Samling af Afgørelser

RETTENS DOM (Afdelingen for Præjudicielle Sager)

25. februar 2026*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – det fælles momssystem – anvendelsesområde – afgiftspligt – offentligretligt organ – artikel 2, 9 og 13 i direktiv 2006/112/EF – samarbejde mellem kommuner – overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver – sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver – levering af telematikydelser til medlemmerne af sammenslutningen«

I sag T-575/24,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af hof van beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen, Belgien) ved afgørelse af 11. oktober 2024, indgået til Domstolen den 22. oktober 2024, i sagen

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

mod

Digipolis Antwerpen AG

District09 AG,

har

RETTEN (Afdelingen for Præjudicielle Sager),

sammensat under rådslagningen af afdelingsformanden, S. Papasavvas, og dommerne N. Półtorak, M. Sampol Pucurull, G. Steinfatt (refererende dommer) og W. Valasidis,

generaladvokat: J. Martín y Pérez de Nanclares,

justitssekretær: fuldmægtig L. Ramette,

på grundlag af Domstolens fremsendelse af anmodningen om præjudiciel afgørelse til Retten den 8. november 2024 i henhold til artikel 50b, stk. 3, i statutten for Den Europæiske Unions Domstol,

henset til det sagsområde, der er omhandlet i artikel 50b, stk. 1, litra a), i statutten for Den Europæiske Unions Domstol, og til den omstændighed, at der ikke foreligger et selvstændigt spørgsmål vedrørende fortolkningen som omhandlet i nævnte statuts artikel 50b, stk. 2,

* Processprog: nederlandsk.

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 5. september 2025,

efter at der er afgivet indlæg af:

– den belgiske regering ved D. Carmen og F. Lambotte, som befuldmægtigede,

– Digipolis Antwerpen AG og District09 AG ved advocaat F. Soetaert,

– Europa-Kommissionen ved M. Herold og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 22. oktober 2025,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 2, 9 og 13 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, berigtiget i EUT 2007, L 335, s. 60, herefter »momsdirektivet«) samt princippet om merværdiafgiftens (moms) neutralitet.

2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem på den ene side Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed) og på den anden side Digipolis Antwerpen AG og District09 AG, som er retssuccessorer til Digipolis, en offentligretlig sammenslutning, vedrørende manglende pålæggelse af moms af tjenesteydelser leveret af sidstnævnte til visse af dets medlemmer.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2 bestemmer:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

a) levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[...]

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

[...]«

4 Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, foreskriver:

»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 [...]«

5 Momsdirektivets artikel 11 bestemmer:

»Efter høring af Det Rådgivende Udvalg vedrørende Merværdiafgift [...] kan hver enkelt medlemsstat betragte personer, der er etableret på samme medlemsstats område, og som i retlig forstand er selvstændige, men finansielt, økonomisk og organisatorisk er nært knyttet til hinanden, som én enkelt afgiftspligtig person.

[...]«

6 Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

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

7 Bilag I til momsdirektivet indeholder listen over de former for virksomhed, der er omhandlet i artikel 13, stk. 1, tredje afsnit. Dette bilag nævner i sit nr. 1 »[t]eleydelser«.

Belgisk ret

Momsloven

8 Anmodningen om præjudiciel forelæggelse indeholder henvisninger til Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«), uden at den affattelse, der finder anvendelse i hovedsagen, identificeres, og uden at de pågældende bestemmelser gengives.

9 Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at momslovens artikel 4, 6 og 44 har til formål at gennemføre henholdsvis artikel 9, 13 og 132 i momsdirektivet. Artikel 4 i denne lov definerer således begrebet »afgiftspligtig person«, nævnte lovs artikel 6 regulerer visse offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt, og samme lovs artikel 44 indeholder fritagelser til fordel for visse former for virksomhed i almenhedens interesse.

Dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde

10 Artikel 10 i decreet houdende de intergemeentelijke samenwerking (dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde) af 6. juli 2001 (*Belgisch Staatsblad*, 31.10.2001, s. 37836), foreskriver:

»To eller flere kommuner kan oprette en samarbejdsstruktur med status som juridisk person med henblik på at opfylde målsætninger inden for beslægtede områder. Bortset fra kommuner og provinser har kun selvstændige kommunale virksomheder, offentlige sociale centre og sammenslutninger heraf, for så vidt som disse udelukkende består af offentligretlige personer, og andre samarbejdsstrukturer, der er oprettet i henhold til bestemmelserne i dette dekret, ret til at deltage heri, medmindre andet følger af modstridende bestemmelser i dekreter.

[...]«

11 Artikel 12 i dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde bestemmer:

»§ 1. Kommunerne træffer afgørelse om overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver i overensstemmelse med samarbejdsstrukturens vedtægter.

Overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver indebærer, at de deltagende kommuner giver samarbejdsstrukturen til opgave at gennemføre de beslutninger, de har truffet i forbindelse med opfyldelsen af denne strukturs formål, i den forstand, at de deltagende kommuner giver afkald på retten til at udføre den samme opgave selv eller i forening med tredjeparter.

§ 2. Der findes tre former for samarbejdsstruktur med status af juridisk person:

[...]

3° sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver: en samarbejdssstruktur med overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver, hvortil de deltagende kommuner overdrager varetagelsen af en eller flere af deres kompetencer inden for et eller flere sammenhængende virksomhedsområder.«

»Emanations«-teorien

12 Det fremgår såvel af anmodningen om præjudiciel afgørelse som af svaret fra Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed på et spørgsmål stillet i retsmødet, at »emanations«-teorien er grundlaget for en »administrativ tolerance«, dvs. en afgiftspraksis, der udspringer af aanschrijving nr. 148/1971 (cirkulære nr. 148/1971) af 5. oktober 1971 og aanschrijving nr. 6/1975 (cirkulære nr. 6/1975) af 27. februar 1975.

