FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 27. januar 2000 *

I — Indledning

1. Dette traktatbrudssøgsmål er anlagt med påstand om, at Domstolen fastslår, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, idet det har undladt at opkræve merværdiafgift af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer og derfor ikke har indbetalt de tilsvarende beløb med tillæg af renter som egne indtægter [1].

2. I Irland opkræves der vejafgift for benyttelsen af to offentlige broer. Det drejer sig om broerne East Link og West Link, der ligger henholdsvis øst og vest for Dublin. De kompetente myndigheder kan enten selv forestå opkrævningen af vejafgift eller overlade dette til tredjemand, som i så fald til gengæld bliver ansvarlig for vedligeholdelsen af strækningerne. I ingen af tilfældene opkræves der moms af vejafgifterne.

II — Den administrative procedure

3. Den 3. marts 1987 fremsendte Kommissionen en skrivelse til de irske myndigheder, hvori den rejste problemet vedrørende opkrævning af moms af vejafgifter. De irske myndigheder svarede ved skrivelse af 14. december 1987.

4. Ved skrivelse af 20. april 1988 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Irland i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF), i hvilken den meddelte, at det efter dens opfattelse var i strid med sjette momsdirektivs artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 5, at undlade at opkræve moms af vejafgifter for benyttelsen af broen East Link i Dublin. De irske myndigheder forklarede atter i en skrivelse af 17. oktober 1988, at de pågældende vejafgifter angik udlejning af fast ejendom og derfor var momsfritaget.

* Originalsprog: tysk.

1 — Kommissionen har på samme grundlag også anlagt traktatbrudssøgsmål mod Den Franske Republik, Det Forenede Kongerige, Kongeriget Nederlandene og Den Hellenske Republik. Disse søgsmål har ført til sag C-276/97, C-359/97, C-408/97 og C-260/98. I modsætning til de andre medlemsstater, der er blevet anlagt sag imod, har Kongeriget Nederlandene stillet de tilsvarende beløb til rådighed for Kommissionen som Fællesskabets egne indtægter med forbehold for løsningen af de omtvistede spørgsmål.
De medlemsstater, der ikke er blevet anlagt traktatbrudssøgsmål imod, opkræver enten ikke vejafgifter eller opkræver omsætningsafgift af disse afgifter.
Kongeriget Spanien opkræver en nedsat afgift, og Kommissionen har derfor også rettet et traktatbrudssøgsmål mod denne medlemsstat (sag C-83/99).

5. Kommissionen meddelte de irske myndigheder ved skrivelse af 27. november 1987, at den omtvistede moms skulle tages i betragtning ved opgørelsen af det beløb, der skulle betales til Fællesskabets budget i overensstemmelse med ordningen for de egne indtægter.

6. I deres svar af 22. april 1988 meddelte de irske myndigheder, at eftersom der ikke skulle betales moms af afgifterne, der betaltes ved broen East Link, var de heller ikke forpligtede til at betale yderligere bidrag til de egne indtægter.

7. Ved skrivelse af 31. januar 1989 indledte Kommissionen traktatbrudsproceduren med hensyn til Fællesskabernes egne indtægter. Kommissionen fandt, at Irland havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af traktaten, idet det ikke havde foretaget de nødvendige beregninger til fastlæggelse af størrelsen af de egne momsindtægter, som det ikke havde indbetalt for regnskabsårene 1984, 1985 og 1986, og idet det ikke havde stillet de nødvendige oplysninger til rådighed for Kommissionen. Kommissionen anmodede således de irske myndigheder om at foretage de nødvendige beregninger, indbetale disse beløb med tillæg af morarenter fra den 31. marts 1988, foretage de fornødne beregninger for hvert enkelt af de efterfølgende regnskabsår, indtil overtrædelsen blev bragt til ophør, og meddele Kommissionen disse beregninger.

8. I deres svar af 4. oktober 1989 gentog de irske myndigheder den allerede fremsatte argumentation.

9. Ved skrivelse af 19. oktober 1989 fremsendte Kommissionen en begrundet udtalelse, i hvilken den både berørte spørgsmålet om momspligt og om de egne indtægter.

10. Den irske regering besvarede ved skrivelse af 23. maj 1990 den begrundede udtalelse for så vidt angår de egne indtægter og ved skrivelse af 12. oktober 1990 for så vidt angår momspligten, i hvilken den påberåbte sig undtagelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5.

11. I den stævning, som Kommissionen indleverede til Domstolens Justitskontor den 21. oktober 1997, nedlagde Kommissionen følgende påstande:

1) Det fastslås, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, idet det i strid med artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 5 i sjette momsdirektiv har undladt at opkræve merværdiafgift af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer i Irland, og idet det ikke har stillet de beløb, der følger af denne overtrædelse, med tillæg af morarenter

til rådighed for Kommissionen som Fællesskabernes egne indtægter.

2) Irland tilpligtes at betale sagens omkostninger.

12. Irland har nedlagt følgende påstande:

1) Det fastslås, at Irland ikke har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, idet det har undladt at opkræve merværdiafgift af afgifter for benyttelse af de afgiftspligtige veje og broer i Irland, og idet det ikke har stillet disse beløb med tillæg af morarenter til rådighed for Kommissionen som egne indtægter.

2) Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — De relevante retsregler

1. *Opkrævning af merværdiafgift*

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag[2] (herefter »sjette direktiv« eller »direktivet«)

13. Direktivets artikel 2 har følgende ordlyd:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

...«

2 — EFT L 145, s. 1.

14. Det bestemmes i direktivets artikel 4, stk. 1, 2 og 5:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses blandt andet transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. ...

4. ...

5. 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 konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D [3] opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 [4]... som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

3 — I bilag D opregnes i alt 13 forskellige former for virksomhed, f.eks. telekommunikation, vand-, gas-, og elektricitetsforsyning, tjenesteydelser i havne og lufthavne samt drift af handelsmesser og -udstillinger.

4 — I artikel 13, punkt A, fritages 17 forskellige former for virksomhed af almen interesse. Således fritages bl.a.: tjenesteydelser præsteret af det offentlige postvæsen, hospitalsbehandling og pleje, tjenesteydelser og levering af goder med nær tilknytning til social bistand og social sikring eller til beskyttelse af børn og unge; desuden fritages organisationers levering af tjenesteydelser og goder i nær tilknytning hertil til fordel for deres medlemmer, såfremt organisationerne ikke arbejder med gevinst for øje, og deres formål enten er af politisk, fagforeningsmæssig, religiøs, patriotisk, filosofisk eller filantropisk karakter eller vedrører borgerlige rettigheder, samt virksomhed udøvet af sådanne offentlige radio- og fjernsynsorganer, som ikke har kommerciel karakter.
Artikel 13, punkt B, indeholder andre fritagelser for forsikrings- og genforsikringstransaktioner, visse transaktioner i forbindelse med lån samt bortforpagtning og udlejning af fast ejendom med forbehold for fire undtagelser.

