FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JEAN MISCHO

fremsat den 15. marts 1989 *

Høje Domstol.

1. De opgørelser over indbetalte direkte skatter, der blev indgivet af Carpaneto Piacentino Kommune for årene 1980, 1981, 1982 og 1983 samt momsopgørelserne fra Rivergaro Kommune for årene 1981, 1982, 1983 og 1985, blev alle berigtiget af de kompetente italienske kontrolmyndigheder med den begrundelse, at opgørelserne ikke medtog beløb eller gebyrer modtaget i anledning af en række transaktioner, der i henhold til artikel 4 i præsidentdekret nr. 633 af 26. oktober 1972 skulle anses for handelsvirksomhed.

2. Det drejede sig om følgende transaktioner: koncession på gravsteder, urnepladser og gravkapeller, koncession på rettigheder over grundarealer samt overdragelse til ejendom af grunde i forbindelse med socialt boligbyggeri, overdragelse til private af et tidligere som offentlig vej benyttet grundareal, koncession på offentlig vejning, salg af træ fra beskårede træer og overdragelse af gravpladsudstyr.

3. De pågældende kommuner og 23 andre kommuner, der har interveneret i sagen til støtte for Rivergaro Kommune, gjorde under sager anlagt ved de nationale retter, der har anmodet Domstolen om præjudicielle afgørelser i de nærværende sager, det vil sige henholdsvis Commissione tributaria di II° grado di Piacenza (sag 231/87) og Commissione tributaria di I° grado di Piacenza (sag 129/88), gældende, at de i medfør af artikel 4, stk. 5, i Rådets sjette momsdirektiv [1] ikke kunne anses for »afgiftspligtige personer«, for så vidt angår de omhandlede transaktioner, og at de derfor retmæssigt havde kunnet undlade at opkræve moms af dem.

4. Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, har følgende ordlyd:

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

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer

* 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).

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 fra afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

5. De forskellige præjudicielle spørgsmål, Domstolen har fået stillet af de nationale retter — disse spørgsmål er gengivet i retsmøderapportens afsnit III — drejer sig udelukkende om fortolkningen af denne bestemmelse og ikke om dens konkrete anvendelse på kommuner og de i hovedsagerne omtvistede former for virksomhed. De vedrører dels spørgsmålet om den »direkte virkning« af artikel 4, stk. 5 (spørgsmål 1 i begge sager) og i tilslutning hertil spørgsmålet om det nøjagtige indhold af forpligtelsen til at gennemføre denne direktivbestemmelse i national ret (spørgsmålene 4 og 5 i sag 231/87 og spørgsmål 2 i sag 129/88), dels fortolkningen af ordene [former for virksomhed eller transaktioner, der foretages af offentligretlige organer] »i deres egenskab af offentlig myndighed«, for hvilke der ikke består momspligt (spørgsmål 2 i sag 231/87), og herunder spørgsmålet om, hvilke former for virksomhed eller hvilke transaktioner der er omfattet af afsnit 2 i den omtvistede bestemmelse (spørgsmål 3 i sag 231/87).

6. Før jeg går over til at undersøge disse spørgsmål i den rækkefølge, de er blevet forelagt, skal jeg henlede opmærksomheden på følgende: Det kan ikke med den italienske regering, jfr. dens indledende bemærkning, antages, at tvisten i sag 231/87 ikke vedrører moms men derimod indkomstskat, hvorfor det er unødvendigt, at Domstolen afgør den for at gøre det muligt for den nationale ret at »afsige sin dom« (jfr. Traktatens artikel 177). Domstolens faste praksis går jo ud på, at det i henhold til ordningen i Traktatens artikel 177 er den nationale ret selv, der må vurdere, om det efter sagens omstændigheder er nødvendigt at forelægge et præjudicielt spørgsmål, for at retten kan træffe afgørelse i hovedsagen [2]. I øvrigt har den nationale ret i forelæggelseskendelsen udtrykkeligt omtalt, at der mellem de gældende italienske bestemmelser om moms og direkte skatter består en sådan forbindelse, »at hvis en bestemt form for virksomhed ikke medfører momspligt, kan den heller ikke give indtægter, der gøres til genstand for direkte beskatning og omvendt« (se afsnit I i. f. i retsmøderapporten).

I — Den »direkte virkning« af sjette direktivs artikel 4, stk. 5,

7. Medens der med spørgsmål 1 i sag 231/87 ønskes en afgørelse af, »om det i artikel 4, stk. 5, afsnit 1, omhandlede princip, hvorefter såkaldte 'institutionelle' ydelser ikke er momspligtige, er umiddelbart anvendeligt, når der ikke i national ret findes specielle bestemmelser«, gælder spørgsmålet fra den nationale ret i sag 129/88, artikel 4, stk. 5, under ét. Denne sidste måde at nærme sig problemerne på forekommer mig særdeles passende i det foreliggende tilfælde, for det i afsnit 1 omhandlede princip må bestemt siges at være blevet meget tillempet og nuanceret i de efterfølgende afsnit.

8. Faktisk må det fastslås, at artikel 4, stk. 5, så at sige er opbygget etagevis med tilføjelser af undtagelser og undtagelser fra und-

2 — Jfr. bl. a. Domstolens dom af 14. juli 1988, Smanor, 298/87, Sml. s. 4489, præmis 9, og Domstolens dom af 29. september 1987, Gimenez Zaera, 126/86, Sml. s. 3697, præmis 7.

tagelserne. Desuden benyttes i bestemmelsens afsnit 2 og 3 f. eks. udtryk som »konkurrencefordrejning af en vis betydning« eller »virksomhed [der] er ubetydelig«, som giver de retsanvendende myndigheder et vist skøn. I øvrigt er det navnlig problemet om, hvorvidt medlemsstaterne blot skal indføje disse kriterier i deres nationale lovgivning eller kvantitativt skal angive de begrænsninger, hvormed de må anvendes, der er genstand for spørgsmålene 4 og 5 i sag 231/87 og spørgsmål 2, punkt a) og d), i sag 129/88.

9. Domstolen skulle i sag 8/81, Becker mod Finanzamt Münster-Innenstadt, tage stilling til den direkte virkning af en bestemmelse i sjette direktiv, nemlig artikel 13, B, litra d), nr. 1.

10. I Domstolens dom af 19. januar 1982 i denne sag (Sml. s. 53) hedder det:

»Når bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmæssigt synspunkt fremstår som *ubetinget* og *tilstrækkelig præcise*, kan der i mangel af rettidige gennemførelsesforanstaltninger støttes ret herpå over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan påberåbe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillægger private rettigheder i forhold til staten« (præmis 25).

11. Dette gælder ikke blot i tilfælde, hvor bestemmelserne i et direktiv ikke rettidigt er blevet gennemført i national ret, men også når et direktiv ikke er blevet gennemført korrekt [3].

