Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. SZPUNAR
fremsat den 8. september 2016 [1]

Sag C-344/15

National Roads Authority
mod
The Revenue Commissioners

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Appeal Commissioners (administrativ klageinstans i skatte- og afgiftssager, Irland))

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — merværdiafgift — direktiv 2006/112/EF — artikel 13, stk. 1 — afgiftspligtige personer — virksomhed eller transaktioner, som offentligretlige organer udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed — anlæggelse og forvaltning af betalingsveje — konkurrenceforvridning«

Indledning

1. Det kan forekomme meningsløst at pålægge virksomhed udøvet af offentligretlige organer i deres egenskab af offentlig myndighed merværdiafgift (moms). Pålæggelsen medfører nemlig betydelige administrative vanskeligheder uden åbenbar indvirkning på de offentlige finanser, bortset fra at midler flyttes fra en konto til en anden. Der er dog to grundlæggende grunde til at pålægge afgifter på denne måde, når den virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, er af samme art som almindelig økonomisk virksomhed.

2. For det første kræver det generelle momsprincip, at moms, når det er muligt, skal pålægges enhver økonomisk virksomhed. For det andet fører det til en anden form for konkurrenceforvridning, hvis virksomhed, der udøves af offentligretlige organer på samme grundlag, som hvis den udøves eller kan udøves af privatretlige organer [2], ikke momspålægges.

3. Det er af denne grund, af EU-lovgiver bestemte, at virksomhed udøvet af offentligretlige organer skal afgiftspålægges, hvis det fører til konkurrenceforvridning, at der ikke sker en sådan afgiftspålæggelse. Domstolen har allerede behandlet dette princip i en række domme, men det skaber stadig problemer i praksis. Denne sag giver anledning til at afklare en del af denne uvished og bidrage til denne eksisterende retspraksis.

1 — Originalsprog: polsk.

2 — Jf. forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Kokott, Gemeente Borsele and Staatssecretaris van Financiën (C-520/14, EU:C:2015:855, punkt 22-27).

Relevante retsforskrifter

EU-retten

4. Det bestemmes i artikel 13, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem [3]:

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

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

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

Irsk ret

5. Den bestemmelse i irsk ret, der gennemførte artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, og som var i kraft på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, var section 8(2A) i Value Added Tax Act, 1972 (den irske lov om merværdiafgift fra 1972).

6. National Roads Authority, som er appellanten i hovedsagen (den irske myndighed for nationale veje, herefter »NRA«), blev oprettet i medfør af Roads Act 1993 (den irske lov om veje fra 1993) som en uafhængig offentlig myndighed med ansvar for anlæggelse og forvaltning af nationale veje. Ifølge lovens section 17(1) har NRA pligt til at sikre, at der stilles et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed.

7. I overensstemmelse med sections 56 og 57 i Roads Act 1993 kan NRA som »vejmyndigheden« for nationale veje indføre en vejafgiftsordning for udvalgte nationale veje. I henhold til lovens section 61 kan NRA også indføre vedtægter for vejafgiftsordningen.

8. I henhold til section 58 i Roads Act 1993 kan NRA opkræve vejafgift med de beløb, som NRA selv har fastsat i vedtægterne. I henhold til lovens section 63 kan NRA dog indgå aftaler, hvorved det betros tredjemand at opkræve disse vejafgifter. Bortset fra retten til at opkræve vejafgifter pålægger sådanne aftaler også disse tredjemænd forpligtelser i forhold til anlæggelsen og vedligeholdelsen af de pågældende betalingsveje og forvaltningen af vejen i aftalens løbetid.

3 — EUT 2006, L 347, p. 1.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og de præjudicielle spørgsmål

9. Hovedparten af de nationale betalingsveje i Irland forvaltes af privatretlige organer på grundlag af aftaler med NRA. To af disse veje, nemlig Westlink Toll Road (en del af ringvejen uden om Dublin) og Dublin Tunnel (en tunnel, der forbinder Dublin med havnen) forvaltes imidlertid af NRA, og det er NRA, der opkræver de relevante vejafgifter [4]. Det er værd at bemærke, at indtil august 2008 blev Westlink Toll Road også forvaltet af et privatretligt organ i henhold til en aftale med NRA. Dette organ ville dog ikke afholde omkostningerne i forbindelse med en ændring af systemet for opkrævning af vejafgifter, hvorfor NRA opsagde aftalen med organet og påtog sig den direkte forvaltning af vejen.

