CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. ALBER

van 27 januari 2000 *

I — Inleiding

1. In het kader van deze niet-nakomingsprocedure verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat Ierland de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door de heffingen voor het gebruik van wegen en bruggen (tolgelden) niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen en dientengevolge de desbetreffende bedragen van de eigen middelen, vermeerderd met vertragingsrente, niet over te maken. [1]

2. Er zijn in Ierland twee openbare bruggen, voor het gebruik waarvan tol wordt geheven. Het betreft de East Link Bridge en de West Link Bridge, die ten oosten respectievelijk ten westen van Dublin liggen. De bevoegde autoriteiten kunnen de tolgelden zelf innen of dat aan derden overlaten, die dan als tegenprestatie het desbetreffende weggedeelte dienen te onderhouden. De geïnde tolgelden worden echter in geen van deze gevallen onderworpen aan de BTW.

II — Precontentieuze procedure

3. Bij brief van 3 maart 1987 attendeerde de Commissie de Ierse autoriteiten op het probleem van het heffen van BTW over tolgelden. Deze antwoordden bij brief van 14 december 1987.

4. Op 20 april 1988 zond de Commissie overeenkomstig artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) een aanmaningsbrief waarin zij zich op het standpunt stelde dat het niet heffen van BTW over de geïnde tolgelden voor het gebruik van de East Link Bridge in Dublin in strijd is met de artikelen 2 en 4, leden 1, 2 en 5, van de Zesde richtlijn. Op 17 oktober 1988 antwoordden de Ierse autoriteiten dat de betrokken tolgelden als prijs voor de huur van onroerende goederen waren aan te merken en uit dien hoofde waren vrijgesteld van BTW.

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — De Commissie heeft in dit verband om dezelfde reden ook tegen de Franse Republiek, het Verenigd Koninkrijk, het Koninkrijk der Nederlanden en de Helleense Republiek beroep ingesteld. Het betreft de zaken C-276/97, C-359/97, C-408/97 en C-260/98.
In tegenstelling tot de andere verwerende lidstaten heeft het Koninkrijk der Nederlanden de desbetreffende bijdragen uit hoofde van de eigen middelen aan de Commissie ter beschikking gesteld, onder voorbehoud van opheldering van de omstreden punten.
In de andere lidstaten worden of geen tolgelden geheven of worden ze aan de omzetbelasting onderworpen.
Daar in het Koninkrijk Spanje een verlaagd belastingtarief wordt toegepast, heeft de Commissie ook tegen die lidstaat beroep ingesteld (C-83/99).

5. Bij brief van 27 november 1987 wees de Commissie de Ierse autoriteiten erop dat de litigieuze BTW in aanmerking diende te worden genomen voor de berekening van het bedrag dat krachtens het stelsel van eigen middelen aan de Gemeenschap moest worden overgemaakt.

6. Op 22 april 1988 antwoordden de Ierse autoriteiten dat aangezien over de tolgelden voor de East Link Bridge geen BTW verschuldigd was, er evenmin aanvullende bijdragen aan eigen middelen verschuldigd waren.

7. Bij brief van 31 januari 1989 leidde de Commissie de niet-nakomingsprocedure inzake de eigen middelen van de Gemeenschappen in. Zij was van mening dat Ierland de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen door niet de nodige berekeningen te maken teneinde vast te kunnen stellen of en in welke mate voor de begrotingsjaren 1984 tot en met 1986 te weinig bijdragen aan eigen middelen uit de BTW waren betaald, en door deze gegevens niet ter beschikking van de Commissie te stellen. De Ierse autoriteiten werden daarom verzocht de nodige berekeningen te maken, de verschuldigde bedragen, vermeerderd met vertragingsrente vanaf 31 maart 1988, aan de Commissie over te maken en voor de volgende begrotingsjaren tot de beëindiging van de schending jaarlijks de nodige berekeningen te maken en die aan de Commissie mee te delen.

8. Bij brief van 4 oktober 1989 herhaalden de Ierse autoriteiten hun reeds naar voren gebrachte argumenten.

9. Bij brief van 19 oktober 1989 zond de Commissie het met redenen omkleed advies, waarin zowel de BTW-plicht als de problematiek van de eigen middelen aan de orde werd gesteld.

10. Met betrekking tot de eigen middelen antwoordde de Ierse regering bij brief van 23 mei 1990 en met betrekking tot de BTW-plicht bij brief van 12 oktober 1990, waarin zij stelde dat de uitzondering van artikel 4, lid 5 van de Zesde BTW-richtlijn van toepassing was.

11. De Commissie heeft beroep ingesteld, dat op 21 oktober 1997 ter griffie van het Hof is ingeschreven en waarin zij concludeert dat het het Hof behage:

1) vast te stellen dat Ierland, door in strijd met de artikelen 2 en 4, leden 1, 2 en 5, van de Zesde BTW-richtlijn over de tolgelden voor het gebruik van bestaande tolwegen en tolbruggen in Ierland geen BTW te heffen en als gevolg van deze schending de desbetreffende bedragen aan eigen middelen en vertragingsrente niet ter beschikking van de Commissie te stellen, de krach-

tens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

2) Ierland te verwijzen in de kosten.

12. De Ierse regering concludeert dat het het Hof behage:

1) vast te stellen dat Ierland, door over de tolgelden voor het gebruik van bestaande tolwegen en tolbruggen in Ierland geen BTW te heffen en als gevolg daarvan de desbetreffende bedragen aan eigen middelen en vertragingsrente niet ter beschikking van de Commissie te stellen, de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet heeft geschonden;

2) de Commissie te verwijzen in de kosten.

III — Wettelijk kader

1. *De heffing van de belasting over de toegevoegde waarde*

Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [2] (hierna: „Zesde richtlijn" of „richtlijn")

13. Artikel 2 van de richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...)"

2 — PB L 145, blz. 1.

14. Artikel 4, leden 1, 2 en 5, van de richtlijn bepaalt:

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

(...)

5. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D [3] genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 [4] (...), beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

3 — Bijlage D noemt in totaal 13 soorten werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld telecommunicatiediensten, levering van water, gas, elektriciteit, haven- en luchthavendiensten, exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen enz.

4 — In artikel 13, A, worden 17 belastingvrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang genoemd. Volgens dit artikel zijn van belasting vrijgesteld onder meer: de door openbare postdiensten verrichte diensten, de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, alsmede met de bescherming van kinderen en jongeren, voorts diensten die instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard ten behoeve van hun leden in het collectief belang verrichten, alsmede niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties.
Overige vrijstellingen gelden volgens artikel 13, B, voor handelingen ter zake van verzekering en herverzekering, verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede voor de verpachting en verhuur van onroerende goederen, behoudens vier uitzonderingen.

15. Artikel 13, B, bepaalt met betrekking tot overige binnenlandse vrijstellingen het volgende:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de lidstaten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

a) (...)

b) verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van:

1. het verstrekken van accommodatie (...) in het hotelbedrijf (...)
2. verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;
3. verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
4. verhuur van safeloketten.

(c) tot en met h) (...)"

2. *De eigen middelen*

a) Verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde [5]

16. Artikel 1 van deze verordening bepaalt:

„De BTW-middelen resulteren uit de toepassing van het overeenkomstig besluit 88/376/EEG, Euratom vastgestelde uniforme percentage op de overeenkomstig deze verordening bepaalde grondslag."