13 For så vidt angår denne praksis' rækkevidde har den forelæggende ret gengivet minister van Financiëns (den belgiske finansministers) svar af 25. maj 2018 på parlamentarisk forespørgsel nr. 2188 af 19. april 2018, der har følgende ordlyd:

»Sammenslutninger med ansvar for udførelsen af opgaver sidestilles i praksis med tværkommunale virksomheder, idet de deltagende kommuner har givet afkald på deres regulerings- og forvaltningsrettigheder. [...] Såfremt medlemmerne har givet afkald på [disse rettigheder], finder den såkaldte »emanations«-teori« anvendelse.

I henhold til [»emanations«-teorien] ses der bort fra, at virksomheden udøves af en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver. I momsmæssig henseende anses virksomheden altså for at være udøvet af medlemmerne af sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver.

Dette indebærer, at virksomhed (i forbindelse med overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver), som sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver udfører for tredjeparter, ikke er momspligtig, såfremt denne virksomhed heller ikke ville være momspligtig, hvis den blev udført af medlemmerne selv.

Såfremt sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver udfører virksomhed for tredjeparter, som ikke ville være omfattet af momsens anvendelsesområde eller ville være momsfritagen, hvis den blev udført af medlemmerne selv, er denne virksomhed heller ikke momspligtig – eller den er momsfritaget – for sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver.

Derimod er virksomhed, som sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver udfører for tredjeparter, momspligtig, såfremt den også ville være momspligtig, hvis den blev udført af medlemmerne selv. Medlemmets momsmæssige status har derfor betydning, eftersom det i henhold til [m]omslovens artikel 4, 6 og/eller 44 skal vurderes, om medlemmet selv ville skulle fakturere moms eller ej.

Det forhold, at der i henhold til [»emanations«-teorien] ses bort fra, at virksomheden udøves af sammenslutningen, og at den anses for at blive udøvet af medlemmerne selv, har også konsekvenser for ydelser leveret af sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver til medlemmerne. Ydelser, som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver leverer til sine medlemmer, anses for ydelser til sammenslutningen selv.

I forbindelse med en overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver handler en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver »på vegne af« sine medlemmer og ikke »for deres regning«. Ydelser til sig selv er principielt ikke omfattet af momsens anvendelsesområde, hvorfor der heller ikke foreligger nogen momspligtige ydelser i forholdet mellem en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver og dens medlemmer.

Medlemmernes momsmæssige status er i denne henseende irrelevant, eftersom interne transaktioner ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, uanset om medlemmet skal kvalificeres som et offentligretligt organ som omhandlet i [m]omslovens artikel 6 eller som en normal afgiftspligtig person som omhandlet i denne [l]ovs artikel 4.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

14 I 2003 stiftede Stad Gent (byen Gent, Belgien), Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Gent (det offentlige socialcenter i Gent, Belgien), Stad Antwerpen (byen Antwerpen, Belgien) og Openbaar centrum voor maatschappelijk welzijn Antwerpen (det offentlige socialcenter i Antwerpen, Belgien) (herefter samlet »de stiftende medlemmer«) Digipolis, der er en offentligretlig juridisk person, organiseret som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver med status som juridisk person, som fik overdraget udførelsen af forvaltningsopgaver.

15 Artikel 2 i Digipolis' vedtægter foreskrev, at Digipolis var underlagt bestemmelserne i dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde.

16 I henhold til artikel 4 i Digipolis' vedtægter var denne sammenslutnings vedtægtsmæssige formål forvaltning, drift, udvikling og fremme af telematik og anvendelserne heraf. Digipolis skulle fremover fungere som et strategisk instrument for hver af sine medlemmer. Til dette formål skulle den koordinere sin politik, strategi og arbejdsmåde med medlemmernes. Disse skulle i denne forbindelse tilstræbe at undersøge gensidige synergimuligheder, gennemføre fælles projekter og organisere fælles telematiske tjenester, som for hvert enkelt medlem i driftsøkonomisk og funktionel henseende ville være bedre, end hvis medlemmerne organiserede disse ydelser hver for sig.

17 Artikel 7 i Digipolis' vedtægter bestemte i sin oprindelige affattelse, at de stiftende deltagere i Digipolis var byerne Gent og Antwerpen samt deres offentlige socialcentre.

18 Efter en ændring af artikel 7 i 2010 har de stiftende medlemmers eksterne selvstyrende institutioner kunnet tilslutte sig sammenslutningen, hvilket Autonoom Gemeentebedrijf Stedelijk Onderwijs Antwerpen (den selvstyrende kommunale uddannelsesinstitution i byen Antwerpen, Belgien), Autonoom Gemeentebedrijf Kinderopvang Antwerpen (den selvstyrende kommunale børnepasning i byen Antwerpen, Belgien), Autonoom Gemeentebedrijf voor Stadsontwikkeling Antwerpen (den selvstyrende kommunale forvaltning af byudvikling i byen Antwerpen, Belgien), Zorgbedrijf Antwerpen (forvaltning af socialmedicinske hjælpetjenester i byen Antwerpen, Belgien) og Autonoom Gemeentebedrijf Stadsontwikkeling Gent (den selvstyrende kommunale forvaltning af byudvikling i byen Gent, Belgien) (herefter samlet »de tiltrådte medlemmer«) har gjort.

