

|

## 61987J0231

ARREST VAN HET HOF VAN 17 OKTOBER 1989. - UFFICIO DISTRETTUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE DI FIORENZUOLA D'ARDA TEGEN COMUNE DI CARPANETO PIACENTINO EN COMUNE DI RIVERGARO EN ANDEREN TEGEN UFFICIO PROVINCIALE IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI PIACENZA. - VERZOEK OM EEN PREJUDICIELE BESLISSING: COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DI PIACENZA EN COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI PIACENZA - ITALIE. - BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE - BEGRIP BELASTINGPLICHTIGE - PUBLIEKRECHTELIJKE LICHAMEN. - GEVOEGDE ZAKEN 231/87 EN 129/88.

*Jurisprudentie 1989 bladzijde 03233*

*Zweedse bijz. uitgave bladzijde 00201*

*Finse bijz. uitgave bladzijde 00215*

Samenvatting

Partijen

Overwegingen van het arrest

Beslissing inzake de kosten

Dictum

## Trefwoorden

++++

*1 . Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastingplichtigen - Publiekrechtelijke lichamen - Behandeling als niet-belastingplichtige voor als overheid verrichte werkzaamheden - Begrip - Belastingplicht ingeval van concurrentievervalsing en belangrijke economische activiteiten die niet van onbeduidende omvang zijn - Draagwijdte - Omzetting van die criteria in nationaal recht - Verplichtingen van Lid-Staten*

*( Richtlijn van de Raad 77/388, artikel 4, lid 5 )*

*2 . Fiscale bepalingen - Harmonisatie van wetgevingen - Omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde - Belastingplichtigen - Publiekrechtelijke lichamen - Behandeling als niet-belastingplichtige voor als overheid verrichte werkzaamheden - Nationale wettelijke regeling die in niet in richtlijn voorzien geval belastingplicht voorziet - Mogelijkheid voor publiekrechtelijke lichamen om zich op relevante bepaling van richtlijn te beroepen*

*( Richtlijn van de Raad 77/388, artikel 4, lid 5 )*

# Samenvatting

1 . Artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting moet aldus worden uitgelegd, dat werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen "als overheid" verricht in de zin van deze bepaling, die zijn welke door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten . Van die niet-belastingplichtigheid zijn derhalve uitgesloten de werkzaamheden die de publiekrechtelijke lichamen niet als subjecten van publiek recht, doch als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten . Het staat aan elke Lid-Staat de passende wetgevingstechniek te kiezen om de bij deze bepaling vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten .

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 onder een privaatrechtelijk regiem of op basis van overheidsconcessies, indien hun niet-belastingplichtigheid kan leiden tot concurrentievervalsing 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 wil voorkomen, dat bepaalde in bijlage D vernoemde categorieën economische activiteiten die van groot belang zijn niet in de BTW-heffing worden betrokken op grond dat zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht . Zij moet aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten die werkzaamheden van de voorgeschreven belastingplicht kunnen uitsluiten voor zover deze van onbeduidende omvang zijn, doch daartoe niet verplicht zijn . Deze bepaling verplicht de Lid-Staten dus niet het criterium "niet van onbeduidende omvang" in hun belastingwetgeving op te nemen als voorwaarde voor belastingplichtigheid .

2 . Een publiekrechtelijk lichaam kan zich op grond van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een door hem als overheid verrichte werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D van de Zesde richtlijn en die bij niet-belastingplichtigheid niet kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis .

## Partijen

*In de gevoegde zaken 231/87 en 129/88,*

*betreffende verzoeken aan het Hof krachtens artikel 177 EEG-Verdrag van de Commissione tributaria di secondo grado en de Commissione tributaria di primo grado te Piacenza, in de aldaar aanhangige gedingen tussen*

*in zaak 231/87,*

*Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d' Arda ( Piacenza ),*

*en*

*Comune di Carpaneto Piacentino ( Piacenza ),*

en in zaak 129/88,

*Comune di Rivergaro en 23 andere gemeenten,*

en

*Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza,*

*om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn ( 77/388 ) 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 ( PB 1977, L 145, blz . 1 ),*

wijst

*HET HOF VAN JUSTITIE,*

*samengesteld als volgt : O . Due, president, Sir Gordon Slynn en F . A . Schockweiler, kamerpresidenten, G . F . Mancini, R . Joliet, T . F . O' Higgins, J . C . Moitinho de Almeida, G . C . Rodríguez Iglesias en F . Grévisse, rechters,*