17. Artikel 2, lid 1, bepaalt:

„De grondslag van de BTW-middelen wordt bepaald aan de hand van de belastbare handelingen bedoeld in artikel 2 van richtlijn 77/388/EEG (...), met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 13 tot en met 16 van genoemde richtlijn vrijgestelde handelingen."

5 — PB L 155, blz. 9.

b) Verordening (EEG, Euratom) nr. 1552/89 van de Raad van 29 mei 1989 houdende toepassing van besluit 88/376/EEG, Euratom betreffende het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschappen [6]

18. Artikel 11 van deze verordening bepaalt:

„Elke te late boeking op de in artikel 9, lid 1, bedoelde rekening verplicht de betrokken lidstaat tot het betalen van rente ten belope van de op de vervaldag geldende rentevoet op de geldmarkt van deze lidstaat voor kortetermijnfinanciering, vermeerderd met twee punten. Deze rente wordt met 0,25 punt per maand vertraging verhoogd. De aldus verhoogde rente geldt voor de gehele periode van de vertraging."

c) Besluit 88/376/EEG, Euratom van de Raad van 24 juni 1988 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschappen [7]

19. Ontbrekende inkomsten uit eigen middelen uit de BTW moeten volgens dit besluit, in het kader van aanvullende financiering, worden gecompenseerd door eigen middelen gebaseerd op het bruto nationaal product, hetgeen leidt tot een herverdeling ten nadele van de andere lidstaten.

IV — Argumenten van partijen

20. Ten eerste wijst de Commissie erop dat het in Ierland van kracht zijnde tolstelsel aanvankelijk werd beheerst door de Local Government (Toll Roads) Act van 1979 en later door de Roads Act van 1993. [8] Krachtens die wettelijke regeling kan een dienst voor het wegverkeer (Road Authority) tol heffen voor het gebruik van bepaalde wegen. De hoogte van de tol wordt door deze dienst vastgesteld. Deze bevoegdheden worden uitgeoefend door lokale overheden, of, bij nationale wegen, door de nationale dienst voor het wegverkeer (National Roads Authority). Een dienst voor het wegverkeer kan met toestemming van het Ministerie van Milieu met derden een overeenkomst sluiten waarin wordt vastgelegd dat deze derde wordt belast met de financiering van een nieuwe weg en de heffing van tol. Een dergelijke overeenkomst kan geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verdeling van de kosten van aanleg en onderhoud van de weg.

6 — PB L 155, blz. 1.

7 — PB L 185, blz. 24, gedeeltelijk ingetrokken resp. gewijzigd bij besluit 94/728/EG, Euratom van de Raad van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 293, blz. 9).

8 — De sedert 1979 van kracht zijnde bepalingen zijn overgenomen in de wet van 1993. De Commissie is derhalve van mening dat de rechtssituatie sedert 1979 niet is gewijzigd.

21. Voorts is de exploitatie van een weg en het heffen van tol voor het gebruik ervan aan te merken als de exploitatie van een lichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Het betreft dus volgens artikel 4, lid 1, van de richtlijn een economische activiteit die door een belastingplichtige wordt uitgeoefend.

22. Of er sprake is van een economische activiteit, moet objectief worden vastgesteld, waarbij rekening moet worden gehouden met de economische realiteit. Gezien de feitelijke omstandigheden moet in het onderhavige geval derhalve worden uitgegaan van een economische activiteit. Deze wordt in casu ook onder bezwarende titel verricht, waarbij er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de betaalde tegenwaarde in de vorm van tol, aangezien door de gebruiker wordt betaald voor iedere keer dat hij gebruik wenst te maken van de desbetreffende weg.

23. Aangezien de begrippen „handeling" en „economische activiteit" in overeenstemming met het gemeenschapsrecht moeten worden geïnterpreteerd, kan niets het door de Commissie verdedigde standpunt wijzigen, zelfs niet wanneer de particuliere ondernemer activiteiten in het algemeen belang verricht.

24. In tegenstelling tot de opvatting van de Ierse regering komt de uitzondering van artikel 13, B, sub b, volgens welke verhuur en verpachting van onroerende goederen zijn vrijgesteld van BTW, evenmin in aanmerking. Volgens de Commissie onderstelt verhuur drie wezenlijke elementen: ten eerste moet er sprake zijn van een bepaald terrein of een bepaalde ruimte, die, ten tweede, voor een bepaalde duur en, ten derde, tegen betaling van een bepaald bedrag door de gebruiker aan de eigenaar door deze laatste ter beschikking wordt gesteld. Bij het passeren van een weg of brug ontbreekt echter reeds het tijdselement. Bovendien kan de gebruiker niet een bepaalde ruimte gebruiken en anderen uitsluiten van datzelfde gebruik. De betaling van tol verleent de gebruiker geen uitsluitend recht van gebruik van een zaak, maar verleent hem slechts het recht om een bepaalde weg te passeren. De begrippen „verhuur" en „verpachting" moeten worden uitgelegd in overeenstemming met hun algemene betekenis. Beide begrippen onderstellen een eigenaar/huurder-verhouding of in ieder geval een recht om de zaak te gebruiken. Aangezien de bepaling van artikel 13, B, sub b, een uitzondering is op de regel van de belastingplicht, dient zij strikt te worden uitgelegd.

25. Van een uitzondering krachtens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn is ook geen sprake, aangezien de exploitatie van infrastructuur tegen betaling van tol geen activiteit is van een publiekrechtelijk lichaam die dit als overheid verricht. Aangezien ook deze bepaling een uitzondering op de definitie van belastingplichtige inhoudt, dient zij eveneens restrictief te worden uitgelegd.

26. In dit verband betoogt de Commissie dat het krachtens de Ierse regelgeving mogelijk is dat niet onder het publiekrecht

vallende ondernemingen worden belast met de exploitatie van een weg en de heffing van tol. Het betreft dan particulieren die een economische activiteit verrichten.

27. Bovendien kunnen enkel publiekrechtelijke lichamen in aanmerking komen voor belastingvrijstelling en uitsluitend dan wanneer zij daadwerkelijk als overheid handelen.

28. Aangezien de weggebruiker in geval van tol wordt geconfronteerd met economische overwegingen (hoogte van de tol, tijdwinst en brandstofverbruik), neemt hij een economische beslissing, zodat het ter beschikking stellen van een weg en het heffen van tol geen specifieke taak is die als overheid wordt verricht. Ook al behouden de bevoegde autoriteiten het toezicht over alle ondernemingen die de infrastructuur exploiteren en de tol heffen, en stellen zij eveneens de hoogte van de tol vast, de economische activiteit wordt niet door als overheid handelende publiekrechtelijke lichamen verricht. Het betreft hier derhalve economische activiteiten die deel uitmaken van de particuliere sector. In het onderhavige geval is uitsluitend beslissend dat de belastbare activiteit bestaat in het ter beschikking stellen van infrastructuur tegen betaling van tol.

29. Met betrekking tot de eigen middelen volgt daaruit volgens de Commissie dat wegens het niet heffen van BTW over de tolgelden de desbetreffende berekeningsgrondslag niet juist is gekozen, met als gevolg dat bij de inning van eigen middelen van de Gemeenschap het evenwicht tussen de lidstaten is verstoord.

