Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
J. KOKOTT
fremsat den 10. november 2022[1]

Sag C-612/21

Gmina O.
mod
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

(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, som organiserer udviklingen af vedvarende energi på kommunens område for beboerne mod et eget bidrag på 25% og får 75% af omkostningerne godtgjort af en tredjemand gennem et tilskud – transaktion, som foretages i egenskab af offentlig myndighed – ingen konkurrenceforvridning af en vis betydning«

I. Indledning

1. Støtte til vedvarende energi fra enhed i det kommunale selvstyre, såsom en kommune, forekommer netop nu ikke bare ønskværdigt, men rejser også interessante momsretlige spørgsmål. Hvis den pågældende beboer selv havde hyret en virksomhed til f.eks. at installere et solcelleanlæg, ville den momsretlige bedømmelse være klar. Virksomheden præsterer en afgiftspligtig og ikke-fritaget ydelse til beboeren (levering eller tjenesteydelse). Staten modtager den tilsvarende moms. Et statsligt tilskud til beboeren på 75% af omkostningerne ville ikke være relevant i momsretlig henseende.

2. Hvordan forholder det sig på den anden side, hvis en kommune organiserer og betaler for, at virksomheden opfører dette anlæg på grunde tilhørende en af kommunens indbyggere? Staten modtager også i dette tilfælde mindst én gang moms, nemlig fra installationsvirksomheden. Hvis kommunen modtager et tilskud fra statslige midler på 75%, og beboerne betaler ca. 25% som eget bidrag til kommunen, medfører dette da, at der opstår yderligere moms, eftersom kommunen udfører en yderligere afgiftspligtig og ikke-fritaget ydelse til beboeren?

3. Den herved opståede leveringskæde (ydelse fra installationsvirksomheden 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 summen af støtten og det eget bidrag er nøjagtig lige så stor som den indgående ydelse, er der tale om et nulsumsspil, som medfører store

[1] – Originalsprog: tysk.

administrative byrder. Hvis støtten sammenlagt med det eget bidrag er lavere (eller støtten ikke er omfattet af beregningsgrundlaget), vil dette indebære et for stort fradrag, som reducerer afgiftsprovenuet. Hvis støtten sammenlagt med det eget bidrag er større, vil det statslige støtteprogram generere yderligere afgiftsprovenu. Alle tre konsekvenser giver anledning til bekymring, navnlig henset til det af kommunen tilstræbte mål om at tilgodese almene hensyn vedrørende miljøbeskyttelse og energisikkerhed.

4. Den momsretlige bedømmelse af udviklingen af vedvarende energi ved hjælp af statslige midler rejser derfor nogle grundlæggende spørgsmål, som Domstolen også [2] skal besvare i forbindelse med denne anmodning om præjudiciel afgørelse. Det skal bl.a. afklares, hvorledes modtageren og leverandøren af en ydelse skal bestemmes. Spørgsmålet om, hvorvidt kommunen – såfremt den er leverandør af en ydelse – i et sådant tilfælde udøver økonomisk virksomhed, er ligeledes af principiel betydning. Hvis dette spørgsmål besvares bekræftende, skal det afgøres, om kommunen foretager transaktionerne til fremme af udviklingen af vedvarende energi i sin egenskab af offentlig myndighed, og om disse transaktioner fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

II. Retsforskrifter

A. EU-retten

5. Artikel 2, stk. 1, litra a) og c), i direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem [3] (herefter »momsdirektivet«) bestemmer følgende:

»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.«

6. Momsdirektivets artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»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.«

[2] – Lignende spørgsmål opstår i den parallelt verserende sag C-616/21.

[3] – 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).

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.

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 380-390, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

8. 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

9. 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«).

