

61998C0446

Conclusie van advocaat-generaal Alber van 29 juni 2000. - Fazenda Pública tegen Câmara Municipal do Porto. - Verzoek om een prejudiciële beslissing: Supremo Tribunal Administrativo - Portugal. - Belastingen - Zesde BTW-richtlijn - Belastingplichtigen - Publiekrechtelijke lichamen - Verhuur van parkeerruimte voor voertuigen. - Zaak C-446/98.

Jurisprudentie 2000 bladzijde I-11435

Conclusie van de advocaat generaal

I - Inleiding

1. In de onderhavige prejudiciële procedure gaat het hoofdzakelijk om de vraag of, en zo ja, in hoeverre de door een gemeente geïnde parkeergelden aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: BTW") zijn onderworpen.

II - Feiten

2. De gemeente Porto ontvangt op verschillende manieren inkomsten uit het ter beschikking stellen van parkeerruimte in de stad. Ten eerste betreft het parkeermeters langs de openbare weg, ten tweede parkeerplaatsen die publiekrechtelijk gemeente-eigendom zijn en ten derde parkeerplaatsen die privaatrechtelijk gemeente-eigendom zijn of die op aan particulieren toebehorende privé-terreinen zijn gelegen, die de gemeente ter beschikking zijn gesteld.

3. De Fazenda Pública (hierna: belastingdienst") heeft van de Câmara Municipal do Porto (gemeentebestuur van Porto; hierna: CMP") BTW ten bedrage van 98 953 911 PTE gevorderd voor de jaren 1991 en 1992 en voor de periode januari tot april 1993 over de inkomsten uit parkeermeters en parkeerplaatsen in de stad Porto.

4. De CMP is hiertegen opgekomen bij het Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto met het argument, dat zij in het onderhavige geval niet BTW-plichtig is omdat zij haar overheidsprerogatieven" uitoefende. De rechter in eerste aanleg heeft dit beroep alleen aanvaard voor zover het de inkomsten betrof uit de exploitatie van een parkeerterrein dat publiekrechtelijk gemeente-eigendom is, en uit parkeermeters langs de openbare weg. Voor het overige heeft hij het beroep verworpen. Naar zijn oordeel is de CMP alleen dan niet BTW-plichtig wegens de uitoefening van overheidsbevoegdheden waar het gaat om parkeerplaatsen en parkeermeters gelegen op CMP's publiekrechtelijke eigendom.

5. De belastingdienst en de CMP zijn beide bij het Supremo Tribunal Administrativo in beroep gegaan tegen het voor hen ongunstige gedeelte van het vonnis.

6. De belastingdienst voert onder meer aan dat de CMP bij het installeren van parkeermeters langs de openbare weg, het markeren van de desbetreffende parkeerhavens en het heffen van parkeergeld geen overheidsbevoegdheden uitoefent. Het gaat louter om het geven van een nuttige bestemming aan een openbaar terrein teneinde inkomsten te verwerven. De CMP gedraagt zich bij het gebruik van deze terreinen als iedere andere marktdeelnemer en beconcurrereert particulieren die terreinen voor het parkeren van voertuigen tegen vergoeding ter beschikking stellen.

7. Volgens de CMP is de heffing van parkeergelden via parkeermeters en op parkeerterreinen die niet in concessie zijn gegeven, een werkzaamheid die dient ter regeling van het parkeren op de openbare weg door middel van heffing van parkeergelden en het stellen van een tijdslimiet aan het parkeren. Deze werkzaamheid maakt dientengevolge deel uit van het openbaar verkeersbeleid en wordt door de CMP, gebruik makend van haar overheidsbevoegdheden en in het kader van haar taken, overeenkomstig het publiekrecht verricht.

8. Dit is eveneens het geval voor parkeerplaatsen die zijn gelegen op een terrein dat de CMP in privaatrechtelijke eigendom heeft. Het exploiteren van deze parkeerplaatsen heeft alleen ten doel het verkeer te ordenen en te regelen en is zeer verschillend van de exploitatie van parkeerplaatsen door particulieren, die dit als ondernemers alleen uit winstbejag doen.

9. De verwijzende rechter heeft in zijn beschikking het volgende opgemerkt omtrent de aard van de CMP en haar werkzaamheden met betrekking tot het ter beschikking stellen van parkeerruimte:

a) De CMP is een publiekrechtelijk lichaam naar Portugees recht;

b) het verhuren van parkeerplaatsen voor voertuigen - zowel plaatsen met parkeermeters op de openbare weg als plaatsen op parkeerterreinen van de CMP die publiekrechtelijk eigendom zijn of niet - is geen specifieke overheidstaak. Voldoende is zich te realiseren dat deze activiteit eeuwenlang niet tot de specifieke taken van gemeenten heeft behoord. Het gaat om een werkzaamheid waarmee zij zich pas de laatste jaren in concurrentie met particulieren zijn gaan bezighouden;

c) het is niet bekend of concurrentievervalsing van enige betekenis heeft plaatsgevonden, omdat het ministerie van Financiën in casu hieromtrent niets heeft meegedeeld;

d) het is niet bekend of deze werkzaamheid van de CMP een onbeduidende omvang heeft (...);

e) bij de overneming van de Zesde BTW-richtlijn heeft de Portugese Staat de verhuur van plaatsen voor het parkeren van voertuigen niet als werkzaamheid van een publiekrechtelijk lichaam beschouwd en kon dit ook niet doen omdat deze werkzaamheid volgens artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde BTW-richtlijn niet is vrijgesteld;

f) het gaat om een werkzaamheid die de CMP onder dezelfde juridische voorwaarden verricht als particuliere marktdeelnemers: De CMP stelt automobilisten tijdelijk een plaats voor het parkeren van een voertuig tegen een vergoeding ter beschikking. De details van de prestatie zijn niet van belang omdat het hier in wezen een huurovereenkomst van commerciële aard betreft."