19 Digipolis leverede telematikydelser og leverede dertil knyttet IT-udstyr til sine medlemmer og til tredjepersoner.

20 Efter en afgiftskontrol vedrørende årene 2014-2016 fandt Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed, at de vederlag og bidrag, der blev faktureret de tiltrådte medlemmer, dvs. de medlemmer, der ikke var offentlige organer omfattet af anvendelsesområdet for momslovens artikel 6, skulle pålægges moms. Ifølge Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed skulle de tiltrådte medlemmer i deres egenskab af eksterne selvstyrende institutioner nemlig anses for afgiftspligtige personer som omhandlet i momslovens artikel 4.

21 Der blev henholdsvis den 15. december 2017 og den 9. januar 2018 udfærdiget et notat og et supplerende notat med justerede beløb, hvorved Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed pålagde Digipolis at betale skyldig moms for årene 2014-2016 med tillæg af en bøde og renter.

22 Henset til momsforvaltningens stillingtagen vedrørende årene 2014-2016 betalte Digipolis moms for årene 2017-2020 af de vederlag, der blev faktureret de tiltrådte medlemmer, og udøvede den dertil svarende fradragsret. I momsangivelserne for november og december 2020 anmodede Digipolis imidlertid om tilbagebetaling af den betalte moms. Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed afslog denne anmodning ved afgørelse af 24. februar 2021.

23 Digipolis anlagde søgsmål ved rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, tingstedet i Antwerpen, Belgien) den 7. oktober 2020 (angående årene 2014-2016) og den 19. marts 2021 (angående årene 2017-2020) med påstand om, i det væsentlige, tilbagebetaling af beløb betalt for disse år.

24 I 2020 overdrog Digipolis sin virksomhed til dels Digipolis Antwerpen, dels District09. Den 1. januar 2021 blev Digipolis opløst, og der blev indledt en procedure for likvidation af selskabet. Likvidationen blev afsluttet den 30. juni 2021.

25 Ved dom af 7. oktober 2022 fastslog rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, tingstedet i Antwerpen), at momskravet for årene 2014-2016 var ugrundet, og pålagde Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed at tilbagebetale de omtvistede beløb med tillæg af morarenter. For så vidt angik regnskabsårene 2017-2020 fastslog denne ret, at de transaktioner, som Digipolis havde udført for sine medlemmer, ikke var omfattet af momsens anvendelsesområde.

26 Rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, tingstedet i Antwerpen) anførte, at det var ubestridt mellem parterne, at Digipolis kunne kvalificeres som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, og at »emanations«-teorien fandt anvendelse på de stiftende medlemmer, som var omfattet af anvendelsesområdet for momslovens artikel 6, således at denne sammenslutning handlede på vegne af disse offentlige institutioner. Denne ret lagde til grund, at Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed således havde medgivet, at de stiftende medlemmer havde givet afkald på deres regulerings- og forvaltningsrettigheder i forbindelse med telematiske tjenesteydelser og de dertil hørende anvendelser. Endvidere anførte rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen (retten i første instans i Antwerpen, tingstedet i Antwerpen), at det fremgik af artikel 10 i dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde, at ud over kommuner og provinser kunne samarbejdsstrukturer såsom selvstændige kommunale virksomheder tilslutte sig en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver. På dette grundlag fandt denne ret, at samtlige medlemmer af denne sammenslutning ved deres tiltrædelse af Digipolis bevidst havde givet afkald på deres regulerings- og forvaltningsrettigheder for så vidt angik telematiktjenester og de dertil hørende anvendelser. Digipolis handlede således ifølge denne ret som en forlængelse af sine medlemmer, og de transaktioner, som sammenslutningen foretog, var ikke afgiftspligtige, således at det ikke var fornødent at sondre mellem disse medlemmer, alt efter om de var momspligtige eller ej.

27 Belgische Staat/den føderale skatte- og afgiftsmyndighed har iværksat appel til prøvelse af dommen af 7. oktober 2022 ved hof van beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen, Belgien), som er den forelæggende ret.

28 Ifølge Hof van Beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen) er det ubestridt mellem parterne i hovedsagen, at »emanations«-teorien finder anvendelse på de stiftende medlemmer. Henset til den omstændighed, at de har givet afkald på deres regulerings- og forvaltningsrettigheder på området for telematiktjenester, handler Digipolis i stedet for de stiftende medlemmer og må således anses for deres forlængelse. Hof van beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen) har ligeledes anført, at parterne i hovedsagen er enige om, at de beløb, som de stiftende medlemmer af Digipolis har betalt til sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver, derfor ikke udgør prisen for en tjenesteydelse, men et økonomisk bidrag til udgifterne til udførelse af forvaltningsopgaver, hvorfor de ikke er momspligtige.

29 Tvisten mellem parterne i hovedsagen vedrører derimod spørgsmålet om, hvorvidt de ydelser, som Digipolis leverede til de tiltrådte medlemmer, skal anses for tjenesteydelser, som disse har leveret til sig selv med den konsekvens, at der ikke skal betales moms af disse ydelser, eller om der i denne henseende skal sondres mellem de af Digipolis' medlemmer, der er omfattet af anvendelsesområdet for momslovens artikel 6, og dem, der er afgiftspligtige i henhold til denne lovs artikel 4, således at de tjenesteydelser, der leveres til de tiltrådte medlemmer, skal pålægges moms.

30 På denne baggrund har hof van beroep te Antwerpen (appeldomstolen i Antwerpen) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Foreligger der en tilsidesættelse af [momsdirektivets] artikel 2, 9 og 13 [...] og af neutralitetsprincippet, såfremt disse bestemmelser [og dette princip] fortolkes således, at medlemmer, der har foretaget en overdragelse af [udførelsen af forvaltningsopgaver], som følge af deres tiltrædelse af en [sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver] ikke [er momspligtige], hvis de modtager tjenesteydelser fra [sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver], eftersom denne handler på sine medlemmers vegne i forbindelse med overdragelsen af [udførelsen af forvaltningsopgaver], således at ydelser, som den leverer til sine medlemmer, skal anses for at være ydelser til [sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver] selv, og der dermed ikke er tale om deltagelse i økonomisk virksomhed [eller] afgiftspligtige transaktioner?