15. Artikel 13, punkt B, fastsætter følgende andre indenlandske fritagelser:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

a) ...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver ...
2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer
3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet
4. udlejning af bokse.

...

c)-h) ...«

2. *Fællesskabernes egne indtægter*

a) Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften [5]

16. Det bestemmes i forordningens artikel 1:

»Momsindtægterne fremkommer ved, at en ensartet sats, der fastsættes i overensstemmelse med afgørelse 88/376/EØF, Euratom, anvendes på et beregningsgrundlag, som fastlægges i overensstemmelse med denne forordning.«

17. Artikel 2, stk. 1, bestemmer:

»Grundlaget for momsindtægterne fastlægges ud fra de afgiftspligtige transaktioner, der er nævnt i artikel 2 i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag... bortset fra transaktioner, som i henhold til artikel 13 til 16 i nævnte direktiv er fritaget for afgift.«

5 — EFT L 155, s. 9.

b) Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1552/89 af 29. maj 1989 om gennemførelse af afgørelse 88/376/EØF, Euratom om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter [6]

18. Denne forordnings artikel 11 bestemmer:

»Enhver forsinkelse af krediteringen af den i artikel 9, stk. 1, foreskrevne konto medfører, at den pågældende medlemsstat skal betale en rente, hvis sats er lig med den på forfaldsdagen på medlemsstatens pengemarked gældende rentesats for kortfristet statsfinansiering, forhøjet med 2 procentpoint. Denne sats forhøjes med 0,25 procentpoint for hver måneds forsinkelse. Den således forhøjede sats anvendes på hele forsinkelsesperioden.«

c) Rådets afgørelse 88/376/EØF, Euratom af 24. juni 1988 om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter [7]

19. Det følger af afgørelsen, at manglende indbetaling af momsbeløb kompenseres ved kompletterende finansiering af de egne indtægter på grundlag af medlemsstaternes bruttonationalprodukt, hvilket indebærer en ny omfordeling til skade for de øvrige medlemsstater.

IV — Parternes anbringender og argumenter

20. Kommissionen anfører indledningsvis, at ordningen for opkrævning af vejafgifter i Irland er reguleret i Local Government (Toll Roads) Act fra 1979 og af Roads Act fra 1993 [8]. Ifølge disse bestemmelser kan en vejmyndighed (Road Authority) opkræve vejafgift for benyttelsen af visse strækninger. Vejafgiftens størrelse fastsættes af disse myndigheder. Kompetencen udøves af lokale myndigheder, eller såfremt der er tale om nationale veje, af den nationale vejmyndighed (National Roads Authority). Efter bemyndigelse fra Miljøministeriet kan en vejmyndighed indgå aftale med tredjemand, hvorefter denne overtager ansvaret for finansieringen af en ny strækning og opkrævning af vejafgift. Aftalen kan omfatte alle eller en del af omkostningerne ved at anlægge og vedligeholde strækningen.

6 — EFT L 155, s. 1.

7 — EFT L 185, s. 24, delvist ophævet ved Rådets afgørelse 94/728/EF, Euratom af 31.10.1994 om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter (EFT L 293, s. 9).

8 — Bestemmelserne i 1979-loven gentages i 1993-loven. Kommissionen er derfor af den opfattelse, at retstilstanden er uforandret siden 1979.

21. Kommissionen anfører i øvrigt, at administrationen af en strækning og opkrævning af vejafgift for benyttelsen udgør udnyttelse af et gode med henblik på at opnå faste indtægter. Der er derfor tale om økonomisk virksomhed udøvet af en afgiftspligtig person i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i direktivets artikel 4, stk. 1.

22. Begrebet økonomisk virksomhed har objektiv karakter og skal bestemmes på grundlag af den økonomiske virkelighed. Som følge af de faktiske omstændigheder må man således i denne sag gå ud fra, at der foreligger økonomisk virksomhed. Virksomheden udøves mod vederlag i det foreliggende tilfælde, idet der foreligger en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og modydelsen, som betales i form af vejafgifter, eftersom brugeren erlægger en betaling, hver gang han vil anvende den pågældende strækning.

23. Selv når man skrider til en fortolkning af de fællesskabsretlige begreber »tjenesteydelse« og »økonomisk virksomhed«, er der intet, der kan anfægte Kommissionens opfattelse, selv om virksomheden skulle blive udført i almenhedens interesse af en privat virksomhed.

24. I modsætning til, hvad den irske regering gør gældende, kan undtagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), hvorefter udlejning og bortforpagting af fast ejendom er momsfritaget, heller ikke tages i betragtning. Udlejning forudsætter — efter Kommissionens opfattelse — at tre betingelser er opfyldt. Der skal for det første være tale om et bestemt område eller rum, som for det andet overlades for en bestemt periode mod (for det tredje) brugerens betaling af et bestemt beløb til ejeren. Den omstændighed, at brugeren låner en vej eller en bro, indebærer intet tidsaspekt. Hertil kommer, at brugeren ikke kan gøre brug af et bestemt rum og udelukke tredjemænd fra samme brug. Betaling af vejafgiften giver ikke brugeren en eksklusiv ret til et gode, men giver ham blot ret til at låne en bestemt vejstrækning. Begreberne »udlejning« og »forpagtning« må fortolkes autonomt. De to begreber forudsætter, at der foreligger et bestemt forhold mellem ejeren og lejeren, eller i hvert fald en brugsret til genstanden. Eftersom bestemmelsen i artikel 13, punkt B, litra b), i øvrigt udgør en undtagelse til den almindelige regel om afgiftspligt, skal bestemmelsen fortolkes snævert.

25. Undtagelsen i henhold til direktivets artikel 4, stk. 5, første afsnit, kan heller ikke finde anvendelse, eftersom administrationen af vejanlæg mod betaling af vejafgift ikke er en virksomhed, som et offentligretligt organ udøver i dets egenskab af offentlig myndighed. Desuden indebærer også denne bestemmelse en undtagelse til hovedreglen om afgiftspligt, hvor den ligeledes skal fortolkes snævert.

26. Kommissionen anfører i denne sammenhæng, at det følger af de irske bestemmelser, at administrationen af vejene og

opkrævningen af vejafgifter kan overlades til virksomheder, som ikke er offentligretlige. I så fald er der tale om enkeltpersoner, som udøver en økonomisk virksomhed.

27. Hertil kommer, at momsfritagelse kun kan finde sted, såfremt der er tale om offentligretlige organer, og alene såfremt disse handler i deres egenskab af offentlige myndigheder.

28. Brugeren tager en økonomisk beslutning, så snart økonomiske betragtninger (vejafgiftens størrelse samt tids- og brændstofsmæssige besparelser) indgår i hans overvejelser om, hvilken vej han skal benytte, hvorfor den omstændighed, at der stilles en vejstrækning til rådighed mod betaling af vejafgift, ikke er en særlig opgave, som udøves i egenskab af offentlig myndighed. Selv om de kompetente myndigheder fører kontrol med enhver af de virksomheder, som administrerer vejanlæggene og opkræver afgiften, og i øvrigt selv fastsætter størrelsen af vejafgiften, udøves den økonomiske virksomhed ikke af et offentligretligt organ i dets egenskab af offentlig myndighed. Der er således tale om økonomisk virksomhed, som henhører under den private sektor. Det afgørende er, at den afgiftsbelagte virksomhed består i at stille vejanlæg til rådighed mod betaling af en afgift.

