Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 23. december 2015 [1]

Sag C-520/14

Gemeente Borsele
mod
Staatssecretaris van Financiën

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene))

»Skattelovgivning — moms — artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF — afgiftspligtig person — økonomisk virksomhed — transport af skoleelever på en kommunes vegne — forældrenes økonomiske bidrag til kommunen, der afhænger af deres indkomst«

I – **Indledning**

1. Tilsyneladende administreres de nederlandske kommuner godt. I hvert fald gør nogle af kommunalforvaltningerne sig påfaldende ofte tanker om, hvordan de kan spare skat til fordel for deres borgere. Da dette ikke altid sker, uden at der opstår konflikter med de nederlandske skattemyndigheder, har Domstolen allerede en række gange beskæftiget sig med anmodninger om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkning af EU-momsretten [2].

2. Den foreliggende sag drejer sig om, hvorvidt kommunen Borsele som følge af organisering af transport af skoleelever til deres skoler udøver momspligtig virksomhed. Kommunen ønsker en sådan kvalificering. Den vil nemlig gerne ved hjælp af det hermed forbundne fradrag for indgående afgift spare store dele af den moms, som den har betalt for ydelserne fra de transportfirmaer, der havde fået til opgave at gennemføre skoletransporten.

3. Momsretligt set skal det derfor afklares, om kommunen Borsele for så vidt har udøvet »økonomisk virksomhed«. Domstolen har ganske vist allerede flere gange beskæftiget sig med dette begreb, navnlig for så vidt angår virksomhed, der er statslig eller har nær tilknytning til staten [3]. De bedømmelseskriterier, der er opstillet i retspraksis med henblik herpå, skal imidlertid præciseres yderligere.

1 — Originalsprog: tysk.

2 — Jf. for så vidt angår fradrag for indgående afgift domme Gemeente Leusden og Holin Groep (C-487/01 og C-7/02, EU:C:2004:263) om udlejning af sportsarealer og Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188) om opførelse af en kontorbygning samt sag Gemeente Woerden (C-267/15), der stadig verserer, og som ligeledes vedrører opførelse af en bygning; jf. desuden domme Gemeente Emmen (C-468/93, EU:C:1996:139) om momsfritagelse for levering af byggegrunde og Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698) om beskatning af et sportsanlægs udtagelse til brug.

3 — Jf. herom domme Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121), Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124), T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619), Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671) og Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733).

II – **Retsforskrifter**

4. Opkrævning af moms i EU reguleres i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [4] (herefter »momsdirektivet«). Sjette momsdirektiv, der skulle anvendes indtil den 31. december 2006 [5], er ganske vist ikke direkte relevant i hovedsagen. Men da bestemmelserne i stort omfang er ens [6], skal der i det foreliggende tilfælde også tages hensyn til Domstolens praksis vedrørende sjette momsdirektiv.

5. I henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), består der bl.a. momspligt ved »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

6. Ved en »afgiftspligtig person« defineres i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, (tidligere sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2) som følger:»1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

7. Hvad angår statslig virksomhed indeholder momsdirektivets artikel 13, stk. 1 (tidligere sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første til tredje afsnit), særregler:»1. 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 for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.«

8. Bilag I til momsdirektivet, som artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, henviser til, indeholder som nr. 5) virksomheden »personbefordring«.

III – **Hovedsagen**

9. Hovedsagen vedrører skyldig moms for den nederlandske kommune Borsele (herefter »kommunen«) for december 2008 og de ydelser, som for 2008 tilkommer kommunen fra den nederlandske momsgodtgørelsesfond.

4 — EUT L 347, s. 1.

5 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).

6 — Jf. tredje betragtning til momsdirektivet.

10. I skoleåret 2008/2009 organiserede kommunen transporten af bestemte skoleelever, der boede i kommunen, til deres skoler. Den overdrog det til forskellige transportfirmaer at gennemføre transporten, og disse fakturerede kommunen for transporten, inklusive moms. Kommunens omkostninger hertil androg 458 231 EUR.

11. Kommunen opkrævede bidrag fra skoleelevernes forældre, der skulle ansøge om skoletransporten hos kommunen. Ved en afstand på mellem 6 og 20 kilometer svarede bidragets størrelse til udgifterne til offentlig transport over en afstand på 6 kilometer; ved en afstand på over 20 kilometer blev der desuden taget hensyn til forældrenes indkomst. Resultatet var, at kun en tredjedel af forældrene betalte bidrag. I 2008 androg det samlede bidragsbeløb 13 958 EUR.

12. Kommunen er af den opfattelse, at den virksomhed, som den udøver inden for rammerne af skoletransporten, er underlagt moms. Den skal derfor på den ene side betale moms af de bidrag på i alt 13 958 EUR, som den har modtaget fra forældrene; på den anden side har den ret til fradrag for indgående afgift for så vidt angår momsandelen af de 458 231 EUR, som transportfirmaerne har faktureret kommunen for gennemførelsen af transporten. Resultatet er, at kommunen skal modtage en momsgodtgørelse. Den nederlandske skatteforvaltning er imidlertid af den opfattelse, at kommunens organisering af skoletransporten ikke er momspligtig, idet den ikke udgør økonomisk virksomhed.

IV – **Sagsforløb for Domstolen**

13. Hoge Raad der Nederlanden, for hvilken sagen nu verserer, mener, at en fortolkning af EU-retten er afgørende for tvisten, og har derfor den 18. november 2014 forelagt Domstolen følgende spørgsmål i henhold til artikel 267 TEUF:

»Skal artikel 2, stk. 1, litra c), og artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112/EF fortolkes således, at en kommune, der udfører skoletransport på grundlag af en ordning som beskrevet i denne dom, for så vidt må betragtes som en afgiftspligtig person i dette direktivs forstand? Er det ved besvarelsen af dette spørgsmål hele ordningen under et, der skal lægges til grund, eller skal denne bedømmelse ske særskilt for hver enkelt transportydelse? Hvis det er det sidste, der er tilfældet, skal der da efter omstændighederne sondres, alt efter om der er tale om en skoletransport over en afstand på mellem 6 og 20 kilometer eller en afstand på over 20 kilometer?«

14. I proceduren for Domstolen har Kongeriget Nederlandene, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Derudover deltog også kommunen i retsmødet den 26. november 2015.

V – **Retlig bedømmelse**

15. Med sine spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om, og i givet fald i hvilket omfang, kommunen i det foreliggende tilfælde ved den omhandlede organisering af skoletransporten har handlet som afgiftspligtig i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og dermed er momspligtig.

16. I henhold til artikel 9, stk. 1, første afsnit, afhænger dette af to forhold. For det første skal kommunen have udøvet »økonomisk virksomhed«, og for det andet skal den have gjort dette »selvstændigt«. I den foreliggende sag stilles der kun spørgsmålstegn ved den første af disse to betingelser, nemlig om kommunen ved sin organisering af skoletransporten har udøvet økonomisk virksomhed.

17. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, indeholder en retlig definition af begrebet økonomisk virksomhed. I henhold hertil er økonomisk virksomhed – for så vidt som det er relevant i det foreliggende tilfælde [7] – »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv«.

18. Denne definition virker ved første blik ret snæver set i forhold til den foreliggende sag. Alene ordlyden får det til at virke tvivlsomt, om en kommune kan henføres til en af de opregnede kategorier af erhvervsdrivende og erhverv. I sin faste praksis fortolker Domstolen imidlertid udtrykket økonomisk virksomhed bredt [8], og denne fortolkning bekræftes netop for så vidt angår det foreliggende tilfælde yderligere ved de særregler om statslig virksomhed, som momsdirektivets artikel 13 indeholder.

19. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, bestemmer nemlig, at offentligretlige organer – som kommuner udtrykkelig også henhører under – ikke anses som afgiftspligtige personer, for så vidt som de handler i deres egenskab af offentlig myndighed. Denne bestemmelse går således ud fra, at staten og dens forskellige offentligretlige organer kan udøve økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, og dermed være underlagt momspligt. For så vidt angår det foreliggende tilfælde, hvor der er tale om statslig personbefordring, følger dette endda direkte af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, sammenholdt med bilag I, nr. 5). Herefter er offentligretlige organer – selv hvis de i henhold til artikel 13, stk. 1, første afsnit, handler i deres egenskab af offentlig myndighed – afgiftspligtige, såfremt de gennemfører personbefordring i ikke ubetydeligt omfang.

20. Det kan imidlertid ikke udledes af sidstnævnte bestemmelse, at den virksomhed, der består i personbefordring, altid gør et offentligretligt organ afgiftspligtigt. Domstolen har nemlig gentagne gange fremhævet, at anvendelsen af særreglerne om statslig virksomhed i momsdirektivets artikel 13 forudsætter, at staten i det konkrete tilfælde i det hele taget udøver virksomhed af økonomisk karakter [9]. Det er således kun, når et offentligt organ udøver personbefordring, der også er økonomisk virksomhed som omhandlet i artikel 9, stk. 1, at organet i henhold til momsdirektivets bilag I, nr. 5), og artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, selv når personbefordringen udøves i organets egenskab af offentlig myndighed, handler som afgiftspligtig person.

21. Da sidstnævnte regel ellers ikke ville give nogen mening, må det for så vidt angår den foreliggende sag i hvert fald udledes af den, at den statslige personbefordring *kan* udgøre økonomisk virksomhed. I det følgende skal det afklares, hvornår dette konkret skal antages at være tilfældet.

A – *Indledende bemærkninger om formålet med at beskatte statslig virksomhed*

22. Den forelæggende retssag giver anledning til at gøre sig nogle grundlæggende tanker om, under hvilke omstændigheder netop statslig virksomhed kan udgøre økonomisk virksomhed og dermed være underlagt momspligt.

7 — I momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum, nævnes som økonomisk virksomhed navnlig »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder«, men den foreliggende organisering af skoletransport kan under ingen omstændigheder henføres herunder.

8 — Jf. bl.a. domme Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 8), Kommissionen mod Grækenland (C-260/98, EU:C:2000:429, præmis 26), University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, præmis 47), Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 34 og 37) og Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 31).

9 — Jf. domme T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 48), Hutchison 3G m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382, præmis 42), Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 15), Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 53) og Kommissionen mod Spanien (C-154/08, EU:C:2009:695, præmis 99).

23. Som generaladvokat Jacobs allerede har fastslået i en anden forbindelse, er det ikke umiddelbart indlysende, hvilket formål det har at pålægge statslige ydelser moms. Hvis den myndighed, der pålægges moms, er en anden end den, der begunstiges, er der i sidste ende blot tale om en indviklet måde at reallokere indtægter inden for staten på [10]. Dette er også tilfældet her. Den fordel eller ulempe, som kommunen har, ved at dens virksomhed beskattes, er samtidig en fordel eller ulempe i forhold til de skatteindtægter, som den nederlandske skatteforvaltning opkræver. Hvis den nederlandske stats finanser betragtes under et, har det derfor ingen betydning, om kommunens virksomhed i det foreliggende tilfælde er momspligtig eller ej.

24. Som det fremgår modsætningsvis af særreglen i momsdirektivets artikel 13, har unionslovgiver imidlertid besluttet principielt også at underlægge statslig virksomhed momspligt, såfremt denne samtidig udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit. Der er to gode grunde hertil.

25. For det første er formålet med at beskatte statslig økonomisk virksomhed at forhindre konkurrenceforvridning som følge af momsopkrævning. Hvis statslige myndigheder leverer ydelser, der konkurrerer med ydelser fra private erhvervsdrivende, vil de statslige myndigheder have en betydelig konkurrencemæssig fordel, såfremt deres virksomhed ikke også underlægges momspligt. Særreglerne i momsdirektivets artikel 13 tager også hensyn til denne begrundelse for at beskatte statslig virksomhed. Artikel 13, stk. 1, første afsnit, undtager ganske vist statslig økonomisk virksomhed, som udøves i egenskab af offentlig myndighed, fra moms, men undtagelsen indskrænkes samtidig i andet og tredje afsnit, såfremt der er risiko for konkurrenceforvridning på det pågældende marked.

26. For det andet skal statens økonomiske virksomhed også beskattes for derved så vidt muligt at undgå huller i momspålæggelsen. I henhold til femte betragtning til momsdirektivet skal afgiften opkræves »så generelt som muligt«. Som følge af opkrævningssystemet er det principielt kun det endelige forbrug, der beskattes [11], og i henhold til retspraksis har momsen alene til formål at belaste den endelige forbruger [12]. Leverer staten ydelser, der fører til et sådant endeligt forbrug af goder, ville det endelige forbrug, der dækkes gennem staten, i hvert fald delvis ikke blive beskattet, såfremt den statslige økonomiske virksomhed ikke også kunne være underlagt moms. Dette har også betydning for så vidt angår EU's egne indtægter, der for en dels vedkommende oppebæres gennem momsen [13].

27. Domstolens praksis viser tydeligt, at opkrævning af moms af statslig virksomhed ikke er en selvfølge, men kræver en særlig begrundelse. Ved undersøgelsen af, om en virksomhed, der er statslig eller har nær tilknytning til staten, i et konkret tilfælde udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal der anvendes en strengere målestok end ved virksomhed, som en privat person udøver [14]. Dette er begrundet. For i forbindelse med den konkrete undersøgelse bør der altid også tages hensyn til de to særlige grunde, som jeg netop har beskrevet hvad angår behovet for at beskatte statslig virksomhed, for derved at sikre, at statens »selvbeskatning« også giver mening i det konkrete tilfælde.

10 — Jf. generaladvokat Jacobs forslag til afgørelse Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:433, punkt 12).

11 — Jf. momsdirektivets artikel 1, stk. 2.

12 — Domme Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 25) samt Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 34); jf. også dom Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis) om de afgiftspligtiges rolle, der består i at være »afgiftsopkrævere på statens og statskassens vegne«, samt dom Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski (C-188/09, EU:C:2010:454, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis) om momsens væsentlige kendetegn.

13 — Jf. artikel 2, stk. 1, litra b), i Rådets afgørelse (Euratom) 2007/436/EF af 7.6.2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EUT L 163, s. 17).

14 — Jf. domme T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381), Hutchison 3G m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382), SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 53); jf. også domme Mohr (C-215/94, EU:C:1996:72) og Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627) for så vidt angår momsopkrævning af ydelser, der gives statsstøtte til.

B – *Betingelser for, at der kan foreligge økonomisk virksomhed*

28. På baggrund heraf skal det nu afklares, om det forhold, at en kommune organiserer skoletransport, i det foreliggende tilfælde udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.

29. Indledningsvis skal jeg omtale Kommissionens indsigelse om, at kommunen kun kunne have handlet inden for rammerne af økonomisk virksomhed, hvis den havde faktureret skoleelevernes forældre moms for organiseringen af skoletransport. Ifølge Kommissionen kan det ikke udledes af angivelserne fra den forelæggende ret, at dette skulle være tilfældet.

30. Kommissionens bedømmelse beror imidlertid på en misforståelse. Spørgsmålet, om en person har handlet inden for rammerne af økonomisk virksomhed, skal bedømmes uafhængigt af, om den pågældende person har opkrævet moms eller ej. Det skal derimod i givet fald undersøges, om kommunen med rette har gjort eller undladt dette. Og dette afhænger netop bl.a. af, om kommunens virksomhed skal kvalificeres som økonomisk virksomhed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit. I modsat fald ville enhver afgiftspligtig person kunne undslå sig fra sin afgiftspligt ved blot at undlade at opkræve moms hos sine kunder.

1. Levering af tjenesteydelser

31. I det foreliggende tilfælde har Kongeriget Nederlandene for det første stillet spørgsmålstegn ved, om der foreligger økonomisk virksomhed, allerede fordi kommunen efter Nederlandenes opfattelse slet ikke har leveret nogen ydelser, der udløser momspligt som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

32. Der må ganske vist gives Kongeriget Nederlandene medhold i, at det ikke kan fastslås, at der foreligger økonomisk virksomhed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, såfremt virksomheden ikke opfylder nogen af de forskellige betingelser for momspligtens indtræden, der er opstillet i momsdirektivets artikel 2. De gentagne henvisninger til disse betingelser i momsdirektivets artikel 2, som Domstolen har foretaget i forbindelse med fortolkningen af direktivets artikel 9, skal også forstås således [15].

33. I det foreliggende tilfælde er det faktisk også kun momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), hvorefter levering af ydelser mod vederlag er momspligtige, der kommer på tale. For at kunne antage, at kommunen udøver økonomisk virksomhed, er det følgelig et nødvendigt krav, at kommunen inden for rammerne af organiseringen af skoletransport har leveret tjenesteydelser som defineret i momsdirektivets artikel 24 og 25.

34. Når Kongeriget Nederlandene imidlertid allerede sætter spørgsmålstegn ved, om der foreligger sådanne tjenesteydelser, med det argument, at kommunen ved at organisere skoletransporten blot opfylder en pligt i henhold til loven, er det nok at henvise til momsdirektivets artikel 25, litra c), hvorefter den tjenesteydelse, der er underlagt moms, også kan udføres »ifølge loven«. Domstolen har derfor allerede fastslået, at det for så vidt angår spørgsmålet, om det kan antages, at der foreligger økonomisk virksomhed, er uden betydning, at virksomheden består i at udøve funktioner, som i almenhedens interesse er tildelt ved lov, og som er lovregulerede [16].

15 — Jf. f.eks. dom Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

16 — Domme Kommissionen mod Nederlandene (235/85, EU:C:1987:161, præmis 10) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 40).

35. Kongeriget Nederlandene har imidlertid derudover fremført, at forholdene er anderledes end den forelæggende ret har beskrevet. Som det fremgår af artikel 4 i den nederlandske lov om undervisning i grundskolen og de relevante gennemførelsesbestemmelser i kommunen, leverer kommunen ikke nogen tjenesteydelser til skoleelevernes forældre. For forældrene har ikke noget krav på transport af deres børn over for kommunen, og de betaler heller ikke noget for den til kommunen. Forældrene kan kun forlange, at kommunen bærer en del af de omkostninger til transport af skoleeleverne, som opstår for forældrene selv.

36. Da Domstolen imidlertid inden for rammerne af en præjudiciel sag hverken har kompetence til at efterprøve de meddelte faktiske omstændigheder i hovedsagen [17] eller rigtigheden af den fortolkning af den nationale lovgivning, som den forelæggende ret har foretaget [18], må besvarelsen af de præjudicielle spørgsmål bygge på de forhold omkring tjenesteydelserne, som den forelæggende ret har meddelt. Herefter har kommunen selv overdraget forskellige transportfirmaer hvervet med at levere transportydelser og betalt for disse ydelser. Kommunen stillede transportydelserne til rådighed for skoleelevernes forældre, når de anmodede herom. Kommunen havde da i givet fald krav på et bidrag fra forældrene.

37. På grundlag af disse angivelser fra den forelæggende ret har kommunen følgelig ved sin organisering af skoletransporten leveret tjenesteydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). Der er derfor for så vidt ikke tvivl om, at kommunens virksomhed er af økonomisk art.

2. Oppebørsel af indtægter

38. I henhold til retspraksis skal en virksomhed imidlertid kun anses for at være omfattet af begrebet økonomisk virksomhed, hvis den udøves med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter [19].

39. Domstolen har i visse tilfælde også beskrevet denne betingelse således, at virksomheden skal have en varig karakter og udføres »mod et vederlag« [20]. Domstolen henviste imidlertid også da udtrykkeligt til bestemmelsen i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum, hvorefter udnyttelse af goder udgør økonomisk virksomhed, når den foretages »med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«. Dette krav skal nemlig anses for at gælde ikke blot udnyttelse af et gode, men alle transaktioner [21].

40. I det forelæggende tilfælde er der ikke tvivl om, at kommunens virksomhed har en varig karakter; det er derimod nok tvivlsomt, om kommunen som omhandlet i retspraksis har organiseret skoletransporten med henblik på opnåelse af indtægter henholdsvis mod vederlag.

41. Kongeriget Nederlandene og Kommissionen mener, at en antagelse af kommunens virksomhed som økonomisk i hvert fald må strande på, at kommunen ikke har organiseret transporten mod betaling af et vederlag. De bidrag, som skoleelevernes forældre betaler til kommunen, har nemlig ingen sammenhæng med omkostningerne ved leveringen af denne tjenesteydelse. De nævnte parter

17 — Jf. f.eks. dom Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, præmis 53).

18 — Jf. f.eks. dom Târşia (C-69/14, EU:C:2015:662, præmis 13, og den deri nævnte retspraksis).

19 — Jf. dom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 18).

20 — Domme Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 18) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37); jf. allerede dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121) om artikel 4 i Rådets andet direktiv 67/228/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

21 — Jf. dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 18); jf. også dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37), der for så vidt henviser til førnævnte dom.

har i denne forbindelse henvist til en dom i en retstvist mellem Kommissionen og Finland, hvor Domstolen afviste, at en statslig virksomhed havde økonomisk karakter, fordi der, henset til den faktiske værdi af tjenesteydelserne, kun blev forlangt et delvist vederlag, hvis størrelse afhang af modtagernes indkomst og formue [22].

42. Ifølge Det Forenede Kongerige er der imidlertid modstrid mellem denne dom og dommen i sagen Hotel Scandic Gåsabäck, hvor Domstolen udtrykkelig fastslog, at selv et vederlag, der er lavere end kostprisen, kan medføre, at det skal antages, at der foreligger en transaktion mod vederlag [23].

a) Sammenhængen mellem vederlag og opnåelse af indtægter

43. Disse forskellige opfattelser viser, at der først skal foretages en mere differentieret vurdering af de nævnte domme fra Domstolen, således de ikke misforstås.

44. Der skal nemlig skelnes mellem den opnåelse af indtægter, som artikel 9, stk. 1, kræver, og det vederlag for en enkelt tjenesteydelse eller levering af en vare, der i henhold til artikel 2 kræves, for at transaktionen kan være momspligtig, og som samtidig er grundlaget for momsberegningen i henhold til momsdirektivets artikel 73.

45. For så vidt angår konstateringen af, at en tjenesteydelse foretages mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), præciserede Domstolen i dommen i sagen Hotel Scandic Gåsabäck faktisk helt klart, at levering af en tjenesteydelse eller et gode også foretages »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, hvis der forlanges en pris, som er lavere end kostprisen [24]. Der er heller ingen grund til at undlade at opkræve moms af salg, der sker til beløb under kostprisen, og som under visse omstændigheder er nødvendige og rationelle i erhvervslivet. På samme måde kan en prisfastsættelse, der på en eller anden måde er foretaget ud fra en kundes indkomst eller formue – sådan som dette bl.a. sker i erhvervslivet, når der gives rabatter til studerende eller pensionister – heller ikke føre til en fritagelse for moms.

46. Det samme gælder helt klart for så vidt angår fastsættelsen af vederlaget i forbindelse med beregningsgrundlaget for momsen. I henhold til fast retspraksis udgør den i henhold til momsdirektivets artikel 73 afgørende »modværdi« en »subjektiv værdi«, dvs. den faktisk modtagne, og ikke en værdi ansat efter objektive kriterier [25]. Domstolen har hermed givet udtryk for, at momsen altid beregnes ud fra modydelsen i det konkrete tilfælde og ikke efter tjenesteydelsen eller det leverede godes »objektive« værdi. Dette fremgår også tydeligt *e contrario* af bestemmelsen i momsdirektivets artikel 80, der i visse tilfælde indrømmer medlemsstaterne ret til at anvende ydelsens objektive markedsværdi [26] i stedet for den faktisk modtagne modværdi som beregningsgrundlag.

47. Der gælder derimod en anden målestok for så vidt angår konstateringen af, om en virksomhed skal kvalificeres som økonomisk virksomhed i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1.

48. Ganske vist undersøgte Domstolen i omtalte dom i sagen Kommissionen mod Finland for så vidt angik artikel 9, stk. 1, tilsyneladende forudsætningen om, at staten udøver sin virksomhed mod vederlag og dermed med henblik på at opnå indtægter, således, at den henholdt sig til betingelserne for momspligtens indtræden i den nuværende artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i momsdirektivet [27]. Som

22 — Jf. dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 47-51).

23 — Jf. dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22).

24 — Jf. dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22-24).

25 — Jf. f.eks. domme Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, EU:C:1981:38, præmis 13), Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 21) samt Tulică og Plavoşin (C-249/12 og C-250/12, EU:C:2013:722, præmis 33).

26 — Den såkaldte normalværdi, der defineres i momsdirektivets artikel 72.

27 — Jf. dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 42-51); jf. ligeledes allerede dom Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 32-36).

det fremgår af ordlyden i den franske version af dommen – og det skal siges, at voteringerne i den pågældende retssag foregik på fransk – går Domstolen dog på ingen måde ud fra, at begrebet »vederlag« er ens i de to bestemmelser [28]. I forbindelse med definitionen af økonomisk virksomhed taler Domstolen kun delvis om »vederlag« for virksomheden, fordi det, som allerede beskrevet, er en forudsætning for at kunne tale om økonomisk virksomhed, at der opnås indtægter. Der kan imidlertid ikke opnås nogen indtægter, hvis en virksomhed udelukkende udøves gratis [29].

49. Det er imidlertid netop ikke nøjagtigt det samme, der menes, når Domstolen henholdsvis i forbindelse med momsdirektivets artikel 9, stk. 1, i dommen i sagen Kommissionen mod Finland taler om »vederlag«, og når den i dommen i sagen Hotel Scandic Gåsabäck fortolker udtrykket »vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1. Selv om det må formodes, at der ofte nås de samme resultater, skal der skelnes nøje mellem på den ene side den fastsættelse af vederlag, der tager sigte på formålene i artikel 2, og på den anden side den opnåelse af indtægter, der skal undersøges inden for rammerne af momsdirektivets artikel 9. På denne måde bortfalder også den antagede modstrid inden for Domstolens praksis [30].

50. Sammenfattende kan det siges, at der ganske vist på den ene side, når der *ikke* kræves noget vederlag som omhandlet i betingelserne for momspålæggelse i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, heller ikke foreligger nogen økonomisk virksomhed, eftersom der ikke opnås nogen indtægter i forbindelse med virksomheden som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum. På den anden side er det forhold, at en skattepligtig inden for rammerne af en virksomhed opkræver et vederlag som omhandlet i betingelserne for momspålæggelse, ikke tilstrækkeligt til at foretage den i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, påkrævede konstatering af, at virksomheden udøves med henblik på opnåelse af indtægter, og dermed til at fastslå, at den pågældende virksomhed er af økonomisk art [31].

b) Opnåelse af indtægter i det foreliggende tilfælde

51. På denne vis skal det nu undersøges i det foreliggende tilfælde, om kommunen organiserede skoletransporten med henblik på opnåelse af indtægter.

– Vederlag som betingelse for momspålæggelse

52. Dette spørgsmål kan i første omgang ikke besvares benægtende alene med det argument, at kommunen slet ikke har forlangt noget vederlag for sin virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c). For det forholder sig modsat.

28 — Jf. den franske version af dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37), hvor der i forbindelse med kvalificeringen af en økonomisk virksomhed anvendes formuleringen »effectuée contre une rémunération«, hvilket ikke svarer til vendingen »à titre onéreux« i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a)-c); jf. ligeledes dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 18).

29 — Jf. i denne retning allerede dom Hong-Kong Trade Development Council (89/81, EU:C:1982:121, præmis 12).

30 — Jf. ovenfor under punkt 41 og 42.

31 — Jf. i denne retning domme Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 21) og Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 38).

53. Muligheden for at kvalificere en ydelse som en ydelse mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), forudsætter nemlig i henhold til fast retspraksis blot, at der består en direkte sammenhæng mellem leveringen af goder eller tjenesteydelser og en modværdi, som den afgiftspligtige faktisk har modtaget [32]. Hertil kræves blot, at der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser [33], samt den gensidige betingelse om ydelse og modydelse [34].

54. For så vidt som en tredjedel af forældrene skal betale bidrag til skoletransporten, er disse betingelser åbenbart opfyldt. Som det desuden fremgår af den allerede nævnte dom i sagen Hotel Scandic Gåsabäck, er der ikke noget til hinder for at antage, at der er tale om et vederlag, selv hvis kommenen har forlangt modydelser, der er lavere end kostprisen [35]. Kommunen har dermed ikke organiseret skoletransporten udelukkende gratis.

– Opnåelse af indtægter i snævrere forstand

55. Som beskrevet er det forhold, at der foreligger et vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), imidlertid ikke nok til at kunne konstatere, at en virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum, udøves med henblik på opnåelse af indtægter.

56. I det foreliggende tilfælde virker det navnlig tvivlsomt, om der er tale om en virksomhed, der udøves med henblik på opnåelse af indtægter, eftersom Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Finland for så vidt angår statslige myndigheders retshjælpsydelser afviste, at der forelå økonomisk virksomhed med den begrundelse, at der kun blev opkrævet et delvist vederlag, der afhang af retshjælpsmodtagernes indkomst og formue. Situationen i det foreliggende tilfælde synes at minde herom.

57. I den nævnte dom fokuserede Domstolen dog først og fremmest på, at det opnåede honorar altid kun udgjorde en del af det almindelige honorar for retshjælpsydelser, der var fastsat i lovgivningen [36]. I det foreliggende tilfælde findes der imidlertid tilsyneladende ikke nogen almindelig transportpris, der er fastsat i lovgivning.

58. Tilsyneladende var det imidlertid desuden medbestemmende for Domstolen, at honorarets størrelse afhang af retshjælpsmodtagerens indkomst og formue [37]. I det foreliggende tilfælde foreligger der i hvert fald delvist også en sådan afhængighed for så vidt angår forældrenes indkomst.

59. I den nævnte dom støttede Domstolen desuden sin konklusion om, at virksomheden ikke var af økonomisk art, på, at indtægterne kun dækkede en brøkdel af de omkostninger, der var opstået ved retshjælpsydelserne [38]. Det forholder sig på præcist samme måde i det foreliggende tilfælde. Kommunen modtager fra forældrene kun et delvist vederlag, der svarer til omkring 3% af kommunens omkostninger, ved at stille skoletransporten til rådighed.

32 — Jf. f.eks. dom Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, præmis 37 og den deri nævnte retspraksis).

33 — Jf. bl.a. domme Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, præmis 47) og Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 29).

34 — Jf. bl.a. domme Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, præmis 13-20) og Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, præmis 12-17); jf. på samme måde generaladvokat Stix-Hackls forslag til afgørelse Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

35 — Jf. dom Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, præmis 22-24).

36 — Jf. dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 47).

37 — Jf. dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 48).

38 — Jf. dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 50).

60. Selv om der således klart er visse sammenfaldende omstændigheder i de to sager, kan det i det foreliggende tilfælde alligevel ikke umiddelbart afvises, at formålet med kommunens virksomhed – i hvert fald også – er at opnå indtægter. Opnåelsen af indtægter må nemlig navnlig ikke forveksles med intentionen om at generere gevinst, der i henhold til retspraksis netop ikke er en betingelse for at antage, at der foreligger økonomisk virksomhed [39].

61. Selv om Domstolen i dommen i sagen Kommissionen mod Finland ikke udtalte dette udtrykkeligt, lå det i sidste ende til grund for dens afgørelse, at der mangler en implicit betingelse om virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum: markedsdeltagelse.

– Markedsdeltagelse

62. Domstolen afviste nemlig allerede i dommen i sagen SPÖ Landesorganisation Kärnten, at der forelå virksomhed med henblik på opnåelse af indtægter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum, i et tilfælde, hvor et politisk parti ved sin virksomhed ikke deltog på noget marked [40]. Domstolen har ligeledes i andre afgørelser i sidste ende afvist, at statslige myndigheder udøvede økonomisk virksomhed, fordi det ikke kunne konstateres, at der forelå en sådan markedsdeltagelse [41].

63. Dette krav om markedsdeltagelse bekræftes og suppleres af, at Domstolen i forbindelse med afgørelsen af, om der foreligger økonomisk virksomhed, nogle gange undersøger, om en virksomhed udøves under de omstændigheder, hvorunder en tilsvarende økonomisk virksomhed normalt udøves. Der kræves for så vidt navnlig en sammenligning med den økonomiske virksomhed, som de i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, første punktum, nævnte erhvervsgrupper normalt udøver [42].

64. Det kan imidlertid ikke ses, at kommunen i det foreliggende tilfælde deltager på markedet på en sådan typisk vis. Kommunen tilbyder ikke nogen ydelser på det almindelige marked for transportydelser. Den optræder derimod selv som endelig forbruger af ydelser fra transportfirmaer og stiller blot disse firmaers transportydelser til rådighed for skoleelevers forældre inden for rammerne af kommunens serviceydelser, også selv om kommunen i denne forbindelse i nogle tilfælde opkræver et finansieringsbidrag.

65. Dette bekræftes navnlig af det forhold, at kommunen kun udligner en lille procentdel af omkostningerne ved sine indgående ydelser ved at opkræve bidrag til sine udgående ydelser. En sådan adfærd er atypisk for en markedsdeltager.

39 — Jf. i denne retning dom Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 25); dette fremgår også klart af bestemmelserne i momsdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l) og m), samt artikel 133, der er rettet specifikt mod organisationer, der ikke arbejder med gevinst for øje.

40 — Dom SPÖ Landesorganisation Kärnten (C-267/08, EU:C:2009:619, præmis 21 og 24).

41 — Domme T-Mobile Austria m.fl. (C-284/04, EU:C:2007:381, præmis 42) og Hutchison 3G m.fl. (C-369/04, EU:C:2007:382, præmis 36); jf. i denne retning også dom Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 19).

42 — Jf. domme Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 28), Słaby m.fl. (C-180/10 og C-181/10, EU:C:2011:589, præmis 39-41), Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (C-219/12, EU:C:2013:413, præmis 21) og Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, præmis 24).

66. For så vidt præciserede Domstolen også allerede på et tidligt tidspunkt, at der består en vis sammenhæng mellem *størrelsen* af et vederlag og spørgsmålet, om der foreligger økonomisk virksomhed [43]. Det var da netop også denne forbindelse Domstolen knyttede i dommen i sagen Kommissionen mod Finland [44]. For en virksomhed, der inden for det normale merværdiafgiftssystem som følge af strukturen af direkte omkostninger og priser kun kan føre til momsgodtgørelser, fører ikke til en beskatning af den navngivende merværdi, fordi en sådan strukturelt betragtet slet ikke kan produceres.

67. I det foreliggende tilfælde er det heller ikke, når der henses til en af de to ovennævnte grunde til at pålægge statslig virksomhed moms [45], nødvendigt at beskatte kommunens organisering af skoletransport.

68. For det første kan det ikke ses, at der foreligger konkurrenceforvridning som følge af, at der ikke opkræves moms – men det er dog i sidste ende den forelæggende ret, der skal fastslå, om dette er tilfældet. For så vidt som forældrene ikke benytter sig af private transportvirksomheders skoletransporttjenester på grund af kommunens transportydelser, skyldes dette ikke, at kommunens ydelser ikke pålægges moms, men derimod at de bidrag, som kommunen opkræver fra forældrene – hvis den i det hele taget opkræver bidrag – tilsyneladende på forhånd er lavere end markedspriserne på lignende transportydelser. Hvis denne virksomhed blev pålagt moms, ville private parters konkurrencesituation endda blive yderligere forværret, idet kommunen ville kunne sænke forældrenes bidrag yderligere, fordi der af strukturelle grunde varigt ville opstå overskydende moms.

69. For det andet kan genstanden for moms, nemlig beskatning af det endelige forbrug, i det foreliggende tilfælde kun rammes tilstrækkeligt, hvis kommunens virksomhed *ikke* beskattes. Hvis kommunens organisering af skoletransport, som gennemføres ved, at kommunen inddrager eksterne transportfirmaer, blev pålagt moms, ville der på grund af fradraget for indgående moms i sidste ende kun blive opkrævet moms beregnet på grundlag af de bidrag, som forældrene skal betale. Men disse bidrag udgør kun en lille brøkdel af markedsprisen for disse transportydelser, idet bidragene kun udgør i alt 3% af de omkostninger, der opstår ved gennemførelse af transporten udefra. I sidste ende ville det endelige forbrug af disse transportydelser i det væsentlige blive fritaget for moms. For at forhindre dette og underlægge transportydelserne moms ud fra deres markedspris, skal den endelige beskatning allerede opkræves af kommunens indgående ydelser. Dette forudsætter, at kommunens organisering af skoletransporten *ikke* udgør nogen økonomisk virksomhed.

– Bedømmelse under et eller særskilt

70. Det Forenede Kongerige har imidlertid foreslået, at man ud fra en særskilt vurdering i hvert fald skal anse kommunens transportydelser for økonomisk virksomhed i de tilfælde, hvor kommunen i det mindste tilnærmelsesvis modtager en markedspris fra forældrene.

71. Ganske vist skal spørgsmålet om, hvorvidt en statslig virksomhed indebærer en markedsdeltagelse, principielt afgøres ud fra en samlet vurdering af virksomheden, og det er ikke nødvendigt at bedømme hver enkelt transaktion. Imidlertid kan behovet for at forhindre konkurrenceforvridning, der ligger bag beskatningen af statslig virksomhed, i konkrete tilfælde gøre det nødvendigt at opdele en virksomhed i henholdsvis en økonomisk og ikke økonomisk del.

43 — Jf. dom Kommissionen mod Frankrig (50/87, EU:C:1988:429, præmis 21).

44 — Jf. dom Kommissionen mod Finland (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 50).

45 — Jf. ovenfor, punkt 25 og 26.

72. Den forelæggende ret vil derfor skulle undersøge, om der i forbindelse med konkrete transportydelser fra kommunen kan opstå konkurrenceforvridning over for private udbydere af transportydelser netop som følge af, at der ikke opkræves moms. I denne forbindelse skal der også altid ses på, hvilke konsekvenser forholdet har med hensyn til fradraget for indgående afgift.

73. En sondring mellem en økonomisk og en ikke-økonomisk del af kommunens virksomhed er imidlertid ufornøden, hvis det i det foreliggende tilfælde må fastslås, at der kun foreligger et ubetydeligt antal konkrete tilfælde, hvor det forhold, at kommunens organisering af skoletransport ikke pålægges moms, kan indebære en konkurrenceforvridning. Dette ville nemlig være i overensstemmelse med den vurdering, der fremgår af særreglerne for statslig virksomhed i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet og tredje afsnit [46].

– Foreløbig konklusion

74. Under disse omstændigheder skal det dog i første omgang – med forbehold af den forelæggende rets undersøgelse af konkurrencesituationen – fastslås, at kommunens organisering af skoletransporten ikke har til formål at opnå indtægter som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.

C – *Konklusion*

75. Det må – ligeledes med forbehold af den forelæggende rets undersøgelse af konkurrencesituationen – konkluderes, at kommunens organisering af skoletransport i det foreliggende tilfælde ikke udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit. Inden for rammerne af denne virksomhed skal kommunen følgelig ikke anses for en afgiftspligtig person som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit.

VI – **Forslag til afgørelse**

76. Jeg foreslår, at de præjudicielle spørgsmål, som Hoge Raad der Nederlanden har forelagt, besvares således:

»En kommune, der sådan som i hovedsagen organiserer skoletransport ved at benytte sig af eksterne transportfirmaer, og som kun modtager bidrag fra skoleelevernes forældre på 3% af de omkostninger, der er forbundet med at gennemføre transporten, handler ikke som en afgiftspligtig person som omhandlet i artikel 9, stk. 1, direktiv 2006/112/EF. For så vidt som den forelæggende ret imidlertid måtte fastslå, at der foreligger konkurrenceforvridning for så vidt angår et ikke ubetydeligt antal konkrete transportydelser, handler kommunen i denne forbindelse som afgiftspligtig person.«

46 — Jf. herom navnlig dom Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505).