10. Momslovens artikel 29a, stk. 1, vedrører beregningsgrundlaget og bestemmer følgende:

»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 tredjemand 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.«

11. Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. Prawo ochrony środowiska (lov af 27.4.2001, miljøbeskyttelse, Dz. U. af 2020, position 1219, som ændret, herefter »lov om miljøbeskyttelse«) fastsætter i artikel 400a, stk. 1, følgende:

»Finansiering af miljøbeskyttelse og vandforvaltning omfatter: […]

21) projekter angående luftkvaliteten

22) fremme af brugen af lokal vedvarende energi og indførelsen af mere miljøvenlige energibærere […]«

12. Artikel 403, stk. 2, i lov om miljøbeskyttelse bestemmer følgende:

»Kommunernes egne opgaver omfatter finansiering af miljøbeskyttelse i det omfang, det er fastsat i artikel 400a, stk. 1, nr. […] 21-25, […] med en sats, der mindst svarer til størrelsen af provenuet fra gebyrer og bøder, som omtalt i artikel 402, stk. 4, 5 og 6, og som udgør indtægter til kommunernes budgetter, med afdrag af overskuddet fra disse indtægter, som overdrages til de regionale miljøbeskyttelsesfonde.«

III. Faktiske omstændigheder og anmodningen om præjudiciel afgørelse

13. Gmina O. (O. kommune, herefter »kommunen«) er en enhed i det kommunale selvstyre, der varetager sine egne opgaver. Den er desuden registreret som aktiv afgiftspligtig person for moms.

14. Den indgik en partnerskabsaftale med tre andre kommuner med henblik på gennemførelsen af et projekt angående etableringen af systemer for vedvarende energikilder på disse fire kommuners område (herefter »projektet«).

15. En af kommunerne indgik i egenskab af projektleder og på vegne af samtlige partnere en aftale med provinsen om medfinansiering af projektet. Midlerne stammer fra en EU-fond. Den opnåede støtte fordeles forholdsmæssigt mellem de respektive partnere.

16. Støtten er udelukkende bestemt til delvis dækning af støtteberettigede omkostninger. Det er op til de respektive kommuners skøn at beslutte, hvordan projektets øvrige omkostninger finansieres. Den af kommunen modtagne støtte omfatter omkostningerne i forbindelse med projektet og må kun anvendes til udgifter, som er nødvendige for projektets gennemførelse. Kommunen fik tilkendt en støtte, der svarer til 75% af projektets samlede støtteberettigede omkostninger.

17. Projektets hovedformål er at øge andelen af vedvarende energi i den samlede energiproduktion og at reducere emissionen af luftforurenende stoffer, fremme anvendelsen af solenergi og stimulere udviklingen af vedvarende energi blandt individuelle modtagere ved at etablere systemer for vedvarende energi, som er økologiske og mere miljøvenlige. Inden for projektets rammer gennemfører kommunen den af ministerrådet vedtagne »Energipolitik i Polen frem til 2030« af 10. november 2009, hvorefter vedvarende energi skal udgøre 20% af energiproduktionen.

18. Inden for projektets rammer skal der på ejendomme tilhørende beboere og juridiske personer etableres solcelleanlæg, luftvarmepumper til opvarmning af brugsvand og solvarmeanlæg. Kommunen indgik aftaler med fysiske personer (beboere) som ejendomsejere, der ønsker at drage fordel af udviklingen af vedvarende energi. Ejendomsejerne er forpligtede til at indbetale et eget bidrag til kommunens konto inden for den aftalte frist.

19. Ifølge den aftale, der er indgået med ejendomsejerne, skal samtlige systemer for vedvarende energi ejes af kommunen under hele projektforløbet, dvs. i fem år fra den dag, hvor kommunen modtog den sidste indbetaling i henhold til aftalen om medfinansiering og partnerskab. Efter denne periodes udløb skal ejendomsretten til systemet for vedvarende energi overdrages til

ejeren af ejendommen. Under projektforløbet vil ejendommens ejer ikke kunne afhænde systemet for vedvarende energi. Kommunen kan heller ikke afhænde eller demontere systemet under projektforløbet, idet dette kunne medføre risiko for, at kommunen vil være nødsaget til at tilbagebetale støtten. Ejerne vil uden yderligere gebyr kunne udnytte systemet for vedvarende energi i overensstemmelse med de i aftalen anførte vilkår. Kommunen er af hver ejendomsejer blevet bemyndiget til at repræsentere ejeren over for de kompetente administrative organer, når der søges om de i lovgivningen påkrævede tilladelser, som er nødvendige for etableringen af anlægget på vedkommendes ejendom.

20. Kommunen har forpligtet sig til at vælge en leverandør, fastsætte en tidsplan for arbejdet, udføre et løbende bygherretilsyn, deltage i afleveringsforretninger og forberede projektets finansopgørelse.