12. Bestemmelsen i stk. 5, afsnit 1, er nu imidlertid i og for sig tilstrækkeligt præcis; medlemsstaterne skal momsfritage virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udøver eller foretager »i deres egenskab af offentlig myndighed«.

13. At der ikke i afsnit 1 står noget nærmere om, hvilke former for virksomhed der er tale om, ændrer intet herved. Dette begreb indeholdes i en fællesskabsretlig bestemmelse, hvorfor fortolkningen af begrebet ikke kan overlades til den enkelte medlemsstats skøn [4].

14. Det må så afgøres, om nævnte bestemmelse også til trods for de efterfølgende undtagelser er ubetinget. Kommissionen gør opmærksom på, at disse undtagelser er således formuleret, at medlemsstaterne får en vis skønsfrihed, når det gælder fastlæggelsen af konkurrencefordrejningers betydning samt de i bilag D opregnede former for virksomheds større eller mindre ubetydelighed. Jeg er enig med Kommissionen i, at denne skønsfrihed uvægerligt giver medlemsstaterne adgang til at tillempe eller begrænse anvendelsesområdet for de i afsnit 2 og afsnit 3 omtalte undtagelser, og dermed også for hovedreglen i samme stykkes afsnit 1.

15. Jeg kan imidlertid også tilslutte mig Kommissionens navnlig på Marshall-dommen [5] støttede opfattelse, hvorefter den i stk.

3 — Jfr., bl. a. ud over præmis 20 i Becker-dommen, Marshall-dommen af 26. februar 1986, 152/84, Sml. s. 723, 748, præmis 46, og Borrie Clarke-dommen af 24. juni 1987, 384/85, Sml. s. 2865, præmis 11.

4 — Jfr. fra praksis vedrørende begrebet »modværdi« i artikel 8, litra a), i det andet direktiv, Domstolens dom af 5. februar 1981 i sag 154/80, Statssekretæren, Finansministeriet mod Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 9, samt vedrørende begrebet »afgiftsunddragelse« i sjette momsdirektivs artikel 27, stk. 1, Domstolens dom af 12. juli 1988 i de forenede sager 138 og 139/86, Direct Cosmetics Ltd og Laughtons Photographs Ltd mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. s. 3937, præmis 20.

5 — Domstolens dom af 26. februar 1986, 152/84, Sml. s. 723, 750.

1 fastlagte regel er en ubetinget og præcis bestemmelse, for så vidt som en given form for virksomhed under ingen omstændigheder vil kunne være omfattet af undtagelsesbestemmelserne (jfr. udtalelsen i Marshalldommens præmis 54 om, »at undtagelserne ikke er konkret relevante«).

16. Dette kan siges at være tilfældet for en form for virksomhed, der:

— hverken overhovedet vil kunne føre til konkurrencefordrejning, idet den ved lov er forbeholdt offentligretlige organer med eneret,

— eller ikke er en af de i bilag D til direktivet opregnede former for virksomhed.

17. Det ser ud til, at disse to betingelser i Italien er opfyldt, for så vidt angår koncession på gravsteder og urnepladser. Den anden betingelse er derimod ikke opfyldt, for så vidt angår vandforsyning, selv om denne varetages af offentligretlige organer med eneret, idet den udtrykkeligt er nævnt i bilag D.

18. Som det senere vil ses, er virksomhed, der udøves af offentligretlige organer med eneret, at anse for en virksomhed, de udøver »i deres egenskab af offentlig myndighed«, jfr. artikel 4, stk. 5, afsnit 1.

19. Det kan altså i alt fald lægges til grund, at et offentligretligt organ kan påberåbe sig artikel 4, stk. 5, til støtte for det synspunkt, at en bestemt af det udøvet virksomhed under ingen omstændigheder kan være omfattet af undtagelserne i andet og tredje afsnit i dette stykke og derfor må være omfattet af fritagelsesreglen i stk. 1.

20. Spørgsmålet er så, om man kan gå videre, og som Kommissionen hævde, at der også kan stilles krav om afgiftsfritagelse for en virksomhed, som »ikke i den private sektor overhovedet er genstand for konkurrence af betydning«. Forestiller man sig nu f. eks., at kommunerne i en medlemsstat efter loven er forpligtet til at organisere bortskaffelsen af husstandenes affald uden at forbyde private også at varetage denne opgave, kan en kommune så kræve momsfritagelse for denne virksomhed med den begrundelse, at et meget lille antal private i landet under ét har påtaget sig sådan virksomhed, eller med den begrundelse, at ingen privat inden for dens område har påtaget sig denne opgave, og at den konkurrencefordrejning, afgiftsfritagelse for denne virksomhed vil kunne give anledning til, således ikke har »en vis betydning«, eller slet ikke forekommer lokalt?

21. Efter min mening kan en medlemsstat her, uden at overtræde direktivet, bestemme, at denne virksomhed principielt er momspligtig, idet dog den pågældende forvaltning samtidig får mulighed for at indrømme undtagelse alt efter de lokale forhold. Men hvorledes stiller sagen sig, såfremt vedkommende medlemsstat ikke har givet regler, hvorefter det er muligt at indrømme undtagelse fra bestemmelsen?

22. Jeg finder, at en kommune i så fald ikke kunne gøre gældende, at der ikke lokalt forekommer konkurrencefordrejninger, til støtte for et krav om, at den af staten fastlagte regel strider mod direktivet og skal ophæves. En medlemsstat kan ikke være forpligtet til i sin lovgivning at indføre und-

tagelser, hvorved der tages højde for særlige lokale forhold. Den har i så henseende et frit skøn.

23. Kan kommunen da gøre gældende, at der ikke forekommer konkurrencefordrejning af betydning i landet i det hele taget? Også her kan staten efter min mening efter et frit skøn afgøre, fra hvornår en forekommende konkurrencefordrejning opfylder denne betingelse. Den kan mene, at konkurrencefordrejningen er betydelig nok inden for visse lokaliteter og på grundlag heraf indføre momspligt i hele landet for den pågældende virksomhed.

24. Kriteriet »konkurrencefordrejning af en vis betydning« er altså ikke tilstrækkeligt præcist til, at det kan påberåbes af et offentligretligt organ for at anfægte en bestemmelse i national ret.

25. Tilbage står at undersøge, om et offentligretligt organ for en af de i bilag D til direktivet nævnte former for virksomhed for national ret kan gøre gældende, at denne virksomhed er ubetydelig og derfor ikke bør være momspligtig.

26. Medlemsstaterne har flere muligheder ved fastlæggelsen af, hvilken betydning dette kriterium skal tillægges. De kan uden videre lade det indgå i national lovgivning og overlade det til den konkret kompetente forvaltning at anvende det i de enkelte tilfælde. De kan også angive de i bilag D nævnte virksomhedsformer, der under ét og for hele landet antages at være ubetydelige (f.eks. virksomhed på lokale markedspladser). De kan endelig også momsbelægge en virksomhedsform og samtidig angive en *øvre grænse* for virksomhedens udøvelse som momsfri (f.eks. årsomsætning for en kommunes vandforsyning). Kriteriet om virksomhedens ubetydelighed vil derfor eventuelt kunne føre til forskellige forhold i de forskellige kommuner.

