

DOMSTOLENS DOM

12. september 2000 \*

I sag C-358/97,

**Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber** ved H. Michard og B. Doherty, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg hos C. Gómez de la Cruz, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Wagnercentret, Kirchberg,

sagsøger,

mod

**Irland** ved Chief State Solicitor M.A. Buckley, som befuldmægtiget, bistået af Deputy Revenue Solicitor D. Sherlock, T. McCann, SC, og D. Moloney, BL, og med valgt adresse i Luxembourg på Irlands Ambassade, 28, route d'Arlon,

sagsøgt,

angående en påstand om, at det fastslås, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i medfør af EF-traktaten, idet det i strid med artikel 2 og

\* Processprog: engelsk.

artikel 4, stk. 1, 2 og 5, 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 afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer i Irland, og idet det ikke har stillet de beløb, som følger af denne overtrædelse, med tillæg af morarenter til rådighed for Kommissionen som Fællesskabernes egne indtægter,

har

## DOMSTOLEN

sammensat af præsidenten, G.C. Rodríguez Iglesias, afdelingsformændene J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), L. Sevón og R. Schintgen samt dommerne P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, V. Skouris og F. Macken,

generaladvokat: S. Alber

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau og ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 23. november 1999, hvorunder Kommissionen var repræsenteret af H. Michard og B. Doherty og Irland af T. McCann og P. Hunt, BL,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 27. januar 2000,

afsagt følgende

## Dom

- 1 Ved stævning indleveret til Domstolens Justitskontor den 21. oktober 1997 har Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber i medfør af EF-traktatens artikel 169 (nu artikel 226 EF) anlagt sag med påstand om, at det fastslås, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til EF-traktaten, idet det i strid med artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 5, 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, herefter »sjette direktiv«) har undladt at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«) af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer i Irland, og idet det ikke har stillet de beløb, som følger af denne overtrædelse, med tillæg af morarenter til rådighed for Kommissionen som Fællesskabernes egne indtægter.

## Retsforskrifter

2 Sjette direktivs 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. Indførsel af goder.«

3 Det bestemmes i sjette direktivs artikel 4, stk. 1, 2 og 5:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset sted 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.

...

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 for afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D 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 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

4 Det er ubestridt, at virksomheden bestående i at stille vejanlæg til rådighed mod betaling af en afgift ikke henhører under nogen af de transaktioner, der er nævnt i bilag D til sjette direktiv.

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, bestemmer:

»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, unddragelser og misbrug:

...

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

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.

1

...«

- 6 Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften (EFT L 155, s. 9), som fra den 1. januar 1989 har erstattet Rådets forordning (EØF, Euratom, EKSF) nr. 2892/77 af 19. december 1977 om anvendelse af afgørelsen af 21. april 1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter på egne indtægter hidrørende fra merværdiafgifter (EFT L 336, s. 8), som ændret senest ved Rådets forordning (EKSF, EØF, Euratom) nr. 3537/85 af 20. december 1985 (EFT L 356, s. 1), bestemmer i 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.«

7 Artikel 2, stk. 1, i forordning nr. 1553/89 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, senest ændret ved direktiv 84/386/EØF, bortset fra transaktioner, som i henhold til artikel 13 til 16 i nævnte direktiv er fritaget for afgift.«

8 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 (EFT L 155, s. 1), som fandt anvendelse fra den 1. januar 1989, og som ophævede Rådets forordning (EØF, Euratom, EKSF) nr. 2891/77 af 19. december 1977 om gennemførelsen af afgørelsen af 21. april 1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter (EFT L 336, s. 1), som senest ændret ved Rådets forordning (EKSF, EØF, Euratom) nr. 1990/88 af 30. juni 1988 (EFT L 176, s. 1), bestemmer i artikel 9, stk. 1:

»Som nærmere fastlagt i artikel 10 fører hver enkelt medlemsstat egne indtægter til kredit for den konto, som er oprettet med henblik herpå i Kommissionens navn hos medlemsstatens finansforvaltning eller hos det af medlemsstaten udpegede organ.«

9 Artikel 11 i forordning nr. 1552/89 har følgende ordlyd:

»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.«

## Den administrative procedure

### *Proceduren vedrørende sjette direktiv*

- 10 Den 3. marts 1987 fremsendte Kommissionen en skrivelse til de irske myndigheder, hvori den rejste problemet vedrørende moms af vejafgifter. De irske myndigheder svarede ved skrivelse af 14. december 1987.
  