10. De vejafgifter, der opkræves af brugerne af veje, der forvaltes af både privatretlige organer og af NRA, omfatter moms. NRA ansøgte dog The Revenue Commissioners (den kompetente afgiftsmyndighed) om tilbagebetaling af afgiften for perioden juli og august 2010 for så vidt angår vejafgift for de to nationale veje, som NRA direkte forvalter, idet NRA argumenterede for, at det i medfør af de bestemmelser, der gennemfører artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112, som et offentligretligt organ ikke er en momspligtig person. Da The Revenue Commissioners afslog at tilbagebetale afgiften, anlagde NRA sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

11. Idet retten er i tvivl om den korrekte fortolkning af bestemmelserne i direktiv 2006/112, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»1) Hvis et offentligretligt organ udøver en virksomhed, såsom at give adgang til en vej mod betaling af en vejafgift, og hvis der i medlemsstaten er private organer, som opkræver vejafgifter på forskellige betalingsveje i medfør af en aftale med den pågældende offentlige myndighed i henhold til nationale lovbestemmelser, skal artikel 13, [stk. 1,] andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF da fortolkes således, at det pågældende offentligretlige organ skal anses for at konkurrere med de pågældende private erhvervsdrivende, hvorfor det anses for at føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning, hvis det offentligretlige organ behandles som en ikke-afgiftspligtig person, uanset de forhold, at (a) der ikke er og ikke kan være nogen aktuel konkurrence mellem det offentligretlige organ og de pågældende private erhvervsdrivende, og (b) der ikke er nogen beviser for, at der er nogen realistisk mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kunne komme ind på markedet for opførelse og drift af en betalingsvej, der ville konkurrere med den af det offentligretlige organ drevne betalingsvej?

2) Hvis der ikke foreligger en formodning, hvordan skal det da afgøres, om der er konkurrenceforvridning af en vis betydning i den i artikel 13, [stk. 1,] andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112 omhandlede forstand?«

12. Forelæggelseskendelsen indgik til Domstolen den 6. juli 2015. Parterne i hovedsagen og Europa-Kommissionen har indleveret skriftlige indlæg. De deltog sammen med den tyske og den polske regering også i retsmødet den 25. maj 2016.

Analyse

13. De præjudicielle spørgsmål i denne sag, som skal behandles samlet, bygger på den forudsætning – som den forelæggende ret har udtrykt direkte i forelæggelseskendelsen – at NRA handler som et offentligretligt organ i den i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/122 omhandlede forstand, når det opkræver vejafgifter. I forbindelse med ovenstående er den forelæggende ret af den opfattelse, at NRA potentielt kan anses for en afgiftspligtig person alene på grund af, at det vil føre til

4 — Som det fremgår af forelæggelseskendelsen, betror NRA tredjemand ansvaret for de tekniske aspekter af opkrævningen af vejafgifter, men de regler, der regulerer disse ordninger, er anderledes end dem, der regulerer de forvaltningsaftaler, der indgås i henhold til section 63 i Roads Act 1993, således at NRA modtager indtægterne fra vejafgifterne.

konkurrenceforvridning, hvis dets virksomhed ikke afgiftspålægges. Den forelæggende ret har af den grund anmodet Domstolen om en fortolkning af artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, idet den har taget udgangspunkt i, at direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, finder anvendelse. Jeg er dog ikke ganske overbevist om, at den forelæggende rets forudsætning er korrekt. Af den grund vil jeg for det første give denne problemstilling opmærksomhed [5].

Opkrævning af vejafgifter som en virksomhed udøvet af en offentlig myndighed

14. I henhold til direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, skal offentligretlige organer ikke anses for afgiftspligtige personer, dog kun for så vidt angår den virksomhed, de udøver i deres egenskab af »offentlig myndighed«. Spørgsmålet opstår så, om organer som NRA handler i deres egenskab af offentlig myndighed, når de opkræver vejafgifter for brugen af offentlige veje.

15. Det forekommer åbenbart, at det er en opgave for en offentlig myndighed at sikre, at der stilles en passende offentlig infrastruktur, såsom veje, til rådighed, og at de drives, således at organer, der udfører denne opgave, faktisk handler i deres egenskab af offentlig myndighed. Samtidig har Domstolen dog i en række domme fundet, at det forhold, at der gives adgang til veje mod betaling af en vejafgift, udgør en levering af en tjenesteydelse mod vederlag i den i EU-momslovgivningen omhandlede forstand [6]. Dette kan navnlig forklares ved det forhold, at når sådanne vejafgifter opkræves for at køre på bestemte vejstrækninger snarere end for generelt at bruge hele det nationale vejnet eller for at bruge alle veje i en bestemt kategori, så er de pågældende veje af en højere standard (f.eks. motorveje) eller ikke-standard vejstrækninger (f.eks. tunneler eller længere broer). Som regel er der i sådanne tilfælde også et alternativ i form af afgiftsfrie veje, der fører de samme steder hen. Det forhold, at der gives adgang til sådanne veje, er ikke omfattet af en offentlig myndigheds kompetenceområde for så vidt angår tilrådighedsstillelse af et vejnet og er beslægtet med tjenesteydelser af kommerciel art [7].