21. De bidrag, der betales af ejerne af ejendommene, er de eneste vederlag fra deres side, der betales til kommunen i forbindelse med projektets gennemførelse. Disse bidrag udgør en andel af de støtteberettigede omkostninger ved det pågældende system for vedvarende energi, som fastsættes af leverandøren, dvs. en andel af det vederlag, som leverandøren har ret til at modtage for det pågældende system. Denne andel udgør 25% af de støtteberettigede omkostninger, idet aftalen med ejendommens ejer også fastsætter den maksimale størrelse af bidraget som et fast maksimumbeløb. Dette betyder, at det effektive eget bidrag også kan udgøre mindre end 25% af de støtteberettigede omkostninger.

22. De beløb, som indbetales af ejendomsejerne, anvendes ikke til at dække omkostningerne til tilsyn og markedsføring. Disse støtteberettigede omkostninger dækkes af kommunens egne midler og af støtten. Systemerne for vedvarende energi vil blive etableret af leverandøren – en virksomhed valgt efter offentligt udbud i henhold til reglerne for offentlige indkøb.

23. Aftalen med leverandøren er udformet som en aftale mellem fem parter. Parterne består af leverandøren og de fire ordregivende kommuner. Aftalen angiver omfanget og typen af de systemer for vedvarende energi, som bliver fremstillet for de respektive kommuner. Hver kommune afregner hver for sig med leverandøren, således at denne udsteder fakturaer for de respektive kommuner i et omfang svarende til disses respektive ordrer.

24. Det er ikke muligt at opnå yderligere støtte, såfremt leverandøren kræver en højere pris end forventet. Støtten vil til gengæld være lavere, hvis den pris, som skal betales til leverandøren, bliver lavere end anført i anmodningen om støtte. Aftalen med provinsen om medfinansiering af projektet pålægger ikke kommunen at opnå egenbetaling fra ejendommenes ejere, og størrelsen af sådanne bidrag er heller ikke omhandlet i aftalen.

25. Støtten ydes med henblik på medfinansiering af de støtteberettigede omkostninger (herunder markedsføringsomkostningerne og omkostningerne ved tilsyn), som afholdes af kommunen inden for projektets rammer, og kommunen vil efterfølgende opgøre disse omkostninger over for den bevilgende institution. Det afgørende for støttens størrelse er størrelsen af de støtteberettigede udgifter, som afholdes af kommunen til indkøb i forbindelse med projektet.

26. Kommunen anmodede om en forhåndsbesked vedrørende sin forpligtelse til at betale moms for tjenesteydelserne i forbindelse med opførelsen af systemer for vedvarende energi. Det er kommunens opfattelse, at de leverede tjenesteydelser ikke er momspligtige, fordi de leveres i offentligt regi og ikke som led i en økonomisk virksomhed. Følgelig udgør bidragene og støtten ikke et vederlag for de leverede tjenesteydelser.

27. Skatte- og afgiftsmyndigheden har i sin bindende forhåndsbesked af 7. august 2019 om fortolkningen af momslovgivningen fastslået, at kommunens opfattelse er fejlagtig. Skatte- og afgiftsmyndigheden har angivet, at kommunen med hensyn til de angivne foretagender handler som momspligtig. Hverken den omstændighed, at kommunen udøver egne opgaver, eller projektets formål kan føre til en afgiftsfritagelse på momsområdet. Udøvelsen af de pågældende aktiviteter skal nemlig desuden være underlagt særlig offentligretlig regulering med hensyn til anvendelsen af myndighedsbeføjelser.

28. Kommunen anlagde søgsmål til prøvelse af denne forhåndsbesked. Retten i første instans forkastede søgsmålet. Ifølge rettens vurdering er den manglende ækvivalens med hensyn til de forskellige indbetalte beløb et kendetegn for samtlige civilretlige forhold, hvor prisen på en vare eller en ydelse er subsidieret. Retten tiltrådte heller ikke kommunens holdning, hvorefter de pågældende transaktioner ikke blev gennemført med gevinst for øje, men derimod for at øge andelen af vedvarende energi i den samlede energiproduktion. Det var rettens opfattelse, at det andet formål ikke udelukkede det første formål. Kommunen får – efter rettens opfattelse – 25% af de afholdte støtteberettigede omkostninger godtgjort af ejendomsejerne, og etableringen sker således ikke uden bidrag fra ejendomsejerne. Den omstændighed, at kommunen ikke opnår nogen gevinst, påvirker heller ikke vurderingen af, hvorvidt disse handlinger er omfattet af økonomisk virksomhed.

