ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

12 juni 2008 *

In zaak C-462/05,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens artikel 226 EG, ingesteld op 22 december 2005,

Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door R. Lyal en M. Afonso als gemachtigden, domicilie gekozen hebbende te Luxemburg,

verzoekster,

tegen

Portugese Republiek, vertegenwoordigd door L. Fernandes, A. Seiça Neves en R. Laires als gemachtigden,

verweerster,

wijst

* Procestaal: Portugees.

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta (rapporteur), E. Juhász, J. Malenovský en T. von Danwitz, rechters,

advocaat-generaal: P. Mengozzi,
griffier: M. Ferreira, hoofdadministrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 13 maart 2008,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Commissie van de Europese Gemeenschappen verzoekt het Hof vast te stellen dat de Portugese Republiek, door wettelijke bepalingen te handhaven waarbij een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw") van 5 % wordt toegepast op de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag

(PB L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001 (PB L 22, blz. 17; hierna: „Zesde richtlijn").

Rechtskader

Zesde richtlijn

2 In de negentiende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn wordt verklaard:

„Overwegende dat een overgangsperiode noodzakelijk is om de nationale wetgevingen op bepaalde terreinen geleidelijk aan elkaar te kunnen aanpassen."

3 Ingevolge artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de btw onderworpen „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4 Artikel 4, leden 1 en 5, van de Zesde richtlijn bepaalt:

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

[…]

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

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

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

[…]"

5 Met betrekking tot de btw-tarieven bepaalt artikel 12, lid 3, sub a, eerste tot en met derde alinea, van de Zesde richtlijn:

„Het normale tarief van de belasting over de toegevoegde waarde wordt door elke lidstaat vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing, dat voor leveringen van goederen en voor diensten gelijk is. Vanaf 1 januari 2001 tot en met 31 december 2005 mag dit percentage niet lager zijn dan 15 %.

Op voorstel van de Commissie en na raadpleging van het Europees Parlement en van het Economisch en Sociaal Comité, besluit de Raad met eenparigheid van stemmen over de hoogte van de na 31 december 2005 geldende normale tarieven.

De lidstaten kunnen bovendien een of twee verlaagde tarieven toepassen. Deze tarieven worden vastgesteld op een percentage van de maatstaf van heffing dat niet lager mag zijn dan 5 % en zijn uitsluitend van toepassing op de in bijlage H genoemde categorieën goederen en diensten."

6 Diensten die bestaan in de terbeschikkingstelling aan de weggebruikers van een wegeninfrastructuur tegen betaling van tolgeld, zijn niet vermeld in de lijst van bijlage D bij de Zesde richtlijn en evenmin in die van bijlage H bij deze richtlijn.

7 Artikel 28, lid 2, van de Zesde richtlijn bepaalt:

„Onverminderd artikel 12, lid 3, zijn gedurende de in artikel 28 terdecies bedoelde overgangsperiode de volgende bepalingen van toepassing:

[…]

d) De lidstaten, die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepasten voor restauratie, kinderkleding en -schoeisel en huisvesting, kunnen hiervoor een verlaagd tarief blijven toepassen.

e) De lidstaten die op 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepasten voor andere dan de in bijlage H genoemde goederen en diensten, kunnen voor die goederen

of diensten het verlaagde tarief of een van de twee in artikel 12, lid 3, bepaalde verlaagde tarieven toepassen, die echter niet lager mogen zijn dan 12 %."

Nationaal recht

8 Artikel 18, lid 1, sub a, van het Portugese wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „CIVA") bepaalt dat de invoer en de levering van goederen en de dienstverrichtingen die zijn vermeld in de als bijlage bij het CIVA gevoegde lijst I, aan een verlaagd btw-tarief van 5 % zijn onderworpen. Punt 2.19 van deze lijst vermeldt de „[t]olgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg".

9 De Portugese regeling inzake het btw-tarief voor dit soort tolgelden heeft de volgende evolutie gekend:

— per 1 januari 1991 gold een verlaagd tarief van 8 %, of hetzelfde tarief als voor tolgelden voor autowegen;

— vanaf 24 maart 1992 tot en met 31 december 1994 werd het normale btw-tarief toegepast krachtens wet nr. 2/92 van 9 maart 1992;

— sinds 1 januari 1995 geldt krachtens wet nr. 39-B/94 van 27 december 1994 het verlaagde btw-tarief van 5 % voor tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg, hoewel de andere tolgelden aan het normale tarief zijn onderworpen.