27. Hvorledes forholder det sig nu, hvis en medlemsstat lader fuldstændig hånt om denne bestemmelse i direktivet og undlader både at gentage ubetydelighedskriteriet uden ændringer i sin lovgivning, at momsfritage de udtrykkeligt angivne former for virksomhed, som den anser for ubetydelige, og at fastsætte et loft for afgiftsfritagelse af de i bilag D nævnte former for virksomhed?

28. Resultatet bliver efter min mening, at vedkommende medlemsstat i så fald ikke har gennemført direktivet korrekt, for i direktivet fastslås ubestrideligt, at de former for virksomhed, der er nævnt i bilag D og er ubetydelige, i princippet skal momsfritages. Det er meget vel muligt, at Rådet har lagt op til alt for store forviklinger ved at indføje dette kriterium i stk. 5, men i alt fald afskærer dets tilstedeværelse i bestemmelsen medlemsstaterne fra at gå frit til værks. Afsnit 3 i stk. 5, angiver ganske klart to betingelser, der begge skal være opfyldt: Offentligretlige organer »anses... som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig«. Bindeordet »et« i den franske udgave har her samme betydning som det franske bindeord »pour autant que« [6].

29. *Princippet* er efter denne afgrænsning klart og ubetinget. Men det giver sig ikke af ordlyden, hvad der skal forstås ved »ubetydelig«. Den forpligtelse, som hermed pålægges medlemsstaterne, er, når alt kommer til alt, ikke tilstrækkelig præcis til at kunne på-

6 — O. a.: I overensstemmelse hermed er oversættelsen i den danske udgave af dette ord da også »medmindre«.

beråbes af offentligretlige organer ved nationale domstole, selv om staten har udvist pligtforsømmelse ved fuldstændig at lade hånt om dette led i artikel 4, stk. 5, ved inkorporeringen af direktivet i national ret. Såfremt det virkelig skulle forholde sig således, er det Kommissionens opgave eventuelt at anlægge traktatbrudssag mod vedkommende medlemsstat.

30. Jeg foreslår herefter Domstolen at besvare spørgsmål 1 i de to sager på følgende måde:

»Et offentligretligt organ kan ved nationale retter påberåbe sig artikel 4, stk. 5, i direktiv 77/388 for at afskære anvendelse af en national bestemmelse, hvorefter der er momspligt for en virksomhed, som ikke er nævnt i bilag D til direktivet, og hvis udøvelse udelukkende er forbeholdt offentligretlige organer med eneret.«

II — Begrebet former for virksomhed eller transaktioner [som offentligretlige organer] udfører »i deres egenskab af offentlig myndighed«

31. Den nationale ret har med spørgsmål 2 i sag 231/87 ønsket en afgørelse af, »om fællesskabslovgiver ved anvendelsen af ordene 'virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed' i artikel 4, stk. 5, afsnit 1 (i sjette direktiv) har villet angive de former for virksomhed, der udøves af det offentlige som indehaver af offentlig myndighed direkte og med eneret, også selv om der er tale om heraf afledte virksomhedsformer«.

32. Efter min opfattelse bør dette spørgsmål forstås således, at der spørges om, om de former for virksomhed, som offentligretlige organer udøver direkte og med eneret som indehaver af offentlig myndighed, udgør:

— virksomhed, som de udøver i deres egenskab af offentlig myndighed,

— virksomhed, der ikke i noget tilfælde vil kunne være momspligtig.

33. Jeg vil derfor i det følgende undersøge, for det første: På grundlag af hvilke kriterier det kan afgøres, om der er tale om »virksomhed, [de udøver] som offentlig myndighed« (afdeling A), og for det andet: I hvilke tilfælde sådan virksomhed uundgåeligt må være omfattet af bestemmelsen om momsfritagelse i artikel 4, stk. 5, første afsnit (afdeling B).

A — *De former for virksomhed eller transaktioner, [de udøver] i deres egenskab af offentlig myndighed*

34. Domstolen har i dom af 26. marts 1987 i sagen »notarer, fogeder og stævningsmænd«[7] under henvisning til dom af 7. juli 1985, Kommissionen mod Tyskland[8], udtalt at

»offentligretlige organer ikke automatisk er fritaget, for så vidt angår deres virksomhed generelt, men kun for så vidt angår den virksomhed, der henhører under deres særlige opgaver som offentlig myndighed« (præmis 21).

7 — Sag 235/85, Kommissionen mod Kongeriget Nederlandene, Sml. 1987, s. 1471.

8 — Sag 107/84, Sml. 1985, s. 2655.

35. Domstolens konstatering på dette punkt medfører accessorisk, at det forhold, at en kommune selv direkte udfører en virksomhed, ikke i og for sig kan danne grundlag for at antage, at virksomheden er en sådan, som henhører under kommunens særlige opgaver som offentlig myndighed. (Medtages må som former for virksomhed, »der udøves direkte«, efter min mening også opgaver, der udføres via kommunale foretagender, når det sker i kommunens navn og for dens regning).

36. Derimod er de former for virksomhed, som en kommune udfører i henhold til sine beføjelser som offentlig myndighed, utvivlsomt en del af den virksomhed, »der henhører under dens særlige opgaver som offentlig myndighed«. Hvad betyder nu det?

37. Jeg vil som Kommissionen foreslå, at man i den forbindelse benytter den definition, generaladvokat G. F. Mancini bød på i sit forslag til afgørelse i sag 307/84, Kommissionen mod Den Franske Republik, og som går ud på, at dette begreb omfatter de former for virksomhed, som giver sig udslag »i viljesakter, som er bindende for private i den forstand, at de kræver, at disse adlyder, eller hvis de ikke adlyder, tvinger dem til at efterkomme dem« (Sml. 1986, s. 1725, 1732).

38. Udøvelse af beføjelser som offentlig myndighed sker konkret i form af tilladelser, godkendelser, koncessioner, registreringer af forskelig art, officiel bekræftelse af udskrifter og kopiers rigtighed, sanktioner for tilsidesættelse af lovbestemmelser eller andre regler osv. osv.

39. Såfremt »de former for virksomhed, der udøves i henhold til beføjelser som offentlig myndighed«, derfor i alle tilfælde udgør »former for virksomhed, som [de udøver] i deres egenskab af offentlig myndighed«, omfatter den sidstnævnte formulering imidlertid også andre arter af virksomhed. Begrebet »former for virksomhed eller transaktioner, som [de udøver] i deres egenskab af offentlig myndighed« og begrebet »former for virksomhed, der udøves i henhold til beføjelser som offentlig myndighed eller offentligt organ« har faktisk ikke helt den samme betydning.