29. Efter Kommissionens opfattelse følger det heraf for så vidt angår spørgsmålet om egne indtægter, at grundlaget for beregningen af de egne indtægter har været forkert på grund af undladelsen af at opkræve moms af vejafgifterne, hvorfor opkrævningen af Fællesskabets egne indtægter har givet anledning til ubalance mellem medlemsstaterne.

30. Den irske regering er derimod af den opfattelse, at de personer, der forestår opkrævningen af vejafgifterne, ikke er afgiftspligtige personer i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i direktivet. Ifølge artikel 4, stk. 5 er virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed momsfritaget, selv når virksomheden består af tjenesteydelser mod vederlag. I det foreliggende tilfælde handler de irske myndigheder som offentlige myndigheder, når de anlægger veje og broer til offentlig benyttelse. Finansiering og vedligeholdelse af disse vejanlæg udgør offentlige opgaver. I henhold til de anvendelige irske bestemmelser kan finansieringen også ske ved hjælp af opkrævning af vejafgift. Dette ændrer imidlertid ikke virksomhedens karakter af offentlig virksomhed.

31. Den irske regering er i øvrigt af den opfattelse, at det er udlejning at stille visse vejstrækninger til rådighed mod betaling af vejafgift, og at fritagelsen i artikel 13, punkt B, litra b), derfor finder anvendelse.

32. De af Kommissionen anførte betingelser, for at der skal være tale om udlejning, har ikke støtte i direktivets bestemmelser. Der er tale om et afgrænset rum — vejen

eller broen som skal benyttes — og som stilles til rådighed for brugeren for et vist tidsrum — så lang tid det tager at tilbagelægge strækningen[9]. Brugeren betaler et vederlag for udlejning — vejafgiften — hvis størrelse fastsættes af en offentlig myndighed.

33. Brugeren får i hvert fald ikke nogen ejendomsret, og et klassisk udlejningsforhold mellem ejeren og lejeren er ikke nødvendigt, hvilket fremgår af de andre former for virksomhed, som er nævnt i artikel 13, punkt B, litra b)[10]. Disse former for virksomhed er heller ikke typiske eksempler på udlejning, og der er således intet til hinder for at lade den foreliggende situation være omfattet af begrebet.

34. Med hensyn til momsfritagelsen for offentlige organers virksomhed i egenskab af offentlig myndighed, gør den irske regering gældende, at hele reguleringen angående veje og broer henhører under offentlig magtudøvelse. Det er en opgave for lokale eller nationale myndigheder at anlægge og vedligeholde vejanlæg. Der opkræves vejafgifter for benyttelsen af nationale veje. I forbindelse med overladelsen af arbejdet med at anlægge og vedligeholde veje og broer kan myndighederne overlade hele eller dele af indtægterne fra vejafgifterne til tredjemænd. Det er imidlertid stadig alene myndighederne, som har ret til at opkræve vejafgiften, hvilket henhører under offentlig magtudøvelse.

9 — Begrebet »udlejning« omfatter således alene aftaleforhold af kortere varighed.

10 — Jf. ordlyden af litra b) ovenfor i punkt 15.

35. Det er hele tiden en offentlig myndighed, som står bag virksomheden. De tredjemænd, som har til opgave at opkræve afgiften, optræder ikke selvstændigt. Det er og forbliver offentlig magtudøvelse af et offentligt organ, at vejanlæg stilles til rådighed for offentlig benyttelse. Brugeren af anlægget erlægger vejafgiften, fordi de offentlige myndigheder har ret hertil som modydelse for at stille anlægget til rådighed.

36. Eftersom afgiften ikke er underkastet moms, har Irland indbetalt tilstrækkelige bidrag som Fællesskabets egne indtægter. Kommissionens søgsmål må således forkastes også for så vidt angår dette klagepunkt.

V — Bedømmelse

1. *Opkrævning af moms af vejafgifter*

37. I overensstemmelse med direktivets opbygning skal det indledningsvis undersøges, om der i det foreliggende tilfælde er tale om en afgiftspligtig tjenesteydelse i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 2. Der skal være tale om en tjenesteydelse mod vederlag. Det skal derefter undersøges, om tjenesteydelsen leveres af en afgiftspligtig person, og i

så fald, om der er tale om en økonomisk virksomhed.

a) Levering af en tjenesteydelse mod vederlag

38. Tjenesteydelsen består i denne sag i, at vejanlægget stilles til rådighed.

39. Denne tjenesteydelse præsteres desuden mod vederlag, idet der betales vejafgift. Domstolen har allerede fastslået med hensyn til spørgsmålet, om en tjenesteydelse udføres mod vederlag, at der skal foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi, for at en tjenesteydelse er afgiftspligtig [11].

40. Denne direkte sammenhæng består i, at vejanlæg stilles til rådighed mod betaling af en vejafgift, som er fastsat på grundlag af det benyttede køretøj og den strækning, der tilbagelægges.

41. Vejafgiften er ikke en fiskal opkrævning, eftersom sådanne består i en pengeydelse, som betales uden særlig modydelse, og som opkræves af et offentligt organ af alle de personer, som befinder sig i den situation, som ifølge de relevante lovbestemmelser giver anledning til pengeforpligtelsen. Eftersom der i det foreliggende tilfælde foreligger en særlig modydelse i form af, at visse dele af vejanlægget stilles til rådighed, er der her tale om en opkrævning, som skal anses som en modydelse for en tjenesteydelse.

42. Der foreligger således en afgiftspligtig tjenesteydelse i sjette direktivs artikel 2's forstand.

b) Afgiftspligtig person

43. Ifølge artikel 4, stk. 1 og 2, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.

44. Derimod bestemmes det i direktivets artikel 4, stk. 5, første afsnit, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke anses for 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 transak-

11 — Dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 11.

tioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

aa) Udøvelse af suverænitet

45. En analyse af Domstolens praksis viser, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at et offentligretligt organ kan blive afgiftsfritaget, nemlig et offentligretligs organs udøvelse af virksomhed, og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed [12].

46. Dette indebærer på den ene side, at offentligretlige organer ikke automatisk fritages for hele deres virksomhed, men kun for den virksomhed, der varetages i deres særlige egenskab af offentlig myndighed, og på den anden side, at virksomhed udøvet af en privatperson ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i at udføre handlinger, som henhører under offentlige myndigheders prærogativer [13].

47. Spørgsmålet, om en virksomhed udøves i egenskab af offentlig myndighed, kan således ikke løses alene på grundlag af formålet med eller hensynene bag det offentligretlige organs virksomhed. Det fremgår af Domstolens praksis, at omfanget af afgiftsfritagelsen for offentligretlige organer lader sig fastslå på grundlag af reglerne for udøvelsen af de omhandlede virksomhedsformer [14].