16. På den anden side forkastede Domstolen i de samme domme Kommissionens argument, hvorefter begrebet offentlig myndighed i den nuværende artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 [8] omhandlede forstand bør fortolkes indskrænkende, hvilket udelukker virksomhed bestående i at give adgang til veje mod betaling af en vejafgift [9]. Domstolens standpunkt i denne henseende forekommer forståeligt, henset til, at i henhold til bestemmelserne i EU-momslovgivningen er personer, der udøver økonomisk virksomhed, afgiftspligtige personer [10]. Artikel 13 i direktiv 2006/112 fritager derfor virksomhed af økonomisk art for moms, fordi det ikke ville give mening at fritage virksomhed af ikke-økonomisk art [11].

5 — Herudover og for god ordens skyld bør det også bemærkes, at anvendelsen af artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, i direktiv 2006/112 er udelukket i hovedsagen, eftersom opkrævning af vejafgifter ikke er en af de former for virksomhed, der er opregnet i bilag I til direktivet. Den er navnlig ikke omfattet af anvendelsesområdet for virksomhed vedrørende godstransport og personbefordring (bilag I, punkt 3 og 5), jf. dom af 12.9.2000, Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 4).

6 — Jf. domme af 12.9.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 36), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 34), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 46), og Kommissionen mod Nederlandene (C-408/97, EU:C:2000:427, præmis 30).

7 — Jf. også forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat General Alber, Kommissionen mod Nederlandene (C-408/97, EU:C:2000:43, punkt 52).

8 — De pågældende domme blev afsagt på grundlag af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1). Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, svarede til artikel 13, stk. 1, i direktiv 2006/112.

9 — Jf. domme af 12.9.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 41), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 39), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 51), og Kommissionen mod Nederlandene (C-408/97, EU:C:2000:427, præmis 36).

10 — Jf. artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112.

11 — Jf. dom af 16.7.2009, Kommissionen mod Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, præmis 40 og den deri nævnte retspraksis).

17. Domstolen understregede, at i henhold til denne retspraksis er virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed, den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de udøver på samme retlige betingelser som private [12].

18. Ved at forkaste Kommissionens argumenter anerkendte Domstolen stiltiende, at opkrævning af vejafgifter kan behandles både som en offentlig myndigheds virksomhed og som en økonomisk virksomhed udøvet af private erhvervsdrivende, selv i stater hvor disse to opkrævningsordninger sameksisterer [13]. Det er dog ikke min opfattelse, at det på grundlag af disse domme kan konkluderes, at et offentligretligt organ, der opkræver vejafgifter, altid handler i sin egenskab af offentlig myndighed i den i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 omhandlede forstand.

19. De førnævnte domme blev afsagt i retsforhandlinger vedrørende en medlemsstats traktatbrud. Som Domstolen anførte, havde Kommissionen i de retsforhandlinger ikke godtgjort eller endog forsøgt at godtgøre, at de offentligretlige organer i de individuelle sagsøgte medlemsstater opkrævede vejafgifter på de samme betingelser som private erhvervsdrivende [14]. I den situation, og henset til en traktatbrudssags kontradiktoriske karakter, havde Domstolen ikke anden mulighed end at finde, at de sagsøgte medlemsstater ikke havde tilsidesat deres forpligtelser i henhold til traktaten ved at undlade at pålægge moms på vejafgifter, der blev opkrævet af offentligretlige organer.

20. Efter min opfattelse betyder det dog ikke, at den nuværende artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at offentligretlige organer, der opkræver vejafgifter, altid handler i deres egenskab af offentlig myndighed. Dette spørgsmål skal analyseres særskilt i forhold til hvert individuelt tilfælde i overensstemmelse med det kriterium, jeg henviste til i punkt 17 ovenfor. Jeg erindrer om, at i henhold til dette kriterium skal det godtgøres, om et offentligretligt organ handler på grundlag af sin særlige retlige status, eller på almindelige betingelser, som også finder anvendelse på private erhvervsdrivende.

21. Hvis jeg vender tilbage til den omtvistede sag, tilkommer det de nationale retter at afgøre, om et offentligretligt organ, der opkræver vejafgifter, handler i henhold til bestemmelser, der udelukkende finder anvendelse på dette organ, eller i henhold til almindelige retlige betingelser. Jeg vil dog henlede opmærksomheden på følgende punkter.

22. Som det fremgår af de oplysninger, der er givet i forelæggelseskendelsen, blev NRA oprettet i medfør af Roads Act 1993, som også opstiller reglerne for dets drift. I henhold til bestemmelser i denne lov kan NRA indføre vejafgiftsordninger på de nationale veje, det forvalter. NRA kan også indføre vedtægter, der regulerer driften af en sådan afgiftsordning. NRA kan også opkræve vejafgifterne selv eller betro et privatretligt organ at gøre det [15].