- 11 Ved skrivelse af 20. april 1988 meddelte Kommissionen den irske regering, at det var dens opfattelse, at undladelsen af at opkræve moms af vejafgifter for benyttelse af broen East Link i Dublin var i strid med sjette direktivs artikel 2 og 4. I henhold til traktatens artikel 169 opfordrede Kommissionen den irske regering til at fremsætte sine bemærkninger herom inden for en frist på to måneder.
  
- 12 De irske myndigheder svarede den 17. oktober 1988, at de pågældende vejafgifter angik udlejning af fast ejendom, og at de på dette grundlag var momsfriset i medfør af sjette direktivs artikel 13.
  
- 13 Da Kommissionen fandt, at de irske myndigheders forklaringer ikke var tilfredsstillende, tilsendte den den 19. oktober 1989 den irske regering en begrundet udtalelse, hvori den bl.a. konkluderede, at Irland ikke overholdt de

forpligtelser, der fulgte af sjette direktiv. Som følge heraf opfordrede den medlemsstaten til inden for en frist på to måneder at træffe de nødvendige foranstaltninger for at efterkomme de nævnte forpligtelser.

- 14 Ved skrivelse af 12. oktober 1990 bekræftede de irske myndigheder deres standpunkt og påberåbte sig bl.a. sjette direktivs artikel 4, stk. 5, til deres forsvar.

*Proceduren vedrørende ordningen for Fællesskabernes egne indtægter*

- 15 Ved skrivelse af 27. november 1987 henledte Kommissionen de irske myndigheds opmærksomhed på den omstændighed, at den moms, der skulle opkræves af afgifterne, der betales ved broen East Link, skulle tages i betragtning ved opgørelsen af det beløb, der skulle betales til Fællesskabets budget i overensstemmelse med ordningen for Fællesskabernes egne indtægter.
- 16 I deres svar af 22. april 1988 meddelte de irske myndigheder, at eftersom der efter deres opfattelse ikke skulle betales moms af vejafgifterne, der betales ved broen East Link, var de ikke forpligtet til at betale egne indtægter hidrørende fra moms (herefter »egne momsindtægter«) på grundlag af denne virksomhed.
- 17 Den 31. januar 1989 tilsendte Kommissionen den irske regering en åbnings-skrivelse vedrørende manglende overholdelse af bestemmelserne vedrørende Fællesskabernes egne indtægter. Kommissionen anmodede bl.a. de irske myndigheder om at foretage de nødvendige beregninger til fastlæggelse af størrelsen af egne momsindtægter, som de ikke havde indbetalt for regnskabsårene 1984, 1985 og 1986, og at indbetale disse beløb med tillæg af morarenter fra den 31. marts 1988. Kommissionen anmodede ligeledes om, at der blev foretaget de fornødne beregninger for årene efter 1986 med henblik på at fastlægge størrelsen af de egne

indtægter, der skulle betales for hvert år, og at disse beløb — i givet fald med tillæg af morarenter — blev stillet til rådighed for Kommissionen senest den første arbejdsdag i august måned det følgende år.

- 18 Ved skrivelse af 4. oktober 1989 besvarede de irske myndigheder denne åbningsskrivelse.
  
- 19 Da den irske regerings svar ikke blev fundet tilfredsstillende, gjorde Kommissionen ved den begrundede udtalelse af 19. oktober 1989, som er nævnt i denne doms præmis 13, gældende, at Irland ikke havde overholdt fællesskabsbestemmelserne vedrørende de egne indtægter.
  