48. De i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, omhandlede offentligretlige organer kan følgelig ifølge Domstolen antages at udøve virksomhed i deres egenskab af offentlig myndighed, når disse former for virksomhed udøves på grundlag af deres særlige status [15]. Omvendt kan de former for virksomhed, de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende, ikke antages at være udført af dem i deres egenskab af offentligretlige myndigheder.

49. Eftersom transaktioner, som udføres ifølge lov, i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 1, også er afgiftspligtige, er det ikke tilstrækkeligt for at opfylde betingelserne i artikel 4, stk. 5, første afsnit, at en virksomhed henhører under offentlig virksomhed. Definitionen indebærer en undtagelse til begrebet afgiftspligtig person og skal derfor fortolkes snævert. Afgiftsfritagelsen kan alene omfatte virksomhed, som udføres i egenskab af offentligretlig myndighed, som i det væsentlige indebærer udøvelse af suverænitet. Dette bekræftes ligeledes af artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, hvori der henvises til de former for virk-

12 — Dom af 11.7.1985, sag 107/84, Kommissionen mod Tyskland, Sml. s. 2655, af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, og af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 12.

13 — Den i fodnote 12 anførte dom i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 21.

14 — Den i fodnote 12 anførte dom i sagen Carpaneto Piacentino m.fl., præmis 15.

15 — Samme dom, præmis 16.

somhed, som opregnes i bilag D — jf. ovenfor, punkt 14 — for hvilke offentligretlige myndigheder også er afgiftspligtige.

50. Projektering og anlæg af veje, broer og tunneler er opgaver, som henhører under udøvelse af suverænitet, og som dermed er forbeholdt offentlige myndigheder. Disse former for virksomhed udgør en væsentlig del og derfor et vigtigt område af det offentliges særlige opgaver. De kan betragtes som en integrerende del af tjenesteydelser i almenhedens interesse. Når staten udøver en virksomhed på dette område, må man som udgangspunkt gå ud fra, at den handler i egenskab af offentlig myndighed.

51. Det er rigtigt, at den omstændighed, at der stilles veje til rådighed, ikke udtrykkeligt er nævnt som en afgiftspligtig virksomhed, således som bilag D opregner gas-, elektricitets- og vandforsyning. Det bør ikke desto mindre betragtes som et udslag af suverænitet, at staten stiller vejanlæg gratis til rådighed. Derimod er det et spørgsmål, om et vejnet, der er anlagt som led i det offentliges opgaver og finansieret gennem skatteopkrævning helt og holdent kan drives som en privat virksomhed ved hjælp af en ordning, hvor alle skal betale vejafgifter. Den omstændighed, at visse strækninger stilles til rådighed selektivt, idet der opkræves vederlag for benyttelsen, kan i hvert fald ikke betragtes som virksomhed, der henhører under offentlig magtudøvelse. Som det udtrykkeligt fremgår af artikel 4, stk. 5, første afsnit, kan der opkræves afgifter for en virksomhed, der henhører under offentlig magtudøvelse, uden at dette i sig selv indebærer, at transaktionen bliver afgiftspligtig. I det foreliggende tilfælde kan brugeren imidlertid vælge mellem gratis benyttelse af vejnettet og betalingsstrækningerne. Det er rendyrket udøvelse af suverænitet at stille vejnet til rådighed gratis, og det bør derfor betragtes som ren privat økonomisk virksomhed at stille supplerende vejstrækninger til rådighed mod betaling af vejafgifter. Personer, som vil skaffe byggetilladelse, som udstedes mod betaling af en afgift, har ingen valgmulighed. Den, som vil indlede studier, for hvilke alle skal betale en afgift, har ikke noget valg, hvis han vil nå det tilsvarende mål, dvs. en afgangseksamen. I det foreliggende tilfælde derimod har brugeren en ægte valgmulighed: Han har to muligheder for at nå *samme* formål, uanset at den ene mulighed er langsommere og mindre bekvem. Betalingsstrækningerne står til rådighed for alle, som er villige til at betale, og kan alene anvendes af de sidstnævnte. Ordningen indebærer en opdeling, som adskiller den fra udøvelse af suverænitet. Det er først og fremmest af finansielle grunde, at der opkræves vejafgift. Den omstændighed, at der stilles en bestemt vejstrækning til rådighed mod betaling af en vejafgift, kan således ikke betragtes som en virksomhed, der henhører under offentlig magtudøvelse.

52. Eftersom den omstændighed, at der stilles vejstrækninger til rådighed mod betaling, ikke kan anses for en virksomhed, som udøves i egenskab af offentlig myndighed, er artikel 4, stk. 5, første afsnit, ikke anvendelig i det foreliggende tilfælde. De organer, som har til opgave at opkræve vejafgifter, må således betragtes som afgiftspligtige personer.

bb) Økonomisk virksomhed

53. I henhold til direktivets artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed.

54. Sjette direktivs artikel 4, stk. 2, definerer økonomisk virksomhed som »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder«.

55. Ifølge Domstolens faste praksis dækker begrebet økonomisk virksomhed et meget vidt anvendelsesområde og har objektiv karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater [16].

56. Med en så omfattende definition af økonomisk virksomhed er det således ikke nødvendigt, at tjenesteydelserne primært eller udelukkende skal være orienteret mod markedsbegivenhederne eller erhvervslivet; det er tilstrækkeligt, at de faktisk på en eller anden måde står i forbindelse med erhvervslivet [17]. I denne sag er det de kompetente myndigheder eller tredjemænd, der har fået virksomheden overdraget, der stiller vejstrækninger til rådighed mod betaling af en vejafgift.

57. Selv om overdragelsen i Irland meddeles i overensstemmelse med offentligretlige regler, og selv om betalingsstrækningerne er en del af det offentlige vejnet, er disse forhold uden betydning for spørgsmålet, om der foreligger en økonomisk virksomhed. Ifølge sjette direktivs artikel 6, stk. 1, kan afgiftspligtige tjenesteydelser også bestå i udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov. Den omstændighed, at begrebet økonomisk virksomhed er af objektiv karakter, taler også for, at økonomisk virksomhed skal defineres uafhængigt af virksomhedens formål eller resultater, eftersom det er virksomheden i sig selv, som er mest betydningsfuld.

58. Hensyntagen til den økonomiske virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem [18]. Virkeligheden i denne sag består i, at visse vejstrækninger stilles til rådighed for brugeren mod betaling af en skat i form af en vejafgift. Den omstændighed, at virksom-

16 — Den i fodnote 12 nævnte dom i sagen Kommissionen mod Nederlandene, dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 10, og af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17.

17 — Generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse, fremsat den 12.2.1987 i den i fodnote 12 nævnte sag Kommissionen mod Nederlandene, punkt 22.

