DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 12 juni 2008 *

I mål C-462/05,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 226 EG, som väckts den 22 december 2005,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Fernandes, Â. Seiça Neves och R. Laires, samtliga i egenskap av ombud,

svarande,

* Rättegångsspråk: portugisiska.

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta (referent), E. Juhász, J. Malenovský och T. von Danwitz,

generaladvokat: P. Mengozzi,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 13 mars 2008,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har yrkat att domstolen ska fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001 (EGT L 22, s. 17) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att bibehålla

lagbestämmelser som innebär att en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent tas ut på vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

2 I nittonde skälet i sjätte direktivet anges följande:

”En övergångsperiod är av avgörande betydelse för att medge att nationell lagstiftning på angivna områden gradvis anpassas.”

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 Artikel 4.1 och 4.5 i sjätte direktivet lyder som följer:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.

…

5. Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ anses inte såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

…”

5 Vad gäller mervärdesskattesatsen anges följande i artikel 12.3 a första–tredje styckena i sjätte direktivet:

”Grundskattesatsen för mervärde[s]skatt skall fastställas av varje medlemsstat som en viss procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för leverans av varor och tillhandahållande av tjänster. Från och med den 1 januari 2001 till och med den 31 december 2005 får denna procentsats inte vara lägre än 15 %.

På förslag från kommissionen och efter att ha hört Europaparlamentet och Ekonomiska och sociala kommittén skall rådet enhälligt besluta om nivån på den grundskattesats som skall tillämpas efter den 31 december 2005.

Medlemsstaterna får dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget, vilken inte får vara lägre än 5 %, och de skall endast tillämpas på tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.”

6 Tjänster som består i att ett vägnät ställs till användarnas förfogande mot betalning av en vägtull finns varken medtagna i förteckningen i bilaga D eller i den i bilaga H till sjätte direktivet.

7 Artikel 28.2 i sjätte direktivet lyder som följer:

”Utan hinder av artikel 12.3 skall följande bestämmelser gälla under den övergångsperiod som nämns i artikel 28l:

…

d) Medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på restaurangtjänster, barnkläder, barnskor och bostäder får fortsätta att tillämpa denna på dessa områden.

e) Medlemsstater som den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på andra varor och tjänster än sådana som specificeras i bilaga H får tillämpa denna

reducerade skattesats eller en av de två reducerade skattesatser som nämns i artikel 12.3 på dessa områden, förutsatt att skattesatsen inte understiger 12 %”.

Den nationella rätten

8 I artikel 18.1 a i den portugisiska mervärdesskattelagen (nedan kallad CIVA), föreskrivs att införsel och leverans av de varor och tillhandahållande av de tjänster som avses i förteckning I i bilagan till CIVA omfattas av en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent. I punkt nr 2.19 i förteckningen nämns ”[v]ägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon”.

9 De portugisiska bestämmelserna om mervärdesskatt avseende detta slags vägtullar har genomgått följande förändringar:

— Den 1 januari 1991 gällde en reducerad skattesats om 8 procent, densamma som den som tillämpades på motorvägstullar.

— Från och med den 24 mars 1992 till och med den 31 december 1994 tillämpades normalskattesatsen för mervärdesskatt, med stöd av lag nr 2/92 av den 9 mars 1992.

— Sedan den 1 januari 1995 tillämpas, med stöd av lag nr 39-B/94 av den 27 december 1994, en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent på vägtullar som uttas vid passerande av floden Tejo i Lissabon, medan normalskattesatsen tillämpas på andra vägtullar.

Bakgrund till tvisten och det administrativa förfarandet

Vad som föregått förevarande tvist

10 Republiken Portugals tillämpning av en mervärdesskattesats om 5 procent på vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon var föremål för ett första fördragsbrottsförfarande som inleddes av kommissionen under april månad 1996. Förfarandet gav upphov till dom av den 8 mars 2001 i mål C-276/98, kommissionen mot Portugal (REG 2001, s. I-1699).

11 Det mål som gav upphov till nämnda dom rörde inte endast tjänster som hör samman med passagen över Tejo på avgiftsbelagda broar, utan även transaktioner avseende vissa varor. Kommissionen hävdade att Republiken Portugal hade underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28.2 i sjätte direktivet genom att tillämpa en mervärdesskattesats om 5 procent på dessa tjänster och transaktioner.