- 20 Den irske regering besvarede den begrundede udtalelse, for så vidt angår de egne indtægter, ved skrivelse af 23. maj 1990.
  
- 21 Da Kommissionen var af den opfattelse, at den irske regerings forklaringer ikke var tilfredsstillende, anlagde den nærværende søgsmål, både for så vidt angår den påståede overtrædelse af bestemmelserne i sjette direktiv og for så vidt angår de følgevirkninger, denne overtrædelse har haft for betalingen af Fællesskabernes egne indtægter.

## Realiteten

- 22 Under sagen har Kommissionen gjort gældende, at Irland med urette dels ikke har overholdt bestemmelserne i sjette direktiv, idet det har undladt at opkræve moms af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer, dels har tilsidesat

bestemmelserne vedrørende ordningen for Fællesskabernes egne indtægter, idet Irland ikke til Fællesskabets budget har indbetalt de egne momsindtægter, der vedrører de beløb, som burde have været opkrævet som moms af de nævnte vejafgifter.

*Det første klagepunkt*

- 23 Ifølge Kommissionen udgør den omstændighed, at der stilles vejanlæg til rådighed mod brugerens betaling af en vejafgift, økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 2 og 4. Virksomheden bør anses for at være en tjenesteydelse, der præsteres af en afgiftspligtig person i forbindelse med udnyttelse af et gode med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter, jf. sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2.
- 24 Den omstændighed, at denne virksomhed — som det er tilfældet i Irland — udøves af private erhvervsdrivende i henhold til en særlig ordning, kan ifølge Kommissionen ikke medføre, at disse transaktioner falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde.
- 25 I denne forbindelse har Kommissionen fremhævet, at i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, er det udelukkende for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, at offentligretlige organer ikke anses for afgiftspligtige personer. Dette er imidlertid ikke tilfældet med den omtvistede virksomhed, der ikke indebærer ansvar, som er karakteristisk for den offentlige myndighed, og som ikke under nogen omstændigheder kan delegeres til private organer, når samtidig henses til, at bestemmelsen om at afgiftsfritage offentligretlige organer nødvendigvis må fortolkes snævert.

- 26 Den undtagelse, der er fastsat i den bestemmelse, som er nævnt i foregående præmis, kan under alle omstændigheder kun påberåbes i det tilfælde, hvor den omtvistede virksomhed udøves af et offentligtretligt organ.
- 27 Det skal indledningsvis bemærkes, at sjette direktiv har fastlagt et meget vidt anvendelsesområde for moms, da det i artikel 2 vedrørende afgiftspligtige transaktioner ved siden af indførsel af goder nævner levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet, og da det i artikel 4, stk. 1, som afgiftspligtig person definerer enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 6).
- 28 Begrebet økonomisk virksomhed er defineret i sjette direktivs artikel 4, stk. 2, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder. Bl.a. anses transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter for økonomisk virksomhed.
- 29 En gennemgang af disse definitioner viser dels det vide omfang af det anvendelsesområde, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, dels dets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater (dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 8).
- 30 Henset til anvendelsesområdet som fastlagt ved begrebet økonomisk virksomhed må det konstateres, at de erhvervsdrivende i Irland, for så vidt som de

stiller vejanlæg til rådighed for brugerne mod betaling, udøver en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

