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 Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, idet det har undladt at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«) af vejafgifter for benyttelse af vejanlæg [1].

2. I 1989 blev der i Nederlandene endnu opkrævet vejafgifter for benyttelsen af to broer og en tunnel. Ifølge de dagældende nederlandske bestemmelser blev der ikke opkrævet moms af disse vejafgifter. På tidspunktet for sagsanlægget blev der kun opkrævet vejafgifter for benyttelsen af en enkel tunnel, nemlig tunnelen under Dordtse Kil. Der blev heller ikke opkrævet moms af vejafgiften for benyttelsen af denne tunnel. Da Kommissionen imidlertid gjorde gældende, at det var i strid med fællesskabsretten, at der ikke blev opkrævet moms, foretog de nederlandske myndigheder en beregning af de indtægter, som ville følge af momsopkrævning på området, og indbetalte de tilsvarende beløb til Kommissionen som Fællesskabets egne indtægter. Indbetalingen skete dog med forbehold for løsningen af de omtvistede spørgsmål; indbetalingen for de mellem 1981 og 1998 opkrævede vejafgifter beløb sig til i alt 70 000 NLG.

II — Den administrative procedure

3. Ved skrivelse af 3. december 1985 anmodede Kommissionen den nederlandske regering om visse oplysninger vedrørende opkrævningen af moms af vejafgifter for benyttelsen af vejanlæg (motorveje, broer, tunneler, sluser m.m.). Regeringen besvarede Kommissionens anmodning ved skrivelse af 8. juli 1986.

* Originalsprog: tysk.

1 — Kommissionen har på samme grundlag også anlagt traktatbrudssøgsmål mod Den Franske Republik, Irland, Det Forenede Kongerige og Den Hellenske Republik. Disse søgsmål har ført til sagerne C-276/97, C-358/97, C-359/97 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 rettet 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).

4. Ved skrivelse af 20. april 1988 fremsendte Kommissionen en åbningsskrivelse, hvori den anførte, at Kongeriget Nederlandene havde tilsidesat artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 5, i sjette momsdirektiv som følge af undladelsen af at opkræve moms af vejafgifter for benyttelsen af vejanlæg.

5. Da Kommissionen var af den opfattelse, at den nederlandske regering ikke havde besvaret åbningsskrivelsen, fremsendte den den 19. oktober 1989 en første begrundet udtalelse til den nederlandske regering. Kommissionen gjorde gældende, at Kongeriget Nederlandene havde tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af EF-traktaten, idet det havde undladt at opkræve moms af vejafgifterne.

6. Ved skrivelse af 8. december 1989 meddelte den nederlandske regering Kommissionen, at den havde besvaret åbningsskrivelsen ved skrivelse af 5. juli 1988.

7. Kommissionen fandt, at Kongeriget Nederlandene ikke havde bragt traktatbruddet til ophør, og fremsendte den 23. december 1996 en supplerende begrundet udtalelse, hvori den gentog de tidligere fremsatte klagepunkter.

8. Kongeriget Nederlandene reagerede på denne udtalelse ved skrivelse af 27. februar 1997.

9. Ved stævning registreret på Domstolens Justitskontor den 4. december 1997 har Kommissionen anlagt dette søgsmål i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) og nedlagt følgende påstande:

1) Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af 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 (EFT L 145, s. 1) har undladt at opkræve merværdiafgift af vejafgifter for benyttelse af vejanlæg som modydelse for en over for brugerne præsteret tjenesteydelse.

2) Kongeriget Nederlandene betaler sagens omkostninger.

10. Kongeriget Nederlandene har nedlagt følgende påstande:

1) Frifindelse.

2) Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — De relevante retsregler

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«)

11. 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.

...«

12. 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

2 — EFT L 145, s. 1.

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.

IV — Parternes anbringender og argumenter

13. Kommissionen har anført, at Kongeriget Nederlandene har anerkendt i sit svar på åbningsskrivelsen (af 8.12.1989), at der på dette tidspunkt blev opkrævet vejafgifter for benyttelsen af to broer og en tunnel, uden at disse vejafgifter blev pålagt moms. De nederlandske myndigheder anførte i øvrigt i deres svar på den supplerende begrundede udtalelse (af 27.2.1997), at antallet af vejanlæg, som der skulle betales vejafgift for benyttelsen af, var blevet begrænset til en enkel tunnel, og at der ikke blev opkrævet moms af denne afgift.