23. Det kan derfor synes åbenbart, at når NRA opkræver vejafgifter, handler det på grundlag af sin særlige retlige status, hvilket utvivlsomt er den status, der fremgår af Roads Act 1993. Det skal dog erindres, at privatretlige organer, der forvalter betalingsveje i henhold til aftaler med NRA, driver virksomhed på grundlag af den samme lov og de af NRA indførte vedtægter. På samme måde er NRA, når det opkræver vejafgifterne, bundet af sine egne vedtægter, der finder anvendelse på en bestemt vejafgiftsordning (dvs. på den vejafgiftsordning, der drives på en bestemt national vejstrækning) på samme måde som de privatretlige organer.

12 — Jf. domme af 12.9.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 40), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 38), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 50), og Kommissionen mod Nederlandene (C-408/97, EU:C:2000:427, præmis 35).

13 — Jf. navnlig dom af 12.9.2000, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 56 og 57).

14 — Jf. domme af 12.9.2000, Kommissionen mod Frankrig (C-276/97, EU:C:2000:424, præmis 42), Kommissionen mod Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, præmis 40), Kommissionen mod Det Forenede Kongerige (C-359/97, EU:C:2000:426, præmis 52), og Kommissionen mod Nederlandene (C-408/97, EU:C:2000:427, præmis 37).

15 — Jf. punkt 6-8 i dette forslag til afgørelse.

24. Det er derfor ikke utænkeligt, at NRA kun handler i sin egenskab af offentlig myndighed, når det beslutter at indføre en vejafgiftsordning på en bestemt vejstrækning og indfører vedtægter for denne ordning, mens NRA, når det opkræver vejafgifterne, handler på samme retlige betingelser som et privatretligt organ. I en sådan situation finder fritagelsen i artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 ikke anvendelse. Det er i lyset af ovenstående betragtninger min opfattelse, at den forelæggende ret burde genoverveje sin forudsætning, hvorefter NRA handler i sin egenskab af offentlig myndighed, når det opkræver vejafgifter, og som sådan er kvalificeret til den ovenfor beskrevne fritagelse. Hvis den forelæggende ret som følge af en nærmere analyse måtte konkludere, at NRA ikke handler i sin egenskab af offentlig myndighed, når det opkræver vejafgifter, vil de præjudicielle spørgsmål i denne sag være meningsløse.

De præjudicielle spørgsmål

25. I denne sag ønsker den forelæggende ret med de præjudicielle spørgsmål, der skal behandles samlet, nærmere bestemt oplyst, om artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at når vejafgifter i henhold til en medlemsstats nationale ret kan opkræves og faktisk opkræves af både offentligretlige organer og privatretlige organer, så skal de offentligretlige organer behandles som momspligtige personer på grund af konkurrenceforvridning af en vis betydning, selv hvis der ikke er en reel mulighed for direkte konkurrence mellem veje, hvor et offentligretligt organ opkræver vejafgift, og veje, hvor vejafgifterne opkræves af et privatretligt organ.

26. Hvis artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 skal fortolkes korrekt, skal bestemmelsen sættes ind i den sammenhæng, hvori den indgår i det fælles momssystem. I henhold til direktivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, er en afgiftspligtig person enhver, der selvstændigt udøver en økonomisk virksomhed. Jeg erindrer endvidere om, at i henhold til Domstolens praksis [16] udgør det forhold at give adgang til veje mod betaling en sådan virksomhed. Det organ, der udøver denne virksomhed, er derfor i princippet en afgiftspligtig person. Artikel 13, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112 kræver dog, at offentligretlige organer ikke skal anses for afgiftspligtige personer, når de udøver virksomhed i deres egenskab af offentlig myndighed. I henhold til Domstolens ovennævnte praksis [17] er en virksomhed, der udøves på grundlag af det offentligretlige organs særlige retlige status, en virksomhed, som dette organ udøver i sin egenskab af offentlig myndighed. Denne undtagelse bygger på den forudsætning, at det offentligretlige organs virksomhed udøves som en form for monopol: Da virksomheden udøves på grundlag af organets særlige status, kan den i princippet ikke udøves af andre organer, navnlig privatretlige organer. Under disse omstændigheder er der heller ingen risiko for konkurrenceforvridning, eftersom konkurrencen i princippet er udelukket.

27. Artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 indfører dog en begrænsning af reglen i stykkets første afsnit og kræver, at det almindelige princip, hvorefter en økonomisk virksomhed er afgiftspligtig, finder anvendelse, hvis en fritagelse for afgiftspligten for en virksomhed, der udøves af et offentligretligt organ, vil føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning. Logisk set må andet afsnit finde anvendelse på situationer, hvor den virksomhed, som det offentligretlige organ udøver – på trods af, at den udøves på grundlag af organets særlige retlige status – ikke er et monopol, dvs. den kan også udøves af andre organer, navnlig privatretlige organer. I sådanne tilfælde kan formodningen om, at konkurrencen ikke forvrides, ikke finde anvendelse.

16 — Jf. punkt 15 i dette forslag til afgørelse.

17 — Jf. punkt 17 i dette forslag til afgørelse.

28. I henhold til denne logik fandt Domstolens Store Afdeling, som undersøgte en virksomhed, hvor et offentligretligt organ stillede parkeringsanlæg til rådighed mod betaling, at konkurrencefordrejning, der følger af en afgiftsfritagelse for offentligretlige organers virksomhed, skal vurderes i forhold til den pågældende form for virksomhed snarere end under henvisning til et særligt lokalt marked eller sandsynligheden for, at konkurrencen faktisk forvrides på dette bestemte marked [18].

29. Der var to grunde til denne konklusion. For det første fandt Domstolen, at det, der nu er artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, skal fortolkes i lyset af stykkets tredje afsnit. Denne bestemmelse kræver, at offentligretlige organer under alle omstændigheder anses for afgiftspligtige personer, for så vidt som de udøver en af de former for virksomhed, der nu er opregnet i bilag I til direktivet, uanset om konkurrencen i praksis forvrides på det pågældende marked. På samme måde skal artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 følgelig fortolkes som en henvisning til formerne for virksomhed som sådan og ikke til situationen på bestemte markeder [19].

30. For det andet fandt Domstolen, at principperne om afgiftsneutralitet og om retssikkerhed også er til hinder for en fortolkning af den nuværende artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, som medfører, at muligheden for konkurrenceforvridning skal undersøges i forhold til situationen på et bestemt marked. Det vil ikke kun føre til en forskellig behandling af offentligretlige og privatretlige organer, men endog til forskellig behandling af bestemte offentligretlige organer, som i forbindelse med den samme form for virksomhed, kan anses for afgiftspligtige personer, mens andre ikke gør det. Det vil tilsidesætte princippet om momsens neutralitet [20]. Endvidere vil en sådan fortolkning kræve komplekse analyser af bestemte markeder, og resultatet heraf vil herudover ændre sig over tid, hvilket vil være i strid med retssikkerhedsprincippet [21].

31. I modsætning til NRA's anbringender i denne sag er det min opfattelse, at Domstolens konklusion bør fortolkes således, at der er en formodning for, at der vil opstå konkurrenceforvridning. Domstolen fandt udtrykkeligt, at det, der nu er artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, i direktiv 2006/112, bygger på den formodning, at det vil føre til konkurrenceforvridning, når offentligretlige organer udøver en af de kategorier af virksomhed, der er opregnet i det nuværende bilag I til direktivet [22]. Derefter bemærkede Domstolen, at der i nogle medlemsstater kan findes andre kategorier af virksomhed, der ikke er opregnet i bilaget til direktivet, og som også udøves parallelt af både offentligretlige og privatretlige organer. Den nuværende artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 finder anvendelse på dem [23]. Endelig fandt Domstolen, at begge disse bestemmelser (dvs. de nuværende artikel 13, stk. 1, andet og tredje afsnit) bygger på den samme logik [24].

32. Efter min opfattelse kan Domstolens begrundelse i den sag ikke fortolkes på en anden måde end således, at når en virksomhed af en bestemt art i henhold til en medlemsstats nationale ret udøves af et offentligretligt organ på grundlag af dettes særlige retlige status, mens virksomheden samtidig også udøves eller kan udøves af privatretlige organer på almindelige retlige betingelser, må det formodes, at det vil føre til konkurrenceforvridning, uanset den faktiske situation på det bestemte marked. Dette kræver, at offentligretlige organer anses for afgiftspligtige personer hvad angår denne form for virksomhed i medfør af artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112.

18 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 31-40 og domskonklusionens punkt 1).

19 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 38-40).

20 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 42-45).

21 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 47-51).

22 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 35).

23 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 36 og 37).

24 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 38). Jf. også generaladvokat Poiares Maduros forslag til afgørelse, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:345, punkt 18 og 19).

