



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. KOKOTT

fremSAT den 10. november 2022¹

Sag C-616/21

**Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej
mod
Gmina L.**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen))

»Præjudiciel forelæggelse – skatte- og afgiftsret – moms – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, 9 og 13 – levering af ydelser mod vederlag – begrebet afgiftspligtig person – økonomisk virksomhed – typologisk betragtning – offentligretligt organ, der organiserer fjernelse af asbest for beboerne på kommunens område uden vederlag, men modtager tilskud hertil fra en fond – ingen konkurrenceforvriddning af en vis betydning«

I. Indledning

1. En kommunes fjernelse af farligt affald såsom asbestholdige produkter har ikke kun til formål at beskytte beboernes sundhed, men kan også rejse interessante momsretlige spørgsmål. Hvis de berørte beboere selv havde hyret en virksomhed til at forestå fjernelsen, ville den momsretlige bedømmelse være klar. Virksomheden præsterer en afgiftspligtig ydelse til beboeren (levering eller tjenesteydelse). Staten modtager den tilsvarende moms. Et statsligt tilskud til beboerne på 100% af omkostningerne ville ikke være relevant i momsretlig henseende.

2. Hvordan forholder det sig på den anden side, hvis en kommune uden vederlag organiserer, at dette affald fjernes af en virksomhed, som kommunen har hyret, og herefter får de udgifter, som den i første omgang selv har afholdt, helt eller delvist godtgjort af en tredjemand (her en statslig fond)? Staten modtager også i dette tilfælde mindst én gang moms fra virksomheden. Hvis kommunen modtager et tilskud på mellem 40 og 100% fra statslige midler, medfører dette da en yderligere afgiftspligtig ydelse fra kommunen til beboerne, således at der opstår yderligere moms?

3. Den herved opståede leveringskæde (ydelse fra virksomheden over kommunen til beboeren) vil have den konsekvens, at kommunen skal betale denne moms, men principielt kan gøre et fradrag gældende for den indgående ydelse. Hvis tilskuddet er nøjagtig lige så stort som de indgående omkostninger, er der tale om et nulsumsspil, som medfører store administrative byrder. Hvis tilskuddet er mindre (eller ikke er omfattet af beregningsgrundlaget), vil dette indebære et for stort fradrag, som reducerer afgiftsprovenuet. Hvis tilskuddet er større, vil det statslige støtteprogram

¹ – Originalsprog: tysk.

generere yderligere afgiftsprovener. Alle tre konsekvenser giver anledning til bekymring, navnlig henset til formålet med kommunens engagement (miljøbeskyttelse, sundhedsbeskyttelse, forebyggelse af risici), som også kommer samfundet og ikke kun beboeren til gode.

4. Den momsretlige bedømmelse af en kommunal fjernelse af asbest ved hjælp af statslige midler rejser nogle principielle momsretlige spørgsmål, som Domstolen skal besvare i forbindelse med denne anmodning om præjudiciel afgørelse. Således skal det bl.a. afklares, hvorledes modtageren og leverandøren af en tjenesteydelse skal bestemmes. Spørgsmålet om, hvorvidt en kommune – såfremt den er leverandør af en ydelse – i et sådant tilfælde udøver økonomisk virksomhed, er ligeledes af principiel betydning.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem² (herefter »momsdirektivet«) bestemmer følgende:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.«

6. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, fastsætter:

»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. Momsdirektivets artikel 13 har derimod følgende ordlyd:

»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.

² – Rådets direktiv af 28.11.2006 (EUT 2006, L 347, s. 1), senest ændret ved Rådets direktiv 2022/890/EU af 3.6.2022 (EUT 2022, L 155, s. 1).

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.

2. Medlemsstaterne kan anse virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 132, 135, 136, 371, 374, 375, 376 og 377, artikel 378, stk. 2, artikel 379, stk. 2, samt artikel 380-390c, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

8. Momsdirektivets artikel 28 vedrører kommissionæren i forbindelse med tjenesteydelser og har følgende ordlyd:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

9. Momsdirektivets artikel 73 fastsætter reglerne for beregningsgrundlaget:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

B. Polsk ret

10. Republikken Polen har gennemført momsdirektivet ved Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (lov af 11.3.2004 om afgift på varer og tjenesteydelser, Dz. U. af 2018, position 2174, med ændringer, herefter »momsloven«).

11. Momslovens artikel 29a, stk. 1, vedrører beregningsgrundlaget og foreskriver:

»Afgiftsgrundlaget omfatter med forbehold af stk. 2, 3 og 5, artikel 30a-30c, 32, 119 og artikel 120, stk. 1, 4 og 5, den samlede modværdi, som vareleverandøren eller tjenesteyderen har modtaget eller skal modtage fra aftageren eller tredje person fra salget, herunder tilskud, støtte og andre tillæg af lignende art, der har en direkte indflydelse på prisen af varer eller tjenesteydelser, som den afgiftspligtige person har leveret.«

12. Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (lov af 8.3.1990 om kommunalt selvstyre, Dz. U. af 2020, position 713, som ændret, herefter »lov om kommunalt selvstyre«) bestemmer følgende i artikel 7, stk. 1:

»Det lokale samfunds fælles interesser varetages af kommunen som egne opgaver. Egne opgaver omfatter navnlig:

- 1) fysisk planlægning, forvaltning af ejendomme, miljø-, natur- og vandbeskyttelse [...]
- 5) sundhedsbeskyttelse [...]

13. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (lov af 27.4.2001 om miljøbeskyttelse, Dz. U. af 2020, position 1219, som ændret, herefter »lov om miljøbeskyttelse«) fastsætter i artikel 400, stk. 2, følgende:

»De regionale fonde for miljøbeskyttelse og vandforvaltning, herefter »de regionale fonde«, er kommunale juridiske personer som omhandlet i artikel 9, nr. 14, i loven som omhandlet i stk. 1 [dvs. Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (lov af 27.8.2009 om offentlige finanser, Dz. U. af 2019, position 869, med senere ændringer)].«

14. Artikel 400b, stk. 2 og 2a, i lov om miljøbeskyttelse foreskriver:

»2) Formålet med de regionale fondes virksomhed er finansiering af miljøbeskyttelse og vandforvaltning inden for rammerne af artikel 400a, stk. 1, nr. 2, 2a, 5-9a, 11-22 og 24-42.

2a) Formålet med den nationale fonds og de regionale fondes virksomhed er ligeledes skabelse af rammer for iværksættelse af finansiering af miljøbeskyttelse og vandforvaltning, navnlig ved at sikre støtte til aktiviteter rettet mod iværksættelsen samt dens fremme og i øvrigt ved at samarbejde med andre aktører, herunder med enheder af kommunalt selvstyre, erhvervsdrivende og personer med hovedsæde uden for Republikken Polens grænser.«

15. Bestemmelserne om fjernelse af asbest fremgår af en parlamentslov³. Herom foreligger der en resolution fra ministerrådet af 14. juli 2009 om vedtagelse af et flerårigt program under navnet »Program for rensning af landet for asbest i perioden 2009-2032«⁴. Resolutionen redegør for opgaver, som er blevet pålagt af Den Europæiske Union, i et flerårigt perspektiv, og angiver programmets formål samt lovgivningsmæssige, finansielle og organisatoriske rammer. Resolutionen pålægger det kommunale selvstyres enheder at udarbejde programmer for fjernelse af asbestholdige produkter.