12 I domen i det ovan nämnda målet kommissionen mot Portugal biföll domstolen kommissionens talan i den mån den rörde varorna, men ogillade den vad avsåg vägtullarna. Följande skäl angavs i domen:

”22 Kommissionen har gjort gällande att Republiken Portugal åsidosätter artiklarna 12.3 och 28.2 i sjätte direktivet genom att föreskriva en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent på de vägtullar som uttas vid passerande av bron över floden Tejo i Lissabon, i stället för den normala skattesatsen som uppgår till 17 procent i Portugal.

23 Domstolen konstaterar emellertid att kommissionen inte har försett domstolen med uppgifter som gör det möjligt att fastställa att det påstådda fördragsbrottet föreligger. Det har nämligen inte visats att den aktuella tjänsten är mervärdesskattepliktig.

24 Det skall härvid påpekas att mervärdesskatt, enligt artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet, endast skall betalas för tillhandahållande av tjänster av en skattskyldig person i denna egenskap.

25 Enligt artikel 4.5 i samma direktiv anses inte offentligrättsliga organ som skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband därmed erhåller ersättning. Såsom domstolen har erinrat om vid flera tillfällen visar en analys av denna bestämmelse, mot bakgrund av direktivets syften, att två villkor måste uppfyllas samtidigt för att regeln om skattebefrielse skall bli tillämplig, det vill säga att verksamheten skall bedrivas av ett offentligt organ och att detta organ skall bedriva verksamheten i egenskap av myndighet (se särskilt domar av den 12 september 2000 i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland, REG 2000, s. I-6537, punkt 34, i mål C-276/97, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-6251, punkt 39, i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 37, i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2000, s. I-6355, punkt 49, och i mål C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, REG 2000, s. I-6417, punkt 34).

26 Kommissionen har inte bestritt att det, såsom den portugisiska regeringen uppgav vid förhandlingen, är ett offentligt organ som i egenskap av myndighet ställer den vägtullbelagda bron över floden Tejo i Lissabon till användarnas förfogande.

27 Domstolen konstaterar således att villkoren i första stycket i artikel 4.5 i sjätte direktivet är uppfyllda i förevarande fall och att de tjänster som tillhandahålls av det offentliga organet följaktligen inte är skattepliktiga. Kommissionen har härvid fel när den påstår att denna bestämmelse endast innehåller en möjlighet att avvika från den allmänna princip som fastslås i artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet. Det framgår nämligen klart av artikel 4.5 i sjätte direktivet att medlemsstaterna inte har rätt att anse att offentliga organ är skattskyldiga för en verksamhet

som de fullgör i egenskap av myndighet och som inte finns med, såsom i förevarande fall, i bilaga D till sjätte direktivet och som inte uppfyller villkoren i andra stycket i artikel 4.5. Följaktligen kan de inte, med stöd av artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet, ta ut mervärdesskatt på de transaktioner som utförs av dessa organ (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., REG 1989, s. 3233, punkt 33; svensk specialutgåva, volym 10, s. 201).

28 Om befrielsen från mervärdesskatt skulle leda till en snedvridning av konkurrensen av viss betydelse, i den mening som avses i andra stycket i artikel 4.5 i sjätte direktivet, skulle förvisso tjänsten bestående i att ge tillgång till den nämnda bron efter betalning av vägtull vara skattepliktig med stöd av samma bestämmelse. Domstolen konstaterar emellertid att kommissionen inte vid något tillfälle under det administrativa förfarandet åberopade att en sådan snedvridning förelåg.

29 I motsats till vad kommissionen har gjort gällande har Republiken Portugal således inte åsidosatt artiklarna 12.3 och 28.2 i sjätte direktivet genom att införa eller bibehålla den reducerade mervärdesskattesatsen på de vägtullar som betalas för att passera bron över floden Tejo. Inom ramen för förevarande talan saknas anledning att besvara frågan huruvida Republiken Portugal har åsidosatt andra bestämmelser i samma direktiv. Under det administrativa förfarandet framförde kommissionen ingen anmärkning om överträdelse av någon annan bestämmelse i sjätte direktivet än artiklarna 12.3 och 28.2, vilket innebär att en sådan överträdelse inte är föremål för förevarande tvist.