10. De verwijzende rechter heeft verder gesteld: Krachtens artikel 235, lid 2, van de Grondwet van de Republiek moeten de territoriale openbare lichamen handelen in het belang van de in hun ambtsgebied woonachtige bevolking. Daartoe beschikken zij over een breed scala van bevoegdheden, waaronder de bevoegdheid om bepaalde plaatsen voor het parkeren van voertuigen aan te wijzen. Deze werkzaamheid wordt in een publiekrechtelijk kader uitgeoefend:

- a) De inkomsten zijn belastingopbrengsten; het betreft dus heffingen;
- b) de gemeentepolitie is belast met het toezicht op deze werkzaamheid;
- c) tegen overtreders wordt proces-verbaal opgemaakt en hun wordt een boete opgelegd die, evenals de heffing, tot de openbare inkomsten behoort;
- d) er is een voorafgaand besluit van de gemeenteraad nodig om over te gaan tot de exploitatie van parkeerplaatsen en parkeermeters;
- e) de exploitatie geschiedt volgens een niet-civielrechtelijke, administratieve procedure;
- f) parkeerplaatsen en parkeermeters maken deel uit van het openbaar verkeersbeleid van de CMP;
- g) het doel is de toegang van voertuigen tot bepaalde stadsdelen te bemoeilijken om verkeersopstoppen te voorkomen;
- h) de algemene machtiging om parkeerplaatsen en parkeermeters te exploiteren vloeit voort uit de wet;
- i) parkeerplaatsen en parkeermeters bevinden zich slechts in bepaalde delen van de gemeente, daar waar het bestuur dit nodig acht."

III - De prejudiciële vragen

11. Om een oordeel te kunnen vellen over de belastingplicht van de CMP, heeft het Supremo Tribunal Administrativo het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

- a) Moeten de woorden ,werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van richtlijn 77/388/EEG (Zesde richtlijn) aldus worden uitgelegd, dat de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen (zowel op straat als op parkeerterreinen) door overheden (een gemeente) daaronder valt?
- b) Kan concurrentievervalsing van enige betekenis als bedoeld in artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn geval per geval door de minister van Financiën van een lidstaat worden vastgesteld?
- c) Wanneer een nationale bepaling die de minister van Financiën de bevoegdheid verleent om geval per geval concurrentievervalsing van enige betekenis vast te stellen, ongrondwettig is wegens schending van het beginsel dat belastingheffing op een wettelijke grondslag moet berusten, doch in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht (Zesde richtlijn), moet de nationale rechter zich dan aan de grondwet houden of moet hij zich in de eerste plaats aan het gemeenschapsrecht houden op grond van het beginsel dat dit recht voorrang heeft boven grondwetten?
- d) Zijn overheden altijd als belastingplichtigen te beschouwen wanneer de door hen verrichte werkzaamheden niet van onbeduidende omvang zijn, of zijn zij enkel belastingplichtig met betrekking tot de in bijlage D genoemde werkzaamheden of handelingen waarnaar artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn verwijst?
- e) Kan de minister van Financiën bij nationale wet worden gemachtigd om geval per geval vast te stellen, welke werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn?

f) Kan een lidstaat de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen door een gemeente als een als overheid verrichte werkzaamheid in de zin van artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn beschouwen gelet op het bepaalde in artikel 13, B, sub b, punt 2, van de Zesde richtlijn?

g) Mag de nationale rechter, wanneer partijen in het hoofdgeding geen vragen van uitlegging of toepassing van de Zesde richtlijn hebben opgeworpen, de bepalingen van die richtlijn in zijn einduitspraak ambtshalve uitleggen en toepassen?"

IV - Toepasselijke bepalingen

1) Gemeenschapsrecht

Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: Zesde richtlijn"; aangehaalde artikelen zonder verdere aanduiding zijn artikelen van deze richtlijn).

Werkingssfeer

12. Artikel 2 bepaalt hierover:

Aan de belasting op de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

2. (...)"

Belastingplichtigen

13. Artikel 4, leden 1 en 2, bepaalt:

1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen."

Uitzonderingen op de belastingplicht

14. Artikel 4, lid 5, bepaalt:

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 lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 (...) beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

Belastingvrijstellingen en uitzonderingen hierop

15. Artikel 13, B bepaalt met betrekking tot andere belastingvrijstellingen:

Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

a) (...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. (...)

2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;

3. (...)

4. (...)

c) tot en met h (...)"

2) Portugees Recht

16. Artikel 2, lid 2, van de Código do IVA (BTW-wetboek) bepaalt:

De staat en andere openbare territoriale lichamen zijn als zodanig niet belastingplichtig voor de werkzaamheden die zij in de uitoefening van hun overheidsbevoegdheden verrichten, zelfs niet wanneer zij daarvoor retributies heffen of tegenprestaties ontvangen, mits die vrijstelling geen concurrentievervalsing veroorzaakt."

17. Artikel 2, lid 3, van deze wet herhaalt in grote lijnen het bepaalde in artikel 4, lid 5, derde alinea, juncto bijlage D van de Zesde richtlijn.