33. Domstolens afgørelse i ovennævnte dom byggede på en analyse af de EU-retlige bestemmelser om afgiftspålæggelse af virksomhed udøvet af offentligretlige organer og ikke den specifikke art af den faktiske virksomhed, som sagen vedrørte, nemlig tilrådighedsstillelse af parkeringsanlæg mod betaling. Jeg ser derfor ingen grund til, at den retspraksis ikke også skal finde anvendelse på andre former for virksomhed, såsom den virksomhed at give adgang til veje mod betaling. Hvis en sådan virksomhed udelukkende udøves af et eller flere offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, dvs. som et monopol, er der ingen risiko for konkurrenceforvridning. Offentligretlige organer, der udøver sådan virksomhed, skal derfor ikke anses for afgiftspligtige personer. Hvis på den anden side – som det er tilfældet i Irland – vejafgifter også kan opkræves af privatretlige organer, er virksomheden ikke et monopol for et offentligretligt organ med den følge, at det bør formodes, at det vil føre til konkurrenceforvridning, og der skal følgelig pålægges afgift på de transaktioner, som disse offentligretlige organer foretager. I et sådant tilfælde gør det ingen forskel, at veje, for hvilke offentligretlige organer opkræver vejafgifter, ikke konkurrerer med veje, for hvilke privatretlige organer opkræver vejafgifter. Det afgørende er her den identiske art af den udøvede virksomhed snarere end situationen på det bestemte marked, på en bestemt vejstrækning eller på veje, der forbinder bestemte steder.

34. Nogle af de grunde, som Domstolen anførte i ovennævnte dom, der blev afsagt i en sag vedrørende det forhold, at flere lokale myndigheder i Det Forenede Kongerige stillede parkeringsanlæg til rådighed mod betaling, kan åbenbart være mindre relevant for denne sag, der vedrører det forhold, at et organ med landsdækkende beføjelser giver adgang til veje mod betaling af en vejafgift. For det første er der her ingen problemstilling med, at forskellige offentligretlige organer behandles forskelligt, eftersom det pågældende organ som et centralt organ pr. definition er enestående. For det andet forekommer det, at analysen af, om der er konkurrenceforvridning, er mindre kompleks hvad angår vejstrækninger end hvad angår parkeringsanlæg. Endvidere ændrer veje sig sædvanligvis mindre over tid end antallet og placeringen af parkeringsanlæg. Afgørelsen af, om en virksomhed, hvorved der gives adgang til veje, skal momspålægges, kan derfor give anledning til mindre tvivl fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt.

35. På den anden side bør fortolkningen af EU-retlige bestemmelser dog ikke afhænge af offentlige myndigheders opbygning i de individuelle medlemsstater, men bør være almengyldig og kunne finde anvendelse i hele Den Europæiske Union. Det er ikke desto mindre ikke utænkeligt, at de samme problemer, hvorpå Domstolen henledte opmærksomheden i forbindelse med virksomhed, hvorved der stilles parkeringsanlæg til rådighed, også kunne opstå i nogle medlemsstater i forbindelse med den virksomhed at give adgang til veje. Endvidere viser drøftelsen i denne sag af, hvorvidt og i hvilket omfang betalingsdelen af Westlink-betalingsvejen, som er en del af Dublins vestlige ringvej, konkurrerer med Dublins østlige ringvej, i sig selv, at analysen – også hvad angår veje – af potentiel konkurrenceforvridning ikke altid er simpel og åbenbar.

36. Der er dog også et yderligere argument, som efter min opfattelse støtter en fortolkning af artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112 således, at det er under henvisning til den omhandlede form for virksomhed snarere end under henvisning til situationen på det bestemte marked, at det skal undersøges, om der er konkurrenceforvridning.

37. Den forelæggende ret har i forelæggelseskendelsen anerkendt, at det er blevet fastslået, at der i praksis ikke kan være nogen konkurrence mellem de vejstrækninger, hvor NRA opkræver vejafgifter, og andre eksisterende eller fremtidige vejstrækninger, hvor privatretlige organer potentielt kan opkræve vejafgifter. Den forelæggende ret tog dog, da den fremkom med dette synspunkt, kun hensyn til konkurrence, hvor vejene kan sammenlignes ud fra brugernes synspunkt, og konkluderede, at der ikke kunne opstå den form for konkurrence. Denne konklusion er i denne henseende korrekt: En bilist, der ønsker at rejse fra punkt A til punkt B, vil ikke rejse til punkt C i stedet for, blot fordi han så skal betale en lavere vejafgift.

38. Privatretlige organer, der giver adgang til veje mod betaling af en vejafgift, er imidlertid ikke kun tjenesteudbydere i forhold til brugerne af disse veje, men også i forhold til de offentlige myndigheder, såsom NRA i Irland, som betror dem opgaven. Veje er offentlig infrastruktur, og det er de offentlige myndigheders ansvar at anlægge og vedligeholde dem. Disse myndigheder kan betro privatretlige organer udførelsen af disse opgaver mod retten til at opkræve vejafgifter fra brugerne. Under sådanne omstændigheder handler privatretlige organer som tjenesteydere til de offentlige myndigheder. Det forhold, at vederlaget for denne tjenesteydelse ikke består af en forud fastsat pris, men udgøres af retten til at opkræve vejafgifter, er irrelevant.