*advocaat-generaal : J . Mischo,*

*griffier : H.A . Ruehl, hoofdadministrateur,*

*gelet op de opmerkingen ingediend door*

*- de Italiaanse Republiek, in beide zaken vertegenwoordigd door L . Ferrari Bravo, hoofd van de dienst Diplomatieke Geschillen, als gemachtigde, bijgestaan door F . Favara, avvocato dello stato,*

*- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, in beide zaken vertegenwoordigd door M . E . Traversa, lid van haar juridische dienst,*

*- de gemeente Carpaneto Piacentino in zaak 231/87, vertegenwoordigd door V . Pototschnig, F . Tesauero en M . Avantaggiati, advocaten,*

*- de Nederlandse regering in zaak 129/88, vertegenwoordigd door H . J . Heinemann, secretaris-generaal van het Ministerie van Buitenlandse Zaken,*

*- de gemeente Piacenza in zaak 129/88, vertegenwoordigd door F . Capelli en F . Tesauero, advocaten,*

*- de gemeente Rivergaro en 23 andere gemeenten in zaak 129/88, vertegenwoordigd door F . Tesauero, M . Avantaggiati en F . Mancini, advocaten,*

*gezien het rapport ter terechtzitting en ten vervoelge op de mondelinge behandeling op 1 februari 1989,*

*gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 15 maart 1989,*

*het navolgende*

*Arrest*

## Overwegingen van het arrest

1 Bij beschikkingen van 8 mei 1987 en 28 april 1988, ingekomen ten Hove op respectievelijk 30 juli 1987 en 4 mei 1988, hebben de Commissione tributaria di secondo grado en de Commissione tributaria di primo grado, te Piacenza, krachtens artikel 177 EEG-Verdrag een aantal prejudiciële vragen gesteld over de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn ( 77/388 ) 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 ( PB 1977, L 145, blz . 1; hierna : Zesde richtlijn ).

2 Deze vragen zijn gerezen in twee gedingen tussen het Ufficio distrettuale delle imposte dirette te Fiorenzuola d' Arda ( Piacenza ) en de gemeente Carpaneto Piacentino, respectievelijk tussen de gemeente Rivergaro en 23 andere gemeenten, die zich aan haar zijde hebben gevoegd, en het Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto te Piacenza . Deze gedingen betreffen de kwalificatie met het oog op de BTW van een aantal activiteiten van deze gemeenten, te weten : de verlening van concessies voor grafplaatsen en grafkelders, 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 de bomen en de verkoop van accessoires voor grafkelders .

3 Om deze geschillen te kunnen beslechten hebben de nationale rechters besloten het Hof een aantal prejudiciële vragen te stellen .

4 De in zaak 231/87 door de nationale rechter gestelde vragen komen op het volgende neer :

"1 ) of het beginsel van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, dat de zogenoemde "institutionele" activiteiten van de BTW uitsluit, rechtstreeks toepasselijk is ingeval een specifieke nationale wettelijke regeling ontbreekt;

2 ) of de gemeenschapswetgever met de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, gebezigde uitdrukking "werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten" de werkzaamheden op het oog had die de overheid rechtstreeks en bij uitsluiting krachtens haar - eventueel ook afgeleide - soevereine gezag verricht;

3 ) of, wanneer vaststaat dat de "institutionele activiteiten" bij uitsluiting door het publieke lichaam worden verricht, met de uitdrukking "zodanige werkzaamheden" in artikel 4, lid 5, tweede alinea, 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;

4).of artikel 4, lid 5, tweede alinea, aldus moet worden uitgelegd, dat de Lid-Staten in hun belastingwetgeving het criterium "concurrentievervalsing van enige betekenis" moeten opnemen voor de belastbaarheid van de in die alinea bedoelde handelingen;

5).of artikel 4, lid 5, derde alinea, waarin is bepaald, dat de publiekrechtelijke lichamen voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden als belastingplichtig worden beschouwd, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, aldus moet worden uitgelegd, dat de Lid-Staten het criterium 'niet van onbeduidende omvang' in hun belastingwetgeving moeten opnemen ."

5 In zaak 129/88 heeft de nationale rechter het Hof de navolgende prejudiciële vragen gesteld :

"1 ) Hebben de gemeenschapsbepalingen van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn onmiddellijke en rechtstreekse werking?

