virksomhed, som offentligretlige organer udøver, ikke som offentligretlige retssubjekter, men som privatretlige retssubjekter. Det tilkommer den nationale ret at bedømme den omtvistede virksomhed på grundlag af dette kriterium.

Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at medlemsstaterne har pligt til at sikre, at der opkræves moms hos offentligretlige organer for deres virksomhed i egenskab af offentlig myndighed, når virksomheden også kan varetages af private i konkurrence med det offentlige, såfremt manglende opkrævning vil kunne medføre konkurrencefordrejning af en vis betydning, men de har ikke pligt til ordret at indføre dette kriterium i national ret eller til at fastsætte de kvantitative grænser for, hvornår opkrævning skal undlades.

Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, skal fortolkes således, at der ikke ved denne bestemmelse pålægges medlemsstaterne pligt til i deres afgiftslovgivning at indføre ubetydelighedskriteriet som betingelse for afgiftspligt for transaktionerne på listen i bilag D til direktivet.

RETSMØDERAPPORT
i sag C-4/89 *

I — Retsregler

1. *Fællesskabsret*

Artikel 4 i Rådets direktiv 77/388/EØF (sjette direktiv) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt »sjette direktiv«) indeholder en definition af begrebet »afgiftspligtige personer«, hvorefter enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed, anses som afgiftspligtig person. Fra denne hovedregel gøres der undtagelse i artikel 4, stk. 5, hvis fortolkning nærværende sag drejer sig om.

Sidstnævnte stykke har følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som 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.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner,

* Processprog: italiensk.

skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer, for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer, for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

2. *National ret*

Artikel 1 i italiensk præsidentdekret nr. 633 af 26. oktober 1972 (der er blevet ændret flere gange) angiver, hvilke transaktioner der anses for momspligtige. Momspligtige transaktioner er levering af goder og præstering af tjenesteydelser, der sker i indlandet i forbindelse med drift af en virksomhed eller udøvelse af et håndværk eller et erhverv, samt alle indførsler. Enhver, der foretager disse transaktioner, er omfattet af momspligten.

Ifølge dekretets artikel 4 forstås ved »drift af en virksomhed« udøvelse i sædvanligt erhverv, det være sig helt eller delvis, af de former for virksomhed inden for handel eller landbrug, der er omhandlet i artiklerne 2135 og 2195 i codice civile, hvad enten disse udøves af virksomheder eller af andre.

Ved dekretets artikel 4, stk. 4, er der for staten, lokalforvaltninger og offentligretlige organer i almindelighed, der pr. definition ikke helt eller delvis udøver virksomhed inden for handel eller landbrug, foreskrevet, »at de ovennævnte offentligretlige organer kun er afgiftspligtige personer i det omfang, hvori de leverer goder og præsterer tjenesteydelser, der er en del af handelsvirksomhed eller landbrug«.

Ifølge artikel 4, stk. 5, i dekretet er der momspligt for virksomhed inden for handel eller landbrug, der udøves af offentligretlige organer, også selv om den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Det italienske finansministeriums cirkulære 18/360068 af 22. maj 1976 vedrører lokale offentligretlige organers momspligt og giver »med det formål at skaffe fuld klarhed med hensyn til, hvilke transaktioner der er momspligtige«, en detaljeret — omend ikke udtømmende — fortegnelse over de former for virksomhed, der efter deres karakteristika kan anses for afgiftspligtige transaktioner.

De ovenfor beskrevne nationale regler indeholder ingen udtrykkelig henvisning til de såkaldte »institutionelle« former for virksomhed, som kommunerne udøver i deres egenskab af offentlig myndighed.

I forelæggelseskendelsen anføres det i den forbindelse, at præsidentdekret nr. 616 af 24. juli 1977, der er udstedt i henhold til bemyndigelseslov nr. 382 af 22. juli 1975 til gennemførelse af forfatningens artikel 188, indeholder en definition af de »forvaltningsopgaver«, der navnlig udføres af kommunerne i de forskellige forgreninger af deres virksomhed. Disse opgaver må ifølge forelæggelseskendelsen begrebsmæssigt danne udgangspunkt for sondringen mellem »de

institutionelle« former for virksomhed og de erhvervsmæssige former for virksomhed.

II — De faktiske omstændigheder og tvisten i hovedsagen

Provinsen Piacenzas momsforvaltning berigtigede ved kontrolmeddelelse af 23. marts 1988 kommunen Carpaneto Piacentinos momsopgørelse for 1983 under henvisning til, at nævnte kommune havde undladt at fakturere momspligtige salg samt registrering af de hertil hørende momsbilag vedrørende følgende transaktioner: udlægning af gravsteder, overdragelse af forskelligt gravstedstilbehør, overdragelse af byggegrunde til socialt boligbyggeri samt bevilling — fremdeles på området for socialt boligbyggeri — af rettigheder vedrørende byggegrunde, tilskud til anlæggelse af vandledning, indtægter i opkrævet afgift for offentlig vejning, salg af hydraulisk genvindingsmateriale, salg af tiloversblevent vejmateriel og salg af træ fra beskæring af vejtræer.