16. I medfør af lov af 27. april 2001 om miljøbeskyttelse vedtog byrådet i L. ved beslutning nr. 227/VI/2019 af 26. april 2019 »Opdatering af programmet for fjernelse af asbest i L. i perioden 2018-2032«. Gennemførelsen af beslutningen påhvilede borgmesteren i L. Reglerne for gennemførelsen af indsatsen blev fastlagt i borgmesterens bekendtgørelse nr. 62/9/2019 af 23. september 2019. I henhold til et bilag til byrådets beslutning foregår eliminering af asbest bl.a. ved fjernelse af asbestholdige produkter og fjernelse af asbestholdigt affald fra L.s område.

III. Faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

17. Gmina L. (L. kommune, herefter »kommunen«) er en enhed i det kommunale selvstyre. Den varetager sine egne opgaver, som er opregnet i artikel 7 i lov om kommunalt selvstyre. Desuden varetager den flere opgaver delegeret af statsforvaltningen. Den er registreret som aktiv afgiftspligtig person for moms.

³ – Ustawa z 19 czerwca 1997 r. o zakazie stosowania wyrobów zawierających azbest (lov af 19.6.1997 om forbud mod anvendelse af asbestholdige produkter, Dz. U. af 2020, position 1680).

⁴ – Uchwała Rady Ministrów z 14 lipca 2009 r. w sprawie ustanowienia programu wieloletniego pod nazwą »Program Oczyszczania Kraju z Azbestu na lata 2009-2032«, vedtaget på grundlag af Ustawa z dnia 6 grudnia 2006 r. o zasadach prowadzenia polityki rozwoju (lov af 6.12.2006 om principper for udviklingspolitik, Dz. U. af 2009, nr. 84, position 712).

18. Iværksættelsen af programmet for fjernelse af asbestholdige produkter sker som led i varetagelsen af kommunens lovbestemte opgaver som nævnt ovenfor og som led i udførelsen af regeringens »Program for rensning af landet for asbest i perioden 2009-2032«. Den foregår i medfør af bekendtgørelse fra borgmesteren i L. af 23. september 2019.

19. I henhold til denne bekendtgørelse fjerner (aftager) kommunen asbestholdige produkter fra beboelsesbygninger og erhvervsbygninger samt asbestholdigt affald fra kommunens område. Indsatsen omfatter ikke faste ejendomme, hvorfra der drives økonomisk virksomhed. Kommunen har til hensigt at finansiere samtlige omkostninger til fjernelsen af asbest fra de bygninger, der er omfattet af programmet.

20. Kommunen arrangerer denne indsats ved at modtage ansøgninger fra beboere, der er interesserede i at få fjernet asbest fra deres ejendomme. Efterfølgende vælger kommunen i medfør af lov om offentlige udbud en leverandør, der vil fjerne asbesten. Derefter indgår kommunen en aftale med leverandøren angående levering af tjenesteydelser på ejendomme, der ejes af de beboere, som forinden har indgivet ansøgninger herom til den kommunale forvaltning.

21. Efter leveringen af ydelserne udsteder den udvalgte leverandør en faktura med moms til kommunen, idet momsbeløbet er beregnet på grundlag af det aftalte vederlag. Kommunen dækker hele vederlaget inklusive moms af egne midler. Efterfølgende søger kommunen refusion af samtlige eller visse udgifter afholdt til formålet i form af et tilskud fra den regionale fond for miljøbeskyttelse og vandforvaltning i L. Et sådant tilskud kan udgøre mellem 40 og 100% af omkostningerne alt efter, hvorvidt de af den regionale fond angivne betingelser er blevet opfyldt. Beboerne bærer i denne henseende ikke nogen omkostninger, ligesom kommunen ikke indgår aftaler med beboerne om udførelse af tjenesteydelser angående fjernelse af asbest fra deres ejendomme.

22. Den 7. januar 2020 anmodede kommunen skatte- og afgiftsmyndigheden om en bindende forhåndsbesked vedrørende følgende anliggender:

- Skal kommunen anses for at være et organ som omhandlet i momslovens artikel 15, stk. 6, når kommunen gennemfører dette program?
- Vil modtagelsen af et tilskud fra den regionale fond for miljøbeskyttelse og vandforvaltning medføre, at afgiftspligten i medfør af momslovens artikel 19a, stk. 5, nr. 2, jf. stk. 6, indtræder for kommunen?
- Vil kommunen være berettiget til fradrag af momsen beregnet på grundlag af fakturaer, der er udstedt af den erhvervsdrivende, som er blevet udvalgt i henhold til lov om offentlige udbud, til dokumentation for fjernelsen af asbestholdige produkter fra bygninger, der ejes af fysiske personer eller ejerforeninger, som er blevet kvalificeret til programmet for fjernelse af asbest i L.?

23. Kommunen anførte i denne forbindelse, at den agerede som et offentligt organ. Som en enhed under det kommunale styre udfører kommunen egne opgaver, som fremgår af artikel 7, stk. 1, nr. 1, i lov om kommunalt selvstyre samt af de nævnte regeringsprogrammer. Kommunen finansierer fjernelsen af asbest uden opkrævning af vederlag fra og til fordel for beboerne, der er medlemmer af det lokale samfund, som i denne henseende ikke vil blive opkrævet nogen gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag. Endvidere foreligger der ifølge kommunen ikke nogen fare for konkurrenceforvridning som omhandlet i momsdirektivets artikel 13. Kommunen gennemfører

nemlig ikke indsatsen ved egne kræfter og midler ved anvendelse af egne medarbejders arbejdskraft. Kommunen er derimod nødsaget til at udvælge leverandøren i medfør af bestemmelser i lov om offentlige udbud, hvilket udgør en foranstaltning, der styrker konkurrencen.

24. Skatte- og afgiftsmyndigheden har i sin bindende forhåndsbesked af 13. marts 2020 fastslået, at den af kommunen forelagte indsats kvalificeres som momspligtig virksomhed. Handlingen består i videresalg af ydelser angående fjernelse af asbest, som kommunen har købt fra den udvalgte leverandør, til kommunens beboere. Ifølge skatte- og afgiftsmyndigheden erhverver kommunen disse ydelser fra den i medfør af lov om offentlige udbud valgte leverandør, idet erhvervelsen sker på egne vegne, men på tredjemands regning. Kommunen vil dermed i medfør af momslovens artikel 8, stk. 2a, træde ind i rollen som tjenesteyder, selv om kommunen ikke indgår aftaler med beboerne. Tjenesteydelsernes modtagere er ikke samtlige beboere i kommunen, men udelukkende de beboere, som har indgivet ansøgninger om fjernelse af asbest fra deres ejendomme. Det er skatte- og afgiftsmyndighedens opfattelse, at det er uvæsentligt, at indsatsens effekter direkte vil gavne alle beboerne.

25. Skatte- og afgiftsmyndigheden har fremhævet, at det er kommunen (og ikke beboerne), som udvælger leverandøren, indgår en aftale med leverandøren, modtager fakturaer og af egne midler betaler vederlaget. Kommunen deltager hermed aktivt i leveringen af ydelserne. Der er derfor tale om specifikke ydelser fra kommunens side til de individuelle respektive ejendomme, der har indgivet ansøgninger, og tilskuddet fra den regionale fond for miljøbeskyttelse og vandforvaltning i L. vedrører finansiering af omkostningerne ved disse konkrete ydelser.

26. I lyset af det ovennævnte har skatte- og afgiftsmyndigheden tildelt kommunen status som en momspligtig person, hvis handlinger er momspligtige, og hvis afgiftspligt også omfatter den støtte, som kommunen har fået tilkendt af den regionale fond for miljøbeskyttelse og vandforvaltning i L. Desuden gælder der en fradragsret for det momsbeløb, som er angivet i de af leverandøren udstedte fakturaer.

27. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (regional domstol i forvaltningsretlige sager i Lublin, Polen) annullerede ved dom af 21. juli 2020 den af kommunen påklagede bindende forhåndsbesked fra skatte- og afgiftsmyndigheden af 13. marts 2020 og fastslog, at en kommune, som modtager en støtte med henblik på fjernelse af asbest fra ejendomme, der ejes af de respektive beboere, og ikke i denne henseende opkræver vederlag hos beboerne, ikke agerer som en momspligtig person i forbindelse med gennemførelsen af denne indsats. Kommunen udfører ikke økonomisk virksomhed inden for området for privatretlige transaktioner, når den fjerner asbest på kommunens område, herunder fra ejendomme, der ejes af kommunens beboere. Kommunen henvender sig ikke til en ubestemt kreds af potentielle kunder med et tilbud om at udføre tjenesteydelser, der består i fjernelse af asbest (asbestholdige produkter og affald), i egenskab af erhvervsdrivende under frie markedsbetingelser.

28. Under de foreliggende omstændigheder udfører kommunen den offentligretlige pligt, der påhviler den, til at fjerne asbest fra kommunens område, idet asbest er et farligt stof for menneskers sundhed og liv og for miljøet. Kommunens handlinger i denne henseende skal udelukkende henregnes til opfyldelsen af de offentlige opgaver, som kommunen i egenskab af offentligt organ er pålagt, og som fremgår af artikel 7, stk. 1, nr. 1 og 5, i lov om kommunalt selvstyre, idet opgaverne direkte sigter mod beskyttelsen af sundhed og liv af kommunens beboere samt miljøbeskyttelse på det af kommunen forvaltede område.

29. Der er iværksat appel til prøvelse af denne dom ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen). Denne ret har udsat sagen og i henhold til artikel 267 TEUF forelagt Domstolen følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Skal [momsdirektivets bestemmelser], [...] navnlig direktivets artikel 2, stk. 1, artikel 9, stk. 1, og artikel 13, stk. 1, fortolkes således, at en kommune (et offentligt organ) handler som en momspligtig person, når denne gennemfører et program for fjernelse af asbest fra ejendomme, der er beliggende på kommunens område, og som ejes af beboere, der ikke i så henseende påføres nogen udgifter? Eller udgør gennemførelsen af et sådant program en aktivitet, som kommunen foretager i sin egenskab af et offentligt organ og med henblik på at udføre sine opgaver, der har til formål at beskytte beboernes liv og sundhed samt miljøet, hvorved kommunen ikke skal anses for at være en momspligtig person?«

30. I sagen for Domstolen har kommunen, Republikken Polen, den polske skatte- og afgiftsmyndighed og Europa-Kommissionen indgivet skriftlige indlæg. Domstolen har i henhold til procesreglementets artikel 76, stk. 2, besluttet, at der ikke skal afholdes mundtlig forhandling.

IV. Bedømmelse

A. Det præjudicielle spørgsmål

31. Efter ordlyden af det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret tilsyneladende oplyst, om konkrete faktiske omstændigheder er omfattet af momsdirektivet. Den forelæggende ret har dog enekompetence til at bedømme de faktiske omstændigheder⁵. Den forelæggende rets hovedspørgsmål er imidlertid, hvorledes dette direktivs artikel 2, 9 og 13 skal fortolkes, med henblik på at kunne afgøre, om kommunen i den foreliggende sag – således som skatte- og afgiftsmyndigheden har gjort gældende – har leveret en afgiftspligtig tjenesteydelse til beboerne.

32. For at være omfattet af momsdirektivet skal kommunens aktiviteter i forbindelse med fjernelsen af asbest udgøre en tjenesteydelse, som den foretager over for sine beboere *mod vederlag* [momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), herom under B]. Denne levering eller ydelse skal være foretaget som led i *økonomisk virksomhed* (momsdirektivets artikel 9, stk. 1, herom under C), for at kommunen også har handlet som afgiftspligtig person. Kommuner anses dog under visse omstændigheder ikke for afgiftspligtige personer, hvis de udøver økonomisk virksomhed *i deres egenskab af offentlig myndighed* (momsdirektivets artikel 13). Derfor skal denne undtagelse herefter også prøves (herom under D).

B. Bestemmelsen af leverandøren og modtageren af en levering og en tjenesteydelse

33. Momsen skal som en generel forbrugsafgift afgiftsbelaste forbrugerens ydeevne, som kommer til udtryk i vedkommendes anvendelse af aktiver til at anskaffe en fordel til forbrug⁶. Derfor skal modtageren af ydelsen have opnået en fordel til forbrug. Dette gælder både for en levering og for

⁵ – Jf. bl.a. dom af 13.1.2022, Termas Sulfuosas de Alcaface (C-513/20, EU:C:2022:18, præmis 36), af 8.10.2020, Universitatea »Lucian Blaga« Sibiu m.fl. (C-644/19, EU:C:2020:810, præmis 47), og af 25.7.2018, Vernaza Ayovi (C-96/17, EU:C:2018:603, præmis 35).

⁶ – Jf. f.eks. dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 23), af 11.10.2007, KÖGÁZ m.fl. (C-283/06 og C-312/06, EU:C:2007:598, præmis 37 – »dens størrelse fastsættes proportionalt med den pris, den afgiftspligtige modtager som modydelse for de goder og tjenesteydelser, han leverer«, og af 18.12.1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, præmis 20 og 23 – »Det er kun arten af den indgåede forpligtelse, der har betydning: for at være omfattet af det fælles merværdiafgiftssystem skal forpligtelsen medføre et forbrug«).

en ydelse som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c). Den fordel til forbrug, som kan være opnået i den foreliggende sag, består i fjernelsen af asbest. Fjernelsen af asbest er ikke en levering som omhandlet i momsdirektivets artikel 14 og er derfor en levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 24, stk. 1.

34. Det skal imidlertid afklares, hvem der har leveret denne ydelse til hvem. Det er muligt, at bortskaffelsesvirksomheden har leveret en ydelse til kommunen (eftersom kommunen har tildelt og betalt ordren) eller til beboeren (eftersom asbest er blevet fjernet fra dennes grund). Det er imidlertid også muligt, at kommunen har leveret en ydelse til beboeren, eftersom beboeren har indgivet en anmodning herom til kommunen, og kommunen (gennem en indskudt underentreprenør) har fjernet asbesten fra vedkommendes grund (herom under 2). Desuden har den polske skatte- og afgiftsmyndighed åbenbart lagt til grund, at der foreligger en kommissionstransaktion som omhandlet i momsdirektivets artikel 28 (herom under 1), hvor kommunen har optrådt som kommissionær for beboeren.

1. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en kommissionstransaktion

35. Momsdirektivets artikel 28 præciserer, at »[n]år en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse«. Hvis kommunen som kommissionær i eget navn, men for beboernes regning, har givet virksomheden til opgave at fjerne asbesten, anses den således for selv at have gennemført fjernelsen af asbesten hos beboerne.

36. Denne momsretlige behandling af kommissionstransaktionen er en retlig fiktion, som Domstolen har fastslået i fast retspraksis⁷. Kommissionærens virksomhed udgør egentlig en ren forretningsførelsesydelse, for hvilken vedkommende modtager en provision. Af momsretlige grunde omkvalificeres denne forretningsførelsesydelse imidlertid, således at den behandles på samme måde som hovedydelsen. Dette er navnlig afgørende i forbindelse med skatte- og afgiftsfritagelser⁸; disse udstrækkes herved til kommissionærens forretningsførelsesydelse. Dermed opnås en ligebehandling af direkte transaktioner og kommissionstransaktioner.