39. Afgørelsen om at betro et privatretligt organ forvaltningen af en strækning af betalingsvej afhænger af en række forskellige faktorer. En af dem er utvivlsomt størrelsen af de vejafgifter, som det privatretlige organ vil opkræve. På den anden side er størrelsen af de vejafgifter, som det privatretlige organ vil kunne opkræve – ud fra organets synspunkt – også en af hovedfaktorerne for organets beslutning om at udøve denne virksomhed, fordi den er afgørende for lønsomheden.

40. Hvis de offentlige myndigheder samtidig har et valg mellem at betro et privatretligt organ forvaltningen af en vej og opkrævningen af vejafgifter og selv at udøve virksomheden, konkurrerer de automatisk med privatretlige organer, som kunne udøve virksomheden. Under sådanne omstændigheder vil det, hvis den virksomhed, som det offentligretlige organ udøver, ikke momspålægges, mens den samme virksomhed momspålægges, hvis den udøves af et privatretligt organ, uomgængeligt føre til konkurrenceforvridning. Hvis den vejafgift, som brugerne skal betale, er den samme, er virksomheden mere lønsom, hvis den udøves af det offentligretlige organ, end hvis den udøves af et privatretligt organ, som skal fratrække den moms, der skyldes statskassen, i de af brugerne opkrævede vejafgifter. En sådan forskel i lønsomhed kan ikke undgå at påvirke de offentlige myndigheders afgørelse om, hvorvidt et privatretligt organ skal betros forvaltningen af vejen, og denne påvirkning er i sig selv tilstrækkelig til at godtgøre konkurrenceforvridningen.

41. Denne konklusion er så meget desto mere korrekt, når de offentlige myndigheder – som skønsmæssigt kan beslutte, om et privatretligt organ skal betros forvaltningen af vejen og opkrævningen af vejafgifter – har mulighed for, som det er tilfældet for NRA, at fastsætte det maksimale beløb, som kan opkræves af brugerne i vejafgift. Under sådanne omstændigheder er privatretlige organer åbenbart i en mindre gunstig situation, eftersom de ud af de vejafgifter, for hvilke der på forhånd er blevet fastsat en øvre grænse, ikke blot skal dække deres egne omkostninger og en passende fortjeneste, men også moms.

42. Dette svarer til den polske regerings argument under retsmødet, hvorefter muligheden for, at et privatretligt organ kommer ind på et marked, såsom markedet for at give adgang til veje mod betaling af vejafgift, er rent hypotetisk, eftersom det afhænger af en afgørelse fra de offentlige myndigheder. Endvidere medfører netop den situation, hvor offentlige myndigheder beslutter at give privatretlige organer adgang til markedet, mens de samtidig selv udøver virksomhed på dette marked, men under andre betingelser, da de ikke er momspligtige, konkurrenceforvridning, som begrunder anvendelsen af artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112.

43. Der kan heller ikke stilles spørgsmålstegn ved denne konklusion med det argument, som NRA fremkom med under retsmødet støttet af den tyske regering, og hvorefter opkrævningen af vejafgifter foretaget af et offentligretligt organ i sin egenskab af offentlig myndighed har et andet formål end blot at skaffe indtægter, dvs. f.eks. at begrænse trafikken på en bestemt vejstrækning eller at lede den mod en anden rute. Herudover modsiger det samme argument det udsagn, at der ikke er nogen som helst konkurrence mellem forskellige vejstrækninger.

44. For det første vil det være helt i strid med retssikkerhedsprincippet, hvis det afgøres, om en virksomhed, der udøves af et offentligretligt organ, skal pålægges en afgift under henvisning til denne virksomheds formål. Vejafgifter kan faktisk indføres af flere grunde. Nogle gange er formålet at begrænse trafikken, nogle gange at overføre omkostningerne i forbindelse vejens anlæggelse til et

privatretligt organ mod den efterfølgende ret til at opkræve vejafgifter og nogle gange at få midler til anlæggelse og vedligeholdelse af andre offentlige veje. Disse formål kan eksistere hver for sig eller i kombination, og de kan også ændre sig over tid, f.eks. hvis udgifterne til at anlægge vejen er blevet dækket, men vejafgifterne fortsat opkræves. Det er derfor ikke et kriterium, hvormed det umiddelbart og med sikkerhed kan afgøres, om virksomheden bør afgiftspålægges.

45. For det andet betyder forfølgelsen af andre formål end blot at skaffe indtægter ikke, at et privatretligt organ ikke kan betros opkrævningen af vejafgifter. Det er i sidste ende uden betydning for brugeren, hvem der faktisk opkræver vejafgiften. Det er derfor muligt at opnå den ønskede adfærd fra brugerne uanset, hvilket organ der opkræver vejafgifterne.