- 31 I betragtning af den objektive karakter af begrebet økonomisk virksomhed er det uden betydning, at den virksomhed, der er omtalt i foregående præmis, består i at udøve funktioner, som af almene hensyn er tillagt og reguleret ved lov. Sjette direktiv bestemmer i artikel 6 udtrykkeligt, at visse former for virksomhed, som udføres ifølge lov, er omfattet af momsordningen (dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 10).
- 32 Det bemærkes, at i henhold til Domstolens praksis (jf. bl.a. dom af 8.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, Sml. s. 1443, præmis 12, og af 16.10.1997, sag C-258/95, Fillibeck, Sml. I, s. 5577, præmis 12) forudsætter begrebet levering af tjenesteydelser mod vederlag som omhandlet i artikel 2, nr. 1, i sjette direktiv, at der består direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi.
- 33 Som Kommissionen med rette har anført, opfylder det forhold, at vejanlæg stilles til rådighed mod betaling af en vejafgift, denne definition. Benyttelsen af vejanlægget er betinget af betaling af en vejafgift, som bl.a. er fastsat på grundlag af det benyttede køretøj og den tilbagelagte strækning. Der består således en direkte og nødvendig sammenhæng mellem den leverede tjenesteydelse og den modtagne modværdi erlagt i penge.
- 34 Under disse omstændigheder udgør det forhold, at vejanlæg stilles til rådighed mod betaling af en vejafgift, levering af en tjenesteydelse mod vederlag, jf. sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

- 35 Det skal herefter undersøges, om de pågældende erhvervsdrivende — som den irske regering har gjort gældende — er omfattet af den afgiftsfritagelse, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, for så vidt angår den virksomhed, som består i at stille vejanlæg til rådighed mod betaling af en vejafgift.
- 36 I henhold til denne bestemmelses første afsnit anses offentligretlige organer ikke for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.
- 37 Som Domstolen gentagne gange har fastslået, fremgår det af en gennemgang af denne bestemmelse i lyset af direktivets formål, at to kumulative betingelser skal være opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse finder anvendelse, nemlig et offentligretligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed, der varetages i egenskab af offentlig myndighed (jf. bl.a. dom af 25.7.1991, sag C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, Sml. I, s. 4247, præmis 18).
- 38 Hvad angår den sidste betingelse fremgår det af Domstolens faste praksis (dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 16, af 15.5.1990, sag C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 8, og af 6.2.1997, sag C-247/95, Marktgemeinde Welden, Sml. I, s. 779, præmis 17), at den virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand, er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.
- 39 Henset til denne retspraksis må Kommissionens standpunkt, som er anført i denne doms præmis 25, og hvorefter et organ alene handler »i... egenskab af offentlig myndighed« for så vidt angår virksomhed, som henhører under begrebet

offentlige myndigheder i dette udtryks snævre forstand, der ikke omfatter virksomhed bestående i at stille et vejanlæg til rådighed mod betaling af en vejafgift, forkastes.

40 Kommissionen, hvis retlige standpunkt således ikke er lagt til grund af Domstolen, har hverken godtgjort eller forsøgt at godtgøre, at de pågældende erhvervsdrivende i det foreliggende tilfælde handler på de samme betingelser som en privat erhvervsdrivende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Domstolens praksis. Irland har derimod forsøgt at godtgøre, at den pågældende virksomhed blev udført af erhvervsdrivende på grundlag af deres særlige retlige status i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i denne praksis.

41 Det må derfor konstateres, at Kommissionen ikke har fremlagt oplysninger for Domstolen, der gør det muligt for denne at fastslå, om det påståede traktatbrud med hensyn til betingelsen om udøvelse af virksomhed i egenskab af offentlig myndighed foreligger.

42 Som det ligeledes er bemærket i denne doms præmis 37, forudsætter reglen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, om afgiftsfritagelse — ud over at virksomheden skal varetages i egenskab af offentlig myndighed — at virksomheden udøves af et offentligretligt organ.

43 Domstolen har i denne forbindelse udtalt, at en virksomhed, der udøves af en privatperson, ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer (dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene, præmis 21, og Ayuntamiento de Sevilla-dommen, præmis 19). Domstolen har i Ayuntamiento de Sevilla-dommens præmis 20 heraf udledt, at når en kommune overlader afgiftsopkrævningen til en selvstændig tredjemand, finder undtagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, ikke anvendelse. På samme måde har Domstolen i præmis 22 i dommen i sagen Kommissionen mod Nederlandene udtalt, at selv om notarer, fogeder og stævningmænd ved varetagelsen af deres offentlige funktioner eventuelt udøver myndighedsprærogativer i henhold til offentlig bemyndi-



gelse, følger det derfor ikke heraf, at de er omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, eftersom de ikke udøver denne virksomhed som offentligretligt organ, da de ikke er integreret i det offentliges forvaltningsapparat, men i form af en selvstændig økonomisk virksomhed, som udøves inden for rammerne af et liberalt erhverv.

