FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 28. marts 1990 *

Høje Domstol.

1. Ingen af de procesdeltagere, der har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen i nærværende sag, har undladt at fremhæve ligheden mellem de her foreliggende præjudicielle spørgsmål og de spørgsmål, der skulle afgøres i de forenede sager 231/87 og 129/88. Besvarelsen af spørgsmålene i nærværende sag er da også i vidt omfang, for ikke at sige fuldstændig, afgjort ved Domstolens dom af 17. oktober 1989 i de nævnte forenede sager.

2. Ved nærmere eftersyn kan det endog konstateres, at spørgsmålene i denne sag, og begrundelsen for dem, i vidt omfang er formuleret på samme måde som spørgsmålene 2 a)-d) i sag 129/88. Den forelæggende ret er i øvrigt den samme i denne sag. Den vigtigste, for ikke at sige den eneste, forskel er omtalen af begrebet »forvaltningsopgaver« efter definitionen heraf for de forskellige forgreninger af kommunernes virksomhed i italiensk præsidentdekret nr. 616 af 24. juli 1977, der blev udstedt i henhold til artikel 118 i den italienske forfatning.

3. Den forelæggende ret, commissione tributaria di I° grado di Piacenza, har med de *to første spørgsmål* i nærværende sag ønsket en afgørelse af, om den italienske lovgivningsmagt har været forpligtet til at indføre en regel om afgiftsfritagelse for kommunerne for de former for virksomhed, de udøver »i deres egenskab af offentlig myndighed«, jf. sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, første afsnit [1], og til derved at fastlægge disse former for virksomhed ud fra nævnte begreb »forvaltningsopgaver« [spørgsmål a)] og dermed til at indføre afgiftsfritagelse for kommunerne for de former for virksomhed, de udøver som en del af deres »forvaltningsopgaver«, jf. definitionen heraf i italiensk ret [spørgsmål b)].

4. Efter en sammenligning med de tidligere nævnte forenede sager går spørgsmålet altså ud på at afgøre, om begrebet »forvaltningsopgaver«, som defineret i italiensk lovgivning, kan benyttes som et gyldigt kriterium for fastlæggelsen af de former for virksomhed, som kommunerne udøver »i deres egenskab af offentlig myndighed«.

5. Domstolen fastslog i dommen af 17. oktober 1989 i de nævnte sager i besvarelsen af det første præjudicielle spørgsmål følgende:

»Det tilkommer den enkelte medlemsstat at afgøre, hvorledes den vil inkorporere den i nævnte bestemmelse (dvs. bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit) omhandlede afgiftsfritagelse i national lovgivning«.

Forinden udtaltes det i præmis 18 i samme dom, at medlemsstaterne

* Originalsprog: fransk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1).

»f.eks. [kan] nøjes med i den nationale lovgivning at gentage den i sjette direktiv anvendte løsning eller en fremgangsmåde på linie hermed eller også udarbejde en fortegnelse over de former for virksomhed, ved udøvelsen af hvilke offentligretlige retssubjekter ikke skal anses for afgiftspligtige«.

6. Lovgivningsmagten i en medlemsstat vil afgjort også kunne definere disse former for virksomhed ved hjælp af et begreb (eller et udtryk), der er hentet i national ret eller ved at benytte en allerede udarbejdet fortegnelse, som f. eks. begrebet om eller fortegnelsen over kommunernes »forvaltningsopgaver«, men det er den ikke forpligtet til [spørgsmål a)]. Bærer den sig sådan ad, må den imidlertid sørge for ikke blandt de således fastlagte former for virksomhed at medtage virksomhed, som ikke svarer til den definition, som Domstolen har givet af »former for virksomhed, [de offentligretlige organer] udøver i deres egenskab af offentlig myndighed«.

7. Faktisk er begrebet »virksomhed [udøvet] i egenskab af offentlig myndighed« et fællesskabsretligt begreb, der desuden er specielt for sjette direktiv. Det er på grundlag af en analyse af artikel 4, stk. 5, første afsnit, inden for rammerne af dette direktivs system, at Domstolen har fastslået, at det er på grundlag af »reglerne for udøvelsen« af de omhandlede virksomhedsformer, at omfanget af afgiftsfritagelsen for offentlige organer lader sig fastslå (nævnte dom, præmis 15). Heraf følger, at dets rækkevidde ikke blot kommer til at afhænge af en begrebsbestemmelse på grundlag af national ret, hvilket yderligere giver sig af, at kriterierne herfor, som tilfældet er i den foreliggende sag, er hentet fra andre retsområder end det i sagen omhandlede.