29. Kommunen har iværksat appel 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:

»1) 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 projekt, hvis formål er at fremme brugen af vedvarende energi, ved i henhold til civilretlige aftaler, som kommunen har indgået med ejere af ejendomme, at forpligte sig til at installere systemer for vedvarende energi på de pågældende ejendomme, og – efter en angiven periode er udløbet – til at overdrage ejendomsretten til disse systemer til ejerne af ejendommene?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, skal afgiftsgrundlaget som omhandlet i direktivets artikel 73 anses for at omfatte det af kommunen modtagne tilskud af EU-midler til gennemførelse af projekter for vedvarende energi?«

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. De præjudicielle spørgsmål

31. Efter ordlyden af de to 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 omstændigheder[4]. Den forelæggende rets hovedspørgsmål er imidlertid, hvorledes dette direktivs artikel 2, 9, 13 og 73 skal fortolkes med henblik på at kunne afgøre, om kommunen i den foreliggende sag overhovedet – således som skatte- og afgiftsmyndigheden har gjort gældende – har foretaget en afgiftspligtig levering eller tjenesteydelse, og hvad beregningsgrundlaget herfor er.

32. For at være omfattet af momsdirektivet skal kommunens aktiviteter i forbindelse med fremme af vedvarende energi udgøre en levering eller en ydelse, som den foretager over for beboerne *mod vederlag* [momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og 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 forbrug[5]. Derfor skal modtageren af ydelsen have opnået en fordel til forbrug. Dette gælder både for en levering og for en levering af ydelser som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og c).

34. Den fordel til forbrug, som kan være opnået i den foreliggende sag, består i etableringen af et system til vedvarende energi. Overdragelsen af dette system udgør en levering (momsdirektivets artikel 14), mens overdragelsen af brugsretten udgør en levering af ydelser (momsdirektivets artikel 24, stk. 1).

35. Det skal imidlertid afklares, hvem der har skaffet hvem denne fordel (levering eller ydelse). Det er muligt, at installationsvirksomheden har leveret en ydelse til kommunen, eftersom kommunen har tildelt ordren, betalt virksomheden og fået overdraget anlægget. Det er imidlertid også muligt, at virksomheden har leveret en ydelse til den beboer, på hvis grund anlægget etableres, og som i de næste fem år kan bruge det og herefter bliver ejer af anlægget, og som derfor afholder 25% af omkostningerne. I sidstnævnte tilfælde har kommunen ikke udført nogen afgiftspligtig transaktion. I førstnævnte tilfælde er det muligt, at der foreligger en yderligere ydelse fra kommunen til beboeren, eftersom der er blevet indgået en tilsvarende aftale med

[4] – Jf. bl.a. dom af 13.1.2022, Termas Sulfurosas de Alcafache (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).

[5] – 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«).

denne om opførelse, brugsret og senere overdragelse af anlægget. På grundlag heraf har kommunen opført anlægget for beboeren på dennes grund (gennem en indskudt underentreprenør), idet dette er blevet betalt af beboeren (25%) og provinsen (75%).

1. Indicier for bestemmelsen af leverandøren og modtageren af en levering

36. Eftersom momsen skal afgiftsbelaste 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 tredjemand [6]. Det forhold, at ikke blot beboeren, men også provinsen eller kommunen har erlagt en betaling, udelukker dermed ikke, at det lægges til grund, at der foreligger en levering af ydelser over for beboeren.

37. Eftersom den erhvervsdrivende, der foretager leveringen eller leverer tjenesteydelsen, inden for momsretten optræder som afgiftsopkræver for staten [7], skal der ved *bestemmelsen af leverandøren* principielt tages udgangspunkt i den person, der har modtaget modværdien. Kun denne person kan nemlig erlægge den i modværdien indeholdte moms til staten. For så vidt er det muligt at anse kommunen for leverandør, eftersom den modtager et vist beløb for opførelsen af anlæggene både fra beboeren og fra provinsen. Det er i denne forbindelse irrelevant, at kommunen ikke etablerer anlæggene med sit eget personale, men tildeler en privat aktør denne opgave. Indskydelsen af en underentreprenør som mellemled 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 dette [8].