40. Dette fremgår klart af forarbejderne til sjette direktiv. Kommissionen udtalte i den kommentar, den knyttede til artikel 4 i fremlæggelsen af forslaget til sjette direktiv [9], at

»offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige, for så vidt som de udøver økonomisk virksomhed, der reelt er uden sammenhæng med myndighedsbegrebet, det vil sige virksomhed, der kan udføres af private, uden at der dermed gøres indgreb i de grundlæggende beføjelser og opgaver for staterne, amterne, kommunerne og andre offentligretlige organer på området for offentlig forvaltning, retspleje, sikkerhed og militær organisation«.

41. Imidlertid havde artikel 4, stk. 5, i den af Kommissionen oprindeligt foreslåede formulering en anden ordlyd end den, der til sidst blev vedtaget. Bestemmelsen lød således:

»Staterne, amterne, kommunerne og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for de former for virksomhed, de udøver som offentlige myndigheder. De skal imidlertid, såfremt de udøver de i stk. 1 nævnte transaktioner, anses som

9 — *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber* — Supplement 11/73, s. 9.

afgiftspligtige personer, for så vidt angår disse transaktioner...« [10].

42. De i stk. 1 nævnte transaktioner var »transaktioner, der henhører under en form for økonomisk virksomhed, som omhandlet i stk. 2«, hvilken sidste bestemmelse indeholdt en definition af »de former for økonomisk virksomhed, der er nævnt i stk. 1«, som svarede til dem, der findes i den nugældende artikel 4, stk. 2, det vil sige »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder«. I Kommissionens forslag sondredes der således klart mellem de former for virksomhed, som de offentligretlige organer udøver i deres egenskab af offentlig myndighed og økonomisk virksomhed, og førstnævnte begreb betød heri virksomhed i henhold til beføjelser som offentlig myndighed eller indehaver af højhedsbeføjelser.

43. Det må derfor nødvendigvis fastslås, at Rådet med vedtagelsen af artikel 4, stk. 5, i den nugældende formulering med vilje afviste denne klare sondring og gav begrebet »former for virksomhed eller transaktioner [som de udøver] i deres egenskab af offentlig myndighed« en videre betydning, der også omfatter andre former for virksomhed end dem, der udøves i henhold til de grundlæggende beføjelser og opgaver for det offentlige på området for almindelig offentlig forvaltning, retspleje, sikkerhed og militær organisation. Rådet gik hermed ind for en midtvejsløsning, hvis yderpunkter var Kommissionens forslag på den ene side, hvorefter samtlige former for virksomhed af økonomisk art, der udøves af offentligretlige myndigheder, skulle pålægges moms, og på den anden side det andet momsdirektiv [11], hvorefter medlemsstaterne kunne undlade at indføre momspligt for offentligretlige virksomheder, for så vidt angår deres udøvelse af de samme former for virksomhed (jfr. de to sidste afsnit i punkt 2 i bilag A til sidstnævnte direktiv, hvilket bilag i medfør af direktivets artikel 20 er en integrerende del af direktivet).

44. Det er derfor klart, at visse former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (jfr. artikel 4, stk. 1 og stk. 2), der udføres af kommunerne, skal anses for »former for virksomhed [som de] udøver i deres egenskab af offentlig myndighed«. Men hvorledes kan disse former for virksomhed identificeres?

45. Parterne i sagen, den italienske regering, den nederlandske regering og Kommissionen, har foreslået forskellige kriterier med henblik herpå.

46. Rivergaro Kommune har foreslået at anvende det *tilsigtede mål* som kriterium. Men Kommissionen har i retsmødet korrekt påpeget, at Domstolen i den tidligere nævnte dom »notarer, fogeder og stævningsmænd« fastslog, at begrebet økonomisk virksomhed har en objektiv karakter »i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater« (præmis 8). Dette må også være tilfældet ved økonomisk virksomhed, der udføres af et offentligretligt organ i dets egenskab af offentlig myndighed. Praktisk taget al virksomhed, der udføres af en kommune, har et almennyttigt formål, og det gælder også vandforsyning eller organisering af et transportsystem. I stk. 5, tredje afsnit, og i bilag D er det imidlertid bestemt, at kommunerne skal anses for afgiftspligtige, for så vidt angår sådanne former for virksomhed. På den anden side er mange former for virksomhed, der også vil kunne udføres af offentligretlige organer, omfattet af bestemmelserne om afgiftsfritagelse i artikel 13 [jfr. denne bestemmelses afsnit A, stk.

10 — *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber* — Supplement 11/73, s. 36.

11 — Rådets andet direktiv af 11. april 1967 (67/228/EØF) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

1, litra b), g) og h)] om former for virksomhed af almen interesse til dækning af individuelle [12] eller samfundets fælles [13] grundlæggende behov [litra i)]. Artikel 4, stk. 5, sidste afsnit, indeholder blot en hjemmel for staterne til at anse dem for virksomhed, som det offentlige udøver som indehaver af offentlig myndighed, men de er ikke efter bestemmelsen forpligtet hertil.

47. Jeg er heller ikke sikker på, at henvisningen til Domstolens dom af 8. marts 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Sml. s. 1443), i Kommissionens skriftlige indlæg i sag 129/88 til støtte for de kriterier, den havde foreslået i sag 231/87, virkelig kan bruges til noget i denne sag.

48. I Apple and Pear-sagen skulle der gives en fortolkning af sjette direktivs artikel 2 med henblik på at klarlægge, om de opgaver, der blev udført af Development Council i henhold til lov, samt opkrævning af en årlig afgift fra Council's medlemmer til dækning af administrationsomkostninger og andre omkostninger i forbindelse med udøvelsen af den nævnte virksomhed, udgør »... levering af tjenesteydelser... *mod vederlag*« og altså dermed afgiftspligtige transaktioner i nævnte artikels forstand. I de foreliggende sager bliver der derimod spørgsmål om en fortolkning af artikel 4, stk. 5, med henblik på at kunne afgøre, om et offentligretligt organ kan anses for afgiftspligtigt for visse af det udførte former for virksomhed.

49. Ganske vist udtalte generaladvokat Sir Gordon Slynn i sit forslag til afgørelse af 28. oktober 1987 i Apple and Pear-sagen, at der er en sammenhæng mellem begreberne afgiftspligtig transaktion og afgiftspligtig person, idet »[der] for at der foreligger afgiftspligt i forbindelse med moms, skal foreligge en afgiftspligtig transaktion og en afgiftspligtig person« [14]. Han tilføjede, at der dog var tale om »klart adskilte begreber« (Sml. s. 1457). Længere fremme i forslaget fremhævede han begrebernes selvstændige karakter, idet han fastslog, at såfremt det i overensstemmelse med hans opfattelse antoges, at de i sagen omtvistede transaktioner ikke var levering af tjenesteydelser mod vederlag, »foreligger der ikke nogen pligt til at betale merværdiafgift, *selv om* [den person, der udfører de pågældende former for virksomhed], er en afgiftspligtig person« (Sml. s. 1462).