8. Det er altså derfor ikke blot fordi en form for virksomhed, der udøves af en kommune, kan anses for en »forvaltningsopgave« efter definitionen heraf i dekret nr. 616, at denne form for virksomhed uden videre kan antages at være momsfritaget [spørgsmål b)].

9. Domstolen har ganske vist fastslået, at det eneste kriterium, der kan anvendes til en sikker adskillelse af de former for virksomhed, offentligretlige organer udøver »i deres egenskab af offentlig myndighed« og de former for virksomhed, de udøver som privatretlige retssubjekter, er »den retlige ordning, der *ifølge national ret* finder anvendelse«. Men dersom området for afgiftsfritagelsesreglen således kommer til at afhænge af national ret, er dette ikke en følge af, hvorledes den nationale ret beskriver visse former for virksomhed, men fordi og for så vidt som offentligretlige organer i henhold til national ret har fået pålagt visse former for virksomhed på grundlag af et særligt offentligretligt retsgrundlag, der adskiller sig fra det retlige grundlag for private erhvervsdrivendes virksomhed.

10. I retsmødet er spørgsmålet om de blandede retlige ordninger, altså ordninger hvorefter retsstillingen reguleres dels ved offentligretlige regler (f.eks. bevilling, koncession), dels ved privatretlige regler (f.eks. bevillings- eller koncessionsaftalen) blevet kort omtalt. Carpaneto Piacentino kommune er af den opfattelse, at den offentligretlige ordning må være den bestemmende, »når den har forrangen«. Efter Kommissionens opfattelse må i alle tilfælde virksomhedens offentligretlige karakter blive afgørende ud fra grundsætningen »accessorium sequitur principale«, og den omhandlede form for virksomhed må følgelig holdes uden for det momspligtige område.

11. Efter min mening er det imidlertid ikke muligt at tage stilling til spørgsmålet herom i nærværende sag, for det er et meget indviklet spørgsmål. Det fremgår navnlig af, at det er blevet afgjort på forskellig måde i medlemsstaterne. Holder man sig således eksempelvis til området for koncessioner, som Kommissionen har fremdraget, er det tilsyneladende Storhertugdømmet Luxembourg, som på den mest detaljerede måde

har arbejdet med dette spørgsmål. Ifølge den luxembourgske lovgivning opkræves der ikke moms af koncessionen på grundarealer, parkeringsarealer på offentligt område, koncession på landingsrettigheder, koncession på drift af fællesantenner og udlægning af gravpladser på kirkegårde [2].

12. I fransk lovgivning nævnes derimod ingen sådanne tilfælde, men der findes deri bestemmelser om, at koncession på indrettede reklamepladser er momspligtig (*Lamy fiscal*, 1988, bind 2, nr. 5019). I fransk ret findes desuden et interessant eksempel, der tilsyneladende fraviger grundsætningen: »accessorium sequitur principale«. Dér finder man nemlig følgende bestemmelse:

»Af gebyr for adgang til langrendsløjper og til fælles anlæg, som bjergkommunerne eventuelt opkræver, svares ikke moms. Er gebyrets opkrævning overladt til en sammenslutning, der drives af departementerne, af flere departementer i fællesskab eller af regionerne, opkræves der moms af den modværdi, som nævnte sammenslutning eventuelt modtager for opkrævningsvirksomheden. Det samme gælder, når vederlaget har form af en støtte fra kommunen eller af sammenslutningen opkræves som en del af de samlede gebyrindtægters beløb (inst. 10. september 1985, BO 31-17-83)« (*Lamy fiscal*, bind 2, nr. 5018).

13. Spørgsmålet om blandede ordninger kunne således måske have fortjent at blive drøftet mere indgående. Det berøres endvidere ikke i de præjudicielle spørgsmål, og jeg mener derfor ikke, at der er grundlag for at komme med besvarelser på dette punkt.