38. Det forhold, at kommunen med sin fremme af udviklingen af vedvarende energi overtager en offentlig opgave (miljøbeskyttelse, energisikkerhed), er heller 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 lov [9].

2. Retsforholdet mellem leverandøren og modtageren af en levering eller en tjenesteydelse

39. 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 ydelser [10]. Domstolen lægger imidlertid til grund, at der

6 – 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).

7 – 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).

8 – 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).

9 – 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).

10 – 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.).

foreligger et sådant retsforhold, hvis der består en tilstrækkeligt direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi [11]. 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 transaktionerne [12]. I sidste ende tilkommer bedømmelsen af disse retsforhold og kontraktvilkår den forelæggende ret.

40. Her foreligger der en aftale mellem kommunen og installationsvirksomheden om opførelse og overdragelse af anlægget til kommunen. Der er altså uden tvivl tale om en ydelse fra installationsvirksomheden til kommunen. Ejeren af ejendommen har derimod åbenbart ikke nogen aftale med installationsvirksomheden. Der foreligger dog en aftale mellem kommunen og den enkelte beboer om brug af anlægget på vedkommendes grund og den senere overdragelse til den pågældende beboer. Dette viser, at kommunens opførelse og overdragelse af anlægget er vigtig for ejeren af ejendommen og således udgør en fordel til forbrug for vedkommende. Dette underbygges af den omstændighed, at ejeren af ejendommen til kommunen betaler en egen andel på 25% af omkostningerne til anlægget. Med hensyn til spørgsmålet om vederlaget kan den øvrige finansiering af anlægget i et omfang af 75% af omkostningerne, som forestås af en tredjemand, endda lades ude af betragtning.

41. Domstolen har nemlig allerede flere gange 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 kriterier [13]. For så vidt er en egen andel på 25% fra beboeren – som Polen har gjort gældende – tilstrækkelig til at lægge til grund, at der foreligger en levering eller ydelse mod vederlag fra kommunen til beboeren.

3. Delkonklusion

42. Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a) og 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 beboeren) og leveringen eller ydelsen (her kommunens opførelse, overdragelse af brugsretten og senere overdragelse af anlægget til en beboer), foreligger der også en ydelse (levering eller levering af ydelser) fra kommunen »mod vederlag«.

[11] – Dom af 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark (C-90/20, EU:C:2022:37, præmis 27), af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizia (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).

[12] – 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).

[13] – 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).

C. Begrebet økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9

43. Det er en forudsætning for, at kommunen har handlet som afgiftspligtig person, at den ved opførelsen, overdragelsen af brugsretten og den senere overdragelse af anlægget i det konkrete tilfælde også 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.

44. 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 resultater [14].

45. 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 det imidlertid uklart, om overdragelse af brugsretten til anlæggene i fem år med efterfølgende overdragelse overhovedet kan anses for »udnyttelse af […] goder« [15]. Der forekommer mig i sidste ende snarere at være tale om en overdragelse af goder. I øvrigt synes en udvikling af systemer for vedvarende energi, som er planmæssig og tiltænkt en vis varighed, hos et større antal personer på hele kommunens område at have tilstrækkelig varig karakter. Kommunens program for fremme af udviklingen af vedvarende energi var i hvert fald en del af »Energipolitik i Polen frem til 2030«.

46. Det fremgår også 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 *samtlige de omstændigheder*, hvorunder ydelsen blev leveret [16].

47. 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.

48. 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.

[14] – 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:2021:13269, 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).

[15] – 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.).

[16] – 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, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 34), og af 26.9.1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 27).

49. I modsætning til et abstrakt begreb er en typologisk omskrivning mere åben [17]. Tilhørsforholdet til typen skal ikke nødvendigvis bestemmes ved en logisk, abstrakt subsumption, 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.

50. 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 driftsomkostninger [18]. Det samme gælder indtægternes størrelse og andre elementer såsom kundekredsens omfang [19]. Den omstændighed, at hver enkelt tjenesteydelse individuelt betragtet 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 driftsomkostninger [20]. Dog har 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 driften [21].