50. I øvrigt tror jeg ikke, at det er de omhandlede afgifters obligatoriske, det vil sige deres ekstrakontraktuelle lovbestemte karakter, og heller ikke den omstændighed, at deres beløb ikke afspejler de leverede ydelsers økonomiske værdi — hvilket tilsyneladende er Kommissionens opfattelse — der har været afgørende for Domstolens dom. For det første fremgår det nemlig af andet punktum i dommens præmis 15, at det ikke er, fordi den enkelte producent er forpligtet til at betale afgiften, men fordi han skal betale den »uanset om [han] har haft konkret udbytte af en tjenesteydelse fra udviklingsrådet«, at Domstolen nåede til det resultat, at der ikke bestod nogen sammenhæng mellem den præsterede ydelse og det modtagne vederlag. For det andet fremgår det af Domstolens praksis [15] og sidst af dom af 23. november 1988 [16], at »denne modydelse er en subjektiv ydelse, idet afgiftsgrundlaget er den modydelse, der faktisk er modtaget, og ikke en værdi, der er anslået på grundlag af

12 — Jfr. retsmøderapporten s. 22 øverst.

13 — Jfr. retsmøderapporten øverst s. 19.

14 — Dette fremgår klart af artikel 2, for så vidt angår afgiftspligtige transaktioner, der gennemføres i indlandet. I øvrigt er indførsel af goder momspligtige, men det kræves herved ikke, at de foretages af en afgiftspligtig person, jfr. artikel 4.

15 — Jfr. dom af 5. februar 1981, 154/80, Staatssecretaris van Financiën mod Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml. s. 445, præmis 13.

16 — Sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd mod Commissioners of Customs and Excise, Sml. 1988, s. 6365.

objektive kriterier« (præmis 16). Det var altså mere som følge af den manglende *nødvendige sammenhæng mellem ydelserne og deres modværdi* end som følge af uligevægten mellem det niveau, disse to størrelser lå på, at Domstolen statuerede, »at obligatoriske afgifter af den karakter, der opkræves for frugtavlerne, *ikke* kan anses for en modydelse, *der har en direkte sammenhæng med de forbedringer, individuelle frugtavlere opnår* som følge af udviklingsrådets virksomhed« (Apple and Pear-dommen, præmis 16). Det forekommer mig så meget rigtigere, som det første argument, Domstolen lagde til grund, netop byggede på den omstændighed, at de omtalte ydelser var til gavn for erhvervet som helhed og ikke nødvendigvis for hver enkelt producent (se dommens præmis 14).

51. Kommissionens opfattelse kan endelig efter min mening ikke anses for helt konsekvent, for den mener på den ene side, at den omstændighed, at erlagte gebyrer eller bidrag ikke udgør modydelse for den leverede ydelse men bidrag til dækning af de med præsteringen af tjenesteydelser forbundne udgifter, som lovgivningsmagten ud fra fiskale, sociale eller andre overvejelser har ment alene burde afholdes af modtageren (s. 29 i retsmøderapporten), indicerer, at en virksomhed er udøvelse af offentlig myndighed; på den anden side har den i retsmødet — med god grund — haft indsigelser mod det kriterium, der bygger på reglerne for beregning af modydelsen, jfr. Rivergaro Kommunes forslag, hvorefter udøvelse af offentlig myndighed omfatter virksomhed, for hvilken et offentligretligt organ oppebærer en modydelse, der er en påbudt takst eller et ved politisk beslutning fastsat vederlag, ved hvilket det væsentlige ikke er den præsterede ydelses markedsværdi men politiske faktorer, der ikke direkte hænger sammen med den. (s. 21 i retsmøderapporten).

52. Jeg skal tilføje, at dersom dette kriterium blev lagt til grund, ville en kommune aldrig kunne være momspligtig for etablering af transportvirksomhed, drift af svømmebassiner, teatre og museer, idet den pris, brugerne i sådanne tilfælde skal betale, næsten altid er en »politisk pris«, det vil sige en pris, der ikke dækker produktionsomkostningerne.

53. Af de netop anførte grunde og af de i forbindelse med undersøgelsen af kriteriet om det tilsigtede mål angivne grunde [17] mener jeg derfor, at man ikke kan benytte *reglerne for fastsættelse* (i henhold til ensidig beslutning truffet af vedkommende myndighed) *eller reglerne for beregning af den modydelse*, det offentligretlige organ modtager, som afgørende kriterium ved fastlæggelsen af de former for virksomhed, et offentligretligt organ udøver »i egenskab af offentlig myndighed«.

54. Hvorledes forholder det sig så med *kriteriet om de pågældende former for virksomhedsudøvelses obligatoriske karakter*, som Kommissionen har bragt på bane? Institutionen foreslår, at man anser den virksomhed, som et offentligretligt organ udøver i sin egenskab af offentlig myndighed for virksomhed, »som det udfører i henhold til de absolut nødvendige beføjelser, det besidder for at kunne udføre de offentlige opgaver, som det er blevet oprettet med henblik på« [jfr. punkt 10, afsnit B, litra a), i Kommissionens skriftlige indlæg i sag 231/87, s. 35] eller virksomhed, der følger af »forpligtelser, der består i kraft af statens retsorden, og som den (myndigheden) umuligt kan undlade at opfylde« (foreslået besvarelse af spørgsmål 2 i sag 231/87).

55. Også jeg er af den opfattelse, at de således beskrevne former for virksomhed eller

17 — Desuden bør det bemærkes, at artikel 4, stk. 1, omfatter former for økonomisk virksomhed »*uanset* formålet med eller *resultatet af den pågældende virksomhed*«, og at der i stk. 2 tales om »indtægter«, der imidlertid ikke angives at skulle svare til den pågældende virksomheds virkelige økonomiske værdi.

— for at gentage den udtryksmåde, den nederlandske regering har anvendt — de former for virksomhed, der udøves i henhold til en »bemyndigelse fra lovgivningsmagten«, i alt fald udgør virksomhed, der udøves af et offentligretligt organ i dets egenskab af offentlig myndighed, selv om disse former for virksomhed ikke er overladt til offentligretlige organer med eneret.

56. Når lovgivningsmagten er nået til det resultat, at en given virksomhed har en sådan almennyttig betydning, at den under alle omstændigheder bør udføres af kommunerne eller andre offentligretlige organer, bliver der uundgåeligt tale om en virksomhed, som disse offentligretlige organer udøver i deres egenskab af offentlig myndighed.