Feiten van het geding en precontentieuze procedure

Voorgeschiedenis van het geding

10 In april 1996 heeft de Commissie een eerste niet-nakomingsprocedure ingeleid op grond dat de Portugese Republiek een btw-tarief van 5 % toepaste op de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg. Deze procedure heeft geleid tot het arrest van 8 maart 2001, Commissie/Portugal (C-276/98, Jurispr. blz. I-1699).

11 De zaak waarin dat arrest is gewezen, betrof niet alleen de diensten in verband met het oversteken van de Taag via tolbruggen, maar ook handelingen met bepaalde goederen. De Commissie stelde dat de Portugese Republiek, door op deze diensten en handelingen een btw-tarief van 5 % toe te passen, de krachtens de artikelen 12 en 28, lid 2, van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet was nagekomen.

12 In voornoemd arrest Commissie/Portugal heeft het Hof het beroep van de Commissie gegrond verklaard voor zover het de goederen betrof, doch verworpen voor zover het de tolgelden betrof. Dat arrest is gemotiveerd als volgt:

„22 De Commissie verwijt de Portugese Republiek, de artikelen 12, lid 3, en 28, lid 2, van de Zesde richtlijn te hebben geschonden, voor zover op de tolgelden voor de brug over de Taag te Lissabon een verlaagd btw-tarief van 5 % wordt toegepast in plaats van het normale tarief, dat in Portugal 17 % bedraagt.

23 De Commissie heeft het Hof evenwel niet de nodige gegevens verstrekt om de gestelde niet-nakoming te kunnen vaststellen. Er is immers niet bewezen, dat de betrokken dienst aan btw onderworpen was.

24 Volgens artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn zijn enkel diensten die door een als zodanig handelende belastingplichtige worden verricht, aan btw onderworpen.

25 Volgens artikel 4, lid 5, van de richtlijn worden publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij onder bezwarende titel handelen. Zoals het Hof meermaals heeft verklaard, blijkt uit deze bepaling, gelet op de doelstellingen van de richtlijn, duidelijk dat voor een behandeling als niet-belastingplichtige cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid (zie met name arresten van 12 september 2000, Commissie/Griekenland, C-260/98, Jurispr. blz. I-6537, punt 34; Commissie/Frankrijk, C-276/97, Jurispr. blz. I-6251, punt 39; Commissie/Ierland, C-358/97, Jurispr. blz. I-6301, punt 37; Commissie/Verenigd Koninkrijk, C-359/97, Jurispr. blz. I-6355, punt 49, en Commissie/Nederland, C-408/97, Jurispr. blz. I-6417, punt 34).

26 De Commissie betwist niet, dat de tolbrug over de Taag te Lissabon door een publiekrechtelijk lichaam handelend als overheid ter beschikking van het publiek wordt gesteld, zoals de Portugese regering ter terechtzitting heeft gepreciseerd.

27 Aangezien dus in casu aan de voorwaarden van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn is voldaan, is geen btw verschuldigd over de door het betrokken publiekrechtelijke lichaam geleverde diensten. De Commissie stelt ten onrechte, dat deze bepaling slechts in een mogelijkheid voorziet om van het algemene beginsel van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn af te wijken. Uit de tekst van artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn blijkt immers duidelijk, dat de lidstaten publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen mogen aanmerken

voor door hen als overheid verrichte werkzaamheden die, zoals in casu, niet in bijlage D bij de Zesde richtlijn zijn genoemd en die niet aan de voorwaarden van artikel 4, lid 5, tweede alinea, voldoen. Zij mogen dus niet op grond van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn de door deze lichamen verrichte handelingen belasten (zie in die zin arrest van 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a., 231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 33).

28 Indien de niet-onderwerping van de betrokken activiteit aan de btw tot concurrentievervalsing van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zou leiden, zou op grond van diezelfde bepaling voor het verlenen van doorgang over voormelde brug tegen betaling van een tolgeld belasting moeten worden geheven. De Commissie heeft evenwel op geen enkel moment tijdens de precontentieuze procedure een dergelijke concurrentievervalsing aangevoerd.