18. Het laatste lid van artikel 2 is lid 4, dat bepaalt:

Met het oog op het bepaalde in de leden 2 en 3 van dit artikel stelt de minister van Financiën en het Plan per geval vast welke werkzaamheden tot vervalsing van de mededinging kunnen leiden en welke werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn."

19. De wettelijke grondslag voor de belastingheffing is artikel 9, lid 30, sub b, van de Código do IVA, dat als volgt luidt:

Van de belasting is vrijgesteld: de verhuur van onroerende goederen. Deze vrijstelling geldt niet voor de verhuur van terreinen voor het stallen of in het openbaar parkeren van voertuigen."

V - Standpuntbepaling

Vraag a (Is de verhuur van parkeerruimte door een gemeente een werkzaamheid die zij verricht als overheid? - Artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn)

Opmerkingen van partijen

20. Volgens de belastingdienst gedraagt de CMP, hoewel een openbaar lichaam, zich als iedere andere marktdeelnemer. Het installeren van parkeermeters en het innen van bepaalde geldbedragen voor het parkeren behoort niet meer tot het terrein van het overheidshandelen en is derhalve aan de BTW onderworpen.

21. Voor de andere argumenten van partijen verwijs ik naar de punten 6 tot en met 8 hiervóór.

22. De Oostenrijkse regering stelt dat de gemeente parkeerplaatsen exploiteert als overheid, voor zover zij zich van de klassieke overheidsinstrumenten (belastingrecht, bewaking door organen belast met de openbare veiligheid, door de overheid opgelegde gebruiksvoorwaarden) bedient en voor zover zij deze werkzaamheid in het algemeen belang verricht, aangezien deze werkzaamheid de regeling van het verkeer en het beheer van de parkeergelegenheid ten doel heeft. Het is echter aan de nationale rechter, rekening houdende met de door het Hof opgestelde criteria, dit te beoordelen.

23. De Portugese regering stelt voor, artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn zo uit te leggen, dat het op de verhuur van parkeerplaatsen op de openbare weg en parkeerterreinen van toepassing is, indien de verhuur rechtstreeks door de overheid geschiedt en niet leidt tot concurrentievervalsing van enige betekenis.

24. De Duitse regering en de Commissie maken in hun antwoord een onderscheid naargelang de parkeermogelijkheden in het concrete geval. De Duitse regering stelt dat het Hof geoordeeld heeft dat artikel 4, lid 5, die werkzaamheden van de belastingvrijstelling uitsluit die door een overheidsorgaan niet op grond van zijn publiekrechtelijke positie, maar als privaatrechtelijk rechtssubject verricht worden. Tussen beide soorten werkzaamheden dient te worden onderscheiden volgens het toepasselijke nationale recht. Uitgaande van de door het Hof ontwikkelde criteria is de conclusie dat het exploiteren van parkeermeters of parkeerautomaten een werkzaamheid van de overheid is, aangezien het hier een maatregel van openbare veiligheid ter regeling van het verkeer betreft. Indien dit doel niet wordt beoogd, is deze werkzaamheid echter een economische, zelfs wanneer het parkeerruimte op openbare terreinen betreft.

25. De Commissie meent dat het plaatsen van parkeermeters op de openbare weg een werkzaamheid is in het kader van overheidshandelen, terwijl zij de verhuur van parkeerplaatsen, los van de onderliggende eigendomsverhoudingen, als behorend tot het algemeen economisch verkeer beschouwt en het openbare lichaam dus aan de algemene belastingplicht krachtens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn onderwerpt.

Beoordeling

26. Krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, worden publiekrechtelijke lichamen als niet-belastingplichtig aangemerkt, ook niet indien zij voor hun werkzaamheden een vergoeding in de vorm van publieke heffingen innen en daarmee economische activiteiten" in de zin van artikel 4, lid 2, verrichten. Deze regel vormt daarmee een uitzondering op het principe van artikel 4, leden 1 en 2, volgens hetwelk een ieder die een economische activiteit uitoefent als belastingplichtige wordt beschouwd.

27. Volgens vaste rechtspraak moeten voor de toepassing van deze uitzonderingsbepaling van artikel 4, lid 5, eerste alinea, twee voorwaarden vervuld zijn, namelijk het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en verrichting daarvan als overheid.

28. De eerste voorwaarde is vervuld, aangezien de CMP als gemeente de werkzaamheden zelf verricht.

29. Wat betreft de vraag wanneer een publiekrechtelijk lichaam een werkzaamheid als overheid verricht, heeft het Hof geoordeeld dat men zich voor de definitie van die laatste voorwaarde niet op het voorwerp of het doel van de werkzaamheden van het publiekrechtelijk lichaam [kan] baseren, daar met die elementen in andere bepalingen van de richtlijn en voor andere doeleinden rekening wordt gehouden".

30. Er moet ook rekening mee worden gehouden dat vele taken die oorspronkelijk aan de overheid waren voorbehouden, intussen door particulieren worden verricht en dat derhalve een definitie die alleen betrekking heeft op het voorwerp van de werkzaamheid, niet kan voldoen.

31. Wanneer de CMP stelt dat het installeren van parkeermeters en het exploiteren van parkeerplaatsen een werkzaamheid in het kader van het openbare verkeersbeleid is en daarom een werkzaamheid die zij als overheid verricht, dan is volgens de rechtspraak deze stelling alleen niet voldoende en niet van beslissende betekenis.

32. Het Hof kwalificeert een werkzaamheid als verricht als overheid" op grond van de wijze waarop zij wordt verricht: 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."