37. Imidlertid følger det ifølge Domstolen⁹ heraf, at to betingelser skal være opfyldt, for at disse bestemmelser kan finde anvendelse. For det første skal der foreligge en fuldmagt, i henhold til hvilken kommissionæren for kommittentens regning medvirker ved leveringen af en vare og/eller levering af tjenesteydelser. For det andet skal leveringen af varer og/eller tjenesteydelser, som er erhvervet af kommissionæren, og leveringen af varer og/eller tjenesteydelser, der er solgt eller overdraget til kommittenten, være identiske.

38. Hvad angår den første af disse betingelser har Domstolen¹⁰ henvist til, at momsdirektivets artikel 14, stk. 2, litra c), udtrykkeligt anvender udtrykket »aftale«, og at det i direktivets artikel 28 er præciseret, at den afgiftspligtige person skal handle »for tredjemands regning«. Heraf

⁷ – Dom af 21.1.2021, UCMR – ADA (C-501/19, EU:C:2021:50, præmis 43), af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 49 og 50), af 19.12.2019, Amărăști Land Investment (C-707/18, EU:C:2019:1136, præmis 37 og 38), af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om fælles aktivitet) (C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 49), af 4.5.2017, Kommissionen mod Luxembourg (C-274/15, EU:C:2017:333, præmis 85, 86 og 88), og af 14.7.2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 35).

⁸ – Jf. udtrykkeligt dom af 14.7.2011, Henfling m.fl. (C-464/10, EU:C:2011:489, præmis 36).

⁹ – Dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 51).

¹⁰ – Dom af 12.11.2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919, præmis 52).

følger, at der skal foreligge en aftale mellem kommissionæren og kommittenten om tildeling af den omhandlede fuldmagt. Kommittenten betegnes derfor i nogle retsordninger som »principalen«.

39. Hvis en sådan fuldmagt og kommittentens (principalens) heraf følgende instruktionsbeføjelse over for kommissionæren er et væsentligt kendetegn for kommissionstransaktionen, foreligger der – som Kommissionen med rette har gjort gældende – ikke en kommissionstransaktion i den foreliggende sag. Den pågældende beboer engagerer ikke for egen regning kommunen til at fjerne asbesten, men indgiver en ansøgning om at blive optaget i det statsfinansierede program for fjernelse. Det er kommunen, og ikke beboeren selv, der afgør, om dette lykkes. Bortset fra indgivelsen af ansøgningen synes beboeren ikke at have nogen indflydelse på udførelsen af tjenesteydelsen. Følgelig må det lægges til grund, at der ikke foreligger en kommissionstransaktion.

2. Leverandøren og modtageren af tjenesteydelsen »fjernelse af asbest«

40. Dermed opstår det grundlæggende spørgsmål om, hvem der i den foreliggende sag har leveret tjenesteydelsen vedrørende fjernelse af asbest til hvem. Dette rejser spørgsmålet om, hvorledes leverandøren og modtageren skal bestemmes, når flere personer deltager i »en levering af ydelser [...] mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c).

a) Indicier for bestemmelsen af leverandøren og modtageren af en levering eller en tjenesteydelse

41. Eftersom momsens afgiftsbelastede modtagerens anvendelse af aktiver til et forbrugsgode, kan der ved *bestemmelsen af modtageren af en levering eller ydelse* principielt tages udgangspunkt i den person, der har betalt ydelsen. Denne person har nemlig båret den tilsvarende byrde. Dette er imidlertid kun et indicium. For at en levering kan anses for at være foretaget »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivet, kræves det nemlig – således som det følger af dette direktivs artikel 73 – ikke, at modydelsen for denne levering skal erlægges direkte af modtageren af ydelserne. Derimod kan denne modydelse også erlægges af tredjemand¹¹. Det forhold, at ikke blot beboeren, men også en fond eller kommunen har erlagt en betaling, udelukker dermed ikke, at det lægges til grund, at der foreligger en ydelse over for beboeren.

42. Eftersom den erhvervsdrivende, der foretager leveringen eller leverer tjenesteydelsen, inden for momsretten optræder som afgiftsopkræver for staten¹², skal der ved *bestemmelsen af leverandøren* principielt tages udgangspunkt i den person, der har modtaget vederlaget. Kun denne person kan nemlig erlægge den i vederlaget indeholdte moms til staten. For så vidt er det muligt at anse kommunen for leverandør. Den får nemlig et vist beløb godtgjort af en statslig fond for at fjerne asbesten fra beboerens ejendom. Det er i denne forbindelse irrelevant, at kommunen ikke fjerner asbesten med sit eget personale, men tildeler en privat aktør denne

¹¹ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 40), af 27.3.2014, Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, præmis 34), og af 7.10.2010, Loyalty Management UK (C-53/09 og C-55/09, EU:C:2010:590, præmis 56).

¹² – Jf. Domstolens faste praksis: dom af 11.11.2021, ELVOSPOL (C-398/20, EU:C:2021:911, præmis 31), af 15.10.2020, E. (Moms – nedsættelse af afgiftsgrundlaget) (C-335/19, EU:C:2020:829, præmis 31), af 8.5.2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, præmis 22), af 23.11.2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, præmis 23), af 13.3.2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, præmis 25), og af 1.4.2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, præmis 39).

opgave. Indskydelsen af en underentreprenør som mellemed er helt normal i forretningslivet og medfører en ydelse fra underentreprenøren til ordregiveren, som herefter leverer denne ydelse som sin egen ydelse til sine kunder. Domstolen har allerede præciseret dette¹³.

43. Det forhold, at kommunen med fjernelsen af asbesten overtager en offentlig opgave (sundhedsbeskyttelse, forebyggelse af risici), er ikke til hinder for, at der kan foreligge en ydelse fra kommunen til beboerne. Leveringer eller ydelser mod vederlag kan nemlig i henhold til retspraksis også bestå i at udøve funktioner, som af almene hensyn er tillagt og reguleret ved lov¹⁴.

b) Retsforholdet mellem leverandøren og modtageren af en levering eller en tjenesteydelse

44. Derimod har Domstolen udtrykkeligt fastslået, at det for at identificere modtageren af den afgiftspligtige ydelse skal fastlægges, hvem der er knyttet til hinanden via et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser¹⁵. Domstolen lægger imidlertid til grund, at der foreligger et sådant retsforhold, hvis der består en tilstrækkeligt direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi¹⁶. I denne henseende er de relevante kontraktvilkår et element, der skal tages i betragtning, for så vidt som den kontraktmæssige situation almindeligvis afspejler den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed ved transaktionerne¹⁷. I sidste ende tilkommer bedømmelsen af disse retsforhold og kontraktvilkår den forelæggende ret.

45. Såfremt kommunen på beboerens anmodning kun har formidlet en aftale mellem beboeren og bortskaffelsesvirksomheden og i denne forbindelse blot har betalt modværdien som »tredjemand« som omhandlet i momsdirektivets artikel 73 og fået en del heraf godtgjort af fonden, foreligger der et direkte ydelsesforhold mellem virksomheden og beboeren. Et muligt holdepunkt er, hvem der hæfter for eventuelle skader i forbindelse med denne tjenesteydelse.

46. Såfremt kommunen derimod har indgået aftalen med bortskaffelsesvirksomheden i eget navn og for egen regning og også optrådt over for den enkelte beboer (rekvirent) i eget navn og for egen regning – muligvis i medfør af offentlig ret – kan fonden også have betalt som »tredjemand« for en ydelse fra kommunen til beboeren.