46. For det tredje og endelig er en afgiftspligtig person i henhold til artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112, enhver, der udøver en økonomisk virksomhed »uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Eftersom det forhold at give adgang til veje mod betaling af en vejafgift – således som det er fremgået [25] – er en økonomisk virksomhed i denne bestemmelses forstand, er virksomhedens formål og resultat derfor ikke et passende kriterium for afgørelsen af, om det organ, der udøver denne virksomhed, bør anses for en afgiftspligtig person.

47. Det er derfor min opfattelse, at når national ret giver et offentligretligt organ mulighed for at betro privatretlige organer udøvelsen af en bestemt virksomhed, men også selv at udøve denne virksomhed, så må det formodes, at det vil medføre konkurrenceforvridning, hvis virksomheden ikke afgiftspålægges, når den udøves af det offentligretlige organ, men den afgiftspålægges, når den udøves af et privatretligt organ.

48. Det betyder ikke, således som den tyske regering har foreslået under retsmødet, at enhver virksomhed udøvet af offentlige myndigheder mod betaling under disse omstændigheder skal afgiftspålægges, fordi den hypotetisk kan betros privatretlige organer. Domstolen har ganske vist fundet, at der ved vurderingen af mulig konkurrenceforvridning ikke kun skal tages hensyn til aktuel konkurrence, men også til potentiel konkurrence [26]. Domstolen understregede dog samtidig, at den rent teoretiske mulighed for, at privatretlige organer udøver en bestemt virksomhed ikke kan sidestilles med en potentiel konkurrence, eftersom muligheden skal være reel og ikke rent hypotetisk [27].

49. Dette princip bør fortolkes i sammenhæng med princippet om, at forekomsten af konkurrenceforvridning skal analyseres under henvisning til den pågældende form for virksomhed snarere end under henvisning til situationen på det bestemte marked. Hvis det derfor udelukkende er offentlige myndigheder, der opkræver vejafgifter (eller på deres vegne og for deres regning) – hvilket f.eks. er tilfældet i Tyskland – er der ingen reel mulighed for, at privatretlige organer kan udøve virksomheden, hvorfor der ikke engang er potentiel konkurrence, og der er ingen mulighed for, at konkurrencen forvrides. På den anden side er det efter min opfattelse åbenbart i en situation som den irske, hvor muligheden for at betro privatretlige organer opkrævningen af vejafgifter ikke kun er lovbestemt, men også er helt almindelig praksis, eftersom NRA kun undtagelsesvist opkræver vejafgifter på to vejstrækninger, at muligheden for, at privatretlige organer udøver denne virksomhed, ikke kan anses for rent hypotetisk.

25 — Jf. punkt 15 i dette forslag til afgørelse og den deri nævnte retspraksis.

26 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 60-63).

27 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 64).

50. Endelig kræver artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112, at den konkurrenceforvridning, som skyldes, at et offentligretligt organs virksomhed ikke afgiftspålægges, skal være af en vis betydning. I henhold til Domstolens praksis skal udtrykket fortolkes på samme måde som artikel 13, stk. 1, tredje afsnit, i direktiv 2006/112, således at behandlingen af offentligretlige organer som afgiftsfritagede kun kan tillades i de tilfælde, hvor fritagelsen alene vil føre til ubetydelig konkurrenceforvridning [28].

51. Afgørelsen af, om konkurrenceforvridning i et bestemt tilfælde er mere end ubetydelig, er en konklusion vedrørende de faktiske omstændigheder, som åbenbart er omfattet af de nationale myndigheders og retters kompetence. Jeg vil blot understrege, at en konklusion, hvorefter konkurrenceforvridning er ubetydelig, ikke stiller spørgsmålstegn ved den formodning, at sådan forvridning findes, men blot giver mulighed for, at et offentligretligt organs virksomhed ikke afgiftspålægges på trods af denne forvridning.

Forslag til afgørelse

52. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare Appeal Commissioners' (administrativ klageinstans i skatte- og afgiftssager, Irland) præjudicielle spørgsmål således:

»Artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EØF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at når vejafgifter i henhold til en medlemsstats nationale ret kan opkræves og faktisk opkræves af både offentligretlige og privatretlige organer, skal offentligretlige organer behandles som momspligtige personer på grund af konkurrenceforvridning af en vis betydning, selv hvis der ikke er nogen reel mulighed for direkte konkurrence mellem veje, hvor vejafgifterne opkræves af et offentligretligt organ, og veje, hvor de opkræves af et privatretligt organ.«

28 — Dom af 16.9.2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 76 og domskonklusionens punkt 3).