33. Volgens dit arrest is het externe (juridische) kader van de activiteit het beslissende criterium. Alleen met het criterium van de wijze van uitoefening kan volgens het Hof duidelijk worden onderscheiden tussen belaste economische werkzaamheden en werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichten.

34. Uit het toepassen van het criterium van de soort juridische regeling kan echter niet a contrario afgeleid worden dat iedere werkzaamheid, dus ook een zuiver economische, door een publiekrechtelijke regeling tot een werkzaamheid verricht als overheid wordt. Indien dit zo was, was artikel 4, lid 5, vierde alinea, overbodig, volgens welke krachtens artikel 13 vrijgestelde werkzaamheden - voornamelijk activiteiten die het algemeen belang dienen of (zoals de verhuur van woonruimte) ten algemene nutte strekken - kunnen worden behandeld als werkzaamheden die publiekrechtelijke lichamen als overheid verrichten. Ook artikel 4, lid 5, derde alinea, zou dan inconsequent zijn, daar hierin bepaalde - eventueel ook als overheid verrichte - werkzaamheden juist aan de BTW worden onderworpen.

35. Om een werkzaamheid verricht als overheid te kunnen kwalificeren, is derhalve ook - ter ondersteuning van het feit dat de werkzaamheid wordt verricht door een publiekrechtelijk rechtssubject - de algemene context en de wijze van uitoefening van de werkzaamheid van belang (zie punt 32 en het daar aangehaalde arrest).

36. Zoals het Hof verder oordeelde, volgt [hieruit] 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."

37. Uit dit arrest volgt, dat een publiekrechtelijk lichaam een werkzaamheid als overheid verricht, wanneer het volgens de specifiek voor dit lichaam geldende rechtsregeling als rechtssubject van het publieke recht handelt. Maatgevend is derhalve het nationale recht, dat bepaalt of de te kwalificeren werkzaamheid als uitoefening van openbaar bestuursrecht dan wel als behorend tot het voor alle deelnemers aan het economisch verkeer gelijkelijk geldend privaatrecht te beschouwen is.

38. Wanneer de nationale wetgever bepaalde werkzaamheden van gemeenten als bestuurstaak" aanmerkt, dan kan dit een aanwijzing zijn dat deze activiteiten op grond van een publiekrechtelijke regeling worden verricht. Volgens de jurisprudentie van het Hof dient de nationale rechter de betrokken werkzaamheid te kwalificeren aan de hand van het door het Hof ontwikkelde criterium, daarbij rekening houdend met alle omstandigheden van het geval.

39. Voor de vraag of de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen een werkzaamheid is die de CMP als overheid verricht, zijn derhalve de eigendomsverhoudingen van de gebruikte ruimte niet van belang, zeker niet wanneer de voorwaarden voor het parkeren op afgescheiden plaatsen dezelfde zijn als die op van parkeermeters of -automaten voorziene parkeerplaatsen langs de openbare weg.

40. Waar de CMP parkeermeters op de openbare weg en parkeerplaatsen op publiekrechtelijk of privaatrechtelijk gemeenteterrein of op terrein van particulieren exploiteert, is het voor de kwalificatie werkzaamheden verricht als overheid" alleen van belang of de CMP als publiekrechtelijk lichaam deze werkzaamheden volgens het voor haar geldende openbare bestuursrecht en niet volgens de regels van het privaatrecht verricht.

41. Waar het op aankomt, is de juridische vormgeving van de uitoefening van de werkzaamheid, waarbij de feitelijke omstandigheden in aanmerking genomen kunnen worden als aanwijzing voor de kwalificatie van de onderliggende rechtsverhouding.

42. Als aanvullende indicatie kan aldus van betekenis zijn of de parkeerregeling het beheer van de beschikbare parkeerruimte en de ordening van de verkeersstroom ten doel heeft of alleen het parkeren van voertuigen, of bij de parkeerplaatsen onderscheid wordt gemaakt naargelang ze voor een korte, niet te verlengen duur zijn bestemd dan voor lang parkeren naar vrije keuze, en of er via meters wordt betaald dan wel met tickets voor bepaalde tijd van onbepaalde duur. Verder kan van belang zijn of de parkeerplaatsen bewaakt zijn of niet en of overschrijding van de parkeertijd beboet wordt dan wel of alleen bijbetaald moet worden of dat een (civielrechtelijke) contractuele boete voorzien is.

43. Samenvattend kan gesteld worden dat de CMP een werkzaamheid als overheid uitoefent, voor zover zij de parkeermeters en de parkeerplaatsen - los van de eigendomsverhoudingen - exploiteert in het kader van de specifiek voor haar geldende rechtsregeling en zij als rechtssubject van publiekrecht handelt. Artikel 4, lid 5, tweede alinea, dat als uitzondering op een uitzondering voorziet in belastingplichtigheid bij concurrentievervalsing van enige betekenis, is als correctief ten opzichte van particuliere ondernemers voldoende.

44. Op de eerste vraag dient derhalve worden geantwoord dat het ter beschikking stellen van ruimte bestemd voor het parkeren van voertuigen (zowel op de openbare weg als op

parkeerterreinen) door gemeenten of publiekrechtelijke lichamen valt onder het begrip werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten", wanneer zij deze activiteiten zelf en volgens de specifiek voor hen geldende rechtsregeling - als rechtssubject van publiekrecht - uitoefenen, waarbij het niet van belang is wie de eigenaar van die ruimte is. De nationale rechter dient de omstreden werkzaamheid te beoordelen aan de hand van dit criterium en aan de hand van de wijze van uitoefening van die werkzaamheid.