44 Det er imidlertid i denne sag ubestridt, at den virksomhed, der består i at stille vejanlæg til rådighed for brugerne mod betaling af en vejafgift, i Irland udøves af private erhvervsdrivende. Som følge heraf kan afgiftsfritagelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, ikke finde anvendelse.

45 Den irske regering er imidlertid af den opfattelse, at det forhold, at vejanlæg stilles til rådighed mod betaling af en vejafgift, under alle omstændigheder udgør »udlejning af fast ejendom«, jf. sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorfor den nævnte ydelse er momsfrigatet i medfør af denne bestemmelse.

46 For så vidt som moms er en afgift på levering af goder og tjenesteydelser, må det ifølge den irske regering undersøges, hvad der hovedsageligt opnås som modydelse for betalingen. Hvad angår betaling af en vejafgift, er retten til at benytte den afgiftspligtige vej den væsentligste fordel, der overdrages, hvorfor transaktionen henhører under artikel 13, punkt B, litra b).

47 I modsætning til det standpunkt, som Kommissionen har argumenteret for, forudsætter begrebet udlejning i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke, at der består en eneret til benyttelsen. Hvad angår kravet om en bestemt varighed for udøvelse af retten til at benytte det pågældende gode, er dette opfyldt, for så vidt som det aftalte tidsrum er det, der er nødvendigt for føreren for at tilbagelægge strækningen på den afgiftspligtige vej eller bro.

Begrebet udlejning er forskelligt fra begrebet bortforpagtning i den samme bestemmelses forstand, idet bortforpagtning indebærer et længere tidsrum end udlejning.

- 48 Det er den irske regerings opfattelse, at udlejning i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) — som det er tilfældet i henhold til irsk ret — omfatter en færdselsret eller en rettighed over et område. Kommissionen har undladt behørigt at tage hensyn til begrebet korttidsudlejning («short term lettings») og har med urette koncentreret sig om begrebet bortforpagtning af goder («leasing of property»).
- 49 Den omstændighed, at begrebet udlejning af fast ejendom — i modsætning til, hvad Kommissionen har gjort gældende — ikke altid indebærer et typisk udlejer/lejer-forhold, fremgår af selve opbygningen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som opregner fire former for virksomhed, der udgør undtagelser fra den afgiftsfritagelse, bestemmelsen fastsætter. Dette indebærer, at de nævnte former for virksomhed — herunder udlejning af pladser til parkering af køretøjer — i sig selv udgør former for bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom.
- 50 Det er den irske regerings opfattelse, at arten af den transaktion, der består i at betale for parkering af en bil, i høj grad er sammenlignelig med den transaktion, der består i at betale en vejafgift. Henset til disse ligheder og til, at begrebet udlejning af fast ejendom i henhold til sjette direktiv udtrykkeligt omfatter de tjenesteydelser, der ydes mod betaling af en parkeringsafgift, er det rimeligt heraf at udlede, at den samme konklusion vil gælde for de tjenesteydelser, der ydes mod betaling af en vejafgift.
- 51 Det bemærkes indledningsvis, at det fremgår af fast retspraksis, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber (jf. dom af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, Sml. s. 1737, præmis 11, af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341,

præmis 18, og af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 21). De må derfor underlægges en fællesskabsdefinition.