29 Door een verlaagd btw-tarief in te voeren of te handhaven voor de tolgelden die worden betaald voor de brug over de Taag, heeft de Portugese Republiek dus, anders dan de Commissie stelt, niet de artikelen 12, lid 3, en 28, lid 2, van de Zesde richtlijn geschonden. In het kader van het onderhavige beroep behoeft niet te worden geantwoord op de vraag, of de betrokken lidstaat andere bepalingen van deze richtlijn heeft geschonden. Tijdens de precontentieuze procedure heeft de Commissie immers geen grief in verband met een schending van een andere bepaling dan de artikelen 12, lid 3, en 28, lid 2, van de Zesde richtlijn aangevoerd, zodat een dergelijke schending thans niet in geding is.

30 Bijgevolg dient het beroep van de Commissie te worden verworpen, voor zover het betrekking heeft op de tolgelden voor de brug over de Taag te Lissabon."

Precontentieuze fase in de onderhavige niet-nakomingsprocedure

13 Na de uitspraak van voornoemd arrest Commissie/Portugal heeft de Commissie een nieuwe niet-nakomingsprocedure ingeleid. In de aanmaningsbrief van 19 december 2003 worden twee grieven tegen de Portugese Republiek aangevoerd:

— primair, de verweten niet-nakoming is het gevolg van de eventuele onverenigbaarheid van het CIVA met artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn, aangezien de betrokken diensten niet aan de btw hadden moeten worden onderworpen omdat zij worden verricht door een niet-belastingplichtig lichaam;

— subsidiair, voor het geval de Portugese autoriteiten de betrokken diensten als aan de btw onderworpen beschouwen, is deze niet-nakoming het gevolg van de eventuele onverenigbaarheid van het CIVA met de artikelen 12 en 28 van deze richtlijn, aangezien in casu het normale btw-tarief moet worden toegepast in plaats van een verlaagd tarief.

14 Gelet op het antwoord van de Portugese autoriteiten op deze aanmaningsbrief heeft de Commissie op 9 juli 2004 aan de Portugese Republiek een met redenen omkleed advies gericht, waarbij zij haar primaire en haar subsidiaire grief heeft herhaald en deze lidstaat heeft verzocht, de noodzakelijke maatregelen te nemen om te voldoen aan de uit dat advies voortvloeiende verplichtingen binnen een termijn van twee maanden vanaf de ontvangst ervan. Toen deze lidstaat niet binnen de gestelde termijn de wetswijzigende maatregelen had genomen, heeft de Commissie het onderhavige beroep wegens niet-nakoming ingesteld.

15 Ter ondersteuning van haar beroep voert de Commissie alleen de in punt 13 van het onderhavige arrest uiteengezette tweede grief aan, te weten het feit dat niet het normale btw-tarief, doch het tarief van 5 % wordt toegepast op de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg.

Beroep

16 Bij afzonderlijke akte heeft de Portugese Republiek krachtens artikel 91, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen. Bij beslissing van 16 januari 2007 heeft het Hof deze exceptie gevoegd met de zaak ten gronde en besloten om de exceptie samen met de zaak ten gronde te behandelen.

Exceptie van niet-ontvankelijkheid

Argumenten van partijen

17 De Portugese Republiek werpt een eventueel gezag van gewijsde op als exceptie van niet-ontvankelijkheid. Volgens haar heeft het Hof in voornoemd arrest Commissie/Portugal zich reeds uitgesproken over dezelfde kwestie als in het onderhavige beroep aan de orde is. Aangezien de feitelijke omstandigheden noch de toepasselijke nationale of communautaire rechtsregels zijn gewijzigd, heeft de vaststelling van het Hof in punt 29 van dat arrest, namelijk dat er geen schending is van de artikelen 12, lid 3, en 28, lid 2, van de Zesde richtlijn, gezag van gewijsde, waardoor het onderhavige beroep niet-ontvankelijk is.

