FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT ANTONIO LA PERGOLA

fremsat den 24. oktober 1996 *

1. Bundesfinanzhof har forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål ved kendelse af 21. marts 1995:

»1) Kan medlemsstaterne efter artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, i direktiv 77/388/EØF med hensyn til offentligretlige organer behandle afgiftsfritaget virksomhed, som det er valgfrit at gøre afgiftspligtig, som en virksomhed, disse organer udøver i deres egenskab af offentlig myndighed, selv om de udøver denne virksomhed på samme retlige vilkår og på samme måde som private erhvervsdrivende?

2) Såfremt det første spørgsmål skal besvares benægtende:

Kan omfanget af valgfriheden med hensyn til afgiftspålæggelse i henhold til artikel 13, punkt C, stk. 2, i direktiv 77/388/EØF begrænses på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, punkt C, stk. 1, omhandlede virksomhed kun på bestemte betingelser kan betragtes som en erhvervsmæssig virksomhed, såfremt den udøves af offentligretlige organer?

3) Såfremt også dette spørgsmål skal besvares benægtende:

Kan et offentligretligt organ også direkte påberåbe sig artikel 4, stk. 1 og 2, jf. stk. 5, i direktiv 77/388/EØF til støtte for at modsætte sig anvendelsen af en national retsforskrift, såfremt anvendelsen af de nævnte direktivbestemmelser ganske vist indirekte har en begunstigende virkning i kraft af fradraget for indgående afgift, men i øvrigt virker bebyrdende?«

2. De omstændigheder, som ligger til grund for de præjudicielle spørgsmål, kan sammenfattes på følgende måde. Marktgemeinde Welden (herefter »kommunen«), som er en tysk kommune, opførte en ejendom, hvori den bortforpagtede lokalerne til en selvstændig erhvervsdrivende.

I medfør af den tyske lovgivning gav kommunen afkald på den afgiftsfritagelse, som ellers gælder for den leje, kommunen oppebærer. Det bør fremhæves, at kommunen gjorde dette for at kunne fradrage den omsætningsafgift, den tidligere havde betalt af udgifterne i forbindelse med ejendommens opførelse, som indgående afgift. Finanzamt, dvs. de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder, afslog imidlertid kommunens ansøgning herom. Afslaget var begrundet med, at

* Originalsprog: italiensk.

kommunen ikke udøvede erhvervsmæssig virksomhed ved bortforpagtning af en ejendom og derfor ikke var erhvervsdrivende i den tyske lovs forstand. Følgelig kunne kommunen ikke anses for afgiftspligtig efter merværdiafgiftsbestemmelserne, hvorfor den heller ikke kunne give afkald på afgiftsfritagelsen ved bortforpagtning. Finanzgericht gav kommunen medhold i den sag, som den efterfølgende anlagde og anerkendte, at kommunen drev selvstændig økonomisk virksomhed i den betydning, der er forudsat i direktiv 77/388/EØF [1] (herefter »det sjette direktiv«). Den nationale ret fandt, at det efter Fællesskabets retsforskrifter kun er udelukket at betragte et offentligretligt organ som afgiftspligtigt, når det handler i sin egenskab af offentlig myndighed. Denne betingelse var imidlertid ikke opfyldt i den foreliggende sag, da kommunen havde handlet som enhver anden privat erhvervsdrivende. Kommunen var derfor erhvervsdrivende og kunne i denne egenskab påberåbe sig direktivets bestemmelser.

Finanzamt indgav herefter kassationsanke over denne afgørelse ved Bundesfinanzhof, som har forelagt Domstolen de førnævnte spørgsmål.

Det første præjudicielle spørgsmål

3. Med det første præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om den pågældende medlemsstat kan udelukke en kommune, som bortforpagter en ejendom, fra at kunne betragtes som afgiftspligtig ved anvendelsen af det sjette direktiv. Kommissionen foreslår, at dette spørgsmål besvares benægtende, og henviser herved navnlig til det sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, der lyder som følger: »Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke for afgiftspligtige personer, for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.« Kommissionen gør gældende, at denne bestemmelse efter Domstolens faste praksis [2] bør fortolkes således, at »den virksomhed, der udøves 'i ... egenskab af offentlig myndighed' ... er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige status, hvilket dog ikke omfatter virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende«. Efter denne bestemmelse er det derfor »udelukket at indrømme afgiftsfritagelse for virksomhed, de samme organer udøver, ikke som offentligretlige retssubjekter, men som privatretlige retssubjekter«. Da kommunen i den foreliggende sag har bortforpagtet en ejendom på samme måde som enhver anden privat erhvervsdrivende, kan kommunen ikke ved den nationale lov udelukkes fra at kunne betragtes som afgiftspligtig efter det sjette direktiv.