47. Så vidt jeg forstår den forelæggende ret, har bortskaffelsesvirksomheden over for kommunen forpligtet sig til at fjerne den asbest, der befinder sig på de af kommunen nævnte grunde. Kommunen har forpligtet sig til at betale for dette. Dermed foreligger der en tjenesteydelse mod vederlag fra virksomheden til kommunen.

48. Ejeren af ejendommen har derimod åbenbart ikke nogen aftale med virksomheden. Derimod har vedkommende blot anmodet kommunen om fjernelse af den asbest, der befinder sig på vedkommendes grund. Dette viser, at kommunens fjernelse af asbesten er vigtig for

¹³ – Dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 34 ff.): Forhandleren af telefonkort leverer en teletjeneste, som tidligere er blevet stillet til rådighed for den pågældende af telefonselskabet (som underentreprenør).

¹⁴ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 39), og af 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 42).

¹⁵ – Dom af 3.5.2012, Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, præmis 33); i denne retning også dom af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om fælles aktivitet) (C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 40 ff.).

¹⁶ – Dom af 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, præmis 27), af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizija (C-21/20, EU:C:2021:743, præmis 31), af 20.1.2021, Finanzamt Saarbrücken (C-288/19, EU:C:2021:32, præmis 29), og af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 39).

¹⁷ – Dom af 18.6.2020, KrakVet Marek Batko (C-276/18, EU:C:2020:485, præmis 66); i samme retning allerede dom af 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 43).

vedkommende og således udgør en fordel til forbrug. Kommunen modtager efterfølgende fra en fond en godtgørelse af alle eller en del af omkostningerne ved denne fjernelse hos beboeren. For så vidt lægger jeg til grund, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem fjernelsen af asbesten til fordel for en individuel beboer (efter at denne har indgivet en ansøgning til kommunen) og den i det mindste delvise »betaling« fra en tredjemand (fonden) for kommunens tjenesteydelse.

49. Det er imidlertid også muligt, at fondens refinansiering sker, uanset hvis asbest der fjernes (en beboers eller kommunens egen). I så fald vil betalingen fra fonden (en tredjemand som omhandlet i momsdirektivets artikel 73) vedrøre bortskaffelsesvirksomhedens ydelse over for kommunen og udgøre en ren refinansiering af kommunen med offentlige midler. Dette fremgår imidlertid ikke af anmodningen om præjudiciel afgørelse.

50. For så vidt som der i visse dokumenter tales om fraværet af en aftale mellem kommunen og beboeren, fører dette ikke til en afklaring. Der foreligger uden tvivl ikke en klassisk civilretlig aftale. Som tidligere nævnt (punkt 44) er det imidlertid tilstrækkeligt, hvis der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi¹⁸.

51. Der foreligger allerede en direkte forbindelse, når to ydelser indbyrdes er betingede af hinanden, dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt¹⁹. Dette er tilfældet i den foreliggende sag, hvis der består en sådan sammenhæng mellem fondens refinansiering til fordel for kommunen og fjernelsen af asbesten hos en bestemt beboer, som forinden har indgivet en ansøgning herom²⁰, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at afklare.

52. Følgelig er der i den foreliggende sag tale om to tjenesteydelser. Virksomheden leverer en tjenesteydelse (fjernelse af asbest) til kommunen, idet det er ubestridt, at dette er sket mod vederlag. Kommunen leverer på sin side en tjenesteydelse (fjernelse af asbest) til den enkelte beboer, som har anmodet kommunen herom, idet denne tjenesteydelse formentlig også leveres mod et vederlag fra en tredjemand (betaling fra fonden).

c) Modværdiens størrelse

53. Spørgsmålet er herefter blot, om den af kommunen modtagne modværdi udgør *den faktiske modværdi* af den tjenesteydelse, som er blevet leveret til beboeren. Dette forekommer tvivlsomt, eftersom den modværdi, som en tredjemand (her fonden) har betalt, under visse omstændigheder kun dækker en del af omkostningerne. Ifølge anmodningen om præjudiciel afgørelse udgjorde dette alt efter betingelserne mellem 40 og 100% af omkostningerne.

54. Imidlertid forudsætter momsdirektivet ikke, at der foreligger et passende vederlag. Dette fremgår allerede af momsdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), som også i tilfælde af en vederlagsfri levering af ydelser sidestiller dette med levering af ydelser mod vederlag. Derfor må en tjenesteydelse mod et lille vederlag så meget desto mere kunne betragtes som levering af en ydelse mod vederlag. Det samme følger af momsdirektivets artikel 80. I henhold til denne

¹⁸ – Jf. henvisningerne i fodnote 15 og 16 ovenfor.

¹⁹ – Dom af 11.3.2020, San Domenico Vetraria (C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 26); jf. i denne retning dom af 2.6.1994, Empire Stores (C-33/93, EU:C:1994:225, præmis 16), og af 23.11.1988, Naturally Yours Cosmetics (230/87, EU:C:1988:508, præmis 14).

²⁰ – Jf. i denne brede forstand også dom af 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, præmis 27 ff.).

bestemmelse kan medlemsstaterne fastsætte, at en for lav modværdi i forbindelse med levering af ydelser til modtagere, til hvem der findes nære bindinger, hæves til normalværdien. I alle andre tilfælde er en aftalt modværdi, som er lavere end normalværdien, tilstrækkelig og gyldig.

55. Derfor har Domstolen allerede i flere tilfælde fastslået, at den omstændighed, at en økonomisk transaktion foretages til en pris, som er højere eller lavere end kostprisen, og følgelig en pris, som er højere eller lavere end markedsprisen, er uden relevans for kvalificeringen af en transaktion som en transaktion mod vederlag. En sådan omstændighed kan ikke i sig selv påvirke den direkte sammenhæng mellem de ydelser, som er foretaget eller skal foretages, og den modværdi, som er modtaget eller skal modtages, og hvis størrelse fastsættes på forhånd efter faste kriterier²¹.

56. Følgelig afhænger kvalificeringen som levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), ikke af vederlagets størrelse. Det afgørende er derimod, om betalingen (her fra fonden) vedrører en konkret tjenesteydelse (her fjernelsen af asbest) fra betalingsmodtageren (her kommunen). Hvis dette besvares bekræftende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, foreligger der også en levering af ydelser fra kommunen »mod vederlag«.

3. Delkonklusion

57. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at fastlæggelsen af, mellem hvilke parter der foreligger en levering eller en levering af ydelser mod vederlag, afhænger af en samlet vurdering af de bestående retsforhold. Såfremt det fremgår af denne samlede vurdering, at der er en direkte sammenhæng mellem betalingen (her fra fonden) og leveringen af ydelsen (her kommunens fjernelse af asbest hos en beboer), foreligger der en levering af ydelser »mod vederlag«.

C. Begrebet økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9

58. Det er en forudsætning for, at kommunen har handlet som afgiftspligtig person, at den ved fjernelsen af asbesten i det konkrete tilfælde har udøvet en økonomisk virksomhed. I henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, omfatter begrebet »økonomisk virksomhed« alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.

59. I henhold til Domstolens praksis viser denne formulering udstrækningen af det anvendelsesområde, som begrebet »økonomisk virksomhed« omfatter, og dette begrebs objektive karakter, i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater²².