- 52 Det fremgår endvidere af fast retspraksis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes indskrænkende, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. Stichting Uitvoering Financiële Acties-dommen, præmis 13, Bulthuis-Griffioen-dommen, præmis 19, SDC-dommen, præmis 20, og dom af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12).
- 53 Det bemærkes, at ordlyden af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ikke giver nogen afklaring af rækkevidden af begreberne »bortforpagtning« og »udlejning af fast ejendom«.
- 54 Begrebet »udlejning af fast ejendom« i denne bestemmelses forstand er i visse henseender videre end det, der er fastsat i de forskellige nationale retssystemer. Bestemmelsen omhandler således bl.a., for så vidt angår udelukkelse af afgiftsfritagelse, aftaler om hotelovernatning (»udlejning inden for hotelsektoren«), som i visse nationale retssystemer ikke anses for at være lejeaftaler henset til den fremtrædende stilling af de ydelser, hotelejerne leverer, og af den kontrol, hotelejerne udøver over gæsternes benyttelse af den faste ejendom.
- 55 Ud over de særlige tilfælde, der udtrykkeligt er omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal begrebet »udlejning af fast ejendom« fortolkes indskrænkende. Som bemærket i denne doms præmis 52, udgør det en undtagelse fra den almindelige momsordning, som er fastsat i dette direktiv.

- 56 Aftaler som i denne sag, der er karakteriseret ved, at der ikke er taget hensyn til varigheden af benyttelsen af den faste ejendom, som er et afgørende forhold i en lejeaftale, kan som følge heraf ikke være omfattet af dette begreb.
- 57 I tilfælde af, at der stilles et vejanlæg til rådighed, er det interessante for brugeren den mulighed, der gives ham for at tilbagelægge en bestemt strækning hurtigt og sikrest muligt. Varigheden af benyttelsen af vejanlægget tages ikke i betragtning af parterne, f.eks. i forbindelse med fastsættelsen af prisen.
- 58 Henset til ovenstående betragtninger skal det fastslås, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til sjette direktivs artikel 2 og 4, idet Irland har undladt at opkræve moms af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer som modydelse for en over for brugerne præsteret tjenesteydelse, når denne ikke leveres af et offentligretligt organ i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5.

### *Det andet klagepunkt*

- 59 Kommissionen har bemærket, at fællesskabsbestemmelserne vedrørende opkrævning af egne momsindtægter er indeholdt i forordning nr. 1553/89, som fra den 1. januar 1989 har erstattet forordning nr. 2892/77 med senere ændringer.
- 60 Kommissionen har i denne forbindelse fremhævet, at når en afgiftspligtig person udøver en virksomhed, som henhører under sjette direktivs artikel 2 og 4, er den endelige forbruger af denne levering eller af denne tjenesteydelse pligtig at

erlægge momsen, og at bestemmelserne vedrørende betaling af egne momsindtægter tilsvarende finder anvendelse på den medlemsstat, i hvilken momsen opkræves.

- 61 Det er Kommissionens opfattelse, at når der foreligger en overtrædelse af sjette direktiv, og når beregningsgrundlaget for de egne momsindtægter som følge heraf er nedsat, skal den krediteres beløbet for egne indtægter i forbindelse med den afgift, der burde have været opkrævet, idet der ellers ville blive lidt et økonomisk tab, der skulle erstattes ved hjælp af bidraget på grundlag af bruttonationalproduktet. Denne overtrædelse ville således medføre et økonomisk tab for de øvrige medlemsstater og ville dermed tilsidesætte lighedsprincippet.
- 62 Hvad angår betaling af morarenter har Kommissionen bemærket, at ifølge Domstolen skal de ved artikel 11 i forordning nr. 1552/89 hjemlede morarenter betales ved »enhver forsinkelse« og er forfaldne, uanset grunden til den forsinkede kreditering af Kommissionens konto (jf. f.eks. dom af 22.2.1989, sag 54/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 385, præmis 12).
- 63 Det er Kommissionens opfattelse, at den har givet den irske regering de nødvendige frister til at bringe overtrædelsen til ophør og har gjort den opmærksom på det forhold, at der er påløbet morarenter fra den 31. marts 1988 for de beløb, der udgør egne momsindtægter, og som Irland ikke har betalt som følge af unldelsen af at pålægge moms på vejafgift.
- 64 Det bemærkes, at i henhold til artikel 1 i forordning nr. 1553/89 fremkommer de egne momsindtægter ved, at en ensartet sats anvendes på et beregningsgrundlag, som fastlægges i overensstemmelse med denne forordning, og at i henhold til samme forordning artikel 2, stk. 1, fastlægges grundlaget for momsindtægterne ud fra de afgiftspligtige transaktioner, der er nævnt i sjette direktivs artikel 2.