2) Skal der i denne henseende i lyset af de nævnte bestemmelser sondres mellem medlemmer af [sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver] som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 13 [...] og medlemmer som omhandlet i dette direktivs artikel 9 og 132?«

Om de præjudicielle spørgsmål

31 Med de præjudicielle spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, 9 og 13 samt princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at disse bestemmelser og dette princip er til hinder for, at en offentligretlig juridisk person organiseret som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, hvis virksomhed består i at levere telematikydelser og i forbindelse hermed at levere IT-udstyr til sine medlemmer i forbindelse med en overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver, henset til belgisk afgiftspraksis, hvorefter disse ydelser anses for at være leveret til forvaltningen selv, anses for ikke at være momspligtig for så vidt angår de tjenesteydelser, som sammenslutningen leverer til sine medlemmer, og om der i denne forbindelse skal sondres mellem sammenslutningens medlemmer alt efter deres momsretlige status.

32 Med henblik på at give den forelæggende ret et hensigtsmæssigt svar skal det derfor undersøges, om en sammenslutning som Digipolis skal anses for en afgiftspligtig person i momsmæssig henseende, og om anvendelsen af den omhandlede belgiske afgiftspraksis kan have betydning for denne kvalificering.

33 Der er ved momsdirektivet indført et fælles momssystem, der bl.a. hviler på en ensartet definition af afgiftspligtige transaktioner (jf. i denne retning dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 49).

34 Det skal dels med henblik på at fastslå, om den virksomhed, en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, såsom Digipolis, udfører for sine medlemmer, er omfattet af momsdirektivet, undersøges, for det første om denne virksomhed udgør en levering af varer eller tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i dette direktivs artikel 2, stk. 1, litra a) og c), og for det andet om virksomheden er blevet udført på selvstændig vis i forbindelse med økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 9, stk. 1, således at nævnte sammenslutning har handlet i egenskab af afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 24). Dels skal det i givet fald undersøges, om samme direktivs artikel 13, stk. 1, som en undtagelse fra den almindelige regel om afgiftspligt, der er foreskrevet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, undtager en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, såsom Digipolis, fra at være afgiftspligtig for de omhandlede transaktioner, idet anvendelsen af sidstnævnte bestemmelse indebærer en forudgående konstatering af den pågældende virksomheds økonomiske karakter (jf. i denne retning dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 66).

Om der foreligger en levering af varer eller en ydelse af tjenester mod vederlag

35 For at sådanne transaktioner skal anses for at være blevet foretaget »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c), skal der ifølge fast retspraksis bestå en direkte sammenhæng mellem på den ene side leveringen af varerne eller ydelserne og på den anden side en modværdi, som den afgiftspligtige person faktisk har modtaget. En sådan direkte sammenhæng er godtgjort, såfremt der mellem den person, som leverer varerne eller ydelserne, og modtageren heraf består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det vederlag, som modtages af den, der foretager disse transaktioner, udgør den faktiske modværdi af den levering, som foretages til den nævnte modtager (dom af 30.3.2023, Gmina O., C-612/21, EU:C:2023:279, præmis 25, og af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem) C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 33). I øvrigt skal kriteriet om, at der skal foreligge et retsforhold, inden for rammerne af hvilket de omhandlede transaktioner og modværdien herfor finder sted, fortolkes under hensyntagen til samtlige omstændigheder i hvert enkelt tilfælde, således at princippet om afgiftsneutralitet ikke tilsidesættes, idet det skal tillægges en bred betydning (dom af 7.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 31).

36 For at vederlaget skal kunne anses for at være den faktiske modværdi af den leverede ydelse, skal det stå i et rimeligt forhold til den leverede ydelse, for så vidt som det ikke kun må udgøre en delvis betaling for de ydelser, som er leveret eller skal leveres, således at det bryder den direkte sammenhæng mellem disse ydelser og modydelsen. 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 nemlig 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 kriterier (jf. dom af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis).

37 Den direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og modydelsen afbrydes, når vederlaget ydes helt frivilligt og uden aftale, således at det i praksis er umuligt at fastlægge størrelsen heraf, eller når vederlagets størrelse er vanskelig at værdiansætte eller usikker, henset til omstændighederne

omkring dets fastsættelse (jf. dom af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 36 og den deri nævnte retspraksis).

38 Den omstændighed, at et vederlag ikke er fastsat i forhold til de individualiserede tjenester, men fastsættes forud som et fast beløb på årlig basis, påvirker derimod ikke i sig selv den direkte karakter af sammenhængen mellem leveringen af ydelserne og den modtagne modydelse (jf. dom af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

39 I det foreliggende tilfælde fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse og af de indlæg, der er indgivet til Retten, at Digipolis fra sine medlemmer modtog betalinger som modydelse for telematikydelser og dertil knyttede leveringer af IT-udstyr, som gjorde det muligt for sammenslutningen at dække sine omkostninger. Retsforholdet mellem Digipolis og dets medlemmer fulgte af sammenslutningens vedtægter, som skulle overholde dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde.

40 Som det fremgår af den i præmis 36-38 ovenfor nævnte retspraksis, er hverken den omstændighed, at de betalinger, der foretages til en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver som Digipolis, alene tjener til at dække denne sammenslutnings driftsomkostninger og ikke gør det muligt for den at opnå overskud, eller den omstændighed, at medlemmernes bidrag er fastsat på forhånd efter forskellige fordelingsnøgler og som faste beløb, til hinder for, at de transaktioner, som den nævnte sammenslutning gennemfører til fordel for sine medlemmer, kan anses for at være foretaget mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c).