51. 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 kapitalselskab. 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 virksomhed [22]. Domstolen havde allerede fulgt denne typologiske tilgang i Gemeente Borsele-dommen [23] og tidligere i Enkler-dommen [24].

52. Ved en betragtning af kommunens virksomhed i den foreliggende situation fremgår der – i modsætning til den polske skatte- og afgiftsmyndigheds opfattelse – visse forskelle i forhold til en typisk afgiftspligtig person med et sammenligneligt erhverv (her »erhvervet installatør af solcelleanlæg«). For det første udøver kommunen ikke nogen egen virksomhed for at levere disse ydelser. Den stiller hverken eget personale eller en sammenlignelig distributionsstruktur til rådighed. Derimod indgås aftalerne kun med de af kommunens indbyggere, der ønsker at drage fordel af udviklingen af vedvarende energi og retter henvendelse til kommunen herom. Disse beboere kan indledningsvis udnytte anlægget mod et relativt lavt eget bidrag og får det overdraget efter fem år. Kommunen organiserer den øvrige finansiering gennem et statsligt organ, som overtager en stor del af omkostningerne. Ligeledes organiserer den, at en privat

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

18 – 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 Településszolgáltatási Nonprofit Kft. (C-182/17, EU:C:2018:91, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis).

19 – 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, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, præmis 38), og af 26.9.1996, Enkler (C-230/94, EU:C:1996:352, præmis 29).

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

21 – 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).

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

23 – 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.).

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

virksomhed overtager etableringen af anlægget. Denne private virksomhed udvælges ved en offentligretlig udbudsprocedure. Dette svarer ikke til den fremgangsmåde, der typisk følges af en installatør af solcelleanlæg ved udvælgelsen af en underentreprenør.

53. Kommunens virksomhed består således kun i at organisere og sikre finansieringen og gennemførelsen af en privat aktørs opførelse af nye anlæg til produktion af vedvarende energi på kommunens område. Dette omfatter navnlig løbende bygherretilsyn og finansopgørelse. Disse organisationsydelser afregnes højst forholdsmæssigt; provinsen godtgør maksimalt 75% af de støtteberettigede omkostninger. Beboeren bidrager med maksimalt 25% af den indskudte »underentreprenørs« omkostninger. En typisk virksomhed ville derimod netop lægge disse organisationsomkostninger plus en profitmargen til prisen for sin ydelse. Med sine organisationsydelser, som udføres via et mellemled, konkurrerer kommunen i hvert fald ikke med andre private udbydere.

54. En økonomisk aktør stiller typisk heller ikke sådanne anlæg til rådighed på så gunstige vilkår (maksimalt 25%), navnlig ikke hvis den forudgående ydelse (etableringen af anlægget) tidligere udelukkende er blevet indkøbt hos en tredjemand til markedspris.

55. Også under hensyntagen til betalingerne fra provinsen, som overtager 75% af de støtteberettigede omkostninger, er et vederlag, der højst dækker omkostningerne, fortsat forbundet med en usikkerhed, som er atypisk for en »normal« afgiftspligtig person. Spørgsmålet om, hvorvidt og i hvilket omfang tredjemanden godtgør de opståede omkostninger, forbliver nemlig åbent indtil tredjemandens (her provinsens) efterfølgende afgørelse. Kommunen udviser ikke noget forretningsmæssigt initiativ og har heller ikke mulighed for en fortjeneste [25], således som Kommissionen med rette har gjort gældende. Kommunen har altså kun risiko for tab. 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 fortjeneste.

56. Heller ikke bevæggrunden for kommunens aktivitet er af økonomisk karakter. Det tilsigtes ikke at generere yderligere indtægter eller at maksimere eksisterende fortjenester eller i det hele taget at opnå overskud. Derimod fokuseres der på almene hensyn (miljøbeskyttelse og energisikkerhed) til gavn for alle. En typisk afgiftspligtig person handler anderledes.

57. De omstændigheder, hvorunder den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse udføres, adskiller sig således fra de omstændigheder, hvorunder etableringen af anlæg til produktion af vedvarende energi sædvanligvis udføres. Kommunen tilbyder i dette tilfælde ikke tjenesteydelser på det almindelige marked for sådanne installationer, men fremstår derimod selv som den endelige forbruger heraf. Den køber disse installationer hos den installationsvirksomhed, den handler med (sammen med de øvrige deltagende kommuner), og stiller dem til rådighed for indbyggerne på kommunens område med henblik på at nå eller at fremme miljøbeskyttelsesmålene og nu også energisikkerheden [26].