18 — Dom af 20.2.1997, sag C-260/95, DFDS, Sml. I, s. 1005, præmis 23.

heden har til formål at give de offentligretlige organer mulighed for at opnå egen gevinst med henblik på at dække deres udgifter og sikre et overskud, viser, at der her er tale om økonomisk virksomhed.

62. Man kan udlede af meningen med og indholdet af direktivet samt ordlyden af særlig artikel 2, at udgangspunktet i direktivet skal forstås således, at der skal opkræves moms, når en afgiftspligtig person leverer goder eller tjenesteydelser mod vederlag, medmindre leveringen udtrykkeligt er fritaget. De bestemmelser, der indeholder fritagelser, skal derfor fortolkes snævert, eftersom de udgør undtagelser til direktivets grundlæggende princip.

c) Udlejning

59. Når det er konstateret på grundlag af de ovenfor anførte betragtninger, at det organ, som har til opgave at opkræve vejafgiften, er afgiftspligtigt, må det afgøres, om virksomheden kan fritages i henhold til artikel 13, punkt B, litra b).

63. Dette indebærer også, at begrebet »udlejning af fast ejendom« i denne sag må fortolkes på denne måde. Alle aftaler, der juridisk set indeholder udlejebestemmelser, omfattes ikke automatisk af dette begreb. Dette ville føre til en for vid fortolkning af fritagelsen, hvilket netop ikke er meningen. Det afgørende er, om udlejebestemmelserne er de vigtigste bestemmelser i aftalen.

60. Den virksomhed, der består i at stille vejanlæg til rådighed mod betaling af en vejafgift, skal således fritages for afgift, hvis der er tale om udlejning af fast ejendom.

64. Den omstændighed, at vejanlæg stilles til rådighed mod betaling af en vejafgift, opfylder imidlertid ikke denne betingelse. Ganske vist stilles et bestemt område (vejstrækningen) til rådighed for brugeren i et bestemt tidsrum (så lang tid det tager at tilbagelægge strækningen) mod betaling. Uanset dette, er udlejebestemmelserne ikke de vigtigste i denne form for aftale, eftersom det vigtigste for brugeren er, at den bestemte vejstrækning kan tilbagelægges

61. De relevante bestemmelser indeholder ingen definition af dette fællesskabsretlige begreb. Det må derfor undersøges, hvilken rolle bestemmelsen spiller i reguleringen, for at kunne bestemme, hvordan den skal fortolkes på grundlag af sjette direktivs generelle opbygning.

hurtigere og med større sikkerhed. Benyttelsen af bygningen derimod er af sekundær betydning.

65. Hvis man skulle følge den irske regerings argumentation, ville en bro ikke blot blive udlejet til en person, men samtidigt til flere personer. Disse personer ville imidlertid ikke dermed få nogen eksklusiv ret til broen. Der er ikke tale om en situation, hvor flere personer samlet lejer noget. Bilisterne vil ikke leje broen i fællesskab og solidarisk bære ansvaret for betaling af vejafgiften, sådan som det er tilfældet i boligforeninger.

66. Der foreligger således intet lejeforhold, eftersom brugeren hverken har ret til at hindre tredjemænds uretmæssige benyttelse eller har ret til at benytte godet generelt set; brugsretten begrænser sig udelukkende til muligheden at tilbagelægge vejstrækningen.

67. Det afgørende formål med »aftalen« (mellem parterne) er ikke så meget at anvende en fast ejendom som at udnytte en tjenesteydelse, som leveres i ejendommen. For bilisten er den korte benyttelse af ejendommen sekundær, eftersom det for ham afgørende er at nå sit bestemmelsessted hurtigt og med størst mulig sikkerhed.

68. Man kan ikke følge den irske regerings argumentation, hvorefter de former for virksomhed, som opregnes i direktivets artikel 13, punkt B, litra b), viser, at begrebet udlejning skal forstås vidt. De nævnte eksempler er ikke udlejning »i vid forstand«. Der er snarere tale om særlige former for udlejning; disse adskiller sig imidlertid ikke på afgørende måde fra de betingelser, som normalt skal foreligge, for at der er tale om udlejning. Selv om dette skulle være tilfældet, kan man ikke som Irland heraf udlede, at virksomheden er fritaget. De fire »særlige former for udlejning« påberåbes ikke for at vise, at begrebet udlejning skal forstås i vid betydning, men fordi de er underkastet momspligt som »undtagelse til undtagelsen« om, at udlejning er fritaget. Det er netop fordi udlejning — som undtagelse til hovedreglen — er fritaget for momspligt, at begrebet udlejning som anført ovenfor i punkt 61 og 62 skal fortolkes snævert.

69. Der er således ikke i det foreliggende tilfælde tale om udlejning af fast ejendom, der er fritaget for momspligt.

d) (Subsidiært) Spørgsmålet om konkurrencefordrejning

70. Ifølge direktivets artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer betragtes som afgiftspligtige personer, selv for så vidt angår virksomhed eller transak-

tioner, som de udøver i deres egenskab af offentlig myndighed, såfremt fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Ifølge det ovenfor anførte er det ikke nødvendigt at undersøge dette spørgsmål, eftersom man kan gå ud fra, at virksomheden i denne sag ikke henhører under offentlig magtudøvelse. Det er derfor alene subsidiært, at jeg foretager denne undersøgelse.

71. Der ville opstå konkurrencefordrejning i den ovennævnte forstand, hvis et offentligretligt organ, som ikke var afgiftspligtigt, skulle konkurrere med en privat erhvervsdrivende, der var afgiftspligtig af de tilsvarende tjenesteydelser, og det offentligretlige organ, takket være momsfritagelsen, kunne tilbyde sine tjenester til en lavere pris. Men eftersom der ikke foreligger konkurrence fra privat hold for så vidt angår det at stille vejstrækninger som de her omhandlede til rådighed, opstår der ikke noget konkurrenceproblem.

72. De eksempler på konkurrencefordrejning, som Kommissionen har nævnt, har ikke betydning i det foreliggende tilfælde. På den ene side er direktivets anvendelsesområde med undtagelse af nogle få bestemmelser begrænset til indenlandske transaktioner. Der er således tilsyneladende ikke tale om tilsidesættelse af ligebehandlingsprincippet til ulempe for indenlandske erhvervsdrivende. På den anden side skyldes Kommissionens eksempler på konkurrencefordrejning — at det er umuligt at fradrage afgiften samt visse andre afgiftsfordele — ikke undladelse af at opkræve moms i et tilfælde og afgiftspligt i et andet, men forkert retsanvendelse. Når problemet løses i retspraksis, vil medlemsstaterne opkræve moms på samme grundlag (og tilsvarende gælder med hensyn til betalingen af de egne indtægter). Hvis man i øvrigt skulle følge Kommissionens argumentation, ville den kraftigste konkurrencefordrejning opstå i forhold til de lande, hvor der ikke opkræves vejafgifter.