30. De Ierse regering is echter van mening dat de instanties die met de heffing van de tolgelden zijn belast, niet belastingplichtig zijn in de zin van de richtlijn. Krachtens artikel 4, lid 5, zijn activiteiten die als overheid worden verricht van belasting vrijgesteld, ook al worden zij onder bezwarende titel verricht. In het onderhavige geval handelden de Ierse autoriteiten als overheid bij de aanleg van openbare wegen en bruggen. Het garanderen van de financiering en het onderhoud van deze infrastructuur is een taak van de overheid. Krachtens de van toepassing zijnde Ierse regelgeving kan deze financiering ook door het heffen van tolgelden geschieden. Dat verandert echter niets aan het publiekrechtelijk karakter van deze activiteit.

31. Bovendien beschouwt de Ierse regering de terbeschikkingstelling van bepaalde wegeninfrastructuur tegen betaling van tol als verhuur en is zij derhalve van mening dat de regels inzake de vrijstelling op grond van artikel 13, B, sub b, van toepassing zijn.

32. De door de Commissie naar voren gebrachte wezenlijke elementen van verhuur zijn niet terug te vinden in de bepalingen van de richtlijn. In het onderhavige geval is er bovendien sprake van een begrensde ruimte — de weg of brug die

moet worden gepasseerd —, die voor een bepaalde tijd — de tijdsduur voor het afleggen van het traject — aan de gebruiker ter beschikking wordt gesteld.[9] Voor deze huur betaalt de gebruiker een vergoeding — de tol — waarvan het bedrag wordt vastgesteld door een overheidslichaam.

33. Weliswaar wordt de gebruiker geen recht op particulier gebruik verleend, maar een klassieke verhouding eigenaar/huurder is ook niet vereist, zoals blijkt uit de andere in artikel 13, B, sub b[10], opgenomen activiteiten. Dit zijn evenmin typische voorbeelden van verhuur en dus verzet niets zich ertegen ook het onderhavige geval onder dit begrip te scharen.

34. Wat de vrijstelling van de BTW-plicht betreft van als overheid handelende publiekrechtelijke lichamen, brengt de Ierse regering naar voren dat de gehele regelgeving met betrekking tot wegen en bruggen tot de bevoegdheid van de overheid behoort. De aanleg en het onderhoud van deze wegeninfrastructuur behoren tot de taken van de lokale of nationale overheden. Voor nationale wegen kan worden voorzien in het heffen van tol. In het kader van de overdracht van de bouw- en onderhoudswerkzaamheden van wegen en bruggen kunnen de autoriteiten de inkomsten uit de tolgelden geheel of gedeeltelijk aan derden afstaan. Nochtans mag de tol enkel door deze autoriteiten worden geheven, hetgeen derhalve een als overheid verrichte activiteit is.

9 — Het begrip „verhuur" omvat derhalve eveneens situaties die slechts kort duren.

10 — Voor de formulering van artikel 13, B, sub b, zie hierboven, punt 15.

35. Uitgangspunt bij de activiteit in kwestie is altijd een overheidslichaam. De met de heffing van tol belaste derden zijn niet zelfstandig actief. Het ter beschikking stellen van infrastructuur voor algemeen gebruik is en blijft de uitoefening van overheidsgezag door overheidslichamen. De gebruiker van de infrastructuur betaalt tol, omdat de overheid daar recht op heeft wegens het ter beschikking stellen van de infrastructuur.

36. Wanneer echter in het onderhavige geval de tolgelden niet behoeven te worden onderworpen aan de BTW, kan evenmin sprake zijn van een ontoereikende bijdrage van Ierland aan de eigen middelen van de Gemeenschap. Het beroep van de Commissie is derhalve wat dit middel betreft evenmin gegrond.

V — Beoordeling

1. *Heffing van BTW over tol*

37. Overeenkomstig de opzet van de richtlijn moet om te beginnen worden nagegaan of er sprake is van een aan BTW onderworpen dienst in de zin van artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn. Daarvoor moet het gaan om een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Vervolgens moet worden nagegaan of die dienst door een

belastingplichtige wordt verricht en, zo ja, of het om een economische activiteit gaat.

a) Onder bezwarende titel verrichte dienst

38. De dienst bestaat in casu in de terbeschikkingstelling van de infrastructuur.

39. Deze dienst wordt ook onder bezwarende titel — de geheven tol — verricht. Het Hof heeft met betrekking tot de vraag of een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, reeds overwogen dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde, wil een dienstverrichting belastbaar zijn. [11]

40. Dit rechtstreeks verband bestaat erin dat voor de terbeschikkingstelling tol wordt betaald, waarvan de hoogte weer afhangt van de categorie voertuig en de lengte van het traject.

41. Bij tol gaat het ook niet om een belasting, want een belasting is een prestatie in geld die geen tegenprestatie is voor een bepaalde dienst en door een publiekrechtelijk lichaam ter verkrijging van opbrengsten wordt opgelegd aan allen die voldoen aan de voorwaarden waaraan de wet de belastingplichtigheid verbindt. Daar in casu echter een concrete tegenprestatie in de vorm van de terbeschikkingstelling van bepaalde delen van de wegeninfrastructuur wordt verricht, gaat het om een heffing die als vergoeding voor de dienst moet worden gezien.

42. Derhalve is er sprake van een aan de BTW onderworpen dienst in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

b) Belastingplichtige

43. Volgens artikel 4, leden 1 en 2, van de richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit — en dat zijn alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter — verricht.

44. Volgens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn worden daarentegen de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Dat gaat ook op indien zij voor deze

11 — Arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 11).

werkzaamheden bijvoorbeeld heffingen, bijdragen of retributies innen.

aa) Als overheid verrichte werkzaamheid

45. Volgens de rechtspraak van het Hof moet voor de niet-belastingplichtigheid van publiekrechtelijke lichamen cumulatief aan twee voorwaarden zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van werkzaamheden als overheid. [12]

46. Enerzijds betekent dit dat de publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden zijn vrijgesteld, doch enkel voor die welke tegelijkertijd tot hun specifieke overheidstaak behoren, en anderzijds dat door een particulier verrichte werkzaamheden niet van BTW zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren. [13]

47. Voor de definitie van het verrichten van werkzaamheden als overheid kan niet het voorwerp of het doel van de werkzaamheid van het publiekrechtelijk lichaam als uitgangspunt worden genomen. Volgens de rechtspraak van het Hof dient voor de afbakening van de draagwijdte van de niet-belastingplichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen aansluiting te worden gezocht bij de modaliteiten van de uitoefening van de werkzaamheden. [14]

48. Het Hof heeft derhalve beslist dat de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde BTW-richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten als overheid, wanneer zij deze verrichten in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime. [15] Treden zij daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten op, dan kan niet van een werkzaamheid als overheid worden uitgegaan.