Vraag b (Kan de minister van Financiën bepalen wat concurrentievervalsing van enige betekenis is? - Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn)

Opmerkingen van partijen

45. De Duitse en de Portugese regering stellen dat, teneinde de doeleinden van de Zesde richtlijn te verwezenlijken, iedere lidstaat afzonderlijk dient te bepalen in welke gevallen het niet-belasten van publiekrechtelijke lichamen tot concurrentievervalsing van enige betekenis leidt.

46. De Portugese regering stelt dat invulling van hetgeen concurrentievervalsing van enige betekenis" als bedoeld in artikel 4, lid 5, tweede alinea, is, ook zou kunnen geschieden door de minister van Financiën. Dit is niet in strijd met deze bepaling, aangezien volgens artikel 189, derde alinea, EG-Verdrag (thans artikel 249, derde alinea, EG) een richtlijn slechts verbindend is ten aanzien van het te bereiken resultaat, maar niet wat betreft de vorm en de middelen om dit resultaat te bereiken.

47. De Commissie verwijst naar het doel en de strekking van de Zesde richtlijn alsmede naar de noodzaak van uniforme uitlegging van de daarin vervatte bepalingen. De regeling van wat in een bepaald geval als concurrentievervalsing van enige betekenis dient te worden beschouwd, kan niet eenvoudig aan het bestuur worden overgelaten.

Beoordeling

48. Op de uitzondering van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn maakt artikel 4, lid 5, tweede alinea, op zijn beurt een uitzondering en komt daarmee terug bij de algemene regel van belastbaarheid. Publiekrechtelijke lichamen zijn belastingplichtig indien zij door belastingvrijdom een voordeel zouden verkrijgen dat tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden en de concurrenten zou benadelen.

49. Het Hof heeft hierover opgemerkt dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde Richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat de lidstaten 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, doch dat zij niet verplicht zijn, deze criteria letterlijk in hun nationaal recht over te nemen noch om kwantitatieve grenzen voor de niet-belastingplichtigheid vast te stellen".

50. Met de opmerking dat de lidstaten niet verplicht zijn dit criterium letterlijk in het nationale recht over te nemen, doelt het Hof op het criterium van de concurrentievervalsing van enige betekenis. De lidstaten zijn vrij iedere andere formulering te kiezen of een algemene abstracte kwantitatieve grens - te vergelijken met bijvoorbeeld de bijzondere regeling van artikel 24, lid 2, voor kleine ondernemingen met een maximum jaaromzet - vast te leggen om het publiekrechtelijke lichaam belastingplichtig te maken indien de behandeling als niet-belastingplichtige tot het in de richtlijn voorziene geval van concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

51. Zoals uit de bewoordingen van de richtlijn blijkt, hebben de lidstaten de verplichting de publiekrechtelijke lichamen zonder uitzondering aan de belasting te onderwerpen indien niet-belastingplichtigheid tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden, ongeacht de

juridische vorm waarin de lidstaten dit criterium overnemen.

52. De richtlijn bevat geen uitdrukkelijke regeling omtrent een bevoegdverklaring van de nationale minister van Financiën om per geval te bepalen wat een concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn is.

53. Uit de bewoordingen van artikel 4, lid 5, tweede alinea, valt echter af te leiden dat publiekrechtelijke lichamen belastingplichtig worden, wanneer de omstandigheden die een aanwijzing vormen voor een concurrentievervalsing van enige betekenis zijn ingetreden; een constitutieve verklaring van de minister van Financiën is daartoe niet nodig.

54. Het doel van de richtlijn is de regelingen op het gebied van de BTW te harmoniseren, publiekrechtelijke lichamen niet zonder redelijke grond voor als overheid verrichte werkzaamheden aan de BTW te onderwerpen en de belastingneutraliteit van de BTW te waarborgen.

55. Om de uniforme toepassing van de richtlijn te verzekeren, moet gewaarborgd zijn dat de economische omstandigheden die tot een concurrentievervalsing van enige betekenis zouden kunnen leiden, op uniforme wijze worden beoordeeld. Het antwoord op de vraag of er sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis, mag dan ook niet afhangen van een bindend en niet door de rechter toetsbaar besluit van de nationale overheid.

56. Het Hof oordeelde over dit aspect dat deze beperking op de regel van niet-belastingplichtigheid (...) immers slechts een voorwaardelijk karakter [heeft], en ofschoon de toepassing ervan een beoordeling van de economische omstandigheden vergt, is die beoordeling nochtans niet aan rechterlijk toezicht onttrokken".

57. Het is derhalve de taak van de nationale rechter om het bestaan van een concurrentievervalsing van enige betekenis vast te stellen. Uit deze jurisprudentie kan - a contrario redenerend - worden opgemaakt dat de richtlijn de lidstaten verbiedt om een bestuursorgaan de bevoegdheid te verlenen om per geval bindend vast te stellen welke concurrentievervalsingen van enige betekenis zijn in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea.

58. De nationale rechter moet derhalve vaststellen of er een uit mededingingsoogpunt relevante markt voor deze werkzaamheden of diensten bestaat, dit wil zeggen of er ook particuliere aanbieders zijn. In het geval van verhuur van ruimte voor het parkeren van voertuigen zal de nationale rechter moeten nagaan of het uitrusten van parkeerruimte met parkeermeters en de verhuur van parkeerplaatsen één enkele markt is of dat het hier twee markten betreft. Daarbij kan van belang zijn of de prijzen uniform zijn dan wel of er prijsverschillen tussen parkeermeters en parkeerkaartautomaten bestaan. Bovendien moet hij bepalen of bij de parkeerplaatsen de markt is opgesplitst naargelang het lang parkeren en kort parkeren betreft dan wel of het uit het mededingingsoogpunt om één markt gaat.