Om momspligt for en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver som Digipolis

41 Momsdirektivet tillægger momsen et meget bredt anvendelsesområde. De ord, der anvendes i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, herunder ordet »enhver«, giver begrebet »afgiftspligtig person« en bred fortolkning, der er koncentreret om den uafhængige udøvelse af økonomisk virksomhed, således at enhver fysisk eller juridisk person – såvel offentligretlig som privat, og selv enheder uden status som juridisk person – der objektivt opfylder kriterierne i bestemmelsen, skal anses for momspligtige personer, og således at begrebet »økonomisk virksomhed« selv er defineret bredt som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder samt udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter for økonomisk virksomhed. Det er eksistensen af en sådan virksomhed, udøvet selvstændigt, der begrunder kvalifikationen som afgiftspligtig person (jf. i denne retning dom af 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, præmis 18 og 28 og den deri nævnte retspraksis).

Levering af varer eller tjenesteydelser som led i økonomisk virksomhed

42 Begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, har en objektiv karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis, og af 4.7.2024, Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, C-87/23, EU:C:2024:570, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

43 En virksomhed kvalificeres således generelt som økonomisk, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der foretager transaktionen, hvilket indebærer, at selve vederlaget skal have en varig karakter (jf. dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis, og af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

– *Kriteriet om varig karakter*

44 Spørgsmålet om, hvorvidt en virksomhed tilsigter en opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, er et faktuelt spørgsmål, der skal vurderes under hensyn til samtlige omstændigheder i sagen (jf. dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

45 Den omstændighed, at en virksomhed udøves i en på forhånd fastsat periode på nogle år, er ikke til hinder for, at den kan anses for at have varig karakter (jf. i denne retning dom af 2.6.2016, Lajvér, C-263/15, EU:C:2016:392, præmis 30, 33 og 37, og af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 45 og den deri nævnte retspraksis).

46 I det foreliggende tilfælde vidner det forhold, at Digipolis i henhold til sine vedtægter og i overensstemmelse med dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde blev stiftet for en periode på 18 år med henblik på at udøve virksomhed med telematik, for hvilken sammenslutningen i løbet af hele denne periode har modtaget betalinger fra sine medlemmer, om, at sammenslutningens virksomhed var af varig karakter som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i præmis 43 ovenfor.

– *Kriteriet om udøvelse af virksomhed mod vederlag*

47 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 der foretages en vurdering af samtlige de omstændigheder, hvorunder ydelsen blev leveret (dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 29, og af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 43).

48 En sammenligning mellem de omstændigheder, hvorunder den pågældende udfører den omhandlede tjenesteydelse, og de omstændigheder, hvorunder denne type tjenesteydelse normalt udføres – nemlig, i den foreliggende sag af en privat leverandør inden for telematikområdet – kan således udgøre en mulig fremgangsmåde ved afgørelsen af, om den pågældende virksomhed udgør økonomisk virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 30, og af 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 43).

49 I denne forbindelse kan det være relevant at tage hensyn til, om den person, hvis momspligt undersøges, deltager i det pågældende marked i forbindelse med udøvelsen af den pågældende virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 35).

50 Andre forhold, herunder bl.a. kundekredsens omfang og indtægternes størrelse, og navnlig spørgsmålet, om de kan dække udgifterne ved operatørens drift, kan sammen med andre omstændigheder tages i betragtning ved vurderingen (dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 31, og af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 44).

51 I den foreliggende sag fremgår det for det første af den objektive karakter af begrebet »økonomisk virksomhed«, at virksomheden skal betragtes »i sig selv« uafhængigt af sit formål eller sine resultater (jf. præmis 42 ovenfor). Det følger heraf, at såvel den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede ydelser blev udført i forbindelse med overførslen af forvaltningen af telematik fra Digipolis' medlemmer, som den omstændighed, at Digipolis skulle udøve denne virksomhed i stedet for sine medlemmer, for at de kunne opnå stordriftsfordele, og for at telematikvirksomheden kunne optimeres på det personalemæssige og funktionelle plan, er irrelevante.

52 Der er nemlig intet til hinder for, at virksomhed inden for telematikområdet kan udøves af private erhvervsdrivende på markedet.

53 For det andet bemærkes, at selv om Digipolis' virksomhed inden for telematikområdet hovedsageligt rettede sig mod dets medlemmer, og selv om kredsen af personer, der kan være medlemmer af en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, er strengt begrænset i henhold til dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde, fremgår det, at Digipolis lejlighedsvis også leverede tjenesteydelser til andre kunder. Den forelæggende ret har nemlig præciseret, at Digipolis ligeledes leverede tjenesteydelser til tredjemand.

54 For det tredje bemærkes, at selv om de finansielle bidrag, der blev fastsat årligt på forhånd og betalt af Digipolis' medlemmer til Digipolis, ikke skulle gøre det muligt for selskabet at opnå fortjeneste, skulle de imidlertid dække sammenslutningens omkostninger (jf. præmis 39 ovenfor).

55 De bidrag, der er betalt til Digipolis, kan derfor ikke sidestilles med et gebyr, hvis størrelse kun svarer til en lille del af de afholdte udgifter, hvilket kunne være til hinder for, at den i hovedsagen omhandlede virksomhed blev anset for en virksomhed, der udøves »mod vederlag« (jf. i denne retning dom af 29.10.2009, Kommissionen mod Finland, C-246/08, EU:C:2009:671, præmis 37, 38, 50 og 51, og af 30.3.2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

56 Hvad angår den omstændighed, som de sagsøgte i hovedsagen har påberåbt sig, at Digipolis hverken foretog en aktiv undersøgelse af markedet med henblik på at levere sine tjenesteydelser til tredjemand eller reklamerede, er det for det fjerde blevet fastslået, at det ikke kan udledes af retspraksis, at det er en nødvendig betingelse for, at en virksomhed vedrørende forvaltning af en fast ejendom kan anses for at blive udøvet med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter og således kan kvalificeres som »økonomisk«, at der skal være taget aktive skridt mod en økonomisk udnyttelse af grunde (jf. dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 74 og den deri nævnte retspraksis). Denne retspraksis kan, mutatis mutandis, overføres til telematikområdet.