2 ) Was de Italiaanse wetgever, bij de aanpassing van de Italiaanse BTW-regeling aan de gemeenschapsbepalingen, op grond van artikel 1 van genoemde richtlijn verplicht :

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;

b ) van de belasting uit te sluiten, de overheidswerkzaamheden die, ofschoon zij naar nationaal recht als van commerciële aard kunnen worden aangemerkt, verband houden met de uitoefening van openbaar gezag;

c ) ter nakoming van artikel 4, lid 5, tweede alinea, in geen geval aan belasting te onderwerpen, de overheidswerkzaamheden die niet tot concurrentievervalsing van enige betekenis leiden, en de nodige kwantitatieve grenzen te bepalen;

d ) voor de inachtneming van het bepaalde in artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn een drempel te bepalen waaronder geen belasting wordt geheven over de overheidswerkzaamheden genoemd in bijlage D bij de Zesde richtlijn?"

6 Voor een nadere uiteenzetting van de feiten en het juridisch kader van de hoofdingen, het procesverloop en de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen wordt verwezen naar het rapport ter terechtzitting . Deze elementen van het dossier worden hierna slechts weergegeven voor zover dat noodzakelijk is voor de redenering van het Hof .

7 De prejudiciële vragen betreffen alle de uitlegging van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, luidende als volgt :

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

8 De vragen van de nationale rechterlijke instanties kunnen in vier rubrieken worden opgesplitst, die respectievelijk betrekking hebben op de uitlegging van de eerste, de tweede en de derde alinea van artikel 4, lid 5, en op de rechtstreekse werking van die bepaling .

De uitlegging van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn

9 De eerste vraag houdt in, welke de wezenlijke kenmerken zijn van de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde "als overheid" verrichte werkzaamheden en welke verplichtingen deze bepaling de Lid-Staten precies oplegt .

10 Uit de definitie van de werkingssfeer van de BTW in artikel 2 van de Zesde richtlijn volgt, dat in het binnenland enkel de activiteiten met een economisch karakter aan de belasting zijn onderworpen . Onder "economische activiteiten" moeten volgens de definitie van artikel 4, lid 2, worden verstaan alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter .

11 Ingevolge artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een van die economische activiteiten verricht . Op deze regel maakt artikel 4, lid 5, eerste alinea - over de uitlegging waarvan het in de onderhavige vraag gaat - een uitzondering door de staat, de regio' s, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen voor sommige van hun werkzaamheden of handelingen van het begrip belastingplichtige uit te sluiten, "ook ... indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen " .

12 Zoals het Hof oordeelde in zijn arresten van 11 juli 1985 ( zaak 107/84, Commissie/Duitsland, Jurispr . 1985, blz . 2663 ) en 26 maart 1987 ( zaak 235/85, Commissie/Nederland, Jurispr . 1987, blz . 1485 ), blijkt uit deze bepaling in verband met de doelstellingen van de richtlijn duidelijk, dat voor de niet-belastingplichtigheid cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van werkzaamheden als overheid .

13 Anders dan is betoogd, kan men zich voor de definitie van die laatste voorwaarde niet op het voorwerp of het doel van de werkzaamheden van het publiekrechtelijk lichaam baseren, daar met die elementen in andere bepalingen van de richtlijn en voor andere doeleinden rekening wordt gehouden .

14 Het voorwerp of het doel van bepaalde economische activiteiten die binnen het toepassingsgebied van de BTW vallen, is namelijk bepalend voor de beperking van de draagwijdte van de niet-belastingplichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen ( artikel 4, lid 5, derde alinea, juncto bijlage D bij de Zesde richtlijn ), alsmede voor de toepasselijkheid van de in hoofdstuk X van de richtlijn bedoelde vrijstellingen . In artikel 13 A, lid 1, van hoofdstuk X van de richtlijn zijn immers juist voor bepaalde activiteiten die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere lichamen die door de betrokken Lid-Staat als instellingen van sociale aard worden erkend, vanwege hun algemeen belang vrijstellingen voorzien .

15 Gelet op het systeem van de richtlijn en de plaats van artikel 4, lid 5, tweede alinea, daarin, dient voor de afbakening van de draagwijdte van de niet-belastingplichtigheid van de publieke lichamen aansluiting te worden gezocht bij de modaliteiten van de uitoefening van de activiteiten . Waar die bepaling de niet-belastingplichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen afhankelijk stelt van de voorwaarde dat zij "als overheid" handelen, sluit zij die niet-belastingplichtigheid uit voor die werkzaamheden die zij niet als subjecten van publiek recht, doch als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichten . Het enige zekere criterium om die twee categorieën werkzaamheden te onderscheiden, is bijgevolg het juridisch regiem dat naar nationaal recht van toepassing is .