73. Der foreligger således ikke i denne sag konkurrencefordrejning i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvilket ellers kunne begrunde afgiftspålæggelse. Som jeg har konstateret ovenfor i punkt 37-68, er det ikke her, problemet ligger. Der er tale om en tjenesteydelse, som der skal opkræves moms af, fordi opkrævning af vejafgift ikke udgør en virksomhed, der henhører under offentlig magtudøvelse.

e) Foreløbig konklusion

74. Det kan således konstateres, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, idet det i strid med sjette direktivs artikel 2 og 4 har undladt at opkræve moms af vejafgifter for benyttelsen af broer.

2. *Egne indtægter*

75. Artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1553/89 bestemmer, at grundlaget for momsindtægterne fastlægges ud fra de afgiftspligtige transaktioner, der er nævnt i sjette direktivs artikel 2. De forskellige medlemsstaters bidrag til de egne indtægter fremkommer ved, at en ensartet fast sats anvendes på dette beregningsgrundlag.

76. I den foreliggende sag burde vejafgifterne være blevet pålagt moms, eftersom der er tale om tjenesteydelser, som udføres af afgiftspligtige personer. Dette har imidlertid ikke være tilfældet: De beløb, som skulle have indgået i momsindtægterne, er ikke blevet opkrævet.

77. Fællesskabsbestemmelserne om fastlæggelsen af grundlaget for de egne momsindtægter er således blevet tilsidesat. Det er uden betydning i denne sammenhæng, at den nye beregning af bidragene til de egne indtægter, som den irske regering gør gældende, skulle kunne føre til et for Fællesskaberne ufordelagtigt resultat. Det, der er afgørende i henhold til fællesskabsbestemmelserne på området, er for det første, at de egne indtægter beregnes på et korrekt grundlag, og at (medlemsstatens) tilsvarende krav på de afgiftspligtige personer fastslås. Det påhviler således medlemsstaterne at foretage de nødvendige beregninger, at meddele Kommissionen resultatet og at betale de dermed skyldige egne indtægter.

78. Kommissionens krav på rente støttes på artikel 11 i forordning nr. 1552/89, som bestemmer, at enhver forsinkelse af krediteringen af momskontoen medfører, at der skal betales rente. Ifølge Domstolens praksis skal der betales morarente uanset grunden til den forsinkede kreditering [19].

3. *Begrænsning af dommens tidsmæssige virkninger*

79. Når det er konstateret, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, kan man spørge, om Kommissionen har ret til at kræve alle de beløb, som Irland skulle have indbetalt i hele den pågældende periode, indbetalt.

80. Det er karakteristisk for traktatbrudsproceduren, at den pågældende medlemsstat, når søgsmålet tages til følge, får pligt til at træffe alle foranstaltninger med henblik på at bringe traktatbruddet til ophør. Derimod kan Domstolen ikke i den

19 — Dom af 22.2.1989, sag 54/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 385, præmis 12.

dom, der fastslår traktatbruddet, pålægge den sagsøgte medlemsstat at ophøre med tilsidesættelsen eller at afskaffe eller ændre den omtvistede foranstaltning.

81. Domstolen har således ikke formel kompetence til at dømme Irland til at bringe den ulovlige momssituation til ophør. Domstolen kan imidlertid inden for rammerne af traktatbrudsproceduren præcisere den forpligtelse, som påhviler Irland til at bringe den ulovlige situation til ophør.

82. Det skal derfor undersøges, hvad der konkret ligger i den forpligtelse, som påhviler Irland, til at bringe traktatbruddet til ophør, samt hvilken betydning der i denne sammenhæng skal tillægges søgsmålets varighed.

83. Eftersom Kommissionen i henhold til EF-traktatens artikel 155 (nu artikel 211 EF) og traktatens artikel 169 skal indlede retsforfølgelse, såfremt den finder, at medlemsstaterne ikke har overholdt de forpligtelser, der påhviler dem i henhold til traktaten, foreligger der i princippet en pligt til retsforfølgelse. Kommissionen har imidlertid en vis skønsbeføjelse med hensyn til tidspunktet for, hvornår søgsmålet anlægges, og hvilke betingelser der skal være opfyldt, på de forskellige stadier af proceduren i medfør af artikel 169. Den principielle forpligtelse til at indlede retsforfølgning forhindrer ikke Kommissionen i altid at kunne forsøge at få medlemsstaterne til at rette sig efter traktaten på sædvanlig vis. Kommissionen kan tidligst indgive stævning ved udløbet af den frist, som er fastsat i den begrundede udtalelse. Søgsmål for Domstolen er ikke knyttet til en forud fastsat frist [20]. Når fristen i den begrundede udtalelse er udløbet, har Kommissionen således beføjelse til selv at vurdere, hvornår der er grund til at anlægge sag [21]. I visse specielle situationer, hvis Kommissionen har ventet længe med at anlægge sagen, og hvis Kommissionen ikke har truffet andre foranstaltninger i forhold til den berørte medlemsstat, kan det ikke helt udelukkes, at Kommissionen kan anses for at have været så forsømmelig, at den har *fortabt* retten til at anlægge sag, hvilket betyder, at sagen ikke kan antages til realitetsbehandling [22]. Udgangspunktet i Domstolens praksis er dog, at Kommissionens ret til at anlægge sag ikke kan fortabes [23].

84. Der kan heller ikke i denne sag være tale om *forældelse*. Der foreligger ingen anvendelige bestemmelser om forældelse, og medlemsstaternes regler på området kan heller ikke anvendes mutatis mutandis. For at opfylde sit formål skal en forældelsesfrist være fastsat på forhånd. Eftersom der er tale om en undtagelse, skal den være blevet påberåbt, hvilket ikke er tilfældet i denne sag. Eftersom spørgsmålet ikke er blevet rejst, er det ikke nødvendigt at undersøge det nærmere. I øvrigt ville det heller ikke

20 — Dom af 14.12.1971, sag 7/71, Kommissionen mod Frankrig, Sml. s. 295, org.ref.: Rec. s. 1003, præmis 5 og 6.

21 — Dom af 1.6.1994, sag C-317/92, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 2039, præmis 4, og af 10.5.1995, sag C-422/92, Kommissionen mod Tyskland, Sml. I, s. 1097, præmis 18, med de deri anførte henvisninger.

22 — Dom af 16.5.1991, sag C-96/89, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. I, s. 2461, præmis 15 og 16.

23 — Jf. fodnote 21 og 22.

være muligt at påberåbe sig bidraget til de egne indtægter direkte i forbindelse med et traktatbrudssøgsmål.

85. Det er imidlertid muligt, at Fællesskaberne har påberåbt sig retten til betaling af bidraget til de egne indtægter *uden for den foreskrevne frist.*

86. Det kan være nødvendigt af retssikkerhedshensyn at begrænse de tidsmæssige virkninger af et traktatbrud for så vidt angår beregtigelsen af de årlige regnskaber [24]. Domstolen har tidligere fastslået, at retssikkerhedsprincippet kan gøres gældende, selv om de relevante regler ikke indeholder nogen bestemmelser om forældelse [25].