60. Såfremt »udnyttelse af [...] goder« er berørt, præciserer momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, andet punktum, at der ved økonomisk virksomhed forstås opnåelse af indtægter af en vis varig karakter ved en sådan udnyttelse. Følgelig kan også den blotte formueforvaltning – hvis den har en vis varig karakter – have momsretlig betydning. I den foreliggende sag er der

²¹ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 43); jf. i denne retning også dom af 2.6.2016, Lajvér (C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).

²² – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 47); tilsvarende dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret) (C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 69); i denne retning også dom af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om fælles aktivitet) (C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 39).

imidlertid ikke tale om »udnyttelse af [...] goder«²³, hvorfor kriteriet om den varige karakter ikke er relevant her. I øvrigt synes en fjernelse af asbest, som er planmæssig og tiltænkt en vis varighed, hos et større antal personer også uden videre at opfylde dette kriterium. Programmet for fjernelse af asbest i L. fastsatte således en periode fra 2018 til 2032.

61. Det fremgår af Domstolens praksis, at der med henblik på at fastslå, om en tjenesteydelse er udført mod vederlag på en sådan måde, at denne virksomhed skal kvalificeres som økonomisk virksomhed, skal foretages en vurdering af *samtligede omstændigheder*, hvorunder ydelsen blev leveret²⁴.

62. Dette bekræftes af ordlyden i momsdirektivets artikel 9, stk. 1. I denne bestemmelse omskrives økonomisk virksomhed, der medfører, at en person betragtes som afgiftspligtig, med henvisning til forskellige konkrete erhverv og »dermed sidestillede erhverv«, idet der ved økonomisk virksomhed forstås virksomhed inden for disse erhverv.

63. I lyset af vanskeligheden ved at foretage en præcis definition af økonomisk virksomhed tegner omskrivningen af den nødvendige økonomiske virksomhed med henvisning til typiske erhvervsformer (»producent, handlende, tjenesteyder« og »minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv«) konturerne af begrebet afgiftspligtig person og den økonomiske virksomhed, der er nødvendig herfor.

64. I modsætning til et abstrakt begreb er en typologisk omskrivning mere åben²⁵. Tilhørsforholdet til typen skal ikke nødvendigvis bestemmes ved en logisk, abstrakt subsumtion, men kan bestemmes ud fra graden af lighed med det oprindelige billede (prototypen). Denne henføring kræver en samlet betragtning i det konkrete tilfælde, som tager hensyn til opfattelsen i erhvervslivet.

65. I henhold til Domstolens hidtidige praksis kan det i denne forbindelse være en relevant faktor, om kompensationens størrelse fastsættes på grundlag af kriterier, der sikrer, at kompensationen er tilstrækkelig til at dække tjenesteyderens driftsomkostninger²⁶. Det samme gælder indtægternes størrelse og andre elementer såsom kundekredsens omfang²⁷. Den omstændighed, at hver enkelt tjenesteydelse individuelt betraget ikke aflønnes på et niveau, der svarer til de omkostninger, som den har medført, er imidlertid ikke tilstrækkelig til at godtgøre, at virksomheden som helhed ikke aflønnes efter kriterier, der sikrer dækning af tjenesteyderens driftsomkostninger²⁸. Dog har

²³ – Der foreligger ikke en genstand, og derfor kan der ikke drages sammenligninger med de afgørelser, hvor Domstolen skulle afgrænse en lejlighedsvis formueforvaltning i forhold til en økonomisk virksomhed – jf. f.eks. dom af 20.1.2021, AJFP Sibiu og DGRFP Braşov (C-655/19, EU:C:2021:40, præmis 24 ff.).

²⁴ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 48), og af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 29); jf. i denne retning dom af 19.7.2012, Rėdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 34), og af 26.9.1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 27).

²⁵ – Jf. nærmere herom mit forslag til afgørelse Posnania Investment (C-36/16, EU:C:2017:134, punkt 25).

²⁶ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 49); jf. i denne retning dom af 22.2.2018, Nagyszénás Településszolgálatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

²⁷ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 49); jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 31), af 19.7.2012, Rėdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 38), og af 26.9.1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 29).

²⁸ – Dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 51).

Domstolen navnlig fastslået, at der ikke foreligger en økonomisk virksomhed, hvis de bidrag, som betales af modtagerne af de pågældende ydelser, kun dækker en ganske lille del af leverandørens samlede udgifter til driften²⁹.

66. En sådan typologisk tilgang ligger f.eks. til grund for Domstolens afgørelse vedrørende den økonomiske virksomhed, som blev udøvet af et bestyrelsesmedlem, der modtog et honorar for sin virksomhed som bestyrelsesmedlem i et kapital selskab. Domstolen sammenlignede denne virksomhed med en typisk afgiftspligtig persons virksomhed og afviste på grund af de særlige kendetegn (honorar, som var uafhængigt af mødedeltagelsen eller arbejdsbyrden, ingen økonomisk risiko, et lille og fast beløb), at der forelå en økonomisk virksomhed³⁰. Domstolen havde allerede fulgt denne typologiske tilgang i *Gemeente Borsele-dommen*³¹ og tidligere i *Enkler-dommen*³².

67. Ved en betragtning af kommunens virksomhed i den foreliggende situation fremgår der visse forskelle i forhold til en typisk afgiftspligtig person med et sammenligneligt erhverv (her »erhvervet fjernelse af asbest«). For det første udøver kommunen ikke nogen egen virksomhed for at levere disse ydelser. Den stiller ikke eget personale til rådighed og opsøger heller ikke aktivt kunder. Derimod er det kun kommunens beboere, der kan anmode om at blive optaget i et program for fjernelse af asbest, der er vedtaget i henhold til offentlig ret. Først herefter organiserer kommunen, at en virksomhed overtager fjernelsen af asbesten fra kommunen. Denne virksomhed udvælges ved en offentligretlig udbudsprocedure. Dette svarer ikke til den fremgangsmåde, der typisk følges af en asbestbortskaffelsesvirksomhed ved udvælgelsen af en underentreprenør.

68. Kommunens virksomhed består således kun i at organisere og sikre gennemførelsen af en privat aktørs fjernelse af asbest. Disse organisationsydelser afregnes netop ikke; fonden godtgør maksimalt den indskudte »underentreprenørs« omkostninger. En typisk virksomhed ville derimod lægge disse organisationsomkostninger plus en profitmargin til prisen for sin ydelse. Med sine organisationsydelser, som udføres via et mellemed, konkurrerer kommunen i hvert fald ikke med andre private udbydere.

69. Udvalget af, hvem der får leveret den tilsvarende tjenesteydelse inden for rammerne af dette program, foretages også af kommunen. Derfor foreligger der ikke en klassisk ordre fra en beboer. Foranstaltninger til fjernelse af asbest sker typisk mod et vederlag fra den begunstigede (her den enkelte beboer), navnlig når disse tjenesteydelser tidligere udelukkende blev indkøbt hos en tredjemand. Selv under hensyntagen til betalingerne fra fonden, der overtager mellem 40 og 100% af omkostningerne, er et vederlag, der højst dækker omkostningerne, fortsat forbundet med en usikkerhed, som er atypisk for en »normal« afgiftspligtig person.

70. Spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang tredjemanden godtgør de opståede omkostninger, forbliver åbent indtil tredjemandens (her fondens) efterfølgende afgørelse. Kommunen udviser ikke noget forretningsmæssigt initiativ og har heller ikke mulighed for

²⁹ – Dom af 12.5.2016, *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 33), og dom af 29.10.2009, *Kommissionen mod Finland* (C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 50). Dette fremhæves også i dom af 15.4.2021, *Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA* (C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 52).

³⁰ – Dom af 13.6.2019, *IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem)* (C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 44).