4. Jeg føler mig ikke overbevist om rigtigheden af denne opfattelse. Der er ingen tvivl

1 — Sjette direktiv af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

2 — Dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m.fl., Sml. s. 3233, præmis 15 og 19, og af 15.5.1990, sag C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 10.

om, at et offentligretligt organ må anses for afgiftspligtig efter det sjette direktiv for den privatretlige virksomhed, det udøver. Domstolen har allerede taget stilling til dette spørgsmål i de domme, hvortil Kommissionen har henvist, og det er unødvendigt at gå ind på dette spørgsmål. Det er imidlertid et andet problem, der foreligger i denne sag. Bortforpagtning og udlejning af fast ejendom hører nemlig til den form for virksomhed, som er afgiftsfritaget efter det sjette direktivs artikel 13. Endvidere kan medlemsstaterne efter artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, »anse den virksomhed som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed« — naturligvis med henblik på det særlige afgiftsmæssige formål, som er omhandlet i denne sag. En medlemsstat kan altså med hjemmel i denne bestemmelse undtage et offentligretligt organ, som udøver en afgiftsfritaget virksomhed — således som forpagtningen af fast ejendom er — fra kredsen af afgiftspligtige personer.

5. Heroverfor indvender Kommissionen imidlertid, at artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, skal fortolkes således, at reglen i denne bestemmelse, hvorefter den pågældende form for virksomhed ikke betragtes som afgiftspligtig, alene kan finde anvendelse på virksomhed, som er afgiftsfritaget efter artikel 13, og som har tæt forbindelse med udøvelse af offentlig myndighed. Dette argument har jeg slet ingen forståelse for. Hvis den virksomhed, der er omhandlet i artikel 13, udøves som led i offentlig myndighed, følger det af det generelle princip i artikel 4, stk. 5, første afsnit, at det offentligretlige organ, som udøver den, ikke er en afgiftspligtig person. I så fald er det ikke nødvendigt at anvende reglen i samme bestemmelses fjerde afsnit. Hvis man godtog Kommissionens argumentation, ville bestemmelsens fjerde afsnit være helt overflødig. Derimod har den mening, hvis man antager, at den har til formål at give den pågældende medlemsstat mulighed for ikke at anse de offentligretlige juridiske personer, som udøver en virksomhed, der er afgiftsfritaget i henhold til artikel 13 eller 28, for afgiftspligtige personer. Dette valg er det overladt til den nationale lovgiver at træffe, og direktivet griber ikke ind heri. I øvrigt er bestemmelsens indhold klart: Den sondrer ikke mellem de forskellige former for virksomhed, som er nævnt i artikel 13 [3].

Efter min opfattelse bør artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, følgelig fortolkes således, at den hvad angår afgiftsfritaget virksomhed giver medlemsstaterne mulighed for ikke at anse de offentlige organer, som udøver en sådan form for virksomhed, for afgiftspligtige personer efter det sjette direktiv.

6. Det andet og tredje spørgsmål er forelagt subsidiært for det tilfælde, at det første spørgsmål besvares benægtende. Under hensyn til den foreslåede besvarelse af det første spørgsmål, er det overflødigt at behandle disse spørgsmål.

3 — I den forbindelse er det efter min opfattelse helt irrelevant, at den pågældende kan vælge af betale afgift for visse af de former for virksomhed, som er afgiftsfritaget efter artikel 13. Denne mulighed forudsætter nemlig, at den pågældende er en »afgiftspligtig person« i det sjette direktivs forstand og dermed kan påberåbe sig de omhandlede bestemmelser. Hvis den pågældende derimod ikke, som det er tilfældet her i sagen, tilhører kredsen af afgiftspligtige personer, kan det ikke komme på tale at give vedkommende mulighed for at betale afgift.

Forslag til afgørelse

Under hensyn til de anførte betragtninger skal jeg foreslå Domstolen at besvare de af Bundesfinanzhof forelagte spørgsmål på følgende måde:

»Artikel 4, stk. 5, fjerde afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at den pågældende medlemsstat kan bestemme, at et offentligretligt organ, som udøver en afgiftsfritaget virksomhed efter direktivets artikel 13, ikke skal anses for en afgiftspligtig person efter direktivet, uanset om den pågældende virksomhed udøves på samme vilkår som af en privat erhvervsdrivende.«