2 — Règlement grand-ducal af 22. oktober 1979 om offentligretlige organers momspligt, Mémorial A, s. 15542.

14. I retsmødet har der også været talt om de italienske regioners autonomi og muligheden for, at én region forbeholder kommunerne med eneret at udøve en vis virksomhed i henhold til en offentligretlig ordning, medens en anden region desuden lader private erhvervsdrivende tage sig af udøvelsen af den samme virksomhed i henhold til privatretlige kontrakter.

15. Jeg mener som Kommissionen, at en national lovgivningsmagt i et sådant tilfælde må have ret til inden for rammerne af anvendelsen af kriteriet om konkurrencefordrejninger af en vis betydning at opkræve moms af de omhandlede former for virksomhed, også selv om disse former for virksomhed på visse dele af det nationale område udøves efter den for offentligretlige organer særlige ordning, og uden at der lokalt forekommer konkurrencefordrejning.

16. Men hvad skal, så længe spørgsmålet herom ikke er afgjort, en ret, der har fået forelagt et sådant tilfælde, gøre? Også i dette tilfælde deler jeg Kommissionens opfattelse, hvorefter retten må statuere momspligt for den af kommunen udøvede virksomhed, såfremt den når til det resultat, at afgiftsfritagelse vil kunne give anledning til konkurrencefordrejning af en vis betydning i konkurrencen mellem erhvervsdrivende, der er hjemmehørende i forskellige regioner i samme medlemsstat.

17. Men da heller ikke dette problem er blevet rejst i de præjudicielle spørgsmål, er det efter min mening ufornødent, at Domstolen tager stilling til det ved besvarelsen af de stillede spørgsmål.

18. Jeg foreslår følgelig, at de to første spørgsmål fra den forelæggende ret besvares for det første med en gentagelse af besvarelsen af det første spørgsmål i de forenede sager 231/87 og 129/88 og med en tilføjelse om,

»at medlemsstaterne ikke er forpligtet til at indrømme momsfritagelse for visse former for virksomhed alene med den begrundelse, at disse former for virksomhed ifølge national ret anses for 'forvaltningsopgaver eller lignende'.«

19. Med hensyn til *spørgsmål c)* vil Domstolen kunne nøjes med at henvise til besvarelsen i afsnit 2 i domskonklusionen i dommen i de forenede sager 231/87 og 129/88, eller eventuelt med mindre ændringer heraf for bedre at bringe besvarelsen i overensstemmelse med spørgsmålets udtrykkelige rækkevidde, hvorefter der ønskes en afgørelse ikke så meget af, på hvilke betingelser medlemsstaterne er forpligtet til som undtagelse fra bestemmelsen i artikel 4, stk. 5, første afsnit, at sikre afgiftspligt for kommunerne, men mere på hvilke betingelser kommunerne har ret til uden hensyn til bestemmelsen i samme bestemmelses andet afsnit at opnå afgiftsfritagelse for de former for virksomhed, de udøver »i egenskab af offentlig myndighed«.

20. Som det vil huskes, fastslog Domstolen i ovennævnte dom,

»at 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. Medlemsstaterne har dog ikke pligt til ordret at indføre dette kriterium i national ret eller til at fastsætte de kvantitative grænser for, hvornår opkrævning skal undlades« (præmis 24).

21. Domstolen fastslog i øvrigt i fortsættelsen i præmis 32 i dommen af 17. oktober 1989, at den omstændighed, at anvendelsen af denne begrænsning på reglen om afgiftsfritagelse nødvendiggør et skøn vedrørende forhold af økonomisk art, ikke kan bevirke, at artikel 4, stk. 5, mister sin direkte virkning, hvorfor

»et offentligretligt organ under henvisning til [denne bestemmelse] kan modsætte sig anvendelsen af en national bestemmelse om momspligt for virksomhed, det varetager som offentlig myndighed, som ikke er nævnt i bilag D til sjette direktiv, og hvis afgiftsfritagelse ikke kan føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning« (præmis 33).