18 Deze lidstaat merkt op dat, ook al betreffen de aanmaningsbrief of het met redenen omkleed advies in de onderhavige procedure andere niet-nakomingen door de Portugese wettelijke regeling van de Zesde richtlijn, met name schending van artikel 4, lid 5, ervan, het voorwerp van het beroep uiteindelijk besloten ligt in de artikelen 12 en 28 van deze richtlijn, die reeds zijn aangevoerd in de zaak die tot voornoemd arrest Commissie/Portugal heeft geleid.

19 De Commissie betwist de door de Portugese Republiek opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid van haar beroep.

20 Zij is van mening dat het gezag van gewijsde alleen geldt voor de punten, feitelijk en rechtens, die daadwerkelijk of noodzakelijkerwijs zijn beslecht in voornoemd arrest Commissie/Portugal, zonder dat uit de lezing van de punten 23 tot en met 28 ervan kan worden afgeleid dat is vastgesteld dat de Portugese wettelijke regeling verenigbaar is met de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn. In dat arrest heeft het Hof alleen geconcludeerd dat de Commissie niet had bewezen dat de exploitant van de betrokken diensten een particulier was.

21 Bovendien acht de Commissie het vanzelfsprekend dat de feitelijke omstandigheden die in 2001 als bewezen werden beschouwd, zijn gewijzigd, waardoor voornoemd arrest Commissie/Portugal geen gezag van gewijsde kan krijgen voor een nieuwe procedure met dezelfde partijen en met hetzelfde voorwerp als het beroep dat tot dat arrest heeft geleid.

22 In dit verband wijst de Commissie erop dat de verschillende standpunten waarop de Portugese autoriteiten zich achtereenvolgens hebben gesteld wat betreft het rechtsstatuut van de exploitant van de tolbruggen over de Taag te Lissabon, dubbelzinnig en kennelijk tegenstrijdig zijn. Terwijl deze autoriteiten ter terechtzitting in de zaak die tot voornoemd arrest Commissie/Portugal heeft geleid, hebben verklaard dat de exploitant een publiekrechtelijk lichaam was, hebben zij in de precontentieuze fase in de onderhavige procedure daarentegen aangevoerd dat deze exploitant een privaatrechtelijke handelsvennootschap is en daarbij gepreciseerd dat het oordeel van het Hof in dat arrest berust op een misverstand over de schriftelijke en mondelinge verklaringen van de vertegenwoordigers van de Portugese Republiek.

Beoordeling door het Hof

23 Volgens vaste rechtspraak geldt het gezag van gewijsde alleen voor de punten, feitelijk en rechtens, die door de rechter daadwerkelijk of noodzakelijkerwijs zijn beslecht (arrest van 19 februari 1991, Italië/Commissie, C-281/89, Jurispr. blz. I-347, punt 14; beschikking van 28 november 1996, Lenz/Commissie, C-277/95 P, Jurispr. blz. I-6109, punt 50, en arrest van 15 oktober 2002, Limburgse Vinyl Maatschappij e.a./Commissie, C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P en C-254/99 P, Jurispr. blz. I-8375, punt 44).

24 Weliswaar bestaat de verweten niet-nakoming in casu, net als in de zaak die tot voornoemd arrest Commissie/Portugal heeft geleid, in een inbreuk op de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn. Toch heeft de Portugese Republiek in die zaak in de precontentieuze fase noch tijdens de schriftelijke behandeling voor het Hof erop gewezen dat de exploitant van de betrokken diensten het statuut van een concessiehouder bezit. Alleen ter terechtzitting is het rechtsstatuut van de exploitant ter sprake gekomen, toen de vertegenwoordiger van deze lidstaat zonder meer erop heeft gewezen dat deze exploitant een als overheid handelend publiekrechtelijk lichaam was (zie in dit verband arrest Commissie/Portugal, reeds aangehaald, punt 26).

25 Tijdens de precontentieuze procedure in de onderhavige zaak heeft de Portugese Republiek daarentegen voor de eerste maal erkend dat de exploitant van de bruggen over de Taag te Lissabon Lusoponte — Concessionária para a travessia do Tejo SA (hierna: „Lusoponte") is, een consortium van ondernemingen waaraan na een internationale offerteaanvraag een concessie tot 24 maart 2030 is gegund voor het ontwerp van het project, de bouw, de financiering, de exploitatie en het onderhoud van de huidige Vasco da Gamabrug, alsmede voor de exploitatie en het onderhoud van de reeds bestaande brug, te weten de 25 aprilbrug.

