecht geldt, doch die in wezenlijke collectieve behoeften voorzien of die vanouds aan publiekrechtelijke lichamen zijn voorbehouden. Die werkzaamheden kunnen in bepaalde gevallen ook door andere personen worden verricht en ingevolge artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde Richtlijn zijn zij aan de BTW onderworpen indien niet-belastingplichtigheid tot aanzienlijke concurrentievervalsing zou leiden.

De Italiaanse belastingwetgeving is dus onverenigbaar met het gemeenschapsrecht, in de eerste plaats omdat zij in strijd met artikel 4, lid 5, eerste alinea, werkzaamheden uit de overheidssfeer aan de belasting onderwerpt, die uitsluitend door publiekrechtelijke lichamen worden verricht en dus geen concurrentievervalsing tot gevolg kunnen hebben, en in de tweede plaats omdat zij in strijd met artikel 4, lid 5, tweede alinea, ook aan BTW onderwerpt werkzaamheden waarvoor de eventuele concurrentievervalsing van geen betekenis is.

De in bijlage D bij de Zesde Richtlijn opgesomde werkzaamheden zijn ingevolge artikel 4, lid 5, derde alinea, enkel aan belasting onderworpen voor zover zij niet van onbeduidende omvang zijn, wat meebrengt, dat de Lid-Staten een minimumdrempel voor de belastbaarheid moeten vaststellen.

De *gemeente Carpaneto Piacentino* en de andere interveniërende gemeenten wijzen tot slot op het belang van de juridische categorie „bestuurstaken” in artikel 118 van de Italiaanse grondwet, juist in verband met gemeenten en provincies, die bij presidentieel decreet nr. 616 van 24 juli 1977 nader is omschreven. Deze categorie, die alle in het hoofdgeding aan de orde zijnde werkzaamheden omvat, is in tegenspraak met het begrip handelsactiviteiten en moet dan ook worden gebruikt voor de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde Richtlijn, dat wil zeggen ter bepaling van de werkzaamheden die de publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichten.

De *Italiaanse regering* verzet zich tegen een al te strikte koppeling tussen het begrip „als overheid verrichte handelingen” en de opsomming van de bestuurstaken van de gemeenten in presidentieel decreet nr. 616 van 24 juli 1977. Bovendien heeft deze opsomming specifiek betrekking op gemeenten, zodat zij voor de talrijke andere publiekrechtelijke lichamen geen enkel belang heeft.

Mitsdien geeft de Italiaanse regering in overweging, de eerste twee vragen aldus te beantwoorden, dat het begrip „als overheid verrichte handelingen” in de Zesde Richtlijn, een autonoom karakter heeft en, evenals de Zesde Richtlijn zelf, van louter indicatieve aard is, zodat geen verband kan worden gezien met de door de nationale

wetgever voor andere doeleinden — bij voorbeeld de interne bevoegdheidsverdeling — gegeven opsommingen van werkzaamheden of bestuurstaken.

Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde Richtlijn is irrelevant voor de definitie van het begrip „als overheid verrichte handelingen”, zodat werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen buiten een wettelijk monopolie om worden verricht, aan BTW kunnen worden onderworpen, ook wanneer zij geen concurrentievervalsing veroorzaken.

Wat artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde Richtlijn betreft, is de Italiaanse regering van mening, dat het criterium „niet van onbeduidende omvang” niet in de nationale wetgeving behoeft te worden opgenomen.

De *Commissie* verwijst in essentie naar haar opmerkingen in de gevoegde zaken 129/88 en 231/87, waarbij zij evenwel aantekent, dat het begrip „bestuurstaken” naar Italiaans recht de uitoefening van een eigen gezag impliceert, wat erop zou kunnen wijzen, dat het gaat om als overheid verrichte werkzaamheden als bedoeld in artikel 4, lid 5, van de Zesde Richtlijn. Aan een dergelijke aanwijzing mag echter ook weer niet al te veel gewicht worden toegekend: in de eerste plaats is het in de Italiaanse wettelijke regeling betreffende de bevoegdheidsverdeling tussen de staat en de plaatselijke overheden gebezigde begrip „bestuurstaak” een rekbaar begrip, dat dikwijls ook betrekking heeft op werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen met een duidelijk commercieel karakter; bovendien is het begrip „belastingplichtig” voor de BTW een louter gemeenschapsrechtelijk begrip, dat niet door zuiver nationaalrechtelijke begrippen kan worden bepaald.

G. C. Rodríguez Iglesias
rechter-rapporteur