14. Ifølge Kommissionen udgør den omstændighed, at der stilles vejanlæg til rådighed mod betaling af en vejafgift, økonomisk virksomhed. Eftersom spørgsmålet, om en transaktion er afgiftsbelagt, ikke beror på den for transaktionen valgte retlige form, men virksomhedens karakter, er den økonomiske virkelighed et grundlæggende kriterium for anvendelsen af det fælles momssystem. Begrebet afgiftspligtige tjenesteydelser kan ikke fastsættes skønsmæssigt i medlemsstaternes retssystemer, eftersom dette ville sætte momssystemets ensartede og neutrale anvendelse på spil.

15. Den pågældende økonomiske virksomhed må bedømmes objektivt, uafhængigt af dens formål eller resultater. I det foreliggende tilfælde er der en direkte sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og modydelsen. Det er alene visse vejstrækninger, som er pålagt vejafgift for benyt-

telsen, og afgiften udgør modydelsen for benyttelsen af det pågældende vejanlæg.

16. Den omstændighed, at det i det væsentlige tilkommer det offentlige at anlægge de relevante vejanlæg, indebærer ikke i sig selv, at det er det offentlige i dets egenskab af offentlig myndighed, som stiller anlægget til rådighed.

17. Kommissionen har anført, at det er udgangspunktet i sjette direktiv, at offentligretlige organer er momspligtige. Artikel 4, stk. 5, skal derfor fortolkes snævert. Artikel 13 og 28 opregner udtrykkelige undtagelser for visse former for virksomhed, som udøves af offentligretlige organer. Andre undtagelser skal fortolkes snævert. Kommissionen er af den opfattelse, at dens standpunkt har støtte i det fælles momssystems generelle karakter.

18. Efter Kommissionens opfattelse finder regler om afgiftsfritagelse i artikel 4, stk. 5, kun anvendelse, hvis den pågældende virksomhed udøves af et offentligt organ i dets egenskab af offentlig myndighed, hvilket ikke er tilfældet i denne sag.

19. Projektering og anlæg af vejanlæg som f.eks. broer og tunneler er ganske vist udslag af suverænitetsudøvelse, men administrationen af anlæggene er en herfra helt grundlæggende forskellig virksomhed. Den omstændighed, at det ikke er alle veje, broer og tunneler i Nederlandene, der skal betales vejafgifter for benyttelsen af, viser, at opkrævningen af afgifter på ingen måde er et udslag af det offentliges særlige opgaver. Dette økonomiske aspekt fremgår klart, når man tager i betragtning, at den i sagen omhandlede betalingstunnel udgør et alternativ til det almindelige vejnet.

20. Efter Kommissionens opfattelse svarer den omstændighed, at der stilles et vejanlæg til rådighed for brugerne mod vederlag, til gas-, vand- og elektricitetsforsyning, som ikke er fritaget.

21. Afgørende for, om et offentligt organ handler i egenskab af offentlig myndighed, er, om den pågældende virksomhed indgår i den offentlige myndigheds særlige opgaver. Dette er ikke tilfældet i denne sag.

22. Det har grænseoverskridende virkninger med betydning for konkurrencevilkårene og de frie varebevægelser, at visse lande i Fællesskabet opkræver moms af vejafgifter, mens andre ikke gør det. Momssystemet bygger på muligheden for at kunne fradrage indgående moms, hvilket netop ikke er muligt i det foreliggende tilfælde. Ifølge Kommissionen skal vejafgifter derfor pålægges moms også i Nederlandene.

23. Den nederlandske regering har indledningsvis anført, at det foreliggende traktatbrudssøgsmål alene har begrænset økonomisk interesse. Under det foreliggende søgsmål er tunnelen under Dordtse Kil det eneste vejanlæg, hvis benyttelse er underlagt vejafgift. Denne undtagelse er i øvrigt alene midlertidig, eftersom der ikke i Nederlandene findes nogen lovregler eller administrative bestemmelser om almindelig pligt til at betale vejafgift [5].

24. I Nederlandene opkræves der i princippet moms af alle tjenesteydelser, som leveres mod vederlag af en afgiftspligtig person, medmindre der foreligger en fritagelse. Derimod opkræves der ikke moms af vejafgifter.