58. 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

[25] – 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).

[26] – 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).

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«

59. 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 om de udøver økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9.

1. Karakteren af og formålet med momsdirektivets artikel 13

60. Momsdirektivets artikel 13 er ikke en afgiftsfritagelse[27], 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.

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

62. Denne undtagelsesbestemmelse for offentligretlige organer hviler efter min opfattelse på den præmis, at det ikke er påkrævet på ny at afgiftspålægge virksomhed, som staten udøver som afgiftskreditor og i sin egenskab af offentlig myndighed, med henblik på at sikre konkurrenceneutraliteten[28]. 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)[29], idet den korrekte afgiftsbelastning af den endelige forbruger ikke kan afhænge af, om forsyningen af forbrugeren gennemføres i egenskab af offentlig myndighed eller ej.

63. 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,

[27] – 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).

[28] – 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.).

[29] – 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.).

hvorfor det næppe er meningsfuldt at tale om statens selvbeskatning. Såfremt der alligevel opstår konkurrenceforvridning 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

64. 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 erhvervsdrivende [30]. Det eneste kriterium, der kan anvendes til en sikker adskillelse af disse to former for virksomhed, er derfor den retlige ordning, der ifølge national ret finder anvendelse [31]. 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 kriterium [32]. Domstolens praksis synes i denne henseende primært at lægge vægt på retsgrundlagets offentligretlige eller privatretlige karakter.

65. I den foreliggende sag har kommunen formentlig handlet inden for rammerne af civilretten. Kommunens aftale med beboeren synes at være en »normal« civilretlig aftale, som fastlægger betingelserne for kommunens ejendomsforbehold i de næste fem år, beboerens brugsret i denne periode og overdragelsen af ejendomsretten til dette anlæg efter udløbet af denne periode. Dermed har kommunen ikke udøvet virksomhed som offentligretligt organ på grundlag af sin særlige retlige status. I så fald finder momsdirektivets artikel 13 – i modsætning til kommunal fjernelse af asbest i sagen Gmina L. [33] – ikke anvendelse.

66. Jeg finder det imidlertid tvivlsomt, at det er Domstolens hensigt, at anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 13 faktisk alene skal afhænge af retsgrundlagets karakter. Den har ganske vist udtalt, at det eneste kriterium, der kan anvendes til en sikker adskillelse af disse to former for virksomhed, er den retlige ordning, der ifølge national ret finder anvendelse [34]. Samtidig har den dog ligeledes fremhævet, at virksomhed, der udøves af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlig myndighed, ikke er virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende [35].

67. Som anført i forbindelse med bedømmelsen af den økonomiske virksomhed har kommunens virksomhed i den foreliggende sag dog visse særlige kendetegn, som en privat erhvervsdrivendes virksomhed ikke ville udvise. Efter min opfattelse er dette i den foreliggende sag allerede til hinder for, at der foreligger en økonomisk virksomhed (jf. punkt 43 ff. ovenfor), således at spørgsmålet om momsdirektivets artikel 13 ikke længere er relevant. Såfremt begrebet økonomisk virksomhed fortolkes bredt, idet det lægges til grund, at der foreligger økonomisk virksomhed i

[30] – 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).

[31] – 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).

[32] – 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).

[33] – Denne sag verserer under sagsnr. C-616/21. Jf. herom mit forslag til afgørelse af dags dato.

[34] – 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).

[35] – Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 21), af 14.12.2000, Fazenda Pública (C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17), og af 12.9.2000, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 50).

den foreliggende sag, bør der i det mindste kunne tages hensyn til de førnævnte særlige kendetegn inden for rammerne af momsdirektivets artikel 13. Dette er imidlertid kun muligt, hvis det er irrelevant herfor, på hvilket retsgrundlag kommunen har handlet med beboeren.