30 Kommissionens talan skall således ogillas såvitt den gäller de vägtullar som betalas för att passera floden Tejo i Lissabon.”

Den administrativa delen i förevarande fördragsbrottsförfarande

13 Efter det att domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal hade meddelats beslutade kommissionen att inleda ett nytt fördragsbrottsförfarande. I den formella underrättelsen av den 19 december 2003 anförde kommissionen följande två anmärkningar mot Republiken Portugal:

— I första hand följde det påstådda fördragsbrottet av CIVA:s eventuella oförenlighet med artikel 4.5 i sjätte direktivet, då denna skatt inte borde ha tagits ut på de aktuella tjänsterna, eftersom de tillhandahölls av ett organ som inte var skyldigt att betala mervärdesskatt.

— I andra hand, för det fall de portugisiska myndigheterna ansåg att de aktuella tjänsterna var skattepliktiga, bestod fördragsbrottet i CIVA:s eventuella oförenlighet med artiklarna 12 och 28 i sjätte direktivet, då det var normalskattesatsen för mervärdesskatt och inte en reducerad sådan som skulle tillämpas i förevarande fall.

14 Med hänsyn till de portugisiska myndigheternas svar på den formella underrättelsen riktade kommissionen den 9 juli 2004 ett motiverat yttrande till Republiken Portugal, i vilken den upprepade sitt förstahands- såväl som sitt andrahandsargument och anmodade Republiken Portugal att inom två månader från mottagandet av det motiverade yttrandet vidta åtgärder för att efterkomma detsamma. Eftersom medlemsstaten inte hade vidtagit åtgärder för att ändra sin lagstiftning inom utsatt tid beslutade kommissionen att väcka förevarande talan om fördragsbrott.

15 Kommissionen har till stöd för sin talan endast åberopat den andra av de två anmärkningar som nämns i punkt 13 i förevarande dom, nämligen den som avser att det inte är normalskattesatsen för mervärdesskatt som tillämpas på vägtullarna för att passera bron över floden Tejo i Lissabon, utan en skattesats om 5 procent.

Talan

16 Republiken Portugal har genom särskild handling framställt en invändning om rättegångshinder enligt artikel 91.1 i domstolens rättegångsregler. Genom beslut av den 16 januari 2007 beslutade domstolen att låta prövningen av invändningen anstå till den slutliga domen.

Invändningen om rättegångshinder

Parternas argument

17 Republiken Portugal har framställt en invändning om rättegångshinder som avser eventuell rättskraft. Enligt denna stat har domstolen redan, i sin dom i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal, haft att avgöra samma fråga som den som ställs genom förevarande talan. Eftersom varken de faktiska omständigheterna eller den tillämpliga nationella rätten och gemenskapsrätten har ändrats, har det som domstolen fastställde i punkt 29 i nämnda dom, att artiklarna 12.3 och 28.2 i sjätte direktivet inte hade åsidosatts, vunnit rättskraft och det ska medföra att talan avvisas.

18 Nämnda medlemsstat har påpekat att även om den formella underrättelse och det motiverade yttrande som avser det nu aktuella förfarandet rör andra påståenden angående den portugisiska lagstiftningens bristande överensstämmelse med sjätte direktivet, i synnerhet åsidosättande av artikel 4.5 i detta, är föremålet för talan slutligen begränsat till artiklarna 12 och 28 i direktivet, vilka redan har åberopats i det mål som gav upphov till domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal.

19 Kommissionen har bestritt Republiken Portugals invändning om rättegångshinder.

20 För det första anser kommissionen att rättskraften endast gäller för de sak- och rättsfrågor som faktiskt eller med nödvändighet avgjordes genom domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal och att det inte av punkterna 23–28 i densamma går att dra slutsatsen att det har fastställts att den portugisiska lagstiftningen är förenlig med artiklarna 12 och 28 i sjätte direktivet. I nämnda dom fastslog domstolen endast att kommissionen inte hade visat att den aktör som tillhandahöll de aktuella tjänsterna var en privat aktör.