- 65 I det omfang, de vejafgifter, der opkræves som modydelse for benyttelse af visse vejanlæg i Irland, ikke er pålagt moms, er der ikke blevet taget hensyn til de tilsvarende beløb ved fastlæggelsen af grundlaget for de egne momsindtægter, hvorfor Irland ligeledes, og på samme måde, har overtrådt bestemmelserne vedrørende ordningen for Fællesskabernes egne indtægter.
- 66 Endvidere har de morarenter, som Kommissionen har krævet, hjemmel i artikel 11 i forordning nr. 1552/89. Som Kommissionen med rette har bemærket, er morarenterne forfaldne, uanset grunden til den forsinkede kreditering af kontoen (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Italien, præmis 12).
- 67 Den irske regering har imidlertid gjort gældende, at artikel 9 i forordning nr. 1553/89 og artikel 11 i forordning nr. 1552/89 kun gør det muligt for Kommissionen at kræve supplerende betalinger og betaling af morarenter, hvis overtrædelsen af fællesskabslovgivningen har medført, at der indbetales et utilstrækkeligt beløb som Fællesskabernes egne indtægter. Dette er imidlertid ikke tilfældet i denne sag.
- 68 For det første har Irlands bidrag til Fællesskabernes egne indtægter fra året 1988 været nedsat i overensstemmelse med Rådets afgørelse 88/376/EØF, Euratom af 24. juni 1988 om ordningen for Fællesskabernes egne indtægter (EFT L 185, s. 24) og Rådets afgørelse 94/728/EF, Euratom af 31. oktober 1994 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter (EFT L 293, s. 9) og som følge heraf det samlede beløb, der blev indbetalt hvert år. Selv om den ubetalte del af Irlands bidrag til Fællesskabernes egne indtægter, hvad angår årene 1985, 1986 og 1987, udgør 39 686 IEP, kræver Irland for det andet, at dette beløb modregnes i det beløb, som Irland har betalt for meget som bidrag i 1984, og som ifølge Irland udgør 90 820 IEP, hvilket medfører en endelig saldo i Irlands favør på 51 134 IEP.

- 69 Det skal i denne forbindelse blot bemærkes, at selv om bedømmelsen af de økonomiske konsekvenser af en korrekt anvendelse af sjette direktiv bør foretages ved opfyldelsen af denne dom, sådan som Kommissionen har erkendt det under retsmødet, kan disse konsekvenser under ingen omstændigheder skabe tvivl om den konstatering, der er foretaget i denne doms præmis 65, hvorefter Irland for så vidt angår vejafgifter, der er opkrævet som modydelse for, at visse vejanlæg stilles til rådighed, ikke har overholdt bestemmelserne vedrørende ordningen for Fællesskabernes egne indtægter.
- 70 Det må dog undersøges, om den omstændighed, at der er forløbet mere end syv år mellem meddelelsen af den begrundede udtalelse og anlæggelsen af nærværende søgsmål, har nogen betydning for omfanget af Irlands forpligtelse til i givet fald efterfølgende at betale beløb i henhold til bestemmelserne vedrørende Fællesskabernes egne indtægter.
- 71 På trods af, at der hverken er foreskrevet en forældelsesfrist for momskrav i sjette direktiv (dom af 19.11.1998, sag C-85/97, SFI, Sml. I, s. 7447, præmis 25) eller i bestemmelserne vedrørende Fællesskabernes egne indtægter, kan grundlæggende retssikkerhedskrav imidlertid være til hinder for, at Kommissionen i forbindelse med en traktatbrudssag om efterfølgende betaling af egne indtægter på ubestemt tid kan udskyde afgørelsen om at anlægge søgsmål i forbindelse hermed (jf. mutatis mutandis dom af 14.7.1972, sag 57/69, ACNA mod Kommissionen, Sml. 1972, s. 245, org. ref.: Rec. s. 933, præmis 32).
- 72 Det bemærkes i denne forbindelse, at i henhold til artikel 7, stk. 1, i forordning nr. 1553/89 skal medlemsstaterne tilsende Kommissionen en oversigt over det samlede grundlag for de egne momsindtægter for det foregående kalenderår, på hvilket den i samme forordnings artikel 1 omhandlede sats skal anvendes med henblik på opgørelsen af de egne momsindtægter.