16 Hieruit volgt, dat de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten "als overheid" in de zin van die bepaling, wanneer zij deze verrichten in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem . Treden zij daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten op, dan kunnen zij niet worden geacht hun werkzaamheden "als overheid" te verrichten . Het staat aan de nationale rechter om de betrokken werkzaamheden aan de hand van dit criterium te kwalificeren .

17 Met betrekking tot de omzetting in nationaal recht van de regel van artikel 4, lid 5, eerste alinea, zij eraan herinnerd, dat het hier om een door een richtlijn opgelegde resultaatsverbintenis gaat, zodat ingevolge artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag elke Lid-Staat de voor het te bereiken resultaat geschikte vorm en middelen dient te kiezen .

18 De Lid-Staten dienen dus weliswaar te verzekeren dat de werkzaamheden of handelingen die de publiekrechtelijke lichamen "als overheid" verrichten, niet aan de BTW worden onderworpen, voor zover ze niet onder de uitzonderingen van de tweede en de derde alinea vallen, doch zij kunnen daartoe de wetgevingstechniek kiezen die hun het meeste geschikt lijkt . Zij kunnen zich bij voorbeeld ertoe beperken in hun nationale wetgeving de in de Zesde richtlijn gebruikte formulering of een gelijkwaardige uitdrukking op te nemen, dan wel een lijst vaststellen van de werkzaamheden waarvoor de publiekrechtelijke rechtssubjecten niet als belastingplichtigen moeten worden aangemerkt .

19 Mitsdien moet op de eerste vraag worden geantwoord, dat artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen "als overheid" verricht in de zin van deze bepaling, die zijn welke door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten . Het staat aan elke Lid-Staat de passende wetgevingstechniek te kiezen om de bij deze bepaling vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten .

*De uitlegging van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn*

20 De tweede vraag houdt in, wat de precieze draagwijdte is van de uitdrukking "zodanige werkzaamheden of handelingen" in artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, en of de Lid-Staten verplicht zijn het in die bepaling voorziene criterium "concurrentievervalsing van enige betekenis" letterlijk in hun belastingwetgeving over te nemen dan wel voor de omzetting van dit criterium in nationaal recht kwantitatieve grenzen vast te stellen .

21 Allereerst moet erop worden gewezen, dat uit de bewoordingen zowel als uit de structuur van artikel 4, lid 5, van de tweede richtlijn volgt, dat de uitdrukking "zodanige werkzaamheden of handelingen" in de tweede alinea terugslaat op de in de eerste alinea bedoelde werkzaamheden of handelingen, dat wil zeggen de door de publiekrechtelijke lichamen "als overheid", en niet als privaatrechtelijke rechtssubjecten verrichte werkzaamheden of handelingen, zoals hiervoor is gepreciseerd .

22 Voorts moet worden vastgesteld, dat de tweede alinea van die bepaling een afwijking inhoudt van de regel, dat de publiekrechtelijke lichamen niet belastingplichtig zijn voor de handelingen of werkzaamheden die zij "als overheid" verrichten, namelijk voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden . Deze alinea beoogt dus de belastingneutraliteit, een van de belangrijkste doelstellingen van de Zesde richtlijn, te verzekeren in gevallen waarin de publiekrechtelijke lichamen in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem werkzaamheden verrichten die ook in concurrentie met die lichamen door particulieren kunnen worden verricht onder een privaatrechtelijk regiem of op basis van overheidsconcessies .

23 Voor dat geval dienen de Lid-Staten krachtens artikel 189, derde alinea, EEG-Verdrag te verzekeren, dat de publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtigen worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis kan leiden . Zij zijn daarentegen niet verplicht dit criterium letterlijk in hun nationaal recht over te nemen of kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtigheid vast te stellen .

24 Mitsdien moet op de tweede vraag worden geantwoord, dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet 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 concurrentievervalsing 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 uitlegging van artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn*

25 De derde vraag is, of artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn de Lid-Staten verplicht het criterium "niet van onbeduidende omvang" in hun belastingwetgeving op te nemen als voorwaarde voor belastingplichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen ter zake van de in bijlage D bij de richtlijn genoemde werkzaamheden, en of zij daartoe een drempel moeten vaststellen waarbeneden geen belastingplicht ontstaat .