26 Volgens vaste rechtspraak van het Hof zijn de lidstaten, ook al moet de Commissie in een niet-nakomingsprocedure krachtens artikel 226 EG de gestelde niet-nakoming aantonen, krachtens artikel 10 EG evenwel verplicht, de taak van de Commissie te vergemakkelijken, die er volgens artikel 211 EG met name in bestaat, toe te zien op de toepassing van de bepalingen van het EG-Verdrag en van die welke de instellingen

ingevolge dit Verdrag vaststellen. Bij het onderzoek naar de correcte toepassing in de praktijk van nationale bepalingen die de daadwerkelijke implementatie van een richtlijn dienen te verzekeren, is de Commissie grotendeels op door de betrokken lidstaat verstrekte gegevens aangewezen en dus kan deze lidstaat niet ten exceptieve stellen dat de door de Commissie aangevoerde elementen van nationaal recht en nationale praktijk niet concreet genoeg zijn en dat het beroep derhalve niet-ontvankelijk is (zie arrest Commissie/Nederland, reeds aangehaald, punten 15-17 en aangehaalde rechtspraak, en arrest van 25 oktober 2007, Commissie/Ierland, C-248/05, Jurispr. blz. I-9261, punten 67 en 68 en aangehaalde rechtspraak).

27 Er dient te worden vastgesteld dat de nieuwe verklaring van de Portugese Republiek in verband met de rechtsaard van de exploitant van de betrokken diensten een fundamentele wijziging aanbrengt in de feitelijke premisse op basis waarvan het Hof in voornoemd arrest Commissie/Portugal heeft geoordeeld dat artikel 4, lid 5, van de Zesde richtlijn van toepassing was en de grief inzake de niet-nakoming van de artikelen 12 en 28 ervan wat de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg betreft bijgevolg heeft afgewezen. In deze omstandigheden kan de Portugese Republiek zich niet met succes beroepen op de exceptie van het gezag van gewijsde aangezien het voorwerp van het onderhavige geding verschilt van dat in de zaak die heeft geleid tot voornoemd arrest Commissie/Portugal, juist wegens de gegevens die deze lidstaat aan de Commissie heeft verstrekt in het kader van het onderhavige geding.

28 Derhalve is de door de Portugese Republiek opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid van het beroep van de Commissie ongegrond.

Ten gronde

29 Vooraf zij opgemerkt dat bij een eventuele niet-nakoming door een onjuiste toepassing van de krachtens de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn verschuldigde tarieven wordt verondersteld dat hetzij artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet van toepassing is op het onderhavige geval, hetzij, in voorkomend geval, deze bepaling van toepassing is in samenhang met de tweede alinea van hetzelfde lid.

30 Indien artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn van toepassing was, dan zouden de leveringen van goederen en de diensten die in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht, immers niet mogen worden belast voor zover zij zijn verricht door een niet-belastingplichtig lichaam. Slechts wanneer niet-aanmerking als btw-plichtige zoals voorzien in deze eerste alinea tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden, moeten de betrokken diensten overeenkomstig de tweede alinea van datzelfde lid 5 aan de btw worden onderworpen.

Toepasselijkheid van artikel 4, lid 5, eerste en tweede alinea, van de Zesde richtlijn

— Argumenten van partijen betreffende deze eerste alinea

31 De Commissie stelt dat artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in casu niet van toepassing is. In de antwoorden die de Portugese autoriteiten tijdens de precontentieuze fase haar hebben gestuurd, hebben zij bevestigd dat Lusoponte, die als concessiehouder van een openbaar werk verantwoordelijk is voor de exploitatie van de bruggen over de Taag te Lissabon en voor de inning van de tolgelden voor het oversteken van de 25 aprilbrug vanaf 1 januari 1996 en van de Vasco da Gamabrug vanaf 29 maart 1998, een particuliere marktdeelnemer is. Bijgevolg is niet voldaan aan de eerste van de twee cumulatieve voorwaarden die volgens de rechtspraak van het Hof moeten zijn vervuld opdat deze bepaling toepassing kan vinden, te weten de exploitant moet een publiekrechtelijk lichaam zijn.