73 Ifølge artikel 9, stk. 1, i forordning nr. 1553/89 kan berigtigelser til de i artikel 7, stk. 1, omhandlede oversigter vedrørende de foregående regnskabsår, uanset årsagen til en berigtigelse, kun foretages efter aftale mellem Kommissionen og medlemsstaten. Er der ikke opnået enighed med medlemsstaten, træffer Kommissionen efter fornyet undersøgelse de foranstaltninger, den skønner nødvendige for en korrekt anvendelse af denne forordning.

74 Artikel 9, stk. 2, i samme forordning bestemmer:

»Efter 31. juli i det fjerde år efter et givet regnskabsår berigtiges den i artikel 7, stk. 1, nævnte årsoversigt ikke længere, undtagen på punkter, som enten Kommissionen eller den pågældende medlemsstat har givet meddelelse om inden udløbet af denne frist.«

75 Denne bestemmelse, som ganske vist ikke omhandler den situation, hvor der er blevet anlagt et traktatbrudssøgsmål i medfør af traktatens artikel 169, vidner dog om retssikkerhedskrav på budgetområdet, for så vidt som den udelukker enhver berigtigelse efter fire regnskabsår.

76 Det må anerkendes, at de samme retssikkerhedskrav begrundes en analog anvendelse af den regel, der er indeholdt i den nævnte bestemmelse, når Kommissionen beslutter at anlægge et traktatbrudssøgsmål med henblik på at opnå efterfølgende betaling af egne momsindtægter.

77 Som følge heraf er Kommissionen, som først besluttede at anlægge det foreliggende søgsmål den 21. oktober 1997, kun berettiget til at kræve efterfølgende betaling af egne momsindtægter med tillæg af morarenter fra regnskabsåret 1994.



- 78 Henset til ovenstående betragtninger bør det fastslås, at Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til forordning nr. 1553/89 og forordning nr. 1552/89, idet det ikke har stillet de beløb, der svarer til den moms, som burde have været opkrævet af vejafgifterne for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer, med tillæg af morarenter til rådighed for Kommissionen som egne momsindtægter.

### Sagens omkostninger

- 79 Ifølge procesreglementets artikel 69, stk. 2, pålægges det den part, der taber sagen, at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Kommissionen har nedlagt påstand om, at Irland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og da det har tabt sagen, bør det pålægges Irland at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

### DOMSTOLEN

- 1) Irland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler det i henhold til artikel 2 og 4 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles mervær-

diavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, Rådets forordning (EØF, Euratom) nr. 1553/89 af 29. maj 1989 om den endelige ordning for ensartet opkrævning af egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften og 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, idet Irland har undladt at opkræve merværdiafgift af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer som modydelse for en over for brugerne præsteret tjenesteydelse, når denne ikke leveres af et offentligt organ i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, og idet Irland ikke har stillet de beløb, der svarer til den afgift, som burde have været opkrævet af vejafgifterne, med tillæg af morarenter til rådighed for Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber som egne indtægter hidrørende fra merværdiafgiften.

2) Irland betaler sagens omkostninger.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón	
Schintgen	Kapteyn	Gulmann	Puissochet
Jann	Ragnemalm	Skouris	Macken

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. september 2000.

R. Grass  
Justitssekretær

G.C. Rodríguez Iglesias  
Præsident