25. Den nederlandske regering mener ikke, at Kommissionen har godtgjort i stævningen, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, som påhviler det i medfør af sjette direktiv. Kommissionens argumentation er for generel og abstrakt og angiver ikke klart, hvilke undladelser Kongeriget Nederlandene beskyldes for. Kommissionen angiver ikke nøjagtigt, hvilke foranstaltninger Kongeriget Nederlandene burde have truffet for at efterkomme sine forpligtelser i henhold til sjette direktiv. Stævningen indeholder i øvrigt ikke tilstrækkelig konkrete henvisninger til at fastslå en tilsidesættelse af traktaten. Efter den nederlandske regerings opfattelse har Kommissionen blot fremsat nogle generelle påstande uden at anføre tilsvarende konkrete beviser. Dette er tilstrækkelig grund til, at søgsmålet bør resultere i frifindelse eller eventuelt, at søgsmålet afvises (delvist).

26. Derudover har den nederlandske regering anført, at direktivets artikel 4, stk. 5, kan finde anvendelse, og at vejafgifterne derfor ikke skal underkastes moms. Vejafgifterne opkræves af et offentligretligt organ, der optræder inden for visse juridiske rammer og i egenskab af offentlig myndighed. Ifølge den nederlandske regering skal direktivets artikel 4, stk. 5, anses for en autonom regel, der afgrænser de afgiftspligtige personer. Bestemmelsen skal ikke fortolkes så snævert, som Kommissionen foreslår: Det er uhensigtsmæssigt at begrænse fritagelsen til virksomhed, der henhører under offentlige myndigheders særlige opgaver. Derimod skal undtagelserne i afsnit 2 og 3 fortolkes snævert.

27. Det følger heraf, at et offentligt organ, som er underkastet offentligretlige regler og udøver sine opgaver som offentlig myndighed, ikke kan sidestilles med en privatperson. Den økonomiske ydelse reguleres af nederlandske offentligretlige retsregler, og sjette direktiv er derfor ikke anvendeligt.

5 — Det forventes, at der skal opkræves vejafgift for benyttelsen af Westerscheldetunnelen, når denne er færdigbygget, formentlig år 2003. Denne vejafgift vil der dog blive opkrævet moms af.

28. I øvrigt er der ikke i det foreliggende tilfælde tale om en økonomisk virksomhed, eftersom vejanlæggene kun delvis finansieres ved hjælp af de opkrævede vejafgifter. Det er ulogisk at antage, at anlægget af vejanlægget er en offentlig virksomhed, hvorimod finansieringen eller vedligeholdelsen er en privat økonomisk virksomhed. Opkrævning af vejafgifterne har ikke som sit primære formål at sikre overskud. Opkrævningen af en afgift har alene til formål at lette gennemførelsen af den offentlige opgave, der består i at stille vejanlæg til rådighed.

29. Den nederlandske regering er desuden af den opfattelse, at Kommissionens fortolkning ikke bidrager til at fastholde balancen i momssystemet. Det offentlige (som snarere bør betragtes som slutbruger) ville dermed opnå fordele i forhold til brugerne af vejanlægget, hvilket momssystemet netop har til formål at forhindre.

30. Kommissionen har ikke godtgjort, at vejafgifterne udgør en modydelse for muligheden for at benytte vejanlægget. Afgiftens størrelse står ikke nødvendigvis i forhold til værdien af at benytte anlægget. Det kan ikke alene på grund af, at der kan findes en direkte sammenhæng mellem afgifterne og de leverede tjenesteydelser, konkluderes, at afgiften bør pålægges moms. Der er ikke i denne sag konkurrence med andre erhvervsdrivende.

31. Endelig har Kommissionen heller ikke påvist, at Kongeriget Nederlandenes opfattelse fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i artikel 4, stk. 5, andet afsnit. Eftersom der ikke findes nogen private konkurrenter, og det ikke er godtgjort, at der foreligger grænseoverskridende virkninger, er den nederlandske regering af den opfattelse, at Kommissionens påstande skal forkastes.

V — Bedømmelse

Formaliteten

32. Den nederlandske regering har gjort gældende, at sagen skal afvises (delvist). Ifølge regeringen har Kommissionen hverken under den administrative procedure eller i stævningen konkret godtgjort, at Kongeriget Nederlandene skulle have tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af traktaten. Søgsmålet er desuden så lidet præcist, at det muligvis bør afvises.

33. Hertil skal jeg anføre, at det må undersøges samtidigt med sagens realitet, om de af Kommissionen rejste forhold er

relevante og udgør en tilsidesættelse af fællesskabsretten, som kan tilregnes den sagsøgte medlemsstat. Det påhviler herved Kommissionen at godtgøre, at det påståede traktatbrud foreligger. Det er Kommissionen, som skal fremføre de omstændigheder, som er nødvendige for, at Domstolen kan efterprøve, om der foreligger et traktatbrud. Den kan ikke påberåbe sig nogen formodning herfor. Dette spørgsmål skal imidlertid ikke undersøges nærmere her (se vedrørende sagens realitet punkt 38 ff.).