87. Der er ganske vist ingen udtrykkelig hjemmel i traktaten til at begrænse de tidsmæssige virkninger af en dom i et traktatbrudssøgsmål. Dette er i øvrigt heller ikke nødvendigt, eftersom dommen i et traktatbrudssøgsmål normalt med sin konstaterende karakter har til formål at bringe et traktatbrud til ophør (for fremtiden). Et sådant søgsmål har ikke til formål at ændre en individuel beslutning, som det er tilfældet i annullationssøgsmål, og med hensyn til hvilke de tidsmæssige virkninger kan begrænses i henhold til EF-traktatens artikel 174, stk. 2 (nu artikel 231, stk. 2, EF). Traktatbrudssøgsmålet har normalt ikke til formål at føre til udbetaling af erstatning i enkelte tilfælde således som omhandlet i artikel 43 i statutten for Domstolen. Et traktatbrudssøgsmål har snarere til formål at frembringe en principiel udtalelse om fællesskabsrettens normative fortolkning. Det er i retssikkerhedens interesse, at Domstolen i et søgsmål anlagt af Kommissionen mod en medlemsstat foretager denne normative fortolkning. At der er forløbet en vis tid, efter at den administrative procedure blev afsluttet, afsvækker ikke denne interesse væsentligt. Såfremt interessen skulle blive afsvækket i løbet af denne periode, ville det eventuelt kunne føre til, at sagen måtte afvises, men dette ville ikke i sig selv påvirke retten til at få Domstolen til at foretage den retlige bedømmelse, som til enhver tid kan kræves foretaget.

88. I denne sag er konstateringen af traktatbruddet imidlertid tæt knyttet til kravet mod de sagsøgte medlemsstater om indbetaling til Fællesskabet. Disse økonomiske konsekvenser kræver yderligere overvejelser særlig for så vidt angår retssikkerhedsprincippet.

89. Mod en begrænsning af de tidsmæssige virkninger kan først og fremmest indvendes, at »det fremgår af Domstolens faste praksis, at kravet om klarhed og forudsigelighed gør sig gældende med særlig styrke, for så vidt angår bestemmelser, der kan

24 — Artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 1553/89 bestemmer, at medlemsstaterne inden den 31.7. skal tilsende Kommissionen en oversigt over det samlede grundlag for de egne momsindtægter for det foregående kalenderår.

25 — Dom af 14.7.1972, sag 57/69, ACNA mod Kommissionen, Sml. 1972, s. 245, org.ref.: Rec. s. 933, præmis 31, 32 og 33.

medføre økonomiske virkninger« [26]. Det går ud over klarhed og forudsigelighed at tage retssikkerhedsaspekter i betragtning. Det må imidlertid også konstateres, at det heller ikke er foreneligt med klarhed og forudsigelighed, at Kommissionen har været så lang tid om at anlægge traktatbrudssøgsmålet.

90. Ifølge Domstolens praksis bør en sag mellem Kommissionen og en medlemsstat vedrørende opkrævning af egne indtægter ikke lede til, at Fællesskabets finansielle ligevægt forstyrres [27]. I denne sag kunne en begrænsning af berigtigelsens tidsmæssige virkninger føre til, at nogle medlemsstater skulle betale visse beløb som egne indtægter til Fællesskabet, hvilket andre medlemsstater skulle være fritaget for. Det må imidlertid konstateres her, at de medlemsstater, som har opkrævet den tilsvarende moms og indbetalt en del heraf, ikke er blevet forfordelte. De får lov at beholde den del af momsen, som overstiger den del, der skal indbetales.

91. Derimod er det i praksis såvel som retligt umuligt efterfølgende at opkræve moms af vejafgifterne. Dette ville i øvrigt også i den foreliggende situation være i strid med princippet i medlemsstaternes retsordener om beskyttelse af den berettigede forventning. Uafhængigt heraf ville de praktiske konsekvenser af en efterfølgende momsopkrævning være helt uhensigtsmæssige for erhvervslivet, eftersom de fleste af de personer, der skulle opkræves afgift hos, ikke har pligt til at indeholde moms i deres priser.

92. Det er alene de medlemsstater, som allerede har foretaget foreløbige indbetalinger, uden først at have opkrævet de tilsvarende momsbeløb, som stilles ufordelagtigt. Man må imidlertid gå ud fra, at sådanne indbetalinger er sket med forbehold for tilsvarende berigtigelser af de årlige regnskaber. Hvis denne berigtigelse ikke foretages, kan de berørte medlemsstater kræve de foreløbigt indbetalte beløb tilbagebetalt.

93. Det fremgår af den i artikel 9, stk. 2, i forordning nr. 1553/89 fastsatte frist for berigtigelser, at medlemsstaternes risiko som følge af ukendskab til momsbidrag, som de ikke har opkrævet, ikke bør overstige fire regnskabsår. Dog har medlemsstaterne ikke længere et grundlæggende behov for beskyttelse, når de inden fristens udløb har fået kendskab til Kommissionens klagepunkter. Hvis en medlemsstat ikke anerkender Kommissionens klagepunkter og f.eks. generelt undlader at opkræve momsbeløb, bærer den selv ansvaret. Når medlemsstaten er blevet underrettet om Kommissionens klagepunkter, kan den i

26 — Dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23, samt de der nævnte henvisninger.

27 — Den i fodnote 22 nævnte dom af 16.5.1991 i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 37.

princippet selv tage stilling til, hvilke forpligtelser der følger af momsdirektiverne og handle derefter.

94. Modsat, når der er tvist mellem medlemsstaterne og Kommissionen om, hvorvidt udfaldet af visse transaktioner skal pålægges moms eller ikke, kan de praktiske vilkår for berigtigelsesproceduren og især Kommissionens anvendelse heraf have uhensigtsmæssige virkninger. Eftersom traktatens fædre skabte Fællesskabet som et retssamfund, kan medlemsstaterne i princippet kræve, at en tvist om momsdirektivernes normative tolkning forelægges for Domstolen og afgøres inden for en rimelig frist.

95. Når traktatbrudssøgsmålet desuden i en sag som denne kører fast på de indledende trin, kan medlemsstaterne ikke selv bringe det foreliggende problem til en løsning. Kommissionen har ikke pligt til at anlægge sag, og medlemsstaten kan ikke angribe den begrundede udtalelse. Disse forhold i forening kan føre til, at traktatbrudssøgsmålet aldrig bliver til noget. Men en sådan adfærd fra Kommissionens side kan være i strid med ånden bag berigtigelsesproceduren.

96. For så vidt angår forholdet mellem Kommissionen og medlemsstaten må man gå ud fra, at tidligere regnskaber er afsluttede, og at berigtigelse ikke længere kan ske.

97. Man må derfor spørge sig selv, hvilken periode Kommissionens søgsmål angår. Søgsmålet har kun til formål at få konstateret traktatbruddet og angiver ingen bestemt periode for dette. For at fortolke omfanget af søgsmålet må man gå ud fra retssikkerhedsprincippets klare krav, hvilket indebærer, at formålet med søgsmålet må bestemmes på grundlag af begrundelsen for dette.