49. Daar overeenkomstig artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn ook die werkzaamheden als belastbaar worden beschouwd die krachtens de wet worden verricht, blijkt dat alleen het feit dat een werkzaamheid binnen de werkingssfeer van het publiekrecht valt, niet volstaat om aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling van artikel 4, lid 5, eerste alinea, te voldoen. Daar het bij die bepaling gaat om een uitzondering op de definitie van belastingplichtige, moet zij restrictief worden uitgelegd. Derhalve kunnen enkel die als overheid verrichte werkzaamheden worden geacht van de BTW te zijn vrijgesteld die tot de kernactiviteiten van de overheid

12 — Arresten van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655); 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471), en 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 12).

13 — Arrest Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 12, punt 21).

14 — Arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 15).

15 — Arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (aangehaald in voetnoot 12, punt 16).

behoren. Dit wordt ook bevestigd door artikel 4, lid 5, derde alinea, dat verwijst naar de in bijlage D genoemde werkzaamheden — zie supra, punt 14 —, waarvoor ook de overheid aan BTW onderworpen is.

50. De planning en de aanleg van wegen, bruggen en tunnels maken deel uit van de overheidstaken die tot de prerogatieven van de overheid behoren. Deze werkzaamheden betreffen een wezenlijk onderdeel en dus de kern van de overheidstaken. Zij kunnen als een deel van de openbaredienstverlening worden beschouwd. Treedt de staat hier op, dan moet ervan worden uitgegaan dat hij dit als overheid doet.

51. Het is juist dat de terbeschikkingstelling van wegen niet uitdrukkelijk als aan BTW onderworpen werkzaamheid wordt aangemerkt, zoals de levering van gas, elektriciteit en water in bijlage D. De kosteloze terbeschikkingstelling van de wegeninfrastructuur moet inderdaad als een overheidswerkzaamheid worden opgevat. Het staat nog te bezien of omgekeerd het als overheidstaak en met belastingmiddelen aangelegde wegennet in zijn totaliteit in de particuliere sector kan worden geëxploiteerd tegen een tolgeld, dat dan van allen wordt verlangd. In elk geval kan echter de selectieve — want aan kosten verbonden — terbeschikkingstelling van een beperkt traject niet worden beschouwd als een werkzaamheid die als overheid wordt verricht. De heffing van tol is weliswaar ook mogelijk voor een als overheid verrichte werkzaamheid, maar heeft op zich niet tot gevolg, zoals artikel 4, lid 5, eerste alinea, immers uitdrukkelijk bepaalt, dat deze verrichting belastbaar is. Er moet echter wel worden bedacht dat de gebruiker in het onderhavige geval de keuze heeft tussen het gebruik van een wegeninfrastructuur al dan niet tegen betaling van een heffing. Met de terbeschikkingstelling van het kosteloze wegennet is er in elk geval een einde gekomen aan de als overheid verrichte werkzaamheid, en de terbeschikkingstelling van bijkomende trajecten tegen betaling van tol moet daarentegen als een louter als particuliere onderneming verrichte werkzaamheid worden aangemerkt. Wie een bouwvergunning nodig heeft waarvoor moet worden betaald, heeft geen keuzemogelijkheid. Wie een studie volgt waarvoor allen lesgeld moeten betalen, heeft geen alternatief om hetzelfde doel — de concrete afsluiting van de studie met een diploma — te bereiken. In casu heeft de gebruiker echter een echte keuze tussen twee mogelijkheden om — zij het ook omslachtiger of langzamer — *hetzelfde* doel te bereiken. Het tolwegennet staat weliswaar ter beschikking van allen die bereid zijn daarvoor te betalen, maar ook alleen van hen. Daarin moet een selectie worden gezien die niets met optreden van de overheid van doen heeft. Het zijn met name redenen van economisch-financiële aard die tot de heffing van tolgeld leiden. De terbeschikkingstelling van een beperkt traject tegen betaling van tolgeld kan derhalve niet als een als overheid verrichte werkzaamheid worden beschouwd.

52. Artikel 4, lid 5, eerste alinea, kan dus geen toepassing vinden op het onderhavige geval, daar de terbeschikkingstelling van de infrastructuur tegen betaling van tol niet kan worden beschouwd als een werkzaamheid die als overheid wordt verricht. De met de heffing van de tol belaste lichamen moeten derhalve als belastingplichtigen worden aangemerkt.

bb) Economische activiteit

53. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de richtlijn wordt, zoals reeds vermeld, als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht.

54. Economische activiteiten worden in artikel 4, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn gedefinieerd als „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter".

55. Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer en heeft het een objectief karakter, daar de activiteit op zich wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit. [16]

56. Gaat men van een zo ruim begrip van de economische activiteit uit, dan is het niet vereist dat diensten primair of uitsluitend zijn afgestemd op het marktgebeuren of het economisch leven; het volstaat dat zij daadwerkelijk op enigerlei wijze verband houden met het economisch leven. [17] In het onderhavige geval zijn het de bevoegde autoriteiten of derden aan wie deze activiteit is overgedragen, die de wegeninfrastructuur tegen betaling van tol ter beschikking stellen.

57. Ook al geschiedt die overdracht naar publiekrecht en behoren de aan tol onderworpen trajecten tot het openbare wegennet, dit is irrelevant voor het onderzoek van de vraag of er sprake is van een economische activiteit. Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn kunnen belastbare diensten namelijk ook zijn het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet. Ook het objectieve karakter van het begrip economische activiteit pleit in casu voor een kwalificatie als economische activiteit, daar het gaat om de activiteit op zich, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat daarvan.

58. De inaanmerkingneming van de economische realiteit vormt een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW. [18] Voor het onderhavige geval betekent dit dat de weggebruikers tegen betaling van een heffing in de vorm van tol bepaalde delen van de wegeninfrastructuur ter beschikking worden gesteld. Het feit dat deze werkzaamheid door de desbetreffende lichamen

16 — Arresten Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 12); van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10), en 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

17 — Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 12 februari 1987 in de zaak Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 12, punt 22).

18 — Arrest van 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 23).

dus mede wordt verricht om daaruit opbrengsten te halen teneinde hun materiaalkosten te bestrijden en tegelijkertijd in hun inkomsten te voorzien, toont aan dat er in casu sprake is van een economische activiteit.

c) Verhuur

59. Nadat overeenkomstig het hierboven genoemde ervan moet worden uitgegaan dat het met de inning van de tolgelden belaste lichaam in principe belastingplichtig is, moet worden nagegaan of de activiteit in kwestie onder een van de vrijstellingen van artikel 13, B, sub b, kan vallen.

60. Krachtens dat artikel zou het ter beschikking stellen van infrastructuur tegen betaling van tol zijn vrijgesteld van de belasting, wanneer er sprake was van verhuur van onroerende goederen.

61. De toepasselijke bepalingen bevatten geen gemeenschapsrechtelijke definitie van dit begrip. Om de betekenis ervan nader te bepalen, dient derhalve te worden nagegaan in welke context het wordt gebruikt, rekening houdend met de systematiek van de Zesde BTW-richtlijn.

62. Uit de strekking van de richtlijn en de formulering van artikel 2 in het bijzonder valt af te leiden dat het basisbeginsel van de richtlijn zo moet worden begrepen dat alle leveringen van goederen en de diensten aan de BTW zijn onderworpen wanneer zij door een belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, voor zover zij niet uitdrukkelijk zijn vrijgesteld. De vrijstellingsbepalingen moeten daarom strikt worden uitgelegd, aangezien zij een uitzondering vormen op het basisbeginsel van de richtlijn.