³¹ – Dom af 12.5.2016, *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 29 ff.). Baggrunden var, at kommunen ikke deltog på markedet på typisk vis – jf. mit forslag til afgørelse *Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 62 ff.).

³² – Dom af 26.9.1996, *Enkler* (C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 28 – »sammenligning mellem [...] omstændigheder«); på denne baggrund også dom af 19.7.2012, *Rédlihs* (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 35 og 36).

profit³³. Kommunen har altså kun risiko for tab, alt efter mekanismerne for godtgørelse fra en tredjemand. Ingen typisk afgiftspligtig person ville drive sin virksomhed således, at vedkommende organiserer noget for en kunde, men i denne forbindelse kun risikerer tab og end ikke på meget lang sigt har nogen mulighed for profit.

71. Heller ikke bevæggrunden for kommunens aktivitet er af økonomisk karakter. Det tilsigtes ikke at generere yderligere indtægter eller at maksimere eksisterende profitter eller i det hele taget at opnå overskud. Derimod fokuseres der på almene hensyn (miljøbeskyttelse, forebyggelse af risici, sundhedsbeskyttelse osv.) til gavn for alle eller den enkelte. En typisk afgiftspligtig person handler anderledes.

72. De omstændigheder, hvorunder den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse udføres, adskiller sig således fra de omstændigheder, hvorunder virksomhed vedrørende fjernelse af asbest sædvanligvis udøves. Kommunen tilbyder i dette tilfælde ikke tjenesteydelser på det almindelige marked for fjernelse af asbest, men fremstår derimod selv som den endelige forbruger af bortskaffelsesydelse. Den køber disse ydelser hos den bortskaffelsesvirksomhed, den handler med, og stiller dem til rådighed for indbyggerne på kommunens område i forbindelse med sundhedspleje og forebyggelse af risici (henholdsvis kritiske forsyningsydelser og miljøbeskyttelse)³⁴.

73. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, skal således fortolkes således, at der ved en samlet betragtning i henhold til denne bestemmelse kræves en sammenligning mellem den konkrete virksomhed og den virksomhed, der udøves af en typisk afgiftspligtig person inden for det pågældende erhverv. Henset til de ovenfor beskrevne omstændigheder er der tvivl om, hvorvidt kommunen har udøvet økonomisk virksomhed. Den konkrete afgørelse tilkommer det imidlertid den forelæggende ret at træffe.

D. Subsidiært: transaktioner, som et offentligretligt organ foretager »i sin egenskab af offentlig myndighed«

74. Hvis det alligevel lægges til grund, at der foreligger en økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, skal det afklares, om momsdirektivets artikel 13 finder anvendelse. I henhold til denne bestemmelse anses offentligretlige organer under visse omstændigheder ikke for afgiftspligtige personer, selv hvis de udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9.

³³ – Jf. vedrørende en økonomisk risiko også dom af 16.9.2020, Valstybinė mokesčių inspekcija (Aftale om fælles aktivitet) (C-312/19, EU:C:2020:711, præmis 41).

³⁴ – Jf. den næsten identiske ordlyd i dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 35).

1. Karakteren af og formålet med momsdirektivets artikel 13

75. Momsdirektivets artikel 13 er ikke en afgiftsfritagelse³⁵, eftersom både afgiftspligten og en afgiftsfritagelse forudsætter en økonomisk virksomhed udøvet af *en afgiftspligtig person* (jf. blot bestemmelserne i direktivets artikel 131 ff.). De transaktioner, der er omfattet af momsdirektivets artikel 13, udgør ikke en sådan virksomhed og er allerede af denne grund ikke afgiftspligtige. De er ikke omfattet af momsdirektivet.

76. En forudsætning herfor er, at et offentligretligt organ (her kommunen) »foretager transaktioner« i sin egenskab af offentlig myndighed (stk. 1), medmindre dette fører til konkurrenceforvriddning af en vis betydning (andet afsnit).

77. Denne undtagelsesbestemmelse for offentligretlige organer hviler efter min opfattelse på den præmis, at det ikke er påkrævet igen at afgiftspålægge virksomhed, som staten udøver som afgiftskreditor og i sin egenskab af offentlig myndighed, med henblik på at sikre konkurrenceneutraliteten³⁶. Sædvanligvis udgør en sådan »myndighedsvirksomhed« ved den nødvendige typologiske betragtning ikke økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9. Såfremt den faktisk udgør økonomisk virksomhed, er momsdirektivets artikel 13 som en *forenklingsbestemmelse* til hinder for, at der af denne grund opstår skatte- og afgiftsretlige forpligtelser (regnskabs-, angivelses- og indbetalingsforpligtelser) for staten. Dette er alligevel vanskeligt foreneligt med forbrugsafgiftsprincippet bag momsdirektivet som skitseret ovenfor (punkt 33)³⁷, idet den korrekte afgiftsbelastning af den endelige forbruger ikke kan afhænge af, om forsyningen af forbrugeren gennemføres i egenskab af offentlig myndighed eller ej.

78. Alligevel fastsætter momsdirektivet en særbehandling af offentligretlige organer i forbindelse med transaktioner, som de foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Dette beror muligvis på den overvejelse, at der ved udøvelsen af offentlig myndighed mod et vederlag (f.eks. udstedelse af et pas mod et gebyr – såfremt dette udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9) sædvanligvis ikke foreligger en beskyttelsesværdig konkurrence, hvorfor det næppe er meningsfuldt at tale om statens selvbeskatning. Såfremt der alligevel opstår konkurrenceforvriddning af en vis betydning, fordi private aktører kunne have udført den samme ydelse, forhindrer undtagelsen i andet afsnit en forstyrrelse af konkurrenceneutraliteten mellem udbydere af sammenlignelige ydelser.

2. Transaktioner, som foretages i egenskab af offentlig myndighed

79. I henhold til Domstolens praksis er virksomhed, der udøves af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlig myndighed i denne bestemmelses forstand, virksomhed, som udøves af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status. Dette omfatter ikke virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende³⁸. Det eneste kriterium, der kan anvendes til en sikker adskillelse af disse to former for virksomhed, er derfor

³⁵ – I modsætning til den opfattelse, der gives udtryk for i visse af Domstolens afgørelser – f.eks. dom af 10.4.2019, PSM »K« (C-214/18, EU:C:2019:301, præmis 38), af 29.10.2015, Saudaçor (C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 71 og 75), og af 13.12.2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, præmis 41), eller i visse forslag til afgørelse – f.eks. generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:345, punkt 10, 12, 16, 18 og 30).

³⁶ – Jf. vedrørende problemstillingen »statens selvbeskatning« mit forslag til afgørelse Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 23 ff.).

³⁷ – Jf. vedrørende kvalificeringen af momsdirektivets artikel 13 også mit forslag til afgørelse Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 24 ff.).

³⁸ – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 21), og af 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

den retlige ordning, der ifølge national ret finder anvendelse³⁹. Under hensyn til genstanden for den gennemgang, der skal foretages, tilkommer det den nationale ret at foretage en retlig bedømmelse af den virksomhed, der er omhandlet i hovedsagen, på grundlag af det ovenfor fastlagte kriterium⁴⁰.

80. Domstolens praksis synes i denne henseende primært at lægge vægt på retsgrundlagets offentligretlige eller privatretlige karakter. En fremgangsmåde, hvorved der rent formelt tages udgangspunkt i retsgrundlaget, er imidlertid altid tvivlsom, når medlemsstatens lovgivning giver offentligretlige organer mulighed for også at indgå aftaler i henhold til offentlig ret. Momsdirektivets anvendelsesområde bør ikke afhænge af valget af handleform (offentligretlig eller civilretlig aftale), men derimod snarere af materielle kriterier. For så vidt som den økonomiske virksomhed, der udøves af et offentligretligt organ, bedømmes ved en typesammenligning (jf. under C ovenfor), kan de fleste problemer dog formentlig løses inden for rammerne af momsdirektivets artikel 9.