59. Het antwoord op prejudiciële vraag b dient derhalve te zijn dat artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de nationale minister van Financiën de bevoegdheid verleent om per geval bindend vast te stellen wanneer zich concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, voordoet.

Vraag c (Moet de nationale rechter op grond van de voorrang van het gemeenschapsrecht toepassing geven aan een bepaling die in overeenstemming met het gemeenschapsrecht, maar ongrondwettig is?)

Opmerkingen van partijen

60. De belastingdienst en de Portugese regering vinden beantwoording van deze vraag niet nodig, aangezien er geen conflict bestaat tussen de richtlijn en de Portugese grondwet.

61. Daar de Zesde richtlijn de lidstaten niet verplicht aan een minister de bevoegdheid te verlenen om per geval te beslissen wat een concurrentievervalsing van enige betekenis is, doet het probleem van een mogelijk conflict tussen de Zesde richtlijn en de grondwet zich niet voor, aldus de Commissie.

Beoordeling

62. De verwijzende rechter heeft de vraag kennelijk alleen gesteld voor het geval dat artikel 2, lid 4, van het Portugese BTW-wetboek, dat de minister van Financiën de bevoegdheid geeft om per geval vast te stellen welke activiteiten tot concurrentievervalsingen kunnen leiden, met het gemeenschapsrecht verenigbaar is.

63. De nationale BTW-wetgeving is op dit punt echter onverenigbaar met het gemeenschapsrecht, zodat een conflict tussen het gemeenschapsrecht en de nationale grondwet niet bestaat.

64. Zoals de Commissie terecht opmerkt, behoeft deze vraag in het onderhavige geval niet beantwoord te worden.

Vraag d (Zijn overheden altijd belastingplichtig wanneer de door hen verrichte werkzaamheden niet van onbeduidende omvang zijn, of enkel met betrekking tot de in bijlage D genoemde werkzaamheden wanneer deze niet van onbeduidende omvang zijn? - Artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn)

Argumenten van partijen

65. De Duitse regering is van mening dat het antwoord op deze vraag zou moeten luiden, dat de lidstaten de mogelijkheid hebben - doch niet verplicht zijn - de in bijlage D genoemde werkzaamheden, voor zover zij onbeduidend zijn, van de belastingplicht uit te sluiten.

66. De Oostenrijkse regering stelt dat het begrip "onbeduidend" alleen betrekking heeft op de in bijlage D genoemde werkzaamheden en dat het alleen in deze context toegepast kan worden.

67. De Portugese regering betoogt dat de in bijlage D opgesomde werkzaamheden in ieder geval moet worden belast en dat de daarin gegeven opsomming niet limitatief is.

68. Het antwoord van de Commissie op deze vraag is dat de overheid in principe als belastingplichtig moet worden beschouwd voor haar economische werkzaamheden, ook wanneer deze niet zijn opgenomen in bijlage D, tenzij deze werkzaamheden onbeduidend zijn, hetgeen in de onderhavige zaak, rekening houdend met de bedragen waar het om gaat, niet het geval is.

Beoordeling

69. Artikel 4, lid 5, derde alinea, sluit de in bijlage D opgesomde activiteiten weer uit van de uitzonderingsregeling van artikel 4, lid 5, eerste alinea. Daardoor geldt weer, wanneer het niet alleen om werkzaamheden van onbeduidende omvang gaat, de algemene regel van artikel 4, lid 1, die de belastingplicht schept. Dit is daarom gerechtvaardigd, omdat het bij de in bijlage D opgesomde activiteiten om werkzaamheden gaat waarbij de economische band vooropstaat en duidelijk is.

70. Het Hof heeft hierover geoordeeld dat de derde alinea van artikel 4, lid 5, (...) hiermee [wil] 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".

71. Ook al betekent de bepaling in feite een terugkeer naar de hoofdregel, is zij juridisch een uitzondering op een uitzondering en als zodanig moet zij eng worden uitgelegd.

72. Op activiteiten die niet in bijlage D zijn opgesomd, kan de uitzonderingsbepaling van artikel 4, lid 5, derde alinea, derhalve niet worden toegepast. De lijst van bijlage D bevat geen enkele aanwijzing dat het hier alleen maar om een lijst met voorbeelden gaat. Derhalve moet ervan uitgegaan worden dat de lijst limitatief is en niet door de lidstaten kan worden uitgebreid.

73. Weliswaar zou men uit de formulering genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig" kunnen concluderen dat er ook andere gevallen dan de in bijlage D opgesomde denkbaar zijn. De formulering in elk geval" moet echter zo worden begrepen, dat deze werkzaamheden ook dan aan BTW zijn onderworpen wanneer zij door de publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht.

74. Zoals het Hof heeft geoordeeld, [kan] een publiekrechtelijk lichaam 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".

75. De mogelijkheid van uitbreiding van de lijst van bijlage D is dus in de rechtspraak uitgesloten, aangezien een publiekrechtelijk lichaam zich tegen een dergelijke ongerechtvaardigde uitbreiding door de lidstaten kan verzetten.