63. Dit betekent derhalve dat in het onderhavige geval het begrip „verhuur van onroerende goederen" aan de hand van zijn gebruikelijke betekenis moet worden beoordeeld. Zo kan bijvoorbeeld niet iedere overeenkomst die ook elementen van het huurrecht bevat, automatisch onder dit begrip worden gerangschikt. Dat zou tot een ruime uitlegging van de belastingvrijstellingen leiden, wat juist niet is gewenst. Het aspect van huurovereenkomst dient dan ook te overwegen in de contractuele relatie.

64. Bij het ter beschikking stellen van wegeninfrastructuur tegen betaling van tol wordt echter niet voldaan aan deze voorwaarde. Weliswaar wordt een ruimtelijk afgebakend gebied (het af te leggen traject) voor een bepaalde tijd (de reistijd) tegen vergoeding ter beschikking gesteld aan de gebruiker. Het aspect van huurovereenkomst overweegt hier echter niet, aangezien de gebruiker slechts zo snel en veilig

mogelijk een bepaald traject wenst af te leggen. Het gebruik van de zaak is daarentegen van secundair belang.

65. In het onderhavige geval wordt een brug — volgens de argumentatie van de Ierse regering — niet slechts aan één persoon verhuurd, maar aan meerdere personen tegelijk. Daardoor hebben deze personen echter a priori geen uitsluitend recht van gebruik ten aanzien van de brug. Dit is geen situatie waarbij meerdere personen huurder van dezelfde zaak kunnen zijn. Automobilisten willen de brug niet gezamenlijk huren en hoofdelijk aansprakelijk zijn voor de huur, zoals bijvoorbeeld bij gemeenschappelijke woonruimte.

66. Er is ook geen sprake van huur en verhuur op grond dat de gebruiker noch het recht heeft zich te verzetten tegen ongeoorloofd gebruik door derden, noch de zaak in algemene zin kan gebruiken; zijn gebruiksrecht is beperkt tot de mogelijkheid het traject af te leggen.

67. De „overeenkomst" tussen partijen is primair ook niet zozeer gericht op het gebruik van een onroerend goed, als wel op gebruikmaking van één enkele dienst op dit onroerend goed. Voor de automobilist is het korte gebruik van het onroerend goed van secundair belang, aangezien hij vooral snel en veilig zijn bestemming wenst te bereiken.

68. Het argument van de Ierse regering dat de in artikel 13, B, sub b, van de richtlijn opgenomen activiteiten aantonen dat het begrip „verhuur" ruim kan worden opgevat, kan niet worden aanvaard. De aangehaalde voorbeelden zijn geen „ruim opgevatte" gevallen van huur en verhuur. Het kunnen bijzondere gevallen zijn; ze wijken echter niet wezenlijk af van de criteria van het algemene begrip huur. Zelfs wanneer dat wel het geval zou zijn, zou daaruit met betrekking tot de belastingvrijstelling niet tot de door Ierland getrokken conclusies kunnen worden gekomen. De vier „bijzondere gevallen van huur en verhuur" worden niet genoemd om duidelijk te maken dat het begrip „verhuur" ruim kan worden opgevat, maar omdat zij — als „uitzondering op de uitzondering" op de belastingvrijstelling van verhuur — aan de BTW zijn onderworpen. Juist omdat verhuur — als uitzondering op de regel — niet aan de BTW is onderworpen, moet het begrip „verhuur" strikt worden uitgelegd, zoals in de punten 61 en 62 is aangegeven.

69. In het onderhavige geval is er derhalve geen sprake van een van BTW vrijgestelde verhuur van onroerende goederen.

d) (Subsidiair) De concurrentievervalsingen

70. Volgens artikel 4, lid 5, tweede alinea, moeten de staat, de gemeenten en publiekrechtelijke lichamen zelfs voor handelingen die zij als overheid verrichten als belastingplichtige worden aangemerkt, wanneer hun

behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Dit subgeval zou op grond van voormelde overwegingen niet behoeven te worden onderzocht, daar van een niet als overheid verrichte werkzaamheid moet worden uitgegaan. Derhalve wordt het onderzoek slechts subsidiair verricht.

71. Er zou sprake zijn van concurrentievervalsing in voormelde zin wanneer het niet-belastingplichtige overheidslichaam met betrekking tot eenzelfde handeling met een belastingplichtige particulier zou concurreren en zijn dienst derhalve wegens de belastingvrijstelling goedkoper zou kunnen aanbieden. Bij de terbeschikkingstelling van een wegeninfrastructuur als de onderhavige bestaat er echter geen onder het privaatrecht vallende concurrentie, zodat er ook geen mededinging kan bestaan.

72. De door de Commissie genoemde voorbeelden van concurrentievervalsingen snijden hier geen hout. Enerzijds is de werkingssfeer van de richtlijn — blijkens een aantal bepalingen — tot binnenlandse verrichtingen beperkt. In casu valt er geen schending van de verplichting tot gelijke behandeling als eigen onderdanen te bespeuren. Anderzijds berusten voormelde gevallen van concurrentievervalsing — onmogelijkheid van aftrek van voorbelasting, respectievelijk kostenvoordeel — niet op de niet-belasting respectievelijk de belastingplicht, maar op een verkeerde toepassing van het recht. Wanneer de rechtspraak dit probleem heeft opgelost, zullen de lidstaten de BTW stellig op eenzelfde wijze heffen. (Hetzelfde zal dan ook voor de betalingen aan de eigen middelen gelden.) Wordt overigens de redenering van de Commissie gevolgd, dan zouden de concurrentievervalsingen het grootst zijn ten aanzien van de landen waar helemaal geen tolgeld voor wegen wordt geheven.

73. Van concurrentievervalsingen in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, die een reden zouden kunnen zijn voor behandeling als belastingplichtige, is dus geen sprake. Daarop komt het echter niet aan, zoals in de punten 37-68 is uiteengezet. In casu moet de handeling aan BTW worden onderworpen, omdat het bij de heffing van tol niet om een als overheid verrichte werkzaamheid gaat.

e) Voorlopige conclusie

74. Ierland is derhalve de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet nagekomen door in strijd met de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn de heffing van tol voor het gebruik van bruggen niet aan BTW te onderwerpen.

2. *De eigen middelen*

75. Volgens artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1553/89 wordt de grondslag van de BTW-middelen bepaald aan de hand van de belastbare handelingen bedoeld in artikel 2 van de Zesde richtlijn. De bijdragen aan de eigen middelen resulteren dan uit de toepassing van een vastgesteld uniform percentage op de aldus bepaalde grondslag.

76. Aangezien in het onderhavige geval diensten door belastingplichtigen werden verricht, hadden de tolgelden aan BTW moeten worden onderworpen. Aangezien dat echter niet heeft plaatsgevonden, konden de desbetreffende bedragen niet in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de grondslag van de BTW-middelen.