21 För det andra anser kommissionen att det är uppenbart att det skett en förändring av de faktiska omständigheter som bedömdes vara styrkta år 2001, vilket innebär att domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal inte kan ha rättskraft i förhållande till ett nytt förfarande mellan samma parter med samma tvisteföremål som den talan som ledde till nämnda dom.

22 Kommissionen har i detta avseende åberopat att de olika uppfattningar som de portugisiska myndigheterna efterhand har redogjort för avseende den juridiska ställningen hos det organ som ansvarar för driften av de avgiftsbelagda broarna över Teje i Lissabon har varit dunkla och uppenbart motsägelsefulla. Även om nämnda myndigheter vid förhandlingen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal hävdade att den aktör som tillhandahöll de aktuella tjänsterna var en offentlig aktör, anförde de däremot under det administrativa förfarande som föregick det nu aktuella förfarandet att aktören hade karaktären av ett privaträttsligt bolag, och de angav att den bedömning som domstolen hade gjort i nämnda dom berodde på ett missförstånd av de skriftliga och muntliga framställningarna från Republiken Portugals ombud.

Domstolens bedömning

23 Det följer av fast rättspraxis att rättskraften endast omfattar de sak- och rättsfrågor som faktiskt eller med nödvändighet har avgjorts genom det aktuella rättsliga avgörandet (dom av den 19 februari 1991 i mål C-281/89, Italien mot kommissionen, REG 1991, s. I-347, punkt 14, beslut av den 28 november 1996 i mål C-277/95 P, Lenz mot kommissionen, REG 1996, s. I-6109, punkt 50, och dom av den 15 oktober 2002 i de förenade målen C-238/99 P, C-244/99 P, C-245/99 P, C-247/99 P, C-250/99 P–C-252/99 P och C-254/99 P, Limburgse Vinyl Maatschappij m.fl. mot kommissionen, REG 2002, s. I-8375, punkt 44).

24 Även om det påstådda fördragsbrottet i förevarande fall, liksom i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal, förvisso består i ett åsidosättande av artiklarna 12 och 28 i sjätte direktivet, nämnde Republiken Portugal emellertid inte i det målet, vare sig under det administrativa förfarandet eller under det skriftliga förfarandet vid domstolen, att den aktör som tillhandahöll de aktuella tjänsterna var en koncessionsinnehavare. Den enda gång som aktörens juridiska natur nämndes var under förhandlingen, då medlemsstatens ombud helt enkelt erinrade om att nämnda aktör var ett offentligt organ som agerade i egenskap av myndighet (se, i detta avseende, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal, punkt 26).

25 Vid det administrativa förfarande som föregick förevarande mål medgav Republiken Portugal emellertid för första gången att den aktör som ansvarar för driften av broarna över Teje är Lusoponte – Concessionária para a travessia do Tejo SA (nedan kallat Lusoponte), ett företagskonsortium som efter en internationell anbudsinfordran tilldelades en koncession som löper ut den 24 mars 2030 och som omfattar utformningen av projektet, uppförandet, finansieringen, driften och underhållet av den nuvarande Vasco da Gama-bron, liksom driften och underhållet av den tidigare bron, nämligen den så kallade 25 april-bron.

26 Av domstolens fasta rättspraxis följer att även om det inom ramen för ett fördragsbrottsförfarande enligt artikel 226 EG åligger kommissionen att bevisa att det påstådda fördragsbrottet föreligger, är emellertid medlemsstaterna enligt artikel 10 EG skyldiga att underlätta för kommissionen att fullgöra sina uppgifter, vilka bland annat enligt artikel 211 EG består i att övervaka tillämpningen av

bestämmelserna i EG-fördraget och de bestämmelser som antagits av institutionerna med stöd av detta. Kommissionen är i stor utsträckning beroende av uppgifter från den berörda medlemsstaten i fråga om kontroll av att de nationella bestämmelser som införts för att säkerställa att ett direktiv verkligen genomförs tillämpas korrekt i praktiken. En medlemsstat kan därför inte med framgång hävda att de rättsliga och faktiska omständigheter som kommissionen har tagit upp inte är tillräckligt konkreta och att talan därmed inte kan tas upp till sakprövning (se domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkterna 15–17 och där angiven rättspraxis, och dom av den 25 oktober 2007 i mål C-248/05, kommissionen mot Irland, REG 2007, s. I-9261, punkterna 67 och 68 och där angiven rättspraxis).