81. I den foreliggende sag synes kommunen – med forbehold af den forelæggende rets bedømmelse – at have handlet på grundlag af sin særlige retlige status som omhandlet i retspraksis. Ansøgningen fra en beboer (modtager af en ydelse) sker inden for rammerne af et offentligretligt program for fjernelse af asbestholdige produkter, som byrådet i L. har vedtaget. På grundlag af en offentligretlig bekendtgørelse indsamler kommunen de asbestholdige produkter. Ansøgningen om optagelse i programmet for fjernelse og imødekommelsen af denne ansøgning er dermed formentlig også sket på offentligretligt grundlag. Selv den refinansiering, som foretages af fonden for miljøbeskyttelse og vandforvaltning, hviler formentlig på et offentligretligt grundlag. Dermed foreligger der en virksomhed, som er udøvet i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i retspraksis. Følgelig kan kommunen i henhold til momsdirektivets artikel 13, stk. 1, ikke anses for en afgiftspligtig person.

3. Ingen konkurrenceforvridning af en vis betydning

82. I henhold til momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal et offentligretligt organ, selv om det foretager transaktioner i sin egenskab af offentlig myndighed, alligevel betragtes som en afgiftspligtig person, såfremt dets fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning. I henhold til tredje afsnit anses det for en afgiftspligtig person for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig. I bilag I anføres typiske forsyningsydelser over for en medlemsstats indbyggere. Dette omfatter vand- og gasforsyning osv., men ikke fjernelse af affald.

83. Baggrunden for denne undtagelse er, at et offentligretligt organ i henhold til national ret kan være pålagt at udøve visse former for virksomhed af hovedsagelig økonomisk karakter på grundlag af deres særlige retlige status. Disse samme former for virksomhed kan også sideløbende udøves af private erhvervsdrivende, således at det nævnte organs momsfrigørelse kan medføre visse fordrejninger af konkurrencen⁴¹. Desuden vil visse forbrugere blive pålagt moms og andre ikke, selv om begge grupper forsynes med den samme ydelse (den samme fordel til forbrug). Leverandørens retlige form (privatretligt eller offentligretligt organ) kan ikke begrunde denne forskel i momspålæggelsen af ydelsesmodtagerne.

³⁹ – Dom af 15.5.1990, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (C-4/89, EU:C:1990:204, præmis 10), og af 17.10.1989, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl. (231/87 og 129/88, EU:C:1989:381, præmis 15).

⁴⁰ – Domstolens faste praksis – jf. dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 22 med yderligere henvisninger).

⁴¹ – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 33).

84. Med henblik på at forhindre dette uønskede resultat fastsatte lovgiver i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, at de i bilag I til direktivet anførte former for virksomhed »under alle omstændigheder« er pålagt moms – medmindre de er ubetydelige – også selv om de udøves af offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed⁴². Andet og tredje afsnit i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, er altså nært forbundne, for så vidt som de forfølger samme formål, nemlig at forbrugeren momspålægges, selv når den, der forsyner forbrugeren, handler i sin egenskab af offentlig myndighed.

85. Disse afsnit bygger således på den samme logik, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet, hvorved forbrugeren opnår en fordel til forbrug, i princippet pålægges moms⁴³. Derfor skal andet og tredje afsnit i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, fortolkes samlet⁴⁴. Ved denne samlede betragtning skal den konkurrenceforvridning af en vis betydning, som en afgiftsfritagelse af offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, ville føre til, vurderes i forhold til den pågældende form for virksomhed som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt marked⁴⁵.

86. På trods af denne præcisering fra Domstolen rejser dette lidet specifikke kriterium (ingen konkurrenceforvridning af en vis betydning) fortsat problemer i praksis. Jeg opfatter Domstolens udtalelser således, at det skal prøves, om og i hvilket omfang det offentligretlige organs aktiviteter udelukker private erhvervsdrivende fra forsyningen af forbrugerne, også når dette organ kun handler på grundlag af sin særlige retlige status. I den foreliggende sag forekommer det mig dog, henset til de særlige omstændigheder ved mekanismerne i programmet for fjernelse af asbest, udelukket, at der forårsages konkurrenceforvridning af en vis betydning.

87. Et væsentligt aspekt i denne forbindelse er den omstændighed, at kommunen – som anført ovenfor under C – netop ikke optræder på markedet og tilbyder ydelser som en typisk virksomhed, men derimod selv handler som modtager af ydelser. Dette forstærkes yderligere af, at en privat aktør i henhold til den offentlige udbudsret udvælges og indskydes som mellemlid med henblik på leveringen af ydelsen. Dermed fortrænger kommunen i den foreliggende sag ikke nogen private konkurrencedeltagere fra markedet for etablering af systemer for produktion af vedvarende energi, men optræder – idet dette er begrundet i offentligretlige almene hensyn (miljøbeskyttelse, forebyggelse af risici, sundhedsbeskyttelse, kritiske forsyningsydelser) – blot mellem asbestbortskaffelsesvirksomheden og den endelige forbruger (her den enkelte beboer) og refinansierer delvist sig selv med statslige midler fra et andet offentligretligt organ.

88. I en sådan situation kan det efter min opfattelse udelukkes, at der forårsages konkurrenceforvridning, i hvert fald af en vis betydning. Det forhold, at der i dette tilfælde genereres det samme momsprovenu, som hvis ejeren for egen regning (i stedet for kommunen) havde hyret asbestbortskaffelsesvirksomheden, taler ligeledes for, at momsdirektivets artikel 13 finder anvendelse på kommunens aktiviteter i forbindelse med det konkrete program for fjernelse af asbest.

⁴² – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 34); i denne retning også dom af 19.1.2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, præmis 39).

⁴³ – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 38).

⁴⁴ – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 39).

⁴⁵ – Dom af 19.1.2017, Revenue Commissioners (C-344/15, EU:C:2017:28, præmis 41), og af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 53).

4. Delkonklusion

89. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at det kan udelukkes, at der foreligger konkurrenceforvridning af en vis betydning, hvis mekanismerne i de offentligretlige aktiviteter sikrer, at private erhvervsdrivende ikke udelukkes fra forsyningen af forbrugerne, men derimod – som her – kan deltage heri.

V. Forslag til afgørelse

90. Jeg foreslår derfor Domstolen, at den besvarer det præjudicielle spørgsmål fra Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) således:

- »1) Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at afgørelsen af, mellem hvem der foreligger en levering eller ydelse mod vederlag, først og fremmest afhænger af en samlet bedømmelse af de bestående retsforhold. Hvis der heraf fremgår en direkte sammenhæng mellem en tredjemands betaling og leveringen eller ydelsen, foreligger der en ydelse »mod vederlag«.
- 2) Artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at der i henhold til denne bestemmelse kræves en sammenligning mellem den konkrete virksomhed og den virksomhed, som udøves af en typisk afgiftspligtig person inden for det pågældende erhverv.
- 3) Artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at det er udelukket, at der foreligger konkurrenceforvridning af en vis betydning, hvis mekanismerne i udøvelsen af den offentlige myndighed sikrer, at private erhvervsdrivende ikke udelukkes fra forsyningen af forbrugerne, men derimod kan deltage heri.«