77. Er is dus sprake van schending van de gemeenschapsregels inzake de inning van de eigen middelen uit de BTW. Het is daarbij niet van belang of, zoals de Ierse regering opmerkt, de herberekening van de bijdragen aan de eigen middelen tot een verstoring van het financiële evenwicht van de Gemeenschap zou leiden. Volgens de relevante communautaire voorschriften is uitsluitend doorslaggevend dat deze eigen middelen aan de hand van de juiste grondslag worden bepaald en dat de overeenkomstige vorderingen (van de lidstaat) op de belastingplichtige worden vastgesteld. De lidstaten zijn derhalve verplicht de vereiste berekeningen uit te voeren, het resultaat aan de Commissie mee te delen en vervolgens de verschuldigde eigen middelen over te maken.

78. De gevorderde rente vindt haar grondslag in artikel 11 van verordening nr. 1552/89, waarin wordt bepaald dat elke te late boeking van de bijdrage aan de eigen BTW-middelen verplicht tot het betalen van vertragingsrente. Volgens de rechtspraak van het Hof is de vertragingsrente opeisbaar ongeacht de reden voor de te late boeking. [19]

3. *Beperking in tijd van de gevolgen van het arrest*

79. Nadat is vastgesteld dat Ierland zijn verplichtingen uit het EG-Verdrag niet is nagekomen, zou de vraag kunnen rijzen of de Commissie ook gerechtigd is de daaruit voortvloeiende vorderingen jegens Ierland voor de gehele betrokken periode geldend te maken.

80. Kenmerkend voor de niet-nakomingsprocedure is dat de lidstaat in geval van gegrondverklaring van het beroep alle maatregelen dient te treffen die nodig zijn om de niet-nakoming te beëindigen. Daarentegen kan het Hof, aangezien het daarbij

19 — Arrest van 22 februari 1989, Commissie/Italië (54/87, Jurispr. blz. 385, punt 12).

om een declaratoire uitspraak gaat, de betrokken lidstaat niet verplichten de schending te beëindigen of de litigieuze maatregel in te trekken of te wijzigen.

81. Het Hof is derhalve niet bevoegd Ierland formeel te veroordelen tot beëindiging van de onwettige situatie met betrekking tot de inning van de BTW. Het Hof kan evenwel in de niet-nakomingsprocedure de verplichting van Ierland tot beëindiging van de met het Verdrag strijdige situatie nader uiteenzetten.

82. Er dient dan ook te worden onderzocht wat de verplichting van Ierland om een eind te maken aan de schending van het Verdrag concreet inhoudt en welke rol de lange duur van de procedure daarbij speelt.

83. Aangezien de Commissie volgens de artikelen 155 EG-Verdrag (thans artikel 211 EG) en 169 van het Verdrag iedere haar bekend geworden schending van het Verdrag moet vervolgen, bestaat er in principe een verplichting tot vervolging. De Commissie beschikt echter over een zekere beoordelingsmarge in het bijzonder met betrekking tot het tijdstip waarop en de voorwaarden waaronder zij de verschillende stadia van de procedure van artikel 169 uitvoert. Ook wanneer zij in principe verplicht is te vervolgen, dient de Commissie er echter altijd voor te zorgen de lidstaten langs de gebruikelijke weg tot het herstellen van een verdragsconforme situatie te brengen. Het vroegst mogelijke moment waarop zij beroep kan instellen is na afloop van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn. Een uiterste termijn voor het instellen van beroep bij het Hof bestaat in principe niet. [20] Het is dus ter beoordeling van de Commissie op welk moment zij aansluitend aan het met redenen omkleed advies na afloop van de daarin gestelde termijn beroep instelt. [21] In extreme uitzonderingsgevallen, waarbij de Commissie zeer lang talmt met het instellen van beroep en ook overigens geen verdere stappen tegen de lidstaat onderneemt, is echter niet geheel uit te sluiten dat *verwerking* van het recht van beroep wordt aangevoerd, wat gevolgen zou hebben voor de ontvankelijkheid van het beroep. [22] In de rechtspraak van het Hof bestaat echter de tendens om verwerking van het recht van beroep van de Commissie af te wijzen. [23]

84. *Verjaring* van de vorderingen van de Gemeenschappen komt in casu evenmin in aanmerking. Enerzijds ontbreken toepasselijke gemeenschapsrechtelijke bepalingen betreffende de verjaring, en anderzijds is ook een overeenkomstige toepassing van de bepalingen van de lidstaten met betrekking tot de verjaring van belastingschulden niet mogelijk. Een verjaringstermijn dient, om aan zijn doel te beantwoorden, vooraf te worden vastgesteld. Daar het om een exceptie gaat, moet zij worden opgeworpen, hetgeen in casu niet is gebeurd. Aangezien ter zake niets is aangevoerd, behoeft dit punt niet verder te worden

20 — Arrest van 14 december 1971, Commissie/Frankrijk (7/71, Jurispr. blz. 1003, punten 5 en 6).

21 — Arresten van 1 juni 1994, Commissie/Duitsland (C-317/92, Jurispr. blz. I-2039, punt 4), en 10 mei 1995, Commissie/Duitsland (C-422/92, Jurispr. blz. I-1097, punt 18 met aanvullende verwijzingen).

22 — Arrest van 16 mei 1991, Commissie/Nederland (C-96/89, Jurispr. blz. I-2461, punten 15 en 16).

23 — Loc. cit., voetnoten 21 en 22.

onderzocht. Overigens was het in het kader van de niet-nakomingsprocedure evenmin mogelijk rechtstreeks een vordering in te stellen tot betaling van de bijdrage aan de eigen middelen.

85. De vorderingen van de Gemeenschappen tot betaling van de bijdragen aan de eigen middelen zouden echter *te laat* kunnen zijn ingesteld.

86. Om redenen van rechtszekerheid zou het in casu geboden kunnen zijn de gevolgen van de vaststelling van niet-nakoming van het Verdrag in de tijd te beperken, met het oog op de rectificatie van de jaarlijkse overzichten [24]. Het Hof heeft reeds erkend dat bij het ontbreken van regels met betrekking tot de verjaring een beroep kan worden gedaan op het beginsel van rechtszekerheid. [25]

87. Weliswaar voorziet het Verdrag niet uitdrukkelijk in een beperking in de tijd van de gevolgen van niet-nakomingsarresten. Dat is ook niet noodzakelijk, aangezien een arrest gewezen in een niet-nakomingsprocedure vanwege het declaratoire karakter ervan in de regel is gericht op de (toekomstige) opheffing van een met het Verdrag strijdige situatie. Dit soort procedures gaat niet over de geldigheid van een individuele beslissing, zoals het geval is met het beroep tot nietigverklaring, waarvoor een beperking in de tijd van de gevolgen is voorzien in artikel 174, tweede alinea, EG-Verdrag (thans artikel 231, tweede alinea, EG). Het beroep wegens niet-nakoming wordt normaliter ook niet ingesteld om schadevergoeding te vorderen in een individueel geval, waarop de verjaringsregeling van artikel 43 van 's Hofs Statuut-EG van toepassing is. Een niet-nakomingsprocedure heeft eerder een principiële vaststelling inzake de normatieve inhoud van het gemeenschapsrecht tot voorwerp. Het is in het belang van de rechtszekerheid wanneer het Hof bij een geschil tussen de Commissie en een lidstaat deze normatieve inhoud vaststelt. Het enkele tijdsverloop sedert het einde van de precontentieuze procedure doet dit belang niet fundamenteel afnemen. Indien zich gedurende deze periode feiten zouden voordoen die het belang van de vaststelling zouden reduceren, dan zou dit mogelijk tot niet-ontvankelijkheid van het beroep leiden, maar het recht op een dergelijke vaststelling, waarvan de erkenning te allen tijde opnieuw in rechte kan worden gevorderd, als zodanig niet beïnvloeden.

88. In het onderhavige geval gaat de vaststelling van de niet-nakoming echter samen met een vordering tot betaling van de Gemeenschappen op de verwerende lidstaten. De daaraan verbonden financiële gevolgen vereisen, mede met het oog op het beginsel van rechtszekerheid, enige specifieke overwegingen.

89. Tegen een beperking in de tijd pleit weliswaar in de eerste plaats dat volgens vaste rechtspraak van het Hof „in het bijzonder bij een regeling die financiële gevolgen kan hebben, rechtszekerheid en voorzienbaarheid (...) een dwingend ver-

24 — Artikel 7, lid 1, van verordening nr. 1553/89 bepaalt dat de lidstaten vóór 31 juli aan de Commissie een overzicht zenden waarin het totale eindbedrag van de voor het voorgaande kalenderjaar berekende grondslag van de BTW-middelen wordt vermeld.

25 — Arrest van 14 juli 1972, ACNA/Commissie (57/69, Jurispr. blz. 933, punten 29 en 31-33).

eiste is waaraan streng de hand moet worden gehouden".[26] Door het afwegen van aan de rechtszekerheid ontleende aspecten vermindert die zekerheid en voorzienbaarheid. Daar staat echter tegenover dat de aanzienlijke vertraging van de kant van de Commissie om de contentieuze fase van de niet-nakomingsprocedure in te leiden evenmin in overeenstemming is met de vereisten van rechtszekerheid en voorzienbaarheid.

90. Volgens de rechtspraak van het Hof mag een geschil tussen de Commissie en een lidstaat over de te innen eigen middelen er evenmin toe leiden dat het financiële evenwicht van de Gemeenschap wordt verstoord.[27] In het onderhavige geval zou een beperking in de tijd van de rectificatie tot gevolg kunnen hebben dat sommige lidstaten overeenkomstig het gemeenschapsrecht eigen middelen aan de Gemeenschap overmaakten, terwijl andere lidstaten daarvan werden vrijgesteld. Er moet ter zake echter worden vastgesteld dat de lidstaten die de overeenkomstige BTW hebben geheven en dienovereenkomstig een deel daarvan hebben overgemaakt, niet zijn benadeeld. Zij houden tenslotte dat deel van de BTW over dat het over te maken deel te boven gaat.

91. Een naheffing van BTW over de tolgelden voor het gebruik van wegen is daarentegen zowel in de praktijk als rechtens uitgesloten. In een geval als het onderhavige zou op grond van het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen ook volgens het recht van de lidstaten een naheffing van BTW zijn uitgesloten. Helemaal afgezien daarvan, zouden ook de praktische gevolgen van een naheffing van omzetbelasting voor het economisch verkeer ongepast zijn, aangezien de mogelijkerwijs te achterhalen belastingplichtigen gewoonlijk niet degenen zijn die de in de prijs begrepen belasting moeten betalen.

92. Uitsluitend de lidstaten die reeds alsnog bedragen hebben overgemaakt, zonder voordien de overeenkomstige BTW te hebben geheven, zouden zijn benadeeld. Er moet echter van worden uitgegaan dat dergelijke betalingen zijn gedaan onder voorbehoud van een overeenkomstige rectificatie van het jaarlijkse overzicht. Wanneer deze rectificatie wordt geweigerd, kunnen de betrokken lidstaten de alsnog betaalde bedragen terugvorderen.

93. Uit de termijn van artikel 9, lid 2, van verordening nr. 1553/89 valt af te leiden dat het risico van de lidstaten om uit onwetendheid niet geheven BTW-bedragen over te maken, beperkt moet blijven tot maximaal vier begrotingsjaren. Anderzijds komen de lidstaten in beginsel niet meer in aanmerking voor bescherming wanneer zij vóór afloop van de termijn kennis verkrijgen van de duidelijke grieven van de Commissie. De betrokken lidstaat draagt zelf de verantwoordelijkheid wanneer geen gevolg wordt gegeven aan de grieven van de Commissie en bijvoorbeeld in het algemeen geen BTW wordt geheven. Eenmaal op de hoogte van de grieven van de Commissie kan hij in principe zelf beoordelen welke

26 — Arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 23, evenals de aangehaalde verwijzingen).

27 — Arrest van 16 mei 1991, Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 22, punt 37).

verplichtingen er uit de BTW-richtlijnen voortvloeien en dienovereenkomstig handelen.

94. Verschillen de lidstaten daarentegen op goede gronden met de Commissie van mening over de vraag of bepaalde handelingen al dan niet aan de BTW moeten worden onderworpen, dan kan de praktische uitwerking van de rectificatieprocedure en in het bijzonder de toepassing ervan door de Commissie in voorkomend geval ongepaste gevolgen hebben. Aangezien de Gemeenschap een rechtsgemeenschap is, hebben de lidstaten er in principe recht op dat een geschil over de normatieve inhoud van de BTW-richtlijnen binnen een redelijke termijn aan het Hof wordt voorgelegd en door dit wordt beslist.

95. Daarbij komt dat de lidstaten het vraagstuk niet zelf kunnen oplossen wanneer de niet-nakomingsprocedure, zoals in het onderhavige geval, blijft steken in de precontentieuze fase. De Commissie is niet verplicht beroep in te stellen en de lidstaat kan niet opkomen tegen een met redenen omkleed advies. Tezamen zouden deze factoren een aansporing kunnen zijn om de niet-nakomingsprocedure te omzeilen. Een dergelijke opstelling van de Commissie zou overigens in tegenspraak zijn met de geest van de rectificatieprocedure.

96. In de relatie tussen de Commissie en de lidstaat moet ervan worden uitgegaan dat de verstreken begrotingsjaren zijn afgesloten en dat er geen rectificatie meer zal plaatsvinden.

97. Om te beginnen is het de vraag op welke periode het beroep van de Commissie betrekking heeft. Zij concludeert uitsluitend tot vaststelling van de niet-nakoming, zonder dat een bepaalde periode wordt aangegeven. Die conclusie moet worden geïnterpreteerd in het licht van de kennelijke bedoeling van de gewenste rechtsbescherming, met andere woorden: het doel van het beroep moet in overeenstemming met de motivering ervan worden vastgesteld.

98. Uit de bij de stukken gevoegde aanmaningsbrief van de Commissie van 20 april 1988 blijkt dat de grieven van de Commissie slaan op de periode vanaf 1984 tot en met de beëindiging van de gewraakte schendingen. Er moet derhalve van worden uitgegaan dat deze periode eveneens in het kader van het beroep in aanmerking moet worden genomen. Ook al heeft de Commissie tussen de afsluiting van de precontentieuze fase en het instellen van het beroep geen verdere stappen ondernomen met betrekking tot de daaropvolgende jaren, er moet van worden uitgegaan dat het haar bedoeling was de schendingen ook met het oog op die jaren te beëindigen. Er moet dus worden nagegaan in hoeverre de begrotingsjaren vanaf 1984 zijn afgesloten en de overeenkomstige jaaroverzichten niet meer kunnen worden gerectificeerd.

99. Artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, van verordening nr. 1553/89 bepaalt dat na 31 juli van het vierde jaar volgende op een bepaald begrotingsjaar, zijnde 43 maanden, het jaaroverzicht niet meer wordt gerectificeerd. Het jaaroverzicht van het begrotingsjaar 1984 kon dus na 31 juli 1988 niet meer worden gerectificeerd. Voor de daaropvolgende jaren geldt een overeenkomstige berekening. Voor de Commissie zou het dus niet meer mogelijk zijn geweest de eigen middelen te innen.

100. Het is echter onduidelijk hoe de uitzondering van artikel 9, lid 2, tweede zinsnede, moet worden begrepen. Met betrekking tot het jaaroverzicht dat niet meer kan worden gerectificeerd, wordt bepaald: „(...) behoudens op punten waarvan door de Commissie of de betrokken lidstaat vóór die datum kennis werd gegeven". Voor de begrotingsjaren 1984 tot 1990 zijn de problemen en de uiteenlopende rechtsopvattingen die eveneens aan dit beroep ten grondslag liggen, met Ierland besproken.

101. Er valt veel voor te zeggen artikel 9, lid 2, tweede zinsnede, zo uit te leggen dat uitzonderingen op de termijn van 43 maanden alleen dan mogelijk zijn wanneer partijen zich in de periode daarna zijn blijven inzetten om de ter sprake gebrachte problemen op te lossen. Indien er echter zonder rechtvaardiging gedurende een langere periode geen voortgang plaatsvindt in de procedure, dan zou het indruisen tegen de strekking van deze bepaling om haar verder toe te passen. In het onderhavige geval bestond er in de jaren 1990 tot 1997 tussen partijen geen bevredigende dialoog meer, die tot een oplossing van de problemen had kunnen leiden. De Commissie heeft tijdens de mondelinge behandeling desgevraagd verklaard dat zij de betrokken lidstaten regelmatig op de problematiek van de eigen middelen heeft gewezen en dat met betrekking tot het vraagstuk van de inning van de BTW eveneens een voortdurende dialoog met de lidstaten heeft plaatsgevonden.[28] Dit kan echter niet als voldoende worden beschouwd om alsnog tot een minnelijke schikking te hebben kunnen komen. Gezien de standpunten van partijen was een dergelijke schikking niet meer mogelijk. Eveneens dient te worden bedacht dat een compromisoplossing evenmin mogelijk was geweest, gezien de elkaar uitsluitende mogelijkheden die in de rechtssituatie besloten liggen.

102. Wanneer deze bepaling tot doel heeft bij ingewikkelde feiten en omvangrijke problemen een verlenging van de termijn toe te staan, moet ook duidelijk zijn dat partijen zich inspannen om een oplossing te bereiken. Anders zou de Commissie de termijn van 43 maanden krachtens artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, kunnen omzeilen door regelmatig bezwaar te maken tegen de jaaroverzichten van de lidstaten. Zij zou dan gedurende onbeperkte tijd de mogelijkheid hebben de feiten te onderzoeken en de afsluiting van het begrotingsjaar voor onbepaalde tijd uit te stellen. Dit zou echter noch wenselijk zijn uit economisch oogpunt, noch verenigbaar met het rechtszekerheidsbeginsel. De Commissie zou, zonder daarvoor een reden te moeten aanvoeren, de vereisten van artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, kunnen omzeilen, krachtens welke de uiterste datum voor de afsluiting van de jaaroverzichten 31 juli van het vierde jaar volgend op een bepaald begrotingsjaar is.

28 — Tijdens de mondelinge behandeling hebben het Verenigd Koninkrijk en de Helleense Republiek ontkend dat er een dialoog heeft plaatsgevonden met de Commissie.

103. Aangezien artikel 9, lid 2, geen verjaringstermijn bevat, is het niet relevant dat de lidstaat geen beroep heeft gedaan op verjaring. Alleen vorderingen kunnen voorwerp zijn van verjaring. Artikel 9, lid 2, biedt echter geen grondslag voor het instellen van een vordering, maar bepaalt slechts de rectificatietermijn voor de jaaroverzichten.

104. Op grond van deze overwegingen mag worden aangenomen dat door de lange periode tussen de afsluiting van de precontentieuze fase en het instellen van het beroep bij Ierland het gewettigd vertrouwen is gewekt dat de Commissie zich zou houden aan de termijnen van de rectificatieprocedure.

105. Zelfs wanneer men van mening zou zijn dat reeds de precontentieuze procedure een schorsende werking zou hebben gehad, dan kan deze schorsing evenmin de genoemde termijn van 43 maanden overschrijden. Aangezien tussen de laatste correspondentie in de precontentieuze procedure en het instellen van het beroep meer dan vier jaar — namelijk zeven jaar — is verstreken, zou ook een mogelijke schorsing van de termijn door de precontentieuze procedure niet kunnen worden volgehouden.

106. Op grond van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en de algemene opvatting over tardiviteit in verband met de termijn van 43 maanden voor de mogelijkheid tot rectificatie, dient de inning van bijdragen aan de eigen middelen te worden beperkt tot de vier jaar voorafgaand aan de instelling van het beroep. In het onderhavige geval betekent dit, aangezien het beroep de Commissie op 21 oktober 1997 bij het Hof is ingeschreven, dat de begrotingsjaren vanaf 1994 nog niet zijn afgesloten en dat een rectificatie nog mogelijk is. [29]

107. Aangezien de vordering tot betaling van de bijdragen aan de eigen middelen als zodanig niet het voorwerp van de conclusies van het verzoekschrift was, maar indirect uit de niet-nakoming volgt, dient het beroep, ondanks het gedeeltelijk verstrijken van de termijnen — wat er indirect op neerkomt dat Ierland deels het gelijk aan zijn zijde heeft — niet te worden verworpen voor het overige. Dit geldt eveneens voor de beslissing inzake de kosten.

VI — Kosten

108. Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen, voor zover dat is gevorderd. De Commissie heeft geconcludeerd tot verwijzing van Ierland in de kosten. Ook al is de vordering tot betaling van de

29 — Zie punt 98 voor de berekening.

bijdragen aan de eigen middelen voor een deel te laat ingesteld, dat heeft geen invloed op de verdeling van de kosten, aangezien deze vordering slechts een gevolg is van de vastgestelde niet-nakoming van het Verdrag en in deze procedure niet aan de orde kan worden gesteld. Voorwerp van geschil in het onderhavige geval is enkel de vaststelling van de met het Verdrag strijdige handelwijze. Aangezien Ierland op wezenlijke punten in het ongelijk is gesteld, dient het te worden verwezen in de kosten.

VII — Conclusie

109. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging:

1) vast te stellen dat Ierland de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen door in strijd met de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, de tolgelden voor het gebruik van bestaande tolwegen en tolbruggen in Ierland niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen en als gevolg daarvan de desbetreffende bijdragen aan de eigen middelen, vermeerderd met vertragingsrente, niet ter beschikking van de Commissie te stellen, met dien verstande dat deze laatste enkel vanaf het begrotingsjaar 1994 de eigen middelen alsnog kan innen en vertragingsrente kan vorderen.

2) Ierland te verwijzen in de kosten.