27 Republiken Portugals nya uppgift om vilken juridisk natur den aktör som tillhandahåller de aktuella tjänsterna har utgör en grundläggande förändring av de faktiska förutsättningar med hänsyn till vilka domstolen, i domen i det ovan nämnda målet kommissionen mot Portugal, fastslog att artikel 4.5 i sjätte direktivet var tillämplig och att talan följaktligen inte kunde vinna bifall vad gällde anmärkningen avseende åsidosättande av artiklarna 12 och 28 i direktivet, i fråga om vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon. Under dessa omständigheter kan Republiken Portugal inte med framgång åberopa rättskraften, eftersom föremålet för förevarande talan och föremålet för talan i det ovannämnda målet kommissionen mot Portugal inte är detsamma, vilket beror just på de uppgifter som medlemsstaten har lämnat till kommissionen inom ramen för förevarande tvist.

28 Härav följer att den invändning om rättegångshinder som Republiken Portugal har framställt mot kommissionens talan inte kan godtas.

Prövning i sak

29 Det ska inledningsvis påpekas att ett eventuellt fördragsbrott på grund av en felaktig tillämpning av de skattesatser som är möjliga enligt artiklarna 12 och 28 i sjätte direktivet förutsätter antingen att artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet inte är tillämplig på det nu aktuella fallet eller, i förekommande fall, att denna bestämmelse är tillämplig i kombination med artikel 4.5 andra stycket.

30 Om artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet var tillämplig, skulle leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium inte kunna beskattas i den mån de utförs av ett organ som inte är mervärdesskatteskyldigt. Det är endast i de fall då befrielsen från skattskyldighet enligt artikel 4.5 första stycket leder till konkurrenssnedvridning av viss betydelse som det enligt artikel 4.5 andra stycket krävs att mervärdesskatt tas ut på de aktuella tjänsterna.

Huruvida första och andra styckena i artikel 4.5 i sjätte direktivet är tillämpliga

— Parternas argument avseende artikel 4.5 första stycket

31 Kommissionen har hävdat att artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet inte är tillämplig i förevarande fall. De portugisiska myndigheterna bekräftade i sina svar till kommissionen under det administrativa förfarandet att Lusoponte, som ansvarar för driften av broarna över floden Teje i Lissabon och för uttaget av vägtullar för överfarten på dessa anläggningar, från och med den 1 januari 1996 vad gäller 25 april-bron och från och med den 29 mars 1998 vad gäller Vasco da Gama-bron, är en privaträttslig aktör, som är koncessionsinnehavare för en allmän anläggning. Det första av de två kumulativa villkor som ställs enligt domstolens rättspraxis för att nämnda bestämmelse ska vara tillämplig, nämligen att aktören ska ha karaktären av offentligt organ, är följaktligen inte uppfyllt.

32 Republiken Portugal har medgett att den aktör som ansvarar för driften av nämnda broar är ett konsortium som utgörs av portugisiska företag samt av ett engelskt och ett franskt företag. Konsortiet är emellertid ett offentligrättsligt organ, med hänsyn till föremålet för och syftet med den drift som det har anförtrotts, den omständigheten att det har försetts med offentligrättsliga befogenheter och att det lyder under förvaltningsrätten.

33 Republiken Portugal anser att domstolens rättspraxis avseende artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet inte ger något svar på frågan huruvida de organ som enligt denna bestämmelse är befriade från mervärdesskattskyldighet endast kan vara ”offentliga organ”, det vill säga organ som är integrerade i den offentliga förvaltningsorganisationen, eller om det som föreskrivs i bestämmelsen tvärtom även omfattar ”offentligrättsliga organ”. Medlemsstaten drar slutsatsen att det enligt såväl lydelsen av nämnda bestämmelse som enligt principen om mervärdesskattens neutralitet krävs att ”offentligrättsliga organ” som Lusoponte omfattas av bestämmelserna om skattebefrielse.