34. Det henhører imidlertid under sagens formalitet at undersøge, om søgsmålet er tilstrækkeligt præcist. For at bestemme, om kravene om retssikkerhed er opfyldt, er det afgørende at undersøge klagepunkterne i søgsmålet og begrundelsen for dette. Det bør fremgå heraf, hvilken adfærd Kommissionen anklager medlemsstaten for, og som Kommissionen anser for et traktatbrud. Det er under den administrative procedure, at sagsgenstanden afgrænses.

35. I denne sag påberåbte Kommissionen sig under den administrative procedure medlemsstaternes pligt til loyalt samarbejde, eftersom den ikke selv har beføjelse til at kontrollere det nationale momssystem og undersøge forskellige faktiske omstændigheder. Ligesom det er tilfældet med de tilsvarende egne indtægter, er Kommissionen nødt til at få de nødvendige oplysninger og informationer fra medlemsstaterne. Eftersom Kommissionen under den administrative procedure og med henblik på søgsmålet kun kan støtte sig på oplysninger, som den får fra medlemsstaterne, kan disse ikke påberåbe sig, at de omstændigheder, som Kommissionen har anført, ikke har konkret karakter, og at sagen derfor skal afvises, når Kommissionen under den administrative procedure og i forbindelse med sagsanlægget har måttet støtte sig på de omstændigheder, som medlemsstaten selv har oplyst.

36. Kommissionen har til opgave at bringe traktatbrud til ophør. Ifølge Kommissionens opfattelse udgør det et traktatbrud at undlade at opkræve moms af vejafgifter for benyttelsen af vejanlæg. Kommissionen kan i denne sag henvise til flere forskellige faktiske forhold, og ikke blot et enkelt, og den kan også lade søgsmålet i medfør af traktatens artikel 169 omfatte »fortsatte overtrædelser« samt bebrejde medlemsstaten en generel adfærd i dette søgsmål med påstand om konstatering af traktatbrud.

37. Af disse grunde skal Kommissionens søgsmål fremmes til realitetsbehandling.

Realiteten

1. Opkrævning af moms af vejafgifter

38. 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

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

40. Denne tjenesteydelse præsteres 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 [6].

41. 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.

42. 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 for en modydelse for en tjenesteydelse.

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

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

b) Afgiftspligtig person

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

45. 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 virksomheder 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.

aa) Udøvelse af suveænitet

46. En analyse af Domstolens praksis viser, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at et offentligretligt organ kan blive afgiftsfritaget, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed, og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed [7].

47. 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 [8].

48. 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 [9].

49. 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

7 — 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.

8 — Den i fodnote 7 anførte dom i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 21.

9 — Den i fodnote 7 anførte dom i sagen Carpaneto Piacentino m.fl., præmis 15.

af deres særlige status [10]. 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.

50. 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, hvilket i det væsentlige indebærer udøvelse af suverænitet. Dette bekræftes ligeledes i artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, hvori der henvises til de former for virksomhed, som opregnes i bilag D — jf. ovenfor, punkt 21 — for hvilke offentlige myndigheder også er afgiftspligtige.

51. Projektering og anlæg af veje, broer og tunneler er opgaver, som henhører under udøvelse af suverænitet og dermed er forbeholdt offentlige myndigheder. Disse former for virksomhed udgør en væsentlig del og derfor et vigtigt område af det offentliges 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.

52. Det kan anføres, 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 administreres som en privat virksomhed med 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:

10 — Samme dom, præmis 16.

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, men kan alene anvendes af sidstnævnte. Ordningen indebærer en opdeling, som adskiller den fra udslag 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.

53. 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

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

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

56. 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 [11].

57. 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 [12].

58. Selv om det forhold, at der stilles vejanlæg til rådighed mod betaling af en vejafgift, reguleres af 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

11 — Den i fodnote 7 anførte 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.

12 — Generaladvokat Lenz' forslag til afgørelse fremsat den 12.2.1987 i den i fodnote 7 anførte sag Kommissionen mod Nederlandene, punkt 22.

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.

59. Hensyntagen til den økonomiske virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem [13]. 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 virksomheden 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.

c) (Subsidiært) Spørgsmålet om konkurrencefordrejning

60. 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 transaktioner, 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.