57. Kommissionen har herudover nævnt den virksomhed, der udøves *ved ensidige akter eller handlinger, der er et udslag af særlig offentligretlig kompetence* (f. eks. koncessioner). Også her er jeg enig med Kommissionen i, at sådan virksomhed udøves af offentligretlige organer »i deres egenskab af offentlig myndighed«.

58. Endelig må det antages, at enhver form for virksomhed — og altså også virksomhed, der ikke er obligatorisk, eller som ikke udøves i henhold til offentligretlig kompetence — men som det ved forfatningen, lovgivningen eller anden dermed ligestillet retsanordning er pålagt kommunerne at udøve med eneret, skal anses for at være virksomhed, de udøver »i egenskab af offentlig myndighed«. Det må retmæssigt kunne gøres gældende, at sådan virksomhed er forbeholdt offentligretlige organer som udøvere af specielle, dem påhvilende opgaver eller med den begrundelse, at de på særlig måde yder en garanti for, at disse former for virksomhed udføres korrekt.

59. Jeg skal således foreslå Domstolen *alternativt* at benytte fire kriterier, på grundlag af hvilke det kan »formodes«, at der er tale om en virksomhed af nævnte art, nemlig:

— udøvelse af højhedsbeføjelser;

— virksomhedens obligatoriske karakter;

— anvendelsen af særlig offentligretlig kompetence;

— den pågældende virksomheds karakter af en lovbestemt eneret.

60. De forelæggende retter har imidlertid særlig ønsket oplyst, om der desuden findes kriterier, på grundlag af hvilke det med bestemthed kan afgøres, at en virksomhed, der henhører under en af disse grupper, ikke kan medføre momspligt.

B — *Former for virksomhed udøvet af offentlige myndigheder i deres egenskab af offentlig myndighed, der under ingen omstændighed vil kunne medføre momspligt*

61. Først skal jeg minde om, at der ved artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv opstilles en hovedregel med undtagelse.

62. *Hovedreglen er,* at offentligretlige organer, for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlige myndighed, ikke er afgiftspligtige.

63. *Undtagelsen* går ud på, at de dog er afgiftspligtige, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville kunne føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

64. Det tilkommer derfor medlemsstaterne at afgøre, for hvilken virksomhed der må befrygtes konkurrencefordrejninger, såfremt de udøvende offentligretlige organer ikke pålægges momspligt. Generelt kan spørgsmålet derfor kun løses ved en vurdering fra medlemsstatens side for hver enkelt virksomhedsforms vedkommende. Denne vurdering kan i øvrigt falde forskelligt ud, alt efter, hvilken medlemsstat der er tale om.

65. I ét tilfælde ville der imidlertid ikke kunne opstå konkurrencefordrejning, nemlig når udøvelsen af vedkommende virksomhed ved forfatningen, lovgivningen eller dermed ligestillet retsanordning med eneret er forbeholdt offentligretlige organer.

66. Som påvist må sådanne former for virksomhed under alle omstændigheder også antages at blive udført af offentligretlige organer »i deres egenskab af offentlig myndighed«. Vi har hermed et sikkert kriterium for at afgøre, at der er tale om de former for virksomhed, for hvilke et offentligretligt organ *aldrig* vil kunne være momspligtigt. I Italien er koncession på gravsteder eller urnepladser tilsyneladende et typisk eksempel herpå.

67. Der findes imidlertid også en undtagelse fra eneretskriteriet. Bilag D til sjette direktiv indeholder nemlig en opregning af de former for virksomhed, for hvilke der under alle omstændigheder skal være momspligt (medmindre de er ubetydelige). Men det kan forekomme, at udøvelsen af en af disse former for virksomhed i en medlemsstat med eneret er pålagt kommunerne. Sådan forholder det sig tilsyneladende i Italien, for så vidt angår vandforsyning. I et sådant tilfælde bliver eneretskriteriet altså ikke afgørende for spørgsmålet om, hvorvidt der består afgiftspligt. Stk. 5, afsnit 3, er således en meget speciel bestemmelse, der på den ene side opregner de tilfælde, i hvilke der så at sige består en formodning for konkurrencefordrejning, og så dog på den anden side også tilfælde, der medfører afgiftspligt, selv om konkurrencefordrejninger ikke kan befrygtes. Det er faktisk temmelig indlysende, at artikel 4, stk. 5, ved stadig at blive underkastet ændringer under forhandlingerne, har mistet enhver klart logisk opbygning. Det fremgår også af anvendelsen i afsnit 3 i forskellige sprogudgaver (f.eks. den franske, den græske, den nederlandske og den portugisiske version) af ordet »blandt andet«, som det ikke har meget mening at placere i et udsagn, hvorefter visse former for virksomhed »under alle omstændigheder« medfører afgiftspligt. Da et til ordet »blandt andet« (fransk »notamment«) svarende ord ikke genfindes i den tyske, engelske, danske, spanske og italienske tekst, er der efter min mening ikke grund til at tillægge det større betydning.

68. Det kan yderligere spørges, om de former for virksomhed, der udøves i henhold til højhedsbeføjelser ikke — ipso facto — skal anses for afgiftsfrie. Sådan forholder det sig efter min mening ikke, selv om disse former for virksomhed kun meget sjældent pålægges afgift.

69. Et flertal af disse virksomhedsformer er jo nemlig ikke økonomisk virksomhed og allerede derfor heller ikke afgiftspligtige.

Udøvelsen af dem er også i de fleste tilfælde forbeholdt offentligretlige organer med eneret, så her får det ovenfor omtalte kriterium gyldighed. Som det fremgår af sag 235/85, den såkaldte »notarer, fogeder og stævningsmænd-sag«, kan det ikke udelukkes, at visse former for virksomhed, der omfattes af offentlig myndighedsudøvelse, udføres sideløbende af private og offentligretlige organer. Det vil derfor kunne være nødvendigt at indføre afgiftspligt for de sidstnævnte organer for at undgå en konkurrencefordrejning af en vis betydning. Kriteriet om udøvelse af højhedsbeføjelse eller offentlig myndighed vil altså ikke i og for sig kunne være tilstrækkeligt.

70. Når det gælder de obligatoriske former for virksomhed, som de offentligretlige organer ifølge loven skal udøve, er det heller ikke muligt at fastslå, at der bestemt ikke vil kunne blive tale om afgiftsfritagelse, eftersom det private initiativ vil kunne give anledning til konkurrence i forhold til det offentligretlige organ (det vil f.eks. ved lov kunne være pålagt amter eller andre lokalforvaltninger at organisere en skibsforbindelse mellem kontinentet og nærliggende øer, uden at private samtidig forbydes at starte en konkurrerende forbindelse).