Momsforvaltningen begrundede sin berigtigelse med, at der i samtlige tilfælde var tale om erhvervsvirksomhed i betydningen i artikel 4 i nævnte præsidentdekret, og virksomhed, der var indeholdt i fortegnelsen over de former for kommunal virksomhed, der efter deres karakteristika kan anses for afgiftspligtige transaktioner, jfr. Finansministeriets cirkulære 18/360068 af 22. maj 1976.

Carpaneto Piacentino kommune indbragte denne kontrolmeddelelse for commissione tributaria di I° grado di Piacenza og gjorde herved gældende, at der forelå en overtrædelse af artikel 4 i nævnte præsidentdekret samt sjette direktivs artikel 4, stk. 5.

Elleve andre kommuner har interveneret til støtte for Carpaneto Piacentino kommunes påstande.

Samtlige kommuner har nedlagt påstande med henblik på, at Domstolen anmodes om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af den omtvistede bestemmelse i sjette direktiv.

III — Præjudicielle spørgsmål

Commissione tributaria di I° grado di Piacenza har ved kendelse af 22. december 1988 udsat sagen og anmodet Domstolen om en præjudiciel afgørelse i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 af følgende spørgsmål:

»Har den italienske lovgivningsmagt været forpligtet til ved gennemførelsen af artikel 1 i sjette direktiv, i forbindelse med tilpasningen af den italienske momsordning til fællesskabsretten,

a) som udgangspunkt for anvendelsen af det generelle princip i artikel 4, stk. 5, første afsnit, i sjette direktiv, der angiver de særlige kriterier for at anse de af kommunerne udøvede former for virksomhed som udøvet 'i deres egenskab af offentlig myndighed', at benytte begrebet *'forvaltningsopgave'* efter den definition heraf for de forskellige forgreninger af kommunal virksomhed, der er indeholdt i præsidentdekret nr. 616 af 24. juli 1977, der er udstedt i henhold til bemyndigelseslov nr. 382 af 1985 til gennemførelse af forfatningens artikel 118;

b) i bekræftende fald fra kategorien erhvervsøkonomiske former for virksomhed at udelukke samtlige de virksom-

hedsformer, der ifølge loven anses for *forvaltningsopgaver*, jf. præsidentdekret nr. 616 af 24. juli 1977 samt de øvrige ovenfor omtalte lovbestemmelser;

c) til i al fald til gennemførelse af bestemmelsen i artikel 4, stk. 5, andet afsnit, i sjette direktiv, at momsfritage de former for virksomhed, hvis udøvelse er fakultativ for kommunerne (drift af visse offentlige værker og institutioner), når der ikke ved udøvelsen heraf opstår en vis større konkurrencefordrejning, idet de samme virksomhedsformer udøves også af private, jf. eksempelvis apotekervirksomhed i et flertal af kommuner, og derfor til at fastlægge de nødvendige kvantitative begrænsninger, der må gælde herfor, og

d) til gennemførelse af bestemmelsen i artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, i sjette direktiv, at fastsætte en tærskel for afgiftsfritagelsen for de former for virksomhed, der er opregnet i bilag D til sjette direktiv (bortset fra vandværksdrift, der som obligatorisk virksomhed er udtryk for udførelse af en forvaltningsopgave)?«

IV — Retsforhandlingerne for Domstolen

Forelæggelseskendelsen blev registreret på Domstolens Justitskontor den 5. januar 1989.

I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statutten for EØF-Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg

— af sagsøgeren i hovedsagen, Carpaneto Piacentino kommune, og elleve andre kommuner, der har interveneret til støtte for førstnævnte kommunes påstande, ved advokaterne Francesco Tesauro og Michele Avantaggiati, den 5. april 1989;

— af Den Italienske Republiks regering ved afdelingschef i Udenrigsministeriets retsafdeling Luigi Ferrari Bravo, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato Franco Favara, den 20 april 1989, og

— af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, den 21. marts 1989.

På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

Domstolen har ved afgørelse af 18. oktober 1989 i medfør af procesreglementets artikel 95, stk. 1 og stk. 2, henvist sagen til Første Afdeling.

V — Sammenfatning af de skriftlige indlæg for Domstolen

Såvel sagsøgeren i hovedsagen som den italienske regering og Kommissionen har påpeget ligheden mellem de præjudicielle spørgsmål, der er forelagt Domstolen af commissione tributaria di I° grado di Piacenza, og de spørgsmål, som samme instans og commissione tributaria di II° grado di Piacenza havde forelagt Domstolen i de forenede sager 129/88 og 231/87. De nævnte sager blev afgjort ved dom af 17. oktober 1989, Sml. s. 3233.

Carpaneto Piacentino kommune og de øvrige kommuner, der har interveneret i hovedsagen til støtte for Carpaneto Piacentino kommunes påstande, har anført, at artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv, indeholder præcise, udtrykkelige bestemmelser, som der umuligt vil kunne gøres undtagelse fra. Ifølge de nævnte kommuner er der altså tale om umiddelbart anvendelige bestemmelser, der afføder rettigheder for Fællesskabets retssubjekter, som medlemsstaterne skal respektere.