57 Selv om de betingelser, hvorunder Digipolis udøvede sin virksomhed, der bestod i levering af telematiktjenester og den dermed forbundne levering af IT-udstyr, ikke på alle punkter er identiske med dem, hvorunder en sådan virksomhed udøves af en privat erhvervsdrivende, synes de at være tilstrækkeligt ensartede til, at denne virksomhed kan kvalificeres som virksomhed, der udøves mod vederlag.

Selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed

58 Som generaladvokaten har anført i punkt 54 i forslaget til afgørelse, skal kriteriet om selvstændighed i lighed med begrebet »afgiftspligtig person« gives en bred fortolkning.

59 De samme bedømmelseskriterier for betingelsen om selvstændig udøvelse af økonomisk virksomhed, der er foreskrevet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, kan anvendes på offentlige og private personer (dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 35).

60 Det skal med henblik på at fastslå, om en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver såsom Digipolis udøver økonomisk virksomhed selvstændigt, undersøges, om den under udøvelsen af sin virksomhed befinder sig i et underordnelsesforhold i forhold til sine medlemmer (jf. i denne retning dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 33).

61 For at bedømme, om der foreligger et underordnelsesforhold, skal det i denne henseende undersøges, om den pågældende person udøver sin virksomhed i eget navn, for egen regning og på eget ansvar, og om den pågældende selv bærer den økonomiske risiko, der er forbundet med udøvelsen af denne persons virksomhed (dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34, og af 21.12.2023, Administration de l'enregistrement, des domaines et de la TVA (Moms – bestyrelsesmedlem), C-288/22, EU:C:2023:1024, præmis 52).

62 Med henblik på at fastslå, om en given virksomhed er blevet udøvet selvstændigt af erhvervsdrivende, der ikke var integreret i den offentlige administration, har retspraksis taget hensyn til, at disse erhvervsdrivende ikke på nogen måde var hierarkisk underordnet i forhold til de offentlige myndigheder, og til den omstændighed, at de handlede for egen regning og på eget ansvar, at de frit tilrettelagde det daglige arbejde, og at de selv oppebar de gebyrer, som udgjorde deres indtægt (jf. dom af 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, præmis 34 og den deri nævnte retspraksis). Det fremgår ligeledes af retspraksis, at sammenfaldende økonomiske interesser blandt en gruppe og de personer, den består af, ikke er tilstrækkeligt til at fastslå, at denne gruppe ikke udøver sin virksomhed »selvstændigt« (dom af 17.12.2020, WEG Tevesstraße (C-449/19, EU:C:2020:1038, præmis 32).

63 Det fremgår ligeledes af retspraksis, at den omstændighed, at den pågældende person ikke handler i sit eget navn og for sin egen regning (jf. i denne retning dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 74-77), eller at vedkommende ikke påtager sig det økonomiske ansvar og den økonomiske risiko for den omhandlede transaktion (dom af 18.10.2007, van der Steen, C-355/06, EU:C:2007:615, præmis 23-26, og af 13.6.2019, IO (Moms – virksomhed som bestyrelsesmedlem), C-420/18, EU:C:2019:490, præmis 42 og 43), udelukker, at denne transaktion udøves selvstændigt.

64 Det følger ganske vist af fast retspraksis, at henset til momsdirektivets formål, som er at fastlægge afgiftsgrundlaget for momsen ensartet og efter EU-retlige regler, skal begrebet afgiftspligtig person fortolkes ensartet i alle medlemsstaterne og udelukkende bedømmes på grundlag af de kriterier, der er fastsat i momsdirektivets artikel 9, stk. 1 (dom af 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

65 Ikke desto mindre kan en hensyntagen til bestemmelserne i national ret være nyttig med henblik på under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende at afgøre, om de kriterier, der gør det muligt at fastslå, at der er udøvet selvstændig økonomisk virksomhed, er opfyldt (dom af 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, præmis 32). Selv om det i sidste ende tilkommer den nationale ret, der er enekompetent til at vurdere de faktiske omstændigheder og til at fortolke national ret, at afgøre, om den omhandlede virksomhed blev udført selvstændigt, har Retten – hvis opgave det er at give den forelæggende ret hensigtsmæssige svar – kompetence til på grundlag af det i hovedsagen oplyste samt de for Retten afgivne indlæg at vejlede den forelæggende ret på en sådan måde, at denne kan træffe sin afgørelse i den konkrete sag, der verserer for den (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 32, og af 3.4.2025, Grzera, C-213/24, EU:C:2025:238, præmis 33).

66 Selv om Digipolis i det foreliggende tilfælde udøvede sin virksomhed på grundlag af en overførsel af kompetencer fra sammenslutningens medlemmer, som ejede hele sammenslutningens kapital, og selv om dets ledelsesorganer bestod af repræsentanter for dets medlemmer, hvilket reelt begrænsede sammenslutningens selvstændighed, var den en offentligretlig juridisk person, der var uafhængig af sine medlemmer, og havde sine egne vedtægter, hjemsted, organer, kapital, formue, budget og ansatte. Det synes således at fremgå af disse omstændigheder, at sammenslutningen ikke var en intern struktur for sine medlemmer og ikke var en integreret del af dem, men at den rådede over en tilstrækkelig organisatorisk frihed med hensyn til menneskelige og materielle ressourcer i forbindelse med udøvelsen af sine aktiviteter.