68. En fremgangsmåde, hvorved der rent formelt tages udgangspunkt i retsgrundlaget, er endvidere tvivlsom, eftersom det i nogle medlemsstater er muligt for de offentligretlige organer at indgå aftaler på grundlag af offentlig ret i stedet for civilretten. Momsdirektivets anvendelsesområde bør imidlertid ikke afhænge af valget af handlingsformen (offentligretlig eller civilretlig aftale), men derimod af materielle kriterier. Derfor bør det afgørende være retsforholdets genstand og kontekst og ikke dets kvalificering som offentligretligt eller privatretligt i henhold til den enkelte medlemsstats lovgivning.

69. Netop i den foreliggende sag kan det konstateres, at kommunen ved en materiel betragtning ikke har handlet under de samme retlige vilkår som andre private erhvervsdrivende, selv om den i sidste ende – så vidt det fremgår – har indgået en privatretlig aftale med beboeren. Indledningsvis varetages projektet af en sammenslutning af kommuner, som for overhovedet at kunne finansiere projektet har indgået en tilsvarende aftale om medfinansiering med en provins, der har modtaget EU-midler. Kommunens virksomhed er begrænset til uden vederlag at organisere fremme af udviklingen af systemer for produktion af vedvarende energi for forbrugeren (beboeren). Gennemførelsen forestås herefter ganske vist af en privat aktør, der imidlertid udvælges i henhold til offentlig ret (inden for rammerne af den offentlige udbudsret). Ved en samlet materiel betragtning kan det derfor konkluderes, at kommunen ikke har udøvet sin virksomhed under de samme retlige vilkår som andre private erhvervsdrivende, selv om aftalen med beboeren er en privatretlig aftale.

70. Ved en sådan samlet materiel betragtning finder momsdirektivets artikel 13, stk. 1, dermed principielt anvendelse, og kommunen skal ikke anses for at være en afgiftspligtig person.

3. Ingen konkurrenceforvridning af en vis betydning

71. 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 etablering af systemer for vedvarende energi.

72. 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 momsfritagelse kan medføre visse fordrejninger af konkurrencen [36]. 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.

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

73. 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 myndighed [37]. 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.

74. Disse afsnit bygger således på den samme logik, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet, hvorved forbrugeren opnår en fordel til forbrug, i princippet pålægges moms [38]. Derfor skal andet og tredje afsnit i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, fortolkes samlet [39]. 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 marked [40].

75. 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 fremme af vedvarende energi, udelukket, at der forårsages konkurrenceforvridning af en vis betydning.

76. 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 mellemled 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, energisikkerhed) – blot mellem installationsvirksomheden og den endelige forbruger (her den enkelte beboer) og refinansierer delvist sig selv med statslige midler fra et andet offentligretligt organ.

77. 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 installationsvirksomheden, taler ligeledes for, at momsdirektivets artikel 13 finder anvendelse på kommunens aktiviteter inden for rammerne af det konkrete støtteprogram.

[37] – 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).

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

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

[40] – 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

78. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at afgørelsen af, om der foreligger transaktioner, som er udøvet i egenskab af offentlig myndighed, skal foretages ved en samlet materiel betragtning. Derfor kan der ses bort fra, om aftalen med beboeren er af civilretlig karakter, men ingen andre dele af virksomheden i forbindelse med støtteprogrammet er blevet udøvet under de samme retlige vilkår som dem, der gælder for andre private erhvervsdrivende.

79. For det andet kan det 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.

E. Tilskuddet som en del af beregningsgrundlaget

80. Eftersom kommunen efter min opfattelse ikke har udøvet økonomisk virksomhed i den foreliggende sag, og momsdirektivets artikel 13, selv hvis det lægges til grund, at der foreligger økonomisk virksomhed, medfører, at kommunen ikke skal betragtes som afgiftspligtig person, er der efter inddragelsen af tilskuddet i beregningsgrundlaget ikke længere behov for at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

V. Forslag til afgørelse

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

»1) Artikel 2, stk. 1, litra a) og 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 for det første fortolkes således, at afgørelsen af, om der foreligger transaktioner, som er udøvet i egenskab af offentlig myndighed, skal foretages ved en samlet materiel betragtning. Derfor kan der ses bort fra, om aftalen med beboeren er af civilretlig karakter, men ingen andre dele af virksomheden i forbindelse med støtteprogrammet er blevet udøvet under de samme retlige vilkår som dem, der gælder for andre private erhvervsdrivende. For det andet er det 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.«