De har anført, at ordene »virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed«, i nævnte artikel 4, stk. 5, omfatter såvel de former for virksomhed, som offentlige organer udøver i henhold til offentligretlige bestemmelser, som virksomhed, der udøves på privatretligt grundlag og skal tilfredsstille grundlæggende fælles behov eller er aktiviteter, der sædvanligvis er forbeholdt offentligretlige organer. Der kan derfor også være tale om aktiviteter udøvet af andre, og disse er i medfør af artikel 4, stk. 5, andet afsnit, momspligtige transaktioner, såfremt en momsfritagelse for dem fører til betydelige konkurrencefordrejninger.

Efter de nævnte kommuners opfattelse er den italienske afgiftslovgivning i strid med fællesskabsrettens regler, idet den dels i strid med artikel 4, stk. 5, første afsnit, momsbelægger virksomhed, der udøves af det offentlige, som i det omfang, de udøves med eneret, ikke kan forstyrre den frie konkurrence, dels i strid med nævnte bestemmelses andet afsnit også momsbelægger former for virksomhed, i forbindelse med hvilke eventuelle konkurrencefordrejninger ikke har nogen betydning.

De har vedrørende de i bilag D til sjette direktiv opregnede aktiviteter anført, at de i overensstemmelse med artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, kun er momspligtige i det omfang, de ikke er ubetydelige, hvilket forudsætter, at medlemsstaterne fastsætter en nedre grænse for momsfritagelse.

Carpaneto Piacentino kommune og de andre kommuner har endelig fremhævet den betydning, den i artikel 118 i den italienske forfatning opstillede retlige gruppering »forvaltningsopgaver« har netop for kommunerne og amterne efter definitionen i præsidentdekret nr. 616 af 24. juli 1977. Denne gruppe, der omfatter samtlige former for virksomhed, der er genstand for tvisten i hovedsagen, står i modsætning til begrebet erhvervsmæssig virksomhed og bør derfor anvendes ved fortolkningen af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, det vil sige ved fastlæggelsen af, hvilke former for virksomhed offentligretlige organer udøver i deres egenskab af offentlig myndighed.

Den *italienske regering* mener ikke, at der bør etableres en alt for nøje og snæver forbindelse mellem begrebet »virksomhed [offentligretlige organer] udøver i deres egenskab af offentlig myndighed« og opregningen af kommunernes forvaltningsopgaver i præsidentdekret nr. 616 af 24. juli 1977. Nævnte opregning er desuden — i det omfang, den vedrører kommunerne — lidet anvendelig for andre offentligretige organer.

Den italienske regering har derfor foreslået at besvare de to første spørgsmål fra den forelæggende ret således, at begrebet »virksomhed, [offentligretlige organer] udøver i deres egenskab af offentlig myndighed« har en selvstændig karakter og omfattes af den rent vejledende karakter af det direktiv,

hvori det findes, uden at det er muligt at bringe det i fuld overensstemmelse med opregningerne af de former for virksomhed eller de opgaver af forvaltningsmæssig art, der er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning med andre formål, som f.eks. den interne kompetencefordeling, for øje.

Den italienske regering har vedrørende andet afsnit i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, anført, at bestemmelsen heri ikke yder bidrag til definitionen af begrebet »former for virksomhed, [offentligretlige organer] udøver i deres egen egenskab af offentlig myndighed«, og at der derfor kan forekomme virksomhedsformer, der ikke udøves i henhold til en lovbestemt eneretsordning for offentligretlige organer, former for virksomhed, der udgør afgiftspligtige transaktioner, selv om de ikke giver anledning til konkurrencefordrejninger.

Den italienske regering har vedrørende sjette direktivs artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, anført, at der ikke består en pligt til i national lovgivning at anvende ubetydelighedskriteriet.

Kommissionen har i alt væsentligt henvist til sit indlæg i de forenede sager 129/88 og 231/87. Den har dog tilføjet, at begrebet »forvaltningsopgave« i italiensk ret indebærer udøvelse af en suverænitetsbeføjelse, og at begrebet derfor ikke kan være et indicium for, at der er tale om en virksomhed, der udøves af et offentligretligt organ i dets egenskab af offentlig myndighed i betydningen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5. Den har dog anført, at man ikke bør tillægge et sådant indicium alt for stor betydning, idet udtrykket »forvaltningsopgave« i italiensk lovgivning om kompetencefordelingen mellem henholdsvis centraladministrationen og de lokale myndigheder er uskarpt og ofte finder anvendelse på former for virksomhed, der klart har erhvervsmæssig karakter, og idet desuden begrebet »afgiftspligtig person« udelukkende er et fællesskabsretligt begreb, hvis indhold ikke kan påvirkes af rent nationalretlige begreber.

G. C. Rodríguez Iglesias
Refererende dommer