67 Det var også Digipolis og ikke dets medlemmer, der deltog i den administrative procedure for afgiftsmyndigheden, og som anlagde sag for at forsvare sine rettigheder (jf. præmis 20-24 ovenfor).

68 Det tilkommer således den forelæggende ret at efterprøve, om Digipolis handlede i eget navn og for egen regning, således som det synes at fremgå af de forhold, der er nævnt i præmis 66 og 67 ovenfor.

69 Henset til Digipolis' status som juridisk person, sammenslutningens formue og kapital synes det endvidere at fremgå, at Digipolis udøvede sin virksomhed på eget ansvar, og at denne sammenslutning bar den økonomiske risiko, der var forbundet med udøvelsen af denne virksomhed, hvilket det imidlertid ligeledes tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

70 Under disse omstændigheder synes det at fremgå, at Digipolis udøvede sin virksomhed selvstændigt, således at denne sammenslutning opfyldte betingelserne for at blive kvalificeret som afgiftspligtig person.

Manglende afgiftspligt, som følge af at et offentligretligt organ udfører transaktioner i sin egenskab af offentlig myndighed

71 I henhold til momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første og andet afsnit, anses stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, medmindre deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

72 Som en undtagelse til den almindelige regel om momspligt for enhver økonomisk virksomhed skal denne bestemmelse fortolkes strengt (dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 77).

73 Det fremgår af selve ordlyden af momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, at to kumulative betingelser skal være opfyldt, for at reglen om fritagelse for afgiftspligt finder anvendelse: Den omhandlede virksomhed skal udøves af et offentligretligt organ, og dette skal handle i sin egenskab af offentlig myndighed (dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 78).

74 Hvad for det første angår den første af de betingelser, der nævnes i præmis 73 ovenfor, fremgår det af artikel 10 i dekret om regulering af tværkommunalt samarbejde, at to eller flere kommuner kan oprette en samarbejdsstruktur med status som juridisk person med henblik på at opfylde formål, der henhører under beslægtede områder. Det fremgår desuden af anmodningen om præjudiciel afgørelse og af uddraget af Digipolis' registrering i *Belgisch Staatsblad*, at Digipolis var en offentligretlig juridisk person organiseret som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver. Et organ som Digipolis synes således at opfylde definitionen af et offentligretligt organ som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

75 Det er i øvrigt allerede blevet fastslået, at en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver under belgisk ret, såsom Digipolis, synes at opfylde definitionen af et offentligretligt organ som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1 (dom af 27.4.2023, Fluvius Antwerpen, C-677/21, EU:C:2023:348, præmis 18 og 50).

76 Det skal imidlertid undersøges, om den anden betingelse i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, er opfyldt. Det er nemlig kun virksomhed, der udføres af et offentligretligt organ, der handler i sin egenskab af offentlig myndighed, der er fritaget for moms.

77 Hvad angår den anden betingelse, der er nævnt i præmis 76 ovenfor, er det fremgangsmåden ved udøvelsen af den pågældende virksomhed, som gør det muligt at fastlægge rækkevidden af de offentligretlige organers afgiftsfritagelse. Ved virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, forstås således den virksomhed, der varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, bortset fra virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende (jf. dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 78 og den deri nævnte retspraksis).

78 Det er ligeledes blevet fastslået, at den pågældende virksomheds genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af virksomheden indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder offentligretlige regler for virksomheden (jf. dom af 25.2.2021, Gmina Wrocław (Konvertering af en brugsret), C-604/19, EU:C:2021:132, præmis 79 og den deri nævnte retspraksis).

79 I det foreliggende tilfælde er der imidlertid intet i sagsakterne, der tyder på, at Digipolis i forbindelse med den pågældende virksomhed i forhold til sine medlemmer har gjort brug af sine beføjelser som offentlig myndighed. Digipolis synes tværtimod at have udøvet sin virksomhed på samme vilkår som private erhvervsdrivende, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve.

80 For det andet bemærkes, at eftersom telematikydelser kan udføres af private erhvervsdrivende, kan en afgiftsfritagelse for de sammenslutninger med ansvar for udførelsen af opgaver, såsom den i hovedsagen omhandlede sammenslutning, der udfører sådanne ydelser, føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve. Disse sammenslutninger skal i så fald i henhold til momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, anses for afgiftspligtige personer.

81 For det tredje kvalificeres offentligretlige organer, således som generaladvokaten med rette har anført i punkt 68 i forslaget til afgørelse, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, som afgiftspligtige personer, når de i ikke ubetydeligt omfang udøver de former for virksomhed, der er anført i bilag I til dette direktiv. Disse omfatter teleydelser. Det er imidlertid almindeligt anerkendt, at telematik kombinerer IT-udstyr med telekommunikationsmidler. Digipolis' retssuccessorer har i deres indlæg for Retten i øvrigt anført, at begrebet »telematik« betegner telekommunikations- og IT-virksomhed. Eftersom disse tjenesteydelser i den foreliggende sag blev leveret i en længere periode til Digipolis' medlemmer eller til tredjemand, og eftersom de udgjorde Digipolis' hovedaktivitet, kan de ikke anses for ubetydelige.

82 Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, synes således ikke at kunne finde anvendelse på den virksomhed, Digipolis udøvede over for sine medlemmer.