— Domstolens bedömning

34 Det ska först påpekas att domstolen redan har fastställt att tillhandahållandet av delar av ett vägnät mot betalning av en vägtull utgör ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 36, domen av den 12 september 2000 i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 34, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 46, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 30, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkt 31, samt dom av den 18 januari 2001 i mål C-83/99, kommissionen mot Spanien, REG 2001, s. I-445, punkt 11).

35 Såsom domstolen vid upprepade tillfällen har understrukit visar likaså en prövning av artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet mot bakgrund av direktivets syfte att två villkor måste vara kumulativt uppfyllda för att regeln om skattebefrielse ska bli tillämplig, nämligen att verksamheten utövas av ett offentligrättsligt organ och att verksamheten utövas av detta organ i dess egenskap av myndighet (dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 21, domen i det ovannämnda målet Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., punkt 12, dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, REG 1991, s. I-4247, punkt 18; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-385). Se även domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Frankrike, punkt 39, domen av den 12 september 2000 i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 37, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Förenade kungariket, punkt 49, domen av den 12 september 2000 i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 34, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Grekland, punkt 34, och domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 11, samt dom av den 13 december 2007 i mål C-408/06, Götz,REG 2007, s. I-11295, punkt 41).

36 Republiken Portugal har i förevarande tvist utvecklat ett detaljerat resonemang för att visa att Lusoponte är ett offentligrättsligt organ. Argumentationen innehåller emellertid inte någon som helst bedömning av strukturen av detta organ, som företag eller som institution. Det är endast genom föremålet för eller syftet med dess verksamhet som det går att bedöma om det är ett offentligrättsligt organ. Dess direkta eller indirekta beroendeställning i förhållande till den offentliga förvaltningen, eller till och med integration i densamma, spelar i detta avseende inte någon roll.

37 Republiken Portugals påstående kan inte godtas.

38 Vad beträffar det första villkoret i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, nämligen det som avser operatörens karaktär av offentligrättsligt organ, har domstolen fastställt att en verksamhet som en enskild bedriver inte är befriad från mervärdesskatteplikt enbart på grund av att verksamheten består i att utföra handlingar som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde (domen av den 26 mars 1987 i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 21, och domen i det ovannämnda målet Ayuntamiento de Sevilla, punkt 19).

39 När en verksamhet som består i att utföra handlingar som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde överlämnas till en självständig tredje man eller utförs av organ som inte är integrerade i den offentliga förvaltningsorganisationen, i form av en självständig ekonomisk verksamhet, är undantaget i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet nämligen inte tillämpligt (se, för ett liknande resonemang, domen av den 26 mars 1987 i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Ayuntamiento de Sevilla, punkt 20).

40 Det är i förevarande mål ostridigt att Lusoponte är en tredje man, som inte är integrerad i den offentliga förvaltningen och inte står i någon beroendeställning till denna. Såsom angetts i punkt 25 i förevarande dom, rör det sig närmare bestämt om ett konsortium som har bildats i form av ett aktiebolag, som ägs av portugisiska företag samt av ett franskt företag och ett företag från Förenade kungariket, och som efter en anbudsinfordran har tilldelats en koncession av de portugisiska myndigheterna.

41 Under dessa omständigheter kan Lusoponte inte anses vara ett ”offentligrättsligt organ” i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. Denna bestämmelse är således inte tillämplig i förevarande tvist.

42 Eftersom artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet inte är tillämplig i förevarande fall, gäller detsamma för artikel 4.5 andra stycket, eftersom den bestämmelsen endast är tillämplig på de organ som avses i första stycket.

Åsidosättande av artikel 12.3 a och artikel 28.2 e i sjätte direktivet

— Parternas argument

43 Kommissionen anser att den portugisiska lagstiftningen strider mot artikel 12.3 a i sjätte direktivet, i den mån den reducerade mervärdesskattesatsen inte är tillämplig, eftersom de aktuella tjänsterna inte finns bland dem som räknas upp i bilaga H till direktivet.

44 Vad gäller artikel 28.2 e i nämnda direktiv anser kommissionen att inte heller denna bestämmelse innebär att den reducerade mervärdesskattesats som