61. 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 hvad angår det at stille vejstrækninger som de her omhandlede til rådighed, opstår der ikke noget konkurrenceproblem.

62. De eksempler på konkurrencefordrejning, som Kommissionen har nævnt, har ikke betydning i det foreliggende tilfælde. På den ene siden er direktivets anvendelsesområde med undtagelse af nogle få bestemmelser begrænset til indenlandske

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

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 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.

63. 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 afgiftsopkrævning. Som jeg har konstateret ovenfor i punkt 38 til 58, er det imidlertid ikke her problemet ligger. Der er tale om en tjenesteydelse, der skal opkræves moms af, fordi opkrævning af en vejafgift ikke udgør en virksomhed, der henhører under offentlig magtudøvelse.

64. Eftersom der ikke er blevet opkrævet moms af vejafgifter, må det fastslås, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, som påhviler det i medfør af traktaten.

65. Det skal afslutningsvis undersøges, i hvilket omfang det har betydning for denne sag, at det er blevet fastslået i sagerne C-276/97, C-358/97, C-359/97 og C-260/98 [14] [15], at kravet om indbetaling af bidragene til de egne indtægter er blevet fremsat uden for den foreskrevne frist.

66. I de nævnte sager lod Kommissionen en vis tid gå mellem afslutningen af den administrative procedure og sagsanlægget uden at foretage tilstrækkeligt i henhold til reglerne om de omtvistede spørgsmål.

67. Eftersom artikel 9, stk. 2 in initio, i Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften [16] bestemmer, at efter den 31. juli i det fjerde år efter et givet regnskabsår berigtiges årsoversigten ikke længere, må man gå ud fra, at der principielt ikke længere kan opkræves egne indtægter, når fristen er udløbet. Ifølge artikel 9, stk. 2 in

14 — Kommissionen påtalte også i disse sager (se fodnote 1), at de sagsøgte medlemsstater på grund af undladelsen af at opkræve moms af vejafgifterne ikke havde indbetalt de tilsvarende beløb som egne indtægter.

15 — Jf. mine forslag til afgørelse af 27.1.2000 i de forskellige sager, punkt V — Bedømmelse, afsnit 3.

16 — EFT L 155, s. 9.

fine, gøres der undtagelse for så vidt angår spørgsmål, som er rejst inden udløbet af fristen, enten af Kommissionen eller af medlemsstaten. Denne bestemmelse gør det muligt at løse spørgsmål, som allerede er blevet diskuteret, senere. Undtagelsen forudsætter imidlertid, at de berørte parter efterfølgende bestræber sig på at finde en løsning på de rejste spørgsmål, og at en sådan løsning rent faktisk er mulig.

68. I sagerne mod Den Franske Republik, Irland, Det Forenede Kongerige Storbritannien og Nordirland samt Den Hellenske Republik var der ikke i årene mellem afslutningen af den administrative procedure og sagsanlægget en tilstrækkelig dialog, og kravet om indbetaling af bidragene var derfor i strid med fristen på 43 måneder. Det var alene regnskabsårene inden for denne frist, som endnu ikke var afsluttede, og de tilsvarende årsoversigter kunne berigtiges.

69. I modsætning til i de andre sager indbetalte Kongeriget Nederlandene til Kommissionen de tilsvarende bidrag som egne indtægter under forbehold, og næsten syv år efter den første begrundede udtalelse (af 19.10.1989) tilsendte Kommissionen Kongeriget Nederlandene en supplerende begrundet udtalelse (af 23.12.1996). I overensstemmelse med det ovenfor anførte må man også i denne sag gå ud fra, at kravet om indbetaling af disse indtægter er blevet fremsat uden for fristen, i det omfang der er tale om regnskabsårene forud for 1993. Selv om Kongeriget Nederlandene med forbehold har indbetalt de beregnede beløb som egne indtægter, burde det være muligt at kreditere regnskaberne eller tilbagebetale de beløb, som blev betalt inden 1993.

70. Eftersom dette spørgsmål ikke udgør en del af sagsgenstanden i denne sag, er det ufornødent at tage endelig stilling i denne henseende.

VI — Sagens omkostninger

71. Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den part, der taber sagen, at betale sagens omkostninger. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Kongeriget Nederlandene tilpligtes at betale sagens omkostninger.

VII — Forslag til afgørelse

72. I lyset af det foregående foreslår jeg Domstolen at:

1) fastslå, at Kongeriget Nederlandene har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af 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 vejanlæg

2) pålægge Kongeriget Nederlandene at betale sagens omkostninger.