83 Det skal i øvrigt bemærkes, at det præjudicielle spørgsmål henviser til momsdirektivets artikel 13 i sin helhed, hvilken artikel ligeledes indeholder et stk. 2, hvorefter medlemsstaterne kan anse offentligretlige organers virksomhed for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, når denne virksomhed er fritaget i henhold til visse bestemmelser i dette direktiv, der opregnes i dette stk. 2. Det følger imidlertid af samme artikels stk. 1, andet og tredje afsnit, at en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver såsom Digipolis skal kvalificeres som afgiftspligtig person, uafhængigt af om dens virksomhed kan kvalificeres som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i nævnte artikel 13, stk. 1, første afsnit (jf. præmis 80 og 81 ovenfor).

Den mulige betydning af den momsretlige status af medlemmerne af en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, såsom Digipolis

84 For det første er det, som Digipolis med rette har gjort gældende, i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, kun levering af varer og ydelser, der foretages på en medlemsstats område »af« en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, der er momspligtig. Som generaladvokaten har anført i punkt 75 og 76 i forslaget til afgørelse, er det egenskaberne ved den person, der udfører de

pågældende transaktioner, og karakteren af denne persons virksomhed, som er afgørende for vurderingen af, om disse transaktioner er momspligtige, og ikke egenskaberne ved modtagerne af disse leveringer eller tjenesteydelser.

85 Det fremgår for det andet af den retspraksis, der nævnes i præmis 77 ovenfor, at det er fremgangsmåden ved udøvelsen af den pågældende virksomhed, som gør det muligt at fastlægge rækkevidden af de offentligretlige organers afgiftsfritagelse.

86 I den foreliggende sag er det således med hensyn til leveringerne af telematikydelser og de dertil knyttede leveringer af IT-udstyr, at det skal vurderes, om Digipolis opfyldte den anden betingelse i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit.

87 Som anført i præmis 79 ovenfor og med forbehold af den vurdering, som det tilkommer den forelæggende ret at foretage, er der imidlertid for det første intet, der gør det muligt at antage, at virksomhed, der for et offentligretligt organ består i at levere telematiktjenester og IT-udstyr, indebærer en udøvelse af offentlige myndigheders prærogativer. For det andet kan Digipolis' momsfritagelse ikke blot føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning, men disse former for virksomhed synes i sig selv at udelukke, at det offentligretlige organ, der udøver den, kan fritages for afgiftspligt (jf. præmis 80 og 81 ovenfor).

Fortolkningen af princippet om afgiftsneutralitet

88 Princippet om afgiftsneutralitet er udtryk for, at EU-lovgiver har overført det almindelige ligebehandlingsprincip til momsområdet. Det er bl.a. til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af moms (dom af 16.2.2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, præmis 88).

89 På baggrund af ovenstående analyse er det ufornødent at besvare spørgsmålet om Digipolis' momspligt i lyset af princippet om momsmæssig afgiftsneutralitet.

De eventuelle konsekvenser af »emanations«-teorien for afgiftspligten for en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, såsom Digipolis

90 Som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 57-61 i forslaget til afgørelse, medfører »emanations«-teorien i belgisk ret – for så vidt som den indfører en retlig fiktion, hvorefter en levering af tjenesteydelser fra en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver til sine medlemmer anses for en levering af ydelser, der foretages af disse sidstnævnte, til dem selv, og som således ikke er momspligtig – at der indføres en situation med afgiftsfritagelse, som ikke er foreskrevet i momsdirektivet, navnlig dettes direktivs artikel 11 og 13.

91 I denne henseende skal Digipolis – for så vidt som det fremgår af sagsakterne, at denne sammenslutning leverede ydelser mod vederlag og selvstændigt udøvede økonomisk virksomhed, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at efterprøve – principielt anses for en momspligtig person som omhandlet i momsdirektivet. Anvendelsen af »emanations«-teorien kan hverken rejse tvivl om denne kvalificering, der følger af momsdirektivet, eller bevirke, at de nævnte ydelser unddrages afgiftspålæggelse.

92 Henset til ovenstående betragtninger skal de præjudicielle spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, 9 og 13 skal fortolkes således, at

– en offentligretlig juridisk person, der er organiseret som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, hvis virksomhed består i at levere telematiktjenester og i forbindelse hermed at levere IT-udstyr til sine medlemmer i forbindelse med en overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver, skal anses for at være momspligtig, uden at der i denne henseende skal sondres mellem dens medlemmer på grundlag af deres momsretlige status, forudsat at disse tjenesteydelser foretages mod vederlag, og at denne sammenslutning selvstændigt udøver økonomisk virksomhed.

– En national afgiftspraksis, der fører til, at de nævnte tjenesteydelser betragtes som tjenesteydelser, der leveres af medlemmerne af sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver, til dem selv, kan ikke rejse tvivl om, at denne sammenslutning er momspligtig.

Sagsomkostninger

93 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Retten, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender

RETTEN (Afdelingen for Præjudicielle Sager)

for ret:

Artikel 2, 9 og 13 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

– **en offentligretlig juridisk person, der er organiseret som en sammenslutning med ansvar for udførelsen af opgaver, hvis virksomhed består i at levere telematiktjenester og i forbindelse hermed at levere IT-udstyr til sine medlemmer i forbindelse med en overdragelse af udførelsen af forvaltningsopgaver, skal anses for at være merværdiafgiftspligtig (moms), uden at der i denne henseende skal sondres mellem dens medlemmer på grundlag af deres momsretlige status, forudsat at disse tjenesteydelser foretages mod vederlag, og at denne sammenslutning selvstændigt udøver økonomisk virksomhed.**

– **En national afgiftspraksis, der fører til, at de nævnte tjenesteydelser betragtes som tjenesteydelser, der leveres af medlemmerne af sammenslutningen med ansvar for udførelsen af opgaver, til dem selv, kan ikke rejse tvivl om, at denne sammenslutning er momspligtig.**

Papasavvas Półtorak Sampol Pucurull

Steinfatt Valasidis

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 25. februar 2026.

Underskrifter