71. Vurderingen er vanskeligere, når det gælder virksomhed, der udøves gennem ensidige akter eller handlinger, der er et udslag af særlig offentligretlig kompetence. De tilfælde, hvor *én og samme* form for virksomhed kan udføres af private ved hjælp af privatretlige midler, forekommer formentlig sjældent. Det kan efter min mening imidlertid ikke på forhånd udelukkes, at sådanne tilfælde vil kunne forekomme, og at der i så fald kan opstå konkurrencefordrejninger.

72. Man er derfor i sidste ende nødt til at fastslå, at det eneste kriterium, ud fra hvilket det med sikkerhed kan fastslås, at en af et offentligretligt organ udført virksomhed ikke kan momsbelægges er den kendsgerning, at denne virksomhed er forbeholdt sådanne organer med eneret. Hvis jeg ellers har forstået Kommissionen rigtigt, foreslår den at anvende dette holdepunkt sammen med to andre. Men er eneretskriteriet opfyldt, bliver der ikke mere brug for andre kriterier, for i så fald vil der ikke kunne blive tale om konkurrencefordrejning.

73. De samme bemærkninger kan gøres om ordlyden af spørgsmål 2 fra den nationale ret, som vi her beskæftiger os med. Nævnte ret omtaler former for virksomhed, som offentligretlige organer udøver direkte med eneret og i henhold til højhedsbeføjelser.

74. Såfremt den nationale ret med udtrykket »med eneret« har villet angive former for virksomhed, der ved lov er forbeholdt offentligretlige organer (»de jure«- og ikke »de facto«-eneret), må dette spørgsmål utvivlsomt besvares bekræftende. Men efter min mening består der mulighed for at give den nationale ret en bredere besvarelse ved at oplyse den om, at det for at friholde en virksomhed for momspligt er tilstrækkeligt, at den er forbeholdt offentligretlige organer med eneret, også selv om den pågældende virksomhed ikke udøves i henhold til højhedsbeføjelser.

75. Som anført i det foregående må man imidlertid udsondre de former for virksomhed, der er nævnt i bilag D, der, såfremt de ikke er ubetydelige, altid er momspligtige, også selv om en af disse virksomhedsformer skulle være forbeholdt offentligretlige organer med eneret.

76. Jeg foreslår derfor Domstolen at besvare spørgsmål 2 i sag 231/87 på følgende måde:

»Artikel 4, stk. 5, afsnit 1, skal fortolkes således, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke i noget tilfælde kan anses for afgiftspligtige for de former for virksomhed eller de transaktioner, som de udøver med eneret, medmindre disse former for virksomhed eller transaktioner er nævnt i bilag D til sjette direktiv.«

III — Spørgsmål 3 i sag 231/87

77. Med dette spørgsmål ønskes der en afgørelse af,

»om ordene 'sådanne transaktioner' i afsnit 2 af artikel 4, stk. 5, når det lægges til grund, at de institutionelle former for virksomhed udøves af de offentlige myndigheder med eneret, tager sigte på de resterende former for virksomhed vedrørende offentlige tjenesteydelser, der i Italien er reguleret ved kongelig anordning nr. 2578 af 15. oktober 1925«.

78. Domstolen kan ikke i en præjudiciel sag tage stilling til gyldigheden efter fællesskabsretten af bestemte nationale retsregler. Derimod kan der gives de nationale retter kriterier for en afgørelse om, i hvilke tilfælde en virksomhedsform er omfattet af en bestemt regel i fællesskabsretten.

79. Af gennemgangen i forbindelse med behandlingen af spørgsmål 2 fremgår, at ordene »sådanne former for virksomhed« i *afsnit 2* gælder sådanne former for virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udøver i deres egenskab af offentlig myndighed, det vil sige virksomhed eller transaktioner, der indebærer udøvelse af højhedsbeføjelser, eller som udøves i henhold til en ved vedkommende medlemsstats retsorden pålagt forpligtelse, som myndighederne umuligt kan undlade at opfylde, eller virksomhed eller transaktioner, der udøves ved ensidige akter eller handlinger, der indebærer udøvelse af særlig offentlig myndighed i det omfang, hvori disse former for virksomhed ikke er forbeholdt de pågældende organer med eneret. Hermed er indholdet af min besvarelse af dette spørgsmål givet.

80. Efter min mening siger det sig selv, at afsnit 2 af artikel 4, stk. 5, kun omfatter de former for virksomhed eller transaktioner, for hvilke et offentligretligt organ modtager en modydelse af en eller anden art, idet direktivet kun omfatter »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« (artikel 2 i sjette direktiv).

IV — Medlemsstaternes forpligtelser, for så vidt angår form og midler for direktivets gennemførelse

81. Det fjerde og det femte spørgsmål fra Commissione tributaria di II° grado di Piacenza (sag 231/87) samt spørgsmål 2 fra Commissione tributaria di I° grado di Piacenza (sag 129/88) drejer sig om, hvorledes medlemsstaterne skulle gennemføre bestemmelserne i artikel 4, stk. 5, i national ret. I korthed giver de nævnte spørgsmål anledning til de fire i det følgende omtalte problemer.

82. a) Har medlemsstaterne været forpligtet til at gennemføre det generelle princip i artikel 4, stk. 5, første afsnit, ved at angive de særlige kriterier for afgørelsen af, hvilke former for virksomhed der udøves af kommunerne »i deres egenskab af offentlig myndighed«?

83. Medlemsstaterne er ifølge Traktatens artikel 189, stk. 3, forpligtet til at træffe alle de foranstaltninger, der er fornødne for at sikre, at direktivets mål gennemføres. Deres kompetence, for så vidt angår valg af form og midler til opfyldelsen af denne forpligtelse, er derimod uindskrænket.

84. Et middel for at tilvejebringe det med artikel 4, stk. 5, i sjette momsdirektiv, tilsigtede mål kan gå ud på ganske enkelt i national lovgivning at optage det i bestemmelsens afsnit 1 formulerede princip. En medlemsstat kan frit afgøre, om den hertil vil føje eller udelade de specielle kriterier, på grundlag af hvilke det kan afgøres, ikke blot hvilke former for virksomhed de offentligretlige organer udfører »i deres egenskab af offentlig myndighed«, men navnlig hvilke af formerne, der skal belægges med moms.

85. En enklere metode kan derefter gå ud på at opstille en fortegnelse over de omhandlede former for virksomhed. Dette kan ske kumulativt sammen med overtagelsen af hovedreglen eller som et alternativ hertil.

86. b) Har medlemsstaterne været forpligtet til at afgiftsfritage de former for offentlig virksomhed, der, selv om de ifølge national lovgivning kan anses for at være erhvervsøkonomiske, har karakter af offentlig myndighedsudøvelse?

87. Som nævnt har begrebet »virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed«, i den af Rådet vedtagne affattelse fået en videre betydning end den, det havde i Kommissionens forslag, og det omfatter både virksomhed, som offentligretlige organer udfører i henhold til deres højhedsbeføjelser (iure imperii), og virksomhed, der kan betegnes som erhvervsøkonomisk virksomhed, det vil sige virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, jfr. definitionen i artikel 4, stk. 2.

88. Af artikel 4, stk. 5, fremgår, at medlemsstaterne desuden er forpligtet til at momsfritage virksomhed, der ifølge national lovgivning anses for erhvervsmæssig, såfremt denne virksomhed opfylder de kriterier, der fremgår af besvarelsen af spørgsmål 2 i sag 231/87.

89. c) Har medlemsstaterne været forpligtet til i deres afgiftslovgivning at optage kriteriet om »konkurrencefordrejning af en vis betydning« (det fjerde spørgsmål i sag 231/87), eller har de været forpligtet til *ikke* at opkræve moms af virksomhed, som offentligretlige organer udfører i deres egenskab af offentlig myndighed, når den pågældende virksomhed *ikke* fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning, således at der herved fastsættes de nødvendige kvantitative begrænsninger [andet spørgsmål, punkt c) i sag 129/88]?

90. Som tidligere nævnt indeholder den bestemmelse, vi beskæftiger os med, en hovedregel og en undtagelse. Ifølge hovedreglen er medlemsstaterne forpligtet til at vedtage alle de bestemmelser, der er passende med henblik på at tilvejebringe afgiftsfritagelse for virksomhed, der er i overensstemmelse med definitionen i afsnit 1 i stk. 5, medmin-

dre en sådan afgiftsfritagelse vil kunne føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

91. Det står naturligvis medlemsstaterne frit for, om de vil gentage denne undtagelse i deres nationale lovgivning, men en sådan gentagelse, uden tilføjelser af nogen art, ville imidlertid lade for megen usikkerhed tilbage både for den kompetente forvaltning og vedkommende offentligretlige organer.

92. På den anden side kan man vanskeligt forestille sig, at en blot og bar fastsættelse af en kvantitativ begrænsning uden tilføjelser i øvrigt vil kunne fjerne denne usikkerhed. Konkurrencefordrejning er faktisk et begreb, for hvilke der næppe kan opstilles talmæssige kriterier med gyldighed for alle de former for økonomisk virksomhed, som vil kunne udøves af offentligretlige organer. Såvidt jeg kan se, vil medlemsstaterne ikke kunne gøre andet end at fastsætte enten en positivliste over momsfritaget virksomhed eller en negativliste over momspligtig virksomhed (det italienske finansministerium har valgt negativlisten) eller også begge dele. I negativlisten findes naturligvis angivet de former for virksomhed, der antages at medføre betydelige konkurrencefordrejninger. Såfremt det alligevel viser sig, at en af de på listen optagne former for virksomhed ikke i noget tilfælde vil kunne medføre fordrejning (selv om der fortsat er tale om virksomhed, der udføres »i egenskab af offentlig myndighed«, vil medlemsstaten i så henseende have opfyldt sine forpligtelser i henhold til direktivet slet.

93. d) Skal medlemsstaterne i deres afgiftslovgivning benytte kriteriet om visse virksomhedsformers ubetydelighed (femte spørgsmål i sag 231/87), eller er de forpligtet til at fastsætte en grænse for afgiftsfritagelse for de i bilag D nævnte former for virksomhed [andet spørgsmål, punkt d), i sag 129/88]?

94. Som tidligere antaget i dette forslag vedrørende spørgsmålet om »den direkte virkning« skal de i bilag D nævnte former for virksomhed kun momsbelægges i det omfang, hvori de ikke er ubetydelige. Når det gælder realiseringen af princippet herom, har medlemmerne flere muligheder. De kan blandt andet fastsætte en grænse for afgiftsfritagelsen.

95. Jeg skal herefter foreslå Domstolen at give de to italienske forelæggende retter de tillægsbesvarelser, der er gengivet i punkterne 4, 5 og 6 i det generelle forslag til afgørelse.

Forslag til afgørelse

Af alle de ovenfor anførte grunde foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål på følgende måde:

»1) Et offentligretligt organ kan ved nationale retter påberåbe sig artikel 4, stk. 5, i direktiv 77/388, for at afskære anvendelse af en national bestemmelse, hvor-

efter der er momspligt for en virksomhed, som ikke er nævnt i bilag D til direktivet, og hvis udøvelse udelukkende er forbeholdt offentligretlige organer med eneret.

2) Artikel 4, stk. 5, afsnit 1, skal fortolkes således, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke i noget tilfælde kan anses for afgiftspligtige for de former for virksomhed eller transaktioner, som de udøver med eneret, medmindre disse former for virksomhed eller transaktioner er nævnt i bilag D til sjette direktiv.

3) Ordene 'sådanne former for virksomhed' i artiklens afsnit 2 gælder former for virksomhed eller transaktioner, offentligretlige organer udfører i deres egenskab af offentlig myndighed, det vil sige sådanne virksomhedsformer og transaktioner, der indebærer udøvelse af suverænitet, eller sker til opfyldelse af en af statens retsorden pålagt forpligtelse, som disse organer umuligt kan unddrage sig, eller gennemføres ved ensidige handlinger eller foranstaltninger, der indebærer udøvelsen af beføjelser af særlig karakter, for så vidt som disse organer ikke har en eneret hertil.

4) Artikel 4, stk. 5, afsnit 1, skal fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtet til at udstede de bestemmelser, de finder bedst egnede med henblik på en afgiftsfritagelse af de former for virksomhed eller transaktioner, offentligretlige organer udfører i deres egenskab af offentlig myndighed, for så vidt som disse former for virksomhed eller transaktioner ikke er omfattet af undtagelsesbestemmelserne i artiklens andet og tredje afsnit.

5) Artikel 4, stk. 5, afsnit 2, i sjette momsdirektiv, indebærer ikke, at medlemsstaterne er forpligtet til ordret i national ret at benytte kriteriet om 'konkurrencefordrejning af en vis betydning'. Medlemsstaterne er derimod forpligtet til i praksis at benytte dette kriterium og til at gennemføre et skøn over konkurrenceforholdene i de former og med de midler, der findes bedst egnede, således at moms opkræves for sådanne former for virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udfører i deres egenskab af offentlige myndigheder i alle tilfælde, hvor en afgiftsfritagelse for sådanne former for virksomhed eller sådanne transaktioner vil kunne føre til konkurrencefordrejning af betydning.

6) Artikel 4, stk. 5, afsnit 3, indebærer ikke, at medlemsstaterne er forpligtet til ordret i national ret at benytte kriteriet om 'ubetydelighed', for så vidt angår de i bilag D til direktivet nævnte former for virksomhed; medlemsstaterne *er imidlertid* ifølge nævnte bestemmelse *forpligtet til* i de former og med de midler, de finder bedst egnede, *ikke at indføre momspligt* for de af de i bilag D til direktivet nævnte former for virksomhed, der udføres af offentligretlige organer og er ubetydelige.«