98. Det fremgår af Kommissionens åbningsskrivelse af 20. april 1988, at Kommissionens klagepunkter angår perioden fra 1984 til traktatbruddet bringes til ophør. Man må således gå ud fra, at det også er denne periode, som skal tages i betragtning i søgsmålet. Selv om Kommissionen ikke mellem afslutningen af den administrative procedure og sagsanlægget har truffet nogen yderligere foranstaltninger med henblik på de efterfølgende år, må man antage, at Kommissionen ønskede at få traktatbruddene bragt til ophør med virkning for den efterfølgende periode. Det skal derfor undersøges, i hvilket omfang regnskaberne siden 1984 er afsluttede, og de tilsvarende årsoversigter ikke længere kan berigtiges.

99. Artikel 9, stk. 2, i forordning nr. 1553/89 bestemmer, at efter den 31. juli i det fjerde år efter et givet regnskabsår, dvs. efter 43 måneder, berigtiges årsoversigten ikke længere. Årsoversigten fra 1984 kan således ikke længere berigtiges efter den 31. juli 1988. Tilsvarende beregninger gælder for de følgende år. Kommissionen kan således ikke længere opkræve disse egne indtægter.

100. Det må dog også undersøges, hvordan man skal forstå undtagelsesbestemmelsen i artikel 9, stk. 2 in fine. Ifølge bestemmelsen kan en årsoversigt ikke længere berigtiges »... undtagen på punkter, som enten Kommissionen eller den pågældende medlemsstat har givet meddelelse om inden udløbet af denne frist«. Med hensyn til regnskabsårene fra 1984 til 1990 diskuterede Kommissionen og Irland de problemer og forskellige juridiske opfattelser, som ligger til grund for denne sag.

101. Meget taler for at fortolke artikel 9, stk. 2 in fine, således, at der kan gøres undtagelse fra fristen på 43 måneder, når parterne derefter fortsat har forsøgt at løse de rejste problemer. Der er imidlertid ingen mening med, og det ville være i strid med bestemmelsens formål, at anvende den, når forhandlingerne kører fast uden grund. I denne sag var der mellem 1990 og 1997 ikke længere nogen dialog, der kunne lede til en løsning af problemet. Som svar på et spørgsmål under retsmødet anførte Kommissionen, at den regelmæssigt havde henledt medlemsstaternes opmærksomhed på problemet med de egne indtægter, og at dialogen med medlemsstaterne således var fortsat, navnlig hvad angår spørgsmålet om momsopkrævningen [28]. Dette kan imidlertid ikke anses for at være tilstrækkeligt for at opnå et forlig. Et sådant var ikke længere muligt på grund af parternes forskellige opfattelser. Det kan også antages, at det ikke var muligt at komme frem til et kompromis på grund af tvistens retlige karakter af »enten-eller«.

102. Eftersom formålet med bestemmelsen er at give mulighed for en forlængelse af fristen, når sagens omstændigheder er indviklede og problemerne omfattende, må det også være et krav for at anvende bestemmelsen, at parterne anstrenger sig for at tilvejebringe en løsning. Hvis dette ikke var tilfældet, ville Kommissionen let kunne omgå fristen på 43 måneder i stk. 1 ved at anfægte medlemsstaternes årsoversigter med jævne mellemrum. Kommissionen ville dermed have ubegrænset mulighed for at undersøge situationen og udsætte afslutningen af regnskaberne på ubestemt tid. En sådan fortolkning ville imidlertid hverken være økonomisk hensigtsmæssig eller i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet. Kommissionen kunne uden begrundelse omgå den foreskrevne frist, hvorefter årsoversigten ikke længere kan berigtiges efter den 31. juli i det fjerde år efter et givet regnskabsår.

28 — Det Forenede Kongerige og Den Hellenske Republik anførte under retsmødet, at der ikke havde været nogen dialog med Kommissionen.

103. Eftersom artikel 9, stk. 2, ikke udgør en bestemmelse om forældelse, har det ikke betydning, at medlemsstaten ikke har gjort forældelsen gældende. Det er kun krav, som forældes. Artikel 9, stk. 2, giver imidlertid ikke grundlag for noget krav, men omhandler alene, inden for hvilke frister årsoversigterne kan berigtiges.

104. På dette grundlag kan det konkluderes, at den lange periode, som adskilte afslutningen af den administrative procedure fra sagsanlægget, gav Irland en berettiget forventning om, at Kommissionen ville overholde fristerne for berigtigelse af årsoversigterne.

105. Selv om man skulle antage, at den administrative procedure allerede skulle have afbrudt fristen, ville en sådan afbrydelse heller ikke kunne være udstrakt længere end fristen på 43 måneder. Eftersom der gik mere end fire år — faktisk hele syv år — mellem den sidste brevveksling i forbindelse med den administrative procedure og sagsanlægget, kan det heller ikke hævdes, at den administrative procedure skulle have afbrudt fristen.

106. På grund af hensynet til beskyttelsen af den berettigede forventning og det almindelige princip om, at udløbet af fristen på 43 måneder udelukker muligheden for berigtigelse, skal opkrævningen af bidraget til de egne indtægter begrænses til de fire år, der går forud for sagsanlægget. Eftersom Kommissionens stævning i sagen blev indgivet til Domstolen den 21. oktober 1997, er regnskaberne for årene 1994 og fremad endnu ikke afsluttede, og berigtigelse er fortsat mulig[29].

107. Eftersom kravet om betaling af bidraget til de egne indtægter ikke som sådan indgik som en del af sagsanlæggets genstand, men følger indirekte af traktatbruddet, skal Irland ikke frifindes, uanset at fristen for sagsanlægget delvist var udløbet, og Irland således indirekte får medhold. Tilsvarende argumentation gælder med hensyn til sagsomkostningerne.

VI — Sagens omkostninger

108. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den part, der taber sagen, at betale sagens omkostninger. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Irland tilpligtes at betale sagens omkost-

29 — Med hensyn til beregningen se punkt 98.

ninger. Selv om kravet om betaling af bidraget til de egne indtægter delvist er rejst uden for den foreskrevne frist, har dette ikke betydning for fordelingen af sagsomkostningerne: Kravet er alene en følge af det konstaterede traktatbrud og kunne i denne sag ikke være blevet anført i forbindelse med sagsanlægget. Da Irland i det væsentlige har tabt sagen, bør det pålægges Irland at betale sagens omkostninger.

VII — Forslag til afgørelse

109. I lyset af det foregående foreslår jeg Domstolen at

»1) fastslå, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktaten, idet det i strid med artikel 2 og 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag har undladt at opkræve merværdiafgift af vejafgifter for benyttelsen af betalingspligtige veje og broer i Irland, og idet det ikke har stillet de beløb, der følger af denne overtrædelse, med tillæg af morarenter til rådighed for Kommissionen som egne indtæger, samt at Kommissionen efterfølgende alene kan kræve egne indtægter og renter indbetalt fra regnskabsåret 1994

2) pålægge Irland at betale sagens omkostninger.«