26 Deze bepaling, volgens welke de publiekrechtelijke lichamen in elk geval belastingplichtig zijn voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn, vormt een bijkomende beperking op de regel van de niet-belastingplichtigheid van die lichamen, naast de beperkingen die voortvloeien uit de in de eerste alinea gestelde voorwaarde, dat het om "als overheid" verrichte werkzaamheden moet gaan, en de in de tweede alinea voorziene afwijking voor het geval, dat de niet-belastingplichtigheid tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden . De derde alinea van artikel 4, lid 5, wil hiermee voorkomen, dat bepaalde categorieën economische activiteiten, waarvan het belang uit de aard van die werkzaamheden voortvloeit, niet in de BTW-heffing worden betrokken op grond dat zij door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht .

27 De Lid-Staten behoeven de publiekrechtelijke lichamen voor de in bijlage D bij de richtlijn bedoelde werkzaamheden echter enkel als belastingplichtigen aan te merken, voor zover die werkzaamheden niet van onbeduidende omvang zijn . Gezien de context van deze bepaling moet zij aldus worden uitgelegd, dat de Lid-Staten de in bijlage D genoemde werkzaamheden die van onbeduidende omvang zijn, kunnen uitsluiten van de voorgeschreven belastingplicht, doch daartoe niet verplicht zijn . Zij zijn bijgevolg evenmin verplicht voor die werkzaamheden een drempel vast te stellen waarbeneden geen belastingplicht ontstaat .

28 Op de gestelde vraag moet mitsdien worden geantwoord, dat artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat het 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 .*

*De rechtstreekse werking van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn*

*29 De vierde vraag strekt ertoe te vernemen, of een publiekrechtelijk lichaam een beroep kan doen op artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn om zich te verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een als overheid verrichte werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D van de Zesde richtlijn en die bij niet-belastingplichtigheid niet kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis .*

*30 Volgens vaste rechtspraak van het Hof ( inzonderheid het arrest van 19 januari 1982, zaak 8/81, Becker, Jurispr . 1982, blz . 53 ) kan, wanneer de bepalingen van een richtlijn inhoudelijk gezien onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig lijken te zijn en uitvoeringsmaatregelen niet tijdig zijn getroffen, op die bepalingen een beroep worden gedaan 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 .*

*31 Artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn beantwoordt aan die criteria, aangezien het duidelijk bepaalt voor welke lichamen en werkzaamheden de regel van niet-belastingplichtigheid geldt . De publiekrechtelijke lichamen, die in dit verband zijn gelijk te stellen met particulieren, kunnen dus een beroep doen op de regel van niet-belastingplichtigheid voor de door hen als overheid verrichte werkzaamheden die niet voorkomen in bijlage D van de Zesde richtlijn .*

*32 Aan deze conclusie wordt niet afgedaan door de omstandigheid, dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn BTW-plichtigheid voorschrijft, wanneer een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden . Deze beperking op de regel van niet-belastingplichtigheid heeft immers slechts een voorwaardelijk karakter, en ofschoon de toepassing ervan een beoordeling van de economische omstandigheden vergt, is die beoordeling nochtans niet aan rechterlijk toezicht onttrokken .*

*33 Mitsdien moet op de vierde vraag worden geantwoord, dat een publiekrechtelijk lichaam zich op grond van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn kan verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een door hem als overheid verrichte werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D van de Zesde richtlijn en die bij niet-belastingplichtigheid niet kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis .*

## **Beslissing inzake de kosten**

*Kosten*

*34 De kosten door de Italiaanse en de Nederlandse regering en door de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening hunner opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen . Ten aanzien van de partijen in de hoofdgedingen is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instanties over de kosten hebben te beslissen .*

## **Dictum**

*HET HOF VAN JUSTITIE,*

*uitspraak doende op de door de Commissione tributaria di secondo grado en de Commissione tributaria di primo grado te Piacenza bij beschikkingen van 8 mei 1987 respectievelijk 28 april 1988 gestelde vragen, verklaart voor recht :*

*1 ) Artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat werkzaamheden door publiekrechtelijke lichamen "als overheid" verricht in de zin van deze bepaling, die zijn welke door hen worden verricht in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regiem, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten verrichten . Het staat aan elke Lid-Staat de passende wetgevingstechniek te kiezen om de bij deze bepaling vastgestelde regel van niet-belastingplichtigheid in nationaal recht om te zetten .*

*2 ) Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn 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 concurrentievervalsing 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 .*

*3 ) Artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd, dat het 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 .*

*4 ) Een publiekrechtelijk lichaam kan zich op grond van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn verzetten tegen de toepassing van een nationale bepaling volgens welke het BTW-plichtig is voor een door hem als overheid verrichte werkzaamheid die niet voorkomt in bijlage D van de Zesde richtlijn en die bij niet-belastingplichtigheid niet kan leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis .*