

|

61987C0231

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Mischo fremsat den 15. marts 1989. - UFFICIO DISTRETTUALE DELLE IMPOSTE DIRETTE DI FIORENZUOLA D'ARDA MOD COMUNE DI CARPANETO PIACENTINO OG COMUNE DI RIVERGARO M. FL. MOD UFFICIO PROVINCIALE IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO DI PIACENZA. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGØRELSE: COMMISSIONE TRIBUTARIA DI SECONDO GRADO DI PIACENZA OG COMMISSIONE TRIBUTARIA DI PRIMO GRADO DI PIACENZA - ITALIEN. - MOMS - AFGIFTSPLIGTIGE PERSONER - OFFENTLIGRETTLIGE ORGANER. - FORENEDE SAGER 231/87 OG 129/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 03233

svensk specialudgave side 00201

finsk specialudgave side 00215

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

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

2 . Det drejede sig om foelgende transaktioner : koncession paa gravsteder, urnepladser og gravkapeller, koncession paa 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 paa offentlig vejning, salg af trae fra beskaarede traeer og overdragelse af gravpladsudstyr .

3 . De paagaeldende 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 Raadets sjette momsdirektiv (1) ikke kunne anses for "afgiftspligtige personer", for saa vidt angaar 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 saa vidt angaar virksomhed eller transaktioner, som de udoever eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, ogsaa selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag .

Naar de udoever saadanne former for virksomhed eller foretager saadanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for saa vidt angaar disse former for virksomhed eller disse transaktioner, saafremt deres fritagelse fra afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning .

Under alle omstaendigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for saa vidt angaar de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udoevende virksomhed er ubetydelig .

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udoeves af ovennævnte organer, og som er fritaget fra afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udoevet i egenskab af offentlig myndighed ."

5 . De forskellige præjudicielle spørgsmål, Domstolen har faaet stillet af de nationale retter - disse spørgsmål er gengivet i retsmoderapportens afsnit III - drejer sig udelukkende om fortolkningen af denne bestemmelse og ikke om dens konkrete anvendelse paa kommuner og de i hovedsagerne omtvistede former for virksomhed . De vedroerer dels spørgsmaalet om den "direkte virkning" af artikel 4, stk . 5 (spørgsmål 1 i begge sager) og i tilslutning hertil spørgsmaalet om det nøjagtige indhold af forpligtelsen til at gennemføre denne direktivbestemmelse i national ret (spørgsmål 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 bestaar momspligt (spørgsmål 2 i sag 231/87), og herunder spørgsmaalet 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 . Foer jeg gaar over til at undersøge disse spoergsmaal i den raekkefoelge, de er blevet forelagt, skal jeg henlede opmaerkksomheden paa foelgende : Det kan ikke med den italienske regering, jfr . dens indledende bemaerkning, antages, at tvisten i sag 231/87 ikke vedroerer moms men derimod indkomstskat, hvorfor det er unoedvendigt, at Domstolen afgøer den for at goere det muligt for den nationale ret at "afsige sin dom" (jfr . Traktatens artikel 177). Domstolens faste praksis gaar jo ud paa, at det i henhold til ordningen i Traktatens artikel 177 er den nationale ret selv, der maa vurdere, om det efter sagens omstaendigheder er noedvendigt at forelaegge et praejudicielt spoergsmaal, for at retten kan traeffe afgøerelse i hovedsagen (2). I oevrigt har den nationale ret i forelaeggelseskendelsen udtrykkeligt omtalt, at der mellem de gaeldende italienske bestemmelser om moms og direkte skatter bestaar en saadan forbindelse, "at hvis en bestemt form for virksomhed ikke medfoerer momsplicht, kan den heller ikke give indtaegter, der goeres til genstand for direkte beskatning og omvendt" (se afsnit I i.f . i retsmoederappen).

I - Den "direkte virkning" af sjette direktivs artikel 4, stk . 5,

7 . Medens der med spoergsmaal 1 i sag 231/87 oenskes en afgøerelse af, "om det i artikel 4, stk . 5, afsnit 1, omhandlede princip, hvorefter saakaldte 'institutionelle' ydelser ikke er momsplichtige, er umiddelbart anvendeligt, naar der ikke i national ret findes specielle bestemmelser", gaelder spoergsmaalet fra den nationale ret i sag 129/88, artikel 4, stk . 5, under ét . Denne sidste maade at naerme sig problemerne paa forekommer mig saerdeles passende i det foreliggende tilfaelde, for det i afsnit 1 omhandlede princip maa bestemt siges at vaere blevet meget tillempet og nuanceret i de efterfoelgende afsnit .

8 . Faktisk maa det fastslaas, at artikel 4, stk . 5, saa at sige er opbygget etagevis med tilfoejelser af undtagelser og undtagelser fra undtagelserne . 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 skoen . I oevrigt er det navnlig problemet om, hvorvidt medlemsstaterne blot skal indfoeje disse kriterier i deres nationale lovgivning eller kvantitativt skal angive de begraensninger, hvormed de maa anvendes, der er genstand for spoergsmaalene 4 og 5 i sag 231/87 og spoergsmaal 2, punkt a) og d), i sag 129/88 .

9 . Domstolen skulle i sag 8/81, Becker mod Finanzamt Muenster-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 :

"Naar bestemmelser i et direktiv ud fra et indholdsmaessigt synspunkt fremstaar som ubetinget og tilstraekkelig praecise, kan der i mangel af rettidige gennemfoerelsesforanstaltninger stoettes ret herpaa over for enhver national regel, der ikke er i overensstemmelse med direktivet, ligesom private over for staten kan paaberaabe sig bestemmelser, der efter deres indhold tillaeffer private rettigheder i forhold til staten" (praemis 25).

11 . Dette gaelder ikke blot i tilfaelde, hvor bestemmelserne i et direktiv ikke rettidigt er blevet gennemfoert i national ret, men ogsaa naar et direktiv ikke er blevet gennemfoert korrekt (3).

12 . Bestemmelsen i stk . 5, afsnit 1, er nu imidlertid i og for sig tilstraekkeligt praecis; medlemsstaterne skal momsfrigøre virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udoever eller foretager "i deres egenskab af offentlig myndighed ".

13 . At der ikke i afsnit 1 staar noget naermere om, hvilke former for virksomhed der er tale om, aendrer intet herved . Dette begreb indeholdes i en faellesskabsretlig bestemmelse, hvorfor fortolkningen af begrebet ikke kan overlades til den enkelte medlemsstats skoen (4).

14 . Det maa saa afgoeres, om naevnte bestemmelse ogsaa til trods for de efterfoelgende undtagelser er ubetinget . Kommissionen goer opmaerksom paa, at disse undtagelser er saaledes formuleret, at medlemsstaterne faar en vis skoensfrihed, naar det gaelder fastlaeggelsen af konkurrencefordrejningers betydning samt de i bilag D opregnede former for virksomheds stoeer eller mindre ubetydelighed . Jeg er enig med Kommissionen i, at denne skoensfrihed uvaegerligt giver medlemsstaterne adgang til at tillempe eller begrænse anvendelsesomraadet for de i afsnit 2 og afsnit 3 omtalte undtagelser, og dermed ogsaa for hovedreglen i samme stykkes afsnit 1 .

15 . Jeg kan imidlertid ogsaa tilslutte mig Kommissionens navnlig paa Marshall-dommen (5) stoettede opfattelse, hvorefter den i stk . 1 fastlagte regel er en ubetinget og praecis bestemmelse, for saa vidt som en given form for virksomhed under ingen omstaendigheder vil kunne vaere omfattet af undtagelsesbestemmelserne (jfr . udtalelsen i Marshall-dommens praemis 54 om, "at undtagelserne ikke er konkret relevante ").

16 . Dette kan siges at vaere tilfaeldet for en form for virksomhed, der :

- hverken overhovedet vil kunne foere 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 saa vidt angaar koncession paa gravsteder og urnepladser . Den anden betingelse er derimod ikke opfyldt, for saa vidt angaar vandforsyning, selv om denne varetages af offentligretlige organer med eneret, idet den udtrykkeligt er naevnt i bilag D .

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

19 . Det kan altsaa i alt fald laegges til grund, at et offentligretligt organ kan paaberaabe sig artikel 4, stk . 5, til stoe for det synspunkt, at en bestemt af det udoevet virksomhed under ingen omstaendigheder kan vaere omfattet af undtagelserne i andet og tredje afsnit i dette stykke og derfor maa vaere omfattet af fritagelsesreglen i stk . 1 .

20 . Spoergsmaalet er saa, om man kan gaa videre, og som Kommissionen haevde, at der ogsaa 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 ogsaa at varetage denne opgave, kan en kommune saa kraeve moms-fritagelse for denne virksomhed med den begrundelse, at et meget lille antal private i landet under ét har paataget sig saadan virksomhed, eller med den begrundelse, at ingen privat inden for dens omraade har paataget sig denne opgave, og at den konkurrencefordrejning, afgiftsfritagelse for denne virksomhed vil kunne give anledning til, saaledes ikke har "en vis betydning", eller slet ikke forekommer lokalt?

21 . Efter min mening kan en medlemsstat her, uden at overtraede direktivet, bestemme, at denne virksomhed principielt er momspligtig, idet dog den paagaeldende forvaltning samtidig faar mulighed for at indroemme undtagelse alt efter de lokale forhold . Men hvorledes stiller sagen sig, saafremt vedkommende medlemsstat ikke har givet regler, hvorefter det er muligt at indroemme

undtagelse fra bestemmelsen?

22 . Jeg finder, at en kommune i saa fald ikke kunne goere gaeldende, at der ikke lokalt forekommer konkurrencefordrejninger, til stoette for et krav om, at den af staten fastlagte regel strider mod direktivet og skal ophaeves . En medlemsstat kan ikke vaere forpligtet til i sin lovgivning at indfoere undtagelser, hvorved der tages hoejde for saerlige lokale forhold . Den har i saa henseende et frit skoen .

23 . Kan kommunen da goere gaeldende, at der ikke forekommer konkurrencefordrejning af betydning i landet i det hele taget? Ogsaa her kan staten efter min mening efter et frit skoen afgoere, fra hvornaar en forekommende konkurrencefordrejning opfylder denne betingelse . Den kan mene, at konkurrencefordrejningen er betydelig nok inden for visse lokaliteter og paa grundlag heraf indfoere momspligt i hele landet for den paagaeldende virksomhed .

24 . Kriteriet "konkurrencefordrejning af en vis betydning" er altsaa ikke tilstraekkeligt praecist til, at det kan paaberaabes af et offentligretligt organ for at anfaegte en bestemmelse i national ret .

25 . Tilbage staar at undersøge, om et offentligretligt organ for en af de i bilag D til direktivet naevnte former for virksomhed for national ret kan goere gaeldende, at denne virksomhed er ubetydelig og derfor ikke boer vaere momspligtig .

26 . Medlemsstaterne har flere muligheder ved fastlaeggelsen af, hvilken betydning dette kriterium skal tillægges . De kan uden videre lade det indgaa i national lovgivning og overlade det til den konkret kompetente forvaltning at anvende det i de enkelte tilfaelde . De kan ogsaa angive de i bilag D naevnte virksomhedsformer, der under ét og for hele landet antages at vaere ubetydelige (f.eks . virksomhed paa lokale markedspladser) . De kan endelig ogsaa momsbelægge en virksomhedsform og samtidig angive en oevre graense for virksomhedens udoevelse som momsfri (f.eks . aarsomsaetning for en kommunes vandforsyning) . Kriteriet om virksomhedens ubetydelighed vil derfor eventuelt kunne foere til forskellige forhold i de forskellige kommuner .

27 . Hvorledes forholder det sig nu, hvis en medlemsstat lader fuldstaendig haant om denne bestemmelse i direktivet og undlader baade at gentage ubetydelighedskriteriet uden aendringer i sin lovgivning, at momsfritage de udtrykkeligt angivne former for virksomhed, som den anser for ubetydelige, og at fastsaette et loft for afgiftsfritagelse af de i bilag D naevnte former for virksomhed?

28 . Resultatet bliver efter min mening, at vedkommende medlemsstat i saa fald ikke har gennemfoert direktivet korrekt, for i direktivet fastslaas ubestrideligt, at de former for virksomhed, der er naevnt i bilag D og er ubetydelige, i princippet skal momsfritages . Det er meget vel muligt, at Raadet har lagt op til alt for store forviklinger ved at indfoeje dette kriterium i stk . 5, men i alt fald afskaerer dets tilstedevaerelse i bestemmelsen medlemsstaterne fra at gaa frit til vaerks . Afsnit 3 i stk . 5, angiver ganske klart to betingelser, der begge skal vaere opfyldt : Offentligretlige organer "anses ... som afgiftspligtige personer for saa vidt angaar de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udoevede 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 afgraensning klart og ubetinget . Men det giver sig ikke af ordlyden, hvad der skal forstaas ved "ubetydelig " . Den forpligtelse, som hermed paalaegges medlemsstaterne, er, naar alt kommer til alt, ikke tilstraekkelig praecis til at kunne paaberaabes af offentligretlige organer ved nationale domstole, selv om staten har udvist pligtforsoemmelse ved fuldstaendig at lade haant om dette led i artikel 4, stk . 5, ved inkorporeringen af direktivet i national ret . Saafremt det virkelig skulle forholde sig saaledes, er det Kommissionens opgave eventuelt at anlaegge traktatbrudssag mod vedkommende medlemsstat .

30 . Jeg foreslaar herefter Domstolen at besvare spoergsmaal 1 i de to sager paa foelgende maade :

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

II - Begrebet former for virksomhed eller transaktioner ((som offentligretlige organer)) udfoerer "i deres egenskab af offentlig myndighed"

31 . Den nationale ret har med spoergsmaal 2 i sag 231/87 oensket en afgoerelse af, "om faellesskabslovgiver ved anvendelsen af ordene 'virksomhed eller transaktioner, som de udoever 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 udoeves af det offentlige som indehaver af offentlig myndighed direkte og med eneret, ogsaa selv om der er tale om heraf afledte virksomhedsformer "

32 . Efter min opfattelse boer dette spoergsmaal forstaas saaledes, at der spoerges om, om de former for virksomhed, som offentligretlige organer udoever direkte og med eneret som indehaver af offentlig myndighed, udgoer :

- virksomhed, som de udoever i deres egenskab af offentlig myndighed,

- virksomhed, der ikke i noget tilfaelde vil kunne vaere momspligtig .

33 . Jeg vil derfor i det foelgende undersøge, for det foerste : paa grundlag af hvilke kriterier det kan afgoeres, om der er tale om "virksomhed, ((de udoever)) som offentlig myndighed" (afdeling A), og for det andet : i hvilke tilfaelde saadan virksomhed uundgaaeligt maa vaere omfattet af bestemmelsen om momsfrigtagelse i artikel 4, stk . 5, foerste afsnit (afdeling B).

A - De former for virksomhed eller transaktioner, ((de udoever)) i deres egenskab af offentlig myndighed

34 . Domstolen har i dom af 26 . marts 1987 i sagen "notarer, fogeder og staevningsmaend" (7) under henvisning til dom af 7 . juli 1985, Kommissionen mod Tyskland (8), udtalt at

"offentligretlige organer ikke automatisk er fritaget, for saa vidt angaar deres virksomhed generelt, men kun for saa vidt angaar den virksomhed, der henhoerer under deres saerlige opgaver som offentlig myndighed" (praemis 21).

35 . Domstolens konstatering paa dette punkt medfoerer accessorisk, at det forhold, at en kommune selv direkte udfoerer en virksomhed, ikke i og for sig kan danne grundlag for at antage, at virksomheden er en saadan, som henhoerer under kommunens saerlige opgaver som offentlig myndighed . (Medtages maa som former for virksomhed, "der udoeves direkte", efter min mening ogsaa opgaver, der udfoeres via kommunale foretagender, naar det sker i kommunens navn og for dens regning .)

36 . Derimod er de former for virksomhed, som en kommune udfoerer i henhold til sine beføjelser som offentlig myndighed, utvivlsomt en del af den virksomhed, "der henhoerer under dens saerlige opgaver som offentlig myndighed ". Hvad betyder nu det?

37 . Jeg vil som Kommissionen foreslaa, at man i den forbindelse benytter den definition, generaladvokat G . F . Mancini boed paa i sit forslag til afgoerelse i sag 307/84, Kommissionen mod Den Franske Republik, og som gaar ud paa, 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 . Udoevelse af beføjelser som offentlig myndighed sker konkret i form af tilladelser, godkendelser, koncessioner, registreringer af forskellig art, officiel bekræftelse af udskrifter og kopiers rigtighed, sanktioner for tilsidesættelse af lovbestemmelser eller andre regler osv . osv .

39 . Saaframt "de former for virksomhed, der udoeves i henhold til beføjelser som offentlig myndighed", derfor i alle tilfælde udgør "former for virksomhed, som ((de udoever)) i deres egenskab af offentlig myndighed", omfatter den sidstnævnte formulering imidlertid ogsaa andre arter af virksomhed . Begrebet "former for virksomhed eller transaktioner, som ((de udoever)) i deres egenskab af offentlig myndighed" og begrebet "former for virksomhed, der udoeves i henhold til beføjelser som offentlig myndighed eller offentligt organ" har faktisk ikke helt den samme betydning .

40 . Dette fremgaar 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 saa vidt som de udoever oekonomisk virksomhed, der reelt er uden sammenhaeng med myndighedsbegrebet, det vil sige virksomhed, der kan udfoeres af private, uden at der dermed goeres indgreb i de grundlaeggende beføjelser og opgaver for staterne, amterne, kommunerne og andre offentligretlige organer paa omraadet for offentlig forvaltning, retspleje, sikkerhed og militaer organisation ".

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

"Staterne, amterne, kommunerne og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for de former for virksomhed, de udoever som offentlige myndigheder . De skal imidlertid, saaframt de udoever de i stk . 1 naevnte transaktioner, anses som afgiftspligtige personer, for saa vidt angaar disse transaktioner ..." (10).

42 . De i stk . 1 naevnte transaktioner var "transaktioner, der henhoerer under en form for oekonomisk virksomhed, som omhandlet i stk . 2", hvilken sidste bestemmelse indeholdt en definition af "de former for oekonomisk virksomhed, der er naevnt 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 saaledes klart mellem de former for virksomhed, som de offentligretlige organer udoever i deres egenskab af offentlig myndighed og oekonomisk virksomhed, og foerstnævnte begreb betoed heri virksomhed i henhold til beføjelser som offentlig myndighed eller indehaver af højhedsbeføjelser .

43 . Det maa derfor noedvendigvis fastslaas, at Raadet med vedtagelsen af artikel 4, stk . 5, i den nugaeldende formulering med vilje afviste denne klare sontring og gav begrebet "former for virksomhed eller transaktioner ((som de udoever)) i deres egenskab af offentlig myndighed" en videre betydning, der ogsaa omfatter andre former for virksomhed end dem, der udoeves i henhold til de grundlaeggende befoejelser og opgaver for det offentlige paa omraadet for almindelig offentlig forvaltning, retspleje, sikkerhed og militaer organisation . Raadet gik hermed ind for en midtvejsloesning, hvis yderpunkter var Kommissionens forslag paa den ene side, hvorefter samtlige former for virksomhed af oekonomisk art, der udoeves af offentligretlige myndigheder, skulle paalaegges moms, og paa den anden side det andet momsdirektiv (11), hvorefter medlemsstaterne kunne undlade at indfoere momspligt for offentligretlige virksomheder, for saa vidt angaar deres udoevelse af de samme former for virksomhed (jfr . de to sidste afsnit i punkt 2 i bilag A til sidstnaevnte direktiv, hvilket bilag i medfoer 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 udfoeres af kommunerne, skal anses for "former for virksomhed ((som de)) udoever 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 foreslaaet forskellige kriterier med henblik herpaa .

46 . Rivergaro Kommune har foreslaaet at anvende det tilsigtede maal som kriterium . Men Kommissionen har i retsmoedet korrekt paapeget, at Domstolen i den tidligere naevnte dom "notarer, fogeder og staevningsmaend" fastslog, at begrebet oekonomisk virksomhed har en objektiv karakter "i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhaengigt af sit formaal eller sine resultater" (praemis 8). Dette maa ogsaa vaere tilfaeldet ved oekonomisk virksomhed, der udfoeres af et offentligretligt organ i dets egenskab af offentlig myndighed . Praktisk taget al virksomhed, der udfoeres af en kommune, har et almennyttigt formaal, og det gaelder ogsaa 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 saa vidt angaar saadanne former for virksomhed . Paa den anden side er mange former for virksomhed, der ogsaa vil kunne udfoeres af offentligretlige organer, omfattet af bestemmelserne om afgiftsfritagelse i artikel 13 ((jfr . denne bestemmelses afsnit A, stk . 1, litra b), g) og h))) om former for virksomhed af almen interesse til daekning af individuelle (12) eller samfundets faelles (13) grundlaeggende behov ((litra i))) . Artikel 4, stk . 5, sidste afsnit, indeholder blot en hjemmel for staterne til at anse dem for virksomhed, som det offentlige udoever som indehaver af offentlig myndighed, men de er ikke efter bestemmelsen forpligtet hertil .

47 . Jeg er heller ikke sikker paa, at henvisningen til Domstolens dom af 8 . marts 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Sml . s . 1443), i Kommissionens skriftlige indlaeg i sag 129/88 til stoette for de kriterier, den havde foreslaaet 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 paa at klarlaegge, om de opgaver, der blev udfoert af Development Council i henhold til lov, samt opkraevning af en aarlig afgift fra Council' s medlemmer til daekning af administrationsomkostninger og andre omkostninger i forbindelse med udoevelsen af den naevnte virksomhed, udgoer "... levering af tjenesteydelser ... mod vederlag" og altsaa dermed afgiftspligtige transaktioner i naevnte artikels forstand . I de foreliggende sager bliver der derimod spoergsmaal om en fortolkning af artikel 4, stk . 5, med henblik paa at kunne afgoere, om et offentligretligt organ kan anses for afgiftspligtigt for visse af det udfoerte 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 sammenhaeng 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 tilfoejede, at der dog var tale om "klart adskilte begreber" (Sml . s . 1457). Laengere fremme i forslaget fremhaevende han begrebernes selvstaendige karakter, idet han fastslog, at saafremt 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 udfoerer de paagaeldende former for virksomhed)), er en afgiftspligtig person" (Sml . s . 1462).

50 . I oevrigt tror jeg ikke, at det er de omhandlede afgifters obligatoriske, det vil sige deres ekstrakontraktuelle lovbestemte karakter, og heller ikke den omstaendighed, 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 fremgaar 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 udviklingsraadet", at Domstolen naaede til det resultat, at der ikke bestod nogen sammenhaeng mellem den præsterede ydelse og det modtagne vederlag . For det andet fremgaar 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 anslaaet paa grundlag af objektive kriterier" (præmis 16). Det var altsaa mere som foelge af den manglende noedvendige sammenhaeng mellem ydelserne og deres modværdi end som foelge af uligevægten mellem det niveau, disse to størrelser laa paa, at Domstolen statuerede, "at obligatoriske afgifter af den karakter, der opkræves for frugtavlernes, ikke kan anses for en modydelse, der har en direkte sammenhaeng med de forbedringer, individuelle frugtavlere opnaar som foelge af udviklingsraadets virksomhed" (Apple and Pear-dommen, præmis 16). Det forekommer mig saa meget rigtigere, som det første argument, Domstolen lagde til grund, netop byggede paa den omstaendighed, at de omtalte ydelser var til gavn for erhvervet som helhed og ikke noedvendigvis for hver enkelt producent (se dommens præmis 14).

51 . Kommissionens opfattelse kan endelig efter min mening ikke anses for helt konsekvent, for den mener paa den ene side, at den omstaendighed, at erlagte gebyrer eller bidrag ikke udgoer 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 . 24 i retsmoderapporten), indicerer, at en virksomhed er udøvelse af offentlig myndighed; paa den anden side har den i retsmodet - med god grund - haft indsigelser mod det kriterium, der bygger paa reglerne for beregning af modydelsen, jfr . Rivergaro Kommunes forslag, hvorefter udøvelse af offentlig myndighed omfatter virksomhed, for hvilken et offentligretligt organ oppebaerer en modydelse, der er en paabudt takst eller et ved politisk beslutning fastsat vederlag, ved hvilket det væsentlige ikke er den præsterede ydelses markedsværdi men politiske faktorer, der ikke direkte haenger sammen med den . (s . 17 i retsmoderapporten).

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 saadanne tilfaelde 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 udøve "i egenskab af offentlig myndighed".

54 . Hvorledes forholder det sig saa med kriteriet om de paagældende former for virksomhedsudøvelses obligatoriske karakter, som Kommissionen har bragt paa bane? Institutionen foreslår, at man anser den virksomhed, som et offentligretligt organ udøve 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 paa" ((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" (foreslår besvarelse af spørgsmål 2 i sag 231/87).

55 . Ogsaa jeg er af den opfattelse, at de saaledes beskrevne former for virksomhed eller - for at gentage den udtryksmaade, 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 . Naar lovgivningsmagten er naaet til det resultat, at en given virksomhed har en saadan almenyttig betydning, at den under alle omstaendigheder bør udføres af kommunerne eller andre offentligretlige organer, bliver der uundgaaeligt tale om en virksomhed, som disse offentligretlige organer udøve 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 saerlig offentligretlig kompetence (f.eks . koncessioner). Ogsaa her er jeg enig med Kommissionen i, at saadan virksomhed udøves af offentligretlige organer "i deres egenskab af offentlig myndighed ".

58 . Endelig maa det antages, at enhver form for virksomhed - og altsaa ogsaa 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 paalagt kommunerne at udøve med eneret, skal anses for at være virksomhed, der udøve "i egenskab af offentlig myndighed ". Det maa retmæssigt kunne goeres gældende, at saadan virksomhed er forbeholdt offentligretlige organer som udøvere af specielle, dem paahvilende opgaver eller med den begrundelse, at de paa saerlig maade yder en garanti for, at disse former for virksomhed udføres korrekt .

59 . Jeg skal saaledes foreslå Domstolen alternativt at benytte fire kriterier, paa 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 saerlig offentligretlig kompetence;
- den paagældende virksomheds karakter af en lovbestemt eneret .

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

B - Former for virksomhed udoevet af offentlige myndigheder i deres egenskab af offentlig myndighed, der under ingen omstaendighed vil kunne medfoere momspligt

61 . Foerst 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 saa vidt angaar virksomhed eller transaktioner, som de udoever eller foretager i deres egenskab af offentlige myndighed, ikke er afgiftspligtige .

63 . Undtagelsen gaar ud paa, at de dog er afgiftspligtige, saafremt deres fritagelse for afgiftspligten ville kunne foere til konkurrencefordrejning af en vis betydning .

64 . Det tilkommer derfor medlemsstaterne at afgoere, for hvilken virksomhed der maa befrygtes konkurrencefordrejninger, saafremt de udoevende offentligretlige organer ikke paalaegges momspligt . Generelt kan spoergsmaalet derfor kun loeses ved en vurdering fra medlemsstatens side for hver enkelt virksomhedsforms vedkommende . Denne vurdering kan i oevrigt falde forskelligt ud, alt efter, hvilken medlemsstat der er tale om .

65 . I ét tilfaelde ville der imidlertid ikke kunne opstaa konkurrencefordrejning, nemlig naar udoevelsen af vedkommende virksomhed ved forfatningen, lovgivningen eller dermed ligestillet retsanordning med eneret er forbeholdt offentligretlige organer .

66 . Som paavist maa saadanne former for virksomhed under alle omstaendigheder ogsaa antages at blive udfoert af offentligretlige organer "i deres egenskab af offentlig myndighed " . Vi har hermed et sikkert kriterium for at afgoere, at der er tale om de former for virksomhed, for hvilke et offentligretligt organ aldrig vil kunne vaere momspligtigt . I Italien er koncession paa gravsteder eller urnepladser tilsyneladende et typisk eksempel herpaa .

67 . Der findes imidlertid ogsaa en undtagelse fra eneretskriteriet . Bilag D til sjette direktiv indeholder nemlig en opregning af de former for virksomhed, for hvilke der under alle omstaendigheder skal vaere momspligt (medmindre de er ubetydelige) . Men det kan forekomme, at udoevelsen af en af disse former for virksomhed i en medlemsstat med eneret er paalagt kommunerne . Saadan forholder det sig tilsyneladende i Italien, for saa vidt angaar vandforsyning . I et saadant tilfaelde bliver eneretskriteriet altsaa ikke afgoerende for spoergsmaalet om, hvorvidt der bestaar afgiftspligt . Stk . 5, afsnit 3, er saaledes en meget speciel bestemmelse, der paa den ene side opregner de tilfaelde, i hvilke der saa at sige bestaar en formodning for konkurrencefordrejning, og saa dog paa den anden side ogsaa tilfaelde, der medfoerer afgiftspligt, selv om konkurrencefordrejninger ikke kan befrygtes . Det er faktisk temmelig indlysende, at artikel 4, stk . 5, ved stadig at blive underkastet aendringer under forhandlingerne, har mistet enhver klart logisk opbygning . Det fremgaar ogsaa af anvendelsen i afsnit 3 i forskellige sprogudgaver (f.eks . den franske, den graeske, 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 omstaendigheder" medfoerer 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 tillaege det stoerre betydning .

68 . Det kan yderligere spoerges, om de former for virksomhed, der udoeves i henhold til hoejhedsbefoejelser ikke - ipso facto - skal anses for afgiftsfrie . Saadan forholder det sig efter min mening ikke, selv om disse former for virksomhed kun meget sjældent paalaegges afgift .

69 . Et flertal af disse virksomhedsformer er jo nemlig ikke oekonomisk virksomhed og allerede derfor heller ikke afgiftspligtige . Udoevelsen af dem er ogsaa i de fleste tilfaelde forbeholdt offentligretlige organer med eneret, saa her faar det ovenfor omtalte kriterium gyldighed . Som det fremgaar af sag 235/85, den saakaldte "notarer, fogeder og staevningsmaend-sag", kan det ikke

udelukkes, at visse former for virksomhed, der omfattes af offentlig myndighedsudøvelse, udfoeres 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 . Naar 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, naar 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 udfoeres af private ved hjælp af privatretlige midler, forekommer formentlig sjældent . Det kan efter min mening imidlertid ikke på forhånd udelukkes, at saadanne tilfælde vil kunne forekomme, og at der i saa 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 saadanne organer med eneret . Hvis jeg ellers har forstaaet 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 saa fald vil der ikke kunne blive tale om konkurrencefordrejning .

73 . De samme bemærkninger kan goeres 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 . Saafermt 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), maa dette spørgsmål utvivlsomt besvares bekræftende . Men efter min mening bestaar 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, ogsaa selv om den pågældende virksomhed ikke udøves i henhold til højhedsbeføjelser .

75 . Som anført i det foregaaende maa man imidlertid udsondre de former for virksomhed, der er nævnt i bilag D, der, saafermt de ikke er ubetydelige, altid er momspligtige, ogsaa 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 saaledes, 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 spoergsmaal oenses der en afgoerelse af,

"om ordene 'saadanne transaktioner' i afsnit 2 af artikel 4, stk . 5, naar det laegges til grund, at de institutionelle former for virksomhed udoeves af de offentlige myndigheder med eneret, tager sigte paa de resterende former for virksomhed vedroerende offentlige tjenesteydelser, der i Italien er reguleret ved kongelig anordning nr . 2578 af 15 . oktober 1925 ".

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

79 . Af gennemgangen i forbindelse med behandlingen af spoergsmaal 2 fremgaar, at ordene "saadanne former for virksomhed" i afsnit 2 gaelder saadanne former for virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udoever i deres egenskab af offentlig myndighed, det vil sige virksomhed eller transaktioner, der indebaerer udoevelse af hoejhedsbefoejelser, eller som udoeves i henhold til en ved vedkommende medlemsstats retsorden paalagt forpligtelse, som myndighederne umuligt kan undlade at opfylde, eller virksomhed eller transaktioner, der udoeves ved ensidige akter eller handlinger, der indebaerer udoevelse af saerlig offentlig myndighed i det omfang, hvori disse former for virksomhed ikke er forbeholdt de paagaeldende organer med eneret . Hermed er indholdet af min besvarelse af dette spoergsmaal 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 optraeder i denne egenskab" (artikel 2 i sjette direktiv).

IV - Medlemsstaternes forpligtelser, for saa vidt angaar form og midler for direktivets gennemfoerelse

81 . Det fjerde og det femte spoergsmaal fra Commissione Tributaria di II° Grado di Piacenza (sag 231/87) samt spoergsmaal 2 fra Commissione Tributaria di I° Grado di Piacenza (sag 129/88) drejer sig om, hvorledes medlemsstaterne skulle gennemfoere bestemmelserne i artikel 4, stk . 5, i national ret . I korthed giver de naevnte spoergsmaal anledning til de fire i det foelgende omtalte problemer .

82 . a) Har medlemsstaterne vaeret forpligtet til at gennemfoere det generelle princip i artikel 4, stk . 5, foerste afsnit, ved at angive de saerlige kriterier for afgoerelsen af, hvilke former for virksomhed der udoeves af kommunerne "i deres egenskab af offentlig myndighed"?

83 . Medlemsstaterne er ifoelge Traktatens artikel 189, stk . 3, forpligtet til at traeffe alle de foranstaltninger, der er fornoedne for at sikre, at direktivets maal gennemfoeres . Deres kompetence, for saa vidt angaar valg af form og midler til opfyldelsen af denne forpligtelse, er derimod uidskraenket .

84 . Et middel for at tilvejebringe det med artikel 4, stk . 5, i sjette momsdirektiv, tilsigtede maal kan gaa ud paa ganske enkelt i national lovgivning at optage det i bestemmelsens afsnit 1 formulerede princip . En medlemsstat kan frit afgoere, om den hertil vil foeje eller udelade de specielle kriterier, paa grundlag af hvilke det kan afgoeres, ikke blot hvilke former for virksomhed de offentligretlige organer udfoerer "i deres egenskab af offentlig myndighed", men navnlig hvilke af formerne, der skal belægges med moms .

85 . En enklere metode kan derefter gaa ud paa 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 erhvervsoekonomiske, har karakter af offentlig myndighedsudøvelse?

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

88 . Af artikel 4, stk . 5, fremgaar, at medlemsstaterne desuden er forpligtet til at momsfritage virksomhed, der ifølge national lovgivning anses for erhvervsmaessig, saafremt denne virksomhed opfylder de kriterier, der fremgaar af besvarelsen af spoergsmaal 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 spoergsmaal i sag 231/87), eller har de været forpligtet til ikke at opkræve moms af virksomhed, som offentligretlige organer udfoerer i deres egenskab af offentlig myndighed, naar den paagaeldende virksomhed ikke foerer til konkurrencefordrejning af en vis betydning, saaledes at der herved fastsaettes de noedvendige kvantitative begraensninger ((andet spoergsmaal, punkt c) i sag 129/88))?

90 . Som tidligere nævnt indeholder den bestemmelse, vi beskaeftiger os med, en hovedregel og en undtagelse . Ifølge hovedreglen er medlemsstaterne forpligtet til at vedtage alle de bestemmelser, der er passende med henblik paa at tilvejebringe afgiftsfritagelse for virksomhed, der er i overensstemmelse med definitionen i afsnit 1 i stk . 5, medmindre en saadan afgiftsfritagelse vil kunne foere til konkurrencefordrejning af en vis betydning .

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

92 . Paa den anden side kan man vanskeligt forestille sig, at en blot og bar fastsaettelse af en kvantitativ begraensning uden tilfoejelser i oevrigt vil kunne fjerne denne usikkerhed . Konkurrencefordrejning er faktisk et begreb, for hvilke der naeppe kan opstilles talmaessige kriterier med gyldighed for alle de former for oekonomisk virksomhed, som vil kunne udøves af offentligretlige organer . Saavidt jeg kan se, vil medlemsstaterne ikke kunne goere andet end at fastsaette enten en positivliste over momsfritage virksomhed eller en negativliste over momspligtig virksomhed (det italienske finansministerium har valgt negativlisten) eller ogsaa begge dele . I negativlisten findes naturligvis angivet de former for virksomhed, der antages at medfoere betydelige konkurrencefordrejninger . Saafremt det alligevel viser sig, at en af de paa listen optagne former for virksomhed ikke i noget tilfaelde vil kunne medfoere fordrejning (selv om der fortsat er tale om virksomhed, der udfoeres "i egenskab af offentlig myndighed", vil medlemsstaten i saa henseende have opfyldt sine forpligtelser i henhold til direktivet slet .

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

94 . Som tidligere antaget i dette forslag vedroerende spoergsmaalet om "den direkte virkning" skal de i bilag D nævnte former for virksomhed kun momsbelægges i det omfang, hvori de ikke er

ubetydelige . Naar det gaelder realiseringen af princippet herom, har medlemmerne flere muligheder . De kan blandt andet fastsaette en graense for afgiftsfritagelsen .

95 . Jeg skal herefter foreslaa Domstolen at give de to italienske forelaeggende retter de tillaeagsbesvarelser, der er gengivet i punkterne 4, 5 og 6 i det generelle forslag til afgoerelse .

Forslag til afgoerelse

Af alle de ovenfor anfoerte grunde foreslaar jeg Domstolen at besvare de forelagte spoergsmaal paa foelgende maade :

"1) Et offentligretligt organ kan ved nationale retter paaberaabe sig artikel 4, stk . 5, i direktiv 77/388, for at afskaere anvendelse af en national bestemmelse, hvorefter der er momspligt for en virksomhed, som ikke er naevnt i bilag D til direktivet, og hvis udoevelse udelukkende er forbeholdt offentligretlige organer med eneret .

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

3) Ordene 'saadanne former for virksomhed' i artiklens afsnit 2 gaelder former for virksomhed eller transaktioner, offentligretlige organer udfoerer i deres egenskab af offentlig myndighed, det vil sige saadanne virksomhedsformer og transaktioner, der indebaerer udoevelse af suveraenitet, eller sker til opfyldelse af en af statens retsorden paalagt forpligtelse, som disse organer umuligt kan unddrage sig, eller gennemfoeres ved ensidige handlinger eller foranstaltninger, der indebaerer udoevelsen af beføjelser af saerlig karakter, for saa vidt som disse organer ikke har en eneret hertil .

4) Artikel 4, stk . 5, afsnit 1, skal fortolkes saaledes, at medlemsstaterne er forpligtet til at udstede de bestemmelser, de finder bedst egnede med henblik paa en afgiftsfritagelse af de former for virksomhed eller transaktioner, offentligretlige organer udfoerer i deres egenskab af offentlig myndighed, for saa 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, indebaerer 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 gennemfoere et skoen over konkurrenceforholdene i de former og med de midler, der findes bedst egnede, saaledes at moms opkraeves for saadanne former for virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udfoerer i deres egenskab af offentlige myndigheder i alle tilfaelde, hvor en afgiftsfritagelse for saadanne former for virksomhed eller saadanne transaktioner vil kunne foere til konkurrencefordrejning af betydning .

6) Artikel 4, stk . 5, afsnit 3, indebaerer ikke, at medlemsstaterne er forpligtet til ordret i national ret at benytte kriteriet om 'ubetydelighed' , for saa vidt angaar de i bilag D til direktivet naevnte former for virksomhed; medlemsstaterne er imidlertid ifoelge naevnte bestemmelse forpligtet til i de former og med de midler, de finder bedst egnede, ikke at indfoere momspligt for de af de i bilag D til direktivet naevnte former for virksomhed, der udfoeres af offentligretlige organer og er ubetydelige ."

(*) Originalsprog : fransk .

(1) Raadets sjette direktiv (77/388/EOEF) af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem :

ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s . 1).

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

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

(4) Jfr . fra praksis vedroerende begrebet "modvaerdi" i artikel 8, litra a), i det andet direktiv, Domstolens dom af 5 . februar 1981 i sag 154/80, Statssekretaeren, Finansministeriet mod Cooperatieve Aardappelenbewaarplaats, Sml . s . 445, praemis 9, samt vedroerende 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, praemis 20 .

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

(6) O.a .: I overensstemmelse hermed er oversaettelsen i den danske udgave af dette ord da ogsaa "medmindre ".

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

(8) Sag 107/84, Sml . 1985, s . 2655 .

(9) Bulletin for De Europaeiske Faellesskaber - Supplement 11/73, s . 9 .

(10) Bulletin for De Europaeiske Faellesskaber - Supplement 11/73, s . 36 .

(11) Raadets andet direktiv af 11 . april 1967 (67/228/EOEF) om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervardevaerdiavgiftssystemets struktur og de naermere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s . 14).

(12) Jfr . retsmoderapporten s . 21-22 oeverst .

(13) Jfr . retsmoderapporten oeverst s . 18 .

(14) Dette fremgaar klart af artikel 2, for saa vidt angaar afgiftspligtige transaktioner, der gennemfoeres i indlandet . I oevrigt er indfoersel af goder momspligtige, men det kraeves 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, praemis 13 .

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

(17) Desuden boer det bemaerkes, at artikel 4, stk . 1, omfatter former for oekonomisk virksomhed "uanset formaalet med eller resultatet af den paagaeldende virksomhed", og at der i stk . 2 tales om "indtaegter", der imidlertid ikke angives at skulle svare til den paagaeldende virksomheds virkelige oekonomiske vaerdi .