76. Het publiekrechtelijk lichaam is belastingplichtig voor de werkzaamheden van bijlage D, wanneer deze niet onbeduidend zijn. Voor activiteiten die niet in bijlage D zijn opgesomd, is het krachtens artikel 4, lid 5, tweede alinea, alleen dan belastingplichtig, wanneer een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou kunnen leiden.

77. Zoals reeds vermeld geldt dit alleen voor werkzaamheden die als overheid worden verricht. Voor andere, zuiver commerciële werkzaamheden zijn ook publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtig te beschouwen.

78. Derhalve is het antwoord op vraag d als volgt:

Gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen zijn niet steeds belastingplichtig indien de door hen uitgeoefende activiteiten niet onbeduidend zijn, maar alleen voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden of handelingen, voor zover deze als overheid verrichte activiteiten niet onbeduidend zijn.

Vraag e (Kan de minister van Financiën bepalen wat werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn? - Artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn)

Opmerkingen van partijen

79. De belastingdienst en de Portugese regering zijn van mening dat de minister van Financiën per geval kan bepalen wat werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn, aangezien de richtlijn geen bepaling bevat die zich daartegen verzet.

Beoordeling

80. De vraag is eigenlijk zonder belang voor de onderhavige zaak, daar blijkt het zinsverband de kwalificatie onbeduidende omvang" alleen betrekking heeft op de werkzaamheden van bijlage D. Er is hier echter geen sprake van een dergelijke werkzaamheid.

81. Een bevoegdheid van de minister van Financiën om te bepalen wat werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn, maakt de toepassing van artikel 4, lid 5, derde alinea, afhankelijk van een beslissing van de nationale overheid.

82. De richtlijn geeft de lidstaten niet uitdrukkelijk het recht de minister van Financiën de bevoegdheid te verlenen om te bepalen welke werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn.

83. De richtlijn opent weliswaar de mogelijkheid om onbeduidende werkzaamheden van de toepassing van artikel 4, lid 5, derde alinea, uit te sluiten, maar de lidstaten hoeven volgens 's Hofs rechtspraak hiervan geen gebruik te maken. Iedere lidstaat is vrij deze werkzaamheden aan de BTW te onderwerpen, ook indien zij slechts van onbeduidende omvang zijn.

84. Het doel, de eenvormige toepassing van de richtlijn te verzekeren en daarmee de afbakening van de werkzaamheden die tot een belastingplicht van publiekrechtelijke lichamen leiden en aldus tot een harmonisatie van de BTW te komen, alsmede de tekst van de bepaling, die niet voorziet in een overdracht aan de minister van Financiën van de bevoegdheid om per geval bindend te bepalen wat een werkzaamheid van onbeduidende omvang is, verzetten zich tegen een dergelijke nationale regeling, ook gelet op artikel 189, derde alinea, van het Verdrag.

85. De nationale rechter dient derhalve de uniforme toepassing van de richtlijn te waarborgen door per geval vast te stellen, wat een werkzaamheid van onbeduidende omvang is.

86. Op vraag e dient derhalve geantwoord te worden dat artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de minister van Financiën de bevoegdheid verleent om per geval bindend te bepalen wat werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn in de zin van artikel 4, lid 5, derde alinea.

Vraag f (Kan een lidstaat ook de niet van belasting vrijgestelde werkzaamheden van artikel 13, B, sub b, punt 2, als werkzaamheden van de overheid beschouwen? - Artikel 4, lid 5, vierde alinea, van de Zesde richtlijn)

Opmerkingen van partijen

87. De Duitse regering stelt dat de verhuur van parkeerplaatsen voor auto's geen werkzaamheid is waarvoor een publiekrechtelijk lichaam als niet-belastingplichtig beschouwd kan worden, aangezien deze werkzaamheid in punt 2 van artikel 13, B, sub b, uitdrukkelijk is uitgesloten van de vrijgestelde activiteiten.

88. De Oostenrijkse regering is van mening dat een lidstaat een werkzaamheid van een lichaam in de zin van artikel 4, lid 5, vierde alinea, die is uitgesloten van de vrijstelling in artikel 13, niet als een als overheid verrichte werkzaamheid kan beschouwen.

89. De Portugese regering is van mening dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de beoordeling van de belastingplicht enerzijds en de belastingvrijstelling anderzijds. Wanneer artikel 13, B, sub b, punt 2, in een uitzondering op de belastingvrijstelling voor verhuur voorziet, dan heeft dat geen gevolg voor de toepassing van het criterium van niet-belastingplichtigheid van artikel 4, lid 5, dat op belastingplichtigen betrekking heeft.

90. De Commissie is van mening dat, aangezien de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen volgens artikel 13, B, sub b, punt 2, aan belasting is onderworpen, dit betekent dat het om een commerciële werkzaamheid gaat die in de BTW-sfeer valt, en niet om een handeling verricht als

overheid.

Beoordeling

91. Krachtens artikel 4, lid 5, vierde alinea, kunnen de lidstaten de werkzaamheden van publiekrechtelijke lichamen die volgens de artikelen 13 en 28 van belasting zijn vrijgesteld, beschouwen als werkzaamheden van de overheid.

92. Krachtens artikel 13, B, sub b, punt 2, is echter de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen" juist niet vrijgesteld. Aangezien echter alleen vrijgestelde werkzaamheden krachtens artikel 4, lid 5, vierde alinea, als werkzaamheden van de overheid kunnen worden behandeld, zou men kunnen concluderen dat het ter beschikking stellen van parkeerruimte nooit als een werkzaamheid van de overheid beschouwd kan worden. Dit kan echter niet worden aanvaard. Wanneer het ter beschikking stellen van parkeerplaatsen al een werkzaamheid is, die het publiekrechtelijk lichaam als overheid verricht, vervalt de belastingplicht reeds op grond van artikel 4, lid 5, eerste alinea; het is derhalve helemaal niet nodig haar als werkzaamheid in de zin van artikel 4, lid 5, vierde alinea, te behandelen.

93. Bovendien bepaalt artikel 13, B, sub b, punt 2, niet dat de verhuur van parkeerruimten voor voertuigen nooit een werkzaamheid van de overheid kan zijn. Dit zou ook niet te verenigen zijn met de systematiek van de regeling van artikel 4, lid 1, en de verschillende uitzonderingen van artikel 4, lid 5.

94. Een publiekrechtelijk lichaam kan derhalve krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, een werkzaamheid als overheid verrichten en dus niet belastingplichtig zijn, ook wanneer deze werkzaamheid (voor particulieren) niet van de belasting is vrijgesteld, maar onder de uitzondering van artikel 13, B, sub b, punt 2, valt en daardoor aan BTW onderworpen is.

95. Vraag f moet derhalve als volgt beantwoord worden: indien het door een gemeente ter beschikking stellen van parkeerplaatsen als een werkzaamheid van de overheid is te beschouwen, is de gemeente krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, niet belastingplichtig. Artikel 4, lid 5, vierde alinea, heeft in dit geval geen betekenis.

Vraag g (Kan de nationale rechter het gemeenschapsrecht toepassen, ook wanneer partijen zich daarop niet hebben beroepen?)

Opmerkingen van partijen

96. De belastingdienst, de Portugese regering alsmede de Commissie wijzen erop dat de rechters in de lidstaten het gemeenschapsrecht ambtshalve moeten toepassen.

Beoordeling

97. Zoals de Commissie, de regering van Portugal alsmede de Fazenda Pública terecht stellen, moet de nationale rechter met de bepalingen van gemeenschapsrecht ambtshalve rekening houden en deze ambtshalve toepassen. Dit geldt volgens 's Hofs jurisprudentie ook voor het geval dat partijen zich niet op deze bepalingen beroepen.

98. De uitlegging van het gemeenschapsrecht behoort tot de bevoegdheid van het Hof, niet tot die van de nationale rechter. Dit is in het belang van de uniforme uitlegging en toepassing van het gemeenschapsrecht. Bij twijfel kan respectievelijk moet de nationale rechter krachtens artikel 177 EG-Verdrag (thans artikel 234 EG) de procedure schorsen en het Hof een uitleggingsvraag stellen.

99. Volgens 's Hofs rechtspraak moet deze verwijzingsverplichting worden gezien in het kader van de samenwerking tussen de nationale rechterlijke instanties - in hun hoedanigheid van rechters belast met de toepassing van het gemeenschapsrecht - en het Hof van Justitie, ter verzekering

van de juiste toepassing en eenvormige uitlegging van het gemeenschapsrecht in alle lidstaten (...)"

100. Derhalve dient op deze prejudiciële vraag te worden geantwoord dat de nationale rechter bij zijn einduitspraak de bepalingen van de richtlijn ambtshalve moet toepassen, ook indien partijen in het hoofdgeding geen vragen met betrekking tot de uitlegging van de richtlijn hebben opgeworpen. De nationale rechter is niet bevoegd de bepalingen van de richtlijn uit te leggen.

VI - Conclusie

101. Resumerend stel ik voor, de prejudiciële vragen als volgt te beantwoorden:

1) Het ter beschikking stellen van ruimte bestemd voor het parkeren van voertuigen (zowel op de openbare weg als op parkeerterreinen) door gemeenten of publiekrechtelijke lichamen valt onder het begrip „werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, wanneer zij deze activiteiten zelf en volgens de specifiek voor hen geldende rechtsregeling - als rechtssubject van publiekrecht - uitoefenen, waarbij het niet van belang is wie de eigenaar van die ruimte is. De nationale rechter dient de omstreden werkzaamheid te beoordelen aan de hand van dit criterium en aan de hand van de wijze van uitoefening van die werkzaamheid.

2) Artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting - Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de nationale minister van Financiën de bevoegdheid verleent om per geval bindend vast te stellen wanneer zich concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, voordoet.

3) Gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen zijn niet steeds belastingplichtig indien de door hen uitgeoefende activiteiten niet onbeduidend zijn, maar alleen voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden of handelingen, voor zover deze als overheid verrichte activiteiten niet onbeduidend zijn.

4) Artikel 4, lid 5, derde alinea, van de Zesde richtlijn moet aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling die de minister van Financiën de bevoegdheid verleent om per geval bindend te bepalen wat werkzaamheden van onbeduidende omvang zijn in de zin van artikel 4, lid 5, derde alinea.

5) Indien het door een gemeente ter beschikking stellen van parkeerplaatsen als een werkzaamheid van de overheid is te beschouwen, is de gemeente krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, niet belastingplichtig. Artikel 4, lid 5, vierde alinea, heeft in dit geval geen betekenis.

6) De nationale rechter moet bij zijn einduitspraak de bepalingen van de richtlijn ambtshalve toepassen, ook indien partijen in het hoofdgeding geen vragen met betrekking tot de uitlegging van de richtlijn hebben opgeworpen. De nationale rechter is niet bevoegd de bepalingen van de richtlijn uit te leggen."