32 De Portugese Republiek erkent dat de exploitant van deze tolbruggen een consortium van Portugese ondernemingen, van een Engelse en van een Franse onderneming is. Dat consortium is echter een publiekrechtelijk lichaam gelet op het voorwerp en het doel van de aan dit consortium gegunde exploitatie en op het feit dat het prerogatieven van openbaar gezag bezit en aan het administratief recht is onderworpen.

33 Volgens de Portugese Republiek kan uit de rechtspraak van het Hof betreffende artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn niet worden opgemaakt of niet-aanmerking als btw-plichtige van de in deze bepaling bedoelde lichamen uitsluitend voor de „publieke lichamen" geldt, te weten die lichamen die organisch deel uitmaken van het bestuur, dan wel of deze bepaling ook ziet op de „publiekrechtelijke lichamen". Deze lidstaat concludeert dat zowel de bewoordingen van deze bepaling als het beginsel van neutraliteit van de btw vereisen dat de „publiekrechtelijke lichamen" zoals Lusoponte onder de regeling van niet-belastingplichtigheid vallen.

— Beoordeling door het Hof

34 Meteen zij opgemerkt dat het Hof reeds heeft geoordeeld dat de terbeschikkingstelling van een wegeninfrastructuur tegen betaling van tol een dienstverrichting onder bezwarende titel in de zin van artikel 2, punt 1, van de Zesde richtlijn is (reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punt 36; 12 september 2000, Commissie/Ierland, punt 34; Commissie/Verenigd Koninkrijk, punt 46; Commissie/Nederland, punt 30, en Commissie/Griekenland, punt 31, en arrest van 18 januari 2001, Commissie/Spanje, C-83/99, Jurispr. blz. I-445, punt 11).

35 Zoals het Hof meermaals heeft benadrukt, blijkt uit de analyse van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, gelet op de doelstellingen ervan, duidelijk dat voor een behandeling als niet-belastingplichtige cumulatief aan twee voorwaarden moet zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van die werkzaamheden als overheid (arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, 235/85, Jurispr. blz. 1471, punt 21; arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a., reeds aangehaald, punt 12, en arrest van 25 juli 1991, Ayuntamiento de Sevilla, C-202/90, Jurispr. blz. I-4247, punt 18. Zie eveneens reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punt 39; 12 september 2000, Commissie/Ierland, punt 37; Commissie/Verenigd Koninkrijk, punt 49; 12 september 2000, Commissie/Nederland, punt 34, en Commissie/Griekenland, punt 34; Commissie/Spanje, punt 11, en arrest van 13 december 2007, Götz, C-408/06, Jurispr. blz. I-11295, punt 41).

36 In het onderhavige geding voert de Portugese Republiek ter ondersteuning van haar stelling dat Lusoponte een publiekrechtelijk lichaam is, gedetailleerde argumenten aan, doch geen analyse van de corporatieve of institutionele structuur van dit lichaam. Alleen op basis van het voorwerp of het doel van de activiteit van dit lichaam kan het als een publiekrechtelijk lichaam worden aangemerkt. De rechtstreekse of indirecte afhankelijkheid van dit lichaam van het overheidsbestuur of zelfs de integratie ervan in het overheidsbestuur zijn in dit opzicht van geen belang.

37 De stelling van de Portugese Republiek kan niet worden aanvaard.

38 Aangaande de eerste voorwaarde van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn, te weten de marktdeelnemer is een publiekrechtelijk lichaam, heeft het Hof geoordeeld dat door een particulier verrichte werkzaamheden niet van btw zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren (reeds aangehaald arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, punt 21, en arrest Ayuntamiento de Sevilla, punt 19).

39 Wanneer een werkzaamheid bestaande in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van het openbaar gezag behoren, aan een zelfstandige derde wordt toevertrouwd of door lichamen die geen deel uitmaken van de organisatie van het overheidsbestuur, wordt uitgeoefend in de vorm van een zelfstandige economische werkzaamheid, is de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn geregelde uitsluiting immers niet van toepassing (zie in die zin reeds aangehaald arrest van 26 maart 1987, Commissie/Nederland, punt 22, en arrest Ayuntamiento de Sevilla, punt 20).

40 In casu staat vast dat Lusoponte een derde is die geen deel uitmaakt van het overheidsbestuur en daarvan niet afhankelijk is. Zoals in punt 25 van het onderhavige arrest is uiteengezet, gaat het met name om een consortium in de vorm van een naamloze vennootschap dat in handen is van Portugese ondernemingen, van een Franse onderneming en van een onderneming van het Verenigd Koninkrijk en waaraan de Portugese overheid na een offerteaanvraag een concessie heeft gegund.

41 Bijgevolg dient te worden vastgesteld dat Lusoponte niet kan worden aangemerkt als een „publiekrechtelijk lichaam" in de zin van artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn. Deze bepaling is dus niet van toepassing op het onderhavige geding.

42 Aangezien artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde richtlijn in casu niet van toepassing is, geldt hetzelfde voor de tweede alinea van dat lid 5, daar deze bepaling alleen geldt voor de in de eerste alinea bedoelde lichamen.

Niet-nakoming van de artikelen 12, lid 3, sub a, en 28, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn

— Argumenten van partijen

43 De Commissie is van mening dat de Portugese wettelijke regeling artikel 12, lid 3, sub a, van de Zesde richtlijn schendt doordat het verlaagde btw-tarief niet geldt daar de betrokken diensten niet zijn genoemd in bijlage H bij deze richtlijn.

44 Artikel 28, lid 2, sub e, van deze richtlijn staat volgens de Commissie evenmin toe dat het in het CIVA bepaalde verlaagde tarief wordt toegepast. Ook al was een verlaagd tarief van toepassing per 1 januari 1991, een verlaagd tarief kan niet opnieuw worden ingevoerd nadat de betrokken diensten tegen een normaal tarief werden belast, in casu met name van 24 maart 1992 tot en met 31 december 1994. Deze benadering vindt steun in de doelstelling om de onderlinge aanpassing van de btw-tariefhoogtes te intensifiëren, zoals wordt gepreciseerd in de tweede overweging van de considerans van richtlijn 92/77/EEG van de Raad van 19 oktober 1992 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG (PB L 316, blz. 1), alsmede in het gegeven dat

deze bepaling een afwijkings- en overgangsbepaling is, die strikt dienen te worden uitgelegd.

45 Mocht het Hof een dergelijke strikte uitlegging niet bijtreden, dan betoogt de Commissie dat de Portugese wettelijke regeling, die voorziet in een verlaagd tarief van 12 % voor tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg, in elk geval artikel 28, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn schendt.

46 De Portugese Republiek stelt dat in casu het tarief van 12 % wordt toegepast op grond van artikel 28, lid 2, sub e, van deze richtlijn, aangezien — anders dan is bepaald in datzelfde lid, sub d — de enige in eerstgenoemde bepaling uitdrukkelijk vermelde voorwaarde is dat op de betrokken diensten een verlaagd tarief werd toegepast op 1 januari 1991.

47 De Portugese Republiek concludeert dat het Hof in zijn te wijzen arrest niet verder kan gaan dan de vaststelling dat het tarief van 5 % eventueel niet van toepassing is en daarbij een tarief vaststelt dat in de plaats van het in het CIVA bepaalde tarief moet worden toegepast. Ingeval het Hof niet-nakoming van de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn vaststelt, bestaan er volgens deze lidstaat in elk geval redenen om een tussentarief van 12 % toe te passen in plaats van het normale tarief van 21 %.

— Beoordeling door het Hof

48 Aan de toepassing van de overgangsregeling van artikel 28, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn staat in casu een tweevoudige juridische hindernis in de weg.

49 In de eerste plaats blijkt uit de bewoordingen van deze bepaling dat het eventueel toe te passen verlaagd tarief niet lager dan 12 % mag zijn. Weliswaar staat vast dat de Portugese Republiek per 1 januari 1991 een verlaagd tarief toepaste op de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg; toch is dat tarief in casu van die datum tot op heden steeds lager dan 12 % geweest.

50 In de tweede plaats had de Portugese Republiek, zoals de Commissie heeft opgemerkt, niet het recht om opnieuw een verlaagd tarief in te voeren nadat het normale btw-tarief op de betrokken diensten werd toegepast van 24 maart 1992 tot en met 31 december 1994.

51 Het communautaire btw-stelsel is immers het resultaat van een geleidelijke harmonisatie van de nationale wetgevingen in het kader van de artikelen 93 EG en 94 EG. Zoals het Hof herhaaldelijk heeft vastgesteld, gaat het bij deze harmonisatie, zoals zij tot stand is gebracht door de achtereenvolgende richtlijnen en met name door de Zesde richtlijn, tot nog toe slechts om een gedeeltelijke harmonisatie (arresten van 5 december 1989, ORO Amsterdam Beheer en Concerto, C-165/88, Jurispr. blz. I-4081, punt 21, en 7 december 2006, Eurodental, C-240/05, Jurispr. blz. I-11479, punt 50).

52 Zo is deze voorgenomen harmonisatie nog niet verwezenlijkt in zoverre de Zesde richtlijn in artikel 28 de lidstaten heeft toegestaan, een aantal bepalingen te handhaven of in te voeren die zonder die toestemming onverenigbaar met deze richtlijn zouden zijn (zie in die zin arrest van 13 juli 2000, Idéal tourisme, C-36/99, Jurispr. blz. I-6049, punt 38, en arrest Eurodental, reeds aangehaald, punt 51).

53 Zoals de titel van hoofdstuk XVI en de negentiende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn aangeven, strekt artikel 28 er echter toe gedurende een overgangsperiode een geleidelijke aanpassing van de nationale wetgevingen op bepaalde terreinen mogelijk te maken.

54 Aangezien het dus gaat om een afwijkings- en overgangsregeling, moet artikel 28 van de Zesde richtlijn strikt (zie in die zin arrest van 7 maart 2002, Commissie/Finland, C-169/00, Jurispr. blz. I-2433, punt 34, en arrest Eurodental, reeds aangehaald, punt 54) en in overeenstemming met de doelstelling ervan worden uitgelegd.

55 Nu vaststaat dat op de betrokken diensten het normale btw-tarief is toegepast van 24 maart 1992 tot en met 31 december 1994, kan in casu de Portugese Republiek niet worden toegestaan om voor deze diensten opnieuw een verlaagd tarief in te voeren (zie in die zin arresten van 17 oktober 1991, Commissie/Spanje, C-35/90, Jurispr. blz. I-5073, punt 7; 27 oktober 1992, Commissie/Duitsland, C-74/91, Jurispr. blz. I-5437, punt 15, en 16 september 1999, Commissie/Spanje, C-414/97, Jurispr. blz. I-5585, punt 29, en arrest Eurodental, reeds aangehaald, punt 55).

56 Aangezien de Portugese Republiek wat de betrokken diensten betreft heeft voldaan aan de geharmoniseerde bepalingen van de Zesde richtlijn, kan zij immers niet van haar verplichtingen worden vrijgesteld op grond van artikel 28, lid 2, sub e, ervan aangezien deze bepaling precies het tegenovergestelde doel nastreeft, te weten de geleidelijke aanpassing van de nationale bepalingen aan die van de Zesde richtlijn.

57 Het door de Portugese Republiek gestelde verschil in de bewoordingen van artikel 28, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn en die van datzelfde lid 2, sub d, kan geen andere oplossing rechtvaardigen dan die welke uit de vorige twee punten voortvloeit, aangezien het doel van geleidelijke aanpassing het gemeenschappelijke doel van deze overgangsbepalingen vormt.

58 Aangezien in casu niet is voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 28, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, had op de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg het normale btw-tarief moeten worden toegepast.

59 Gelet op het voorgaande dient te worden vastgesteld dat de Portugese Republiek, door voor de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg een verlaagd btw-tarief van 5 % te handhaven, de krachtens de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen.

Kosten

60 Volgens artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien de Portugese Republiek in het ongelijk is gesteld, dient zij overeenkomstig de vordering van de Commissie te worden verwezen in de kosten.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart:

1) Door voor de tolgelden voor het oversteken van de Taag te Lissabon via de weg een verlaagd tarief van de belasting over de toegevoegde waarde van 5 % te handhaven, is de Portugese Republiek de verplichtingen niet nagekomen die op haar rusten krachtens de artikelen 12 en 28 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, zoals gewijzigd bij richtlijn 2001/4/EG van de Raad van 19 januari 2001.

2) De Portugese Republiek wordt verwezen in de kosten.

ondertekeningen