22. Af det anførte følger, at medlemsstaterne i kraft af andet afsnit i nævnte bestemmelse ikke blot er forpligtet til at sørge for, at der opkræves moms af offentligretlige organer, når afgiftsfritagelsen for dem som fastsat i første afsnit kan føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning, men også til at *undlade* opkrævning af moms af offentligretlige organer, såfremt de konkurrencefordrejninger, som afgiftsfritagelse for dem vil kunne give anledning til, ikke har »en vis betydning«, det vil sige, at de bør følge reglen om afgiftsfritagelse, selv om konkurrencefordrejninger er en mulighed, når disse konkurrencefordrejninger ikke har et omfang »af en vis betydning«.

23. For at undgå enhver misforståelse som følge af, at spørgsmålet vedrører de former for virksomhed, som kommunerne udøver »fakultativt«, og som følge af de af sagsøgeren i hovedsagen foreslåede besvarelser, hvorefter der må sondres mellem de former for virksomhed, som kommunerne skal udøve, og de former for virksomhed de eventuelt kan udøve, skal jeg for tydelighedens

skyld anføre — og det vil også kunne ske i præmisserne til Domstolens dom — at der her kun er tale om de kriterier, der bevirker, at kommunernes virksomhed enten henhører eller ikke henhører under de former for virksomhed, de udøver »i deres egenskab af offentlig myndighed«, eller som er omfattet eller ikke er omfattet af afgiftsfritagelse. Navnlig er det ikke blot de former for virksomhed, som kommunerne udøver »fakultativt«, der vil kunne være omfattet af bestemmelsen i andet afsnit. Tværtimod fremgår det klart af Domstolens dom af 17. oktober 1989 (præmis 21), at de i andet afsnit omhandlede former for virksomhed er helt de samme som de former for virksomhed, der er omhandlet i første afsnit; hvad enten de udøves fakultativt eller pligtmæssigt, pålægges de moms, når afgiftsfritagelsen for dem vil kunne medføre konkurrencefordrejninger af en vis betydning.

24. For så vidt angår *spørgsmål d)*, foreslår jeg Domstolen at henvise til besvarelsen i tredje afsnit af domskonklusionen i de forenede sager 231/87 og 129/88 og til herved, ligesom det skete i præmis 27 i nævnte dom, at tilføje, at den omstændighed, at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, ikke er forpligtet til for de i bilag D nævnte former for virksomhed at indrømme undtagelse fra den obligatoriske momspligt i det omfang, hvori disse er karakteriseret som ubetydelige, medfører, at

»[de] ... endvidere og i forlængelse heraf ikke [er] forpligtet til kvantitativt at fastsætte en grænse for afgiftsfritagelse for de omhandlede former for virksomhed«.

25. Jeg foreslår herefter Domstolen at besvare spørgsmålene fra commissione tributaria di primo grado di Piacenza på følgende måde:

»1) Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, skal fortolkes således, at den virksomhed, der udøves 'i... egenskab af offentlig myndighed' i bestemmelsens betydning, 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. Det tilkommer hver enkelt medlemsstat at anvende den retsanordningsteknik, den finder passende, ved gennemførelsen i national ret af den i nævnte direktivbestemmelse fastsatte regel om afgiftsfritagelse. *Medlemsstaterne er ikke forpligtet til at momsfritage visse former for virksomhed alene med den begrundelse, at disse former for virksomhed i national ret betegnes som 'forvaltningsopgaver' eller på lignende måde.*

2) Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtet til *ikke* at indføre momspligt for de former for virksomhed, som offentligretlige organer udøver i egenskab af offentlige myndigheder, *selv* når disse former for virksomhed også kan varetages af private i konkurrence med det offentlige, *såfremt* afgiftsfritagelse af dem *ikke* vil kunne

medføre konkurrencefordrejning af en vis betydning. Medlemsstaterne har dog ikke pligt til ordret at indføre dette kriterium i national ret eller til at fastsætte de kvantitative grænser for, hvornår momsopkrævning skal undlades.

3) Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, skal fortolkes således, at den ikke pålægger medlemsstaterne pligt til i deres afgiftslovgivning at indføre ubetydelighedskriteriet som betingelse for momspligt for de i bilag D til direktivet opregnede transaktioner. *Medlemsstaterne har derfor heller ikke pligt til i lovgivningen kvantitativt at angive en øvre grænse for momsfritagelsen for de omhandlede former for virksomhed*[3].«

3 — De understregede steder repræsenterer forslag til ændringer i forhold til besvarelserne i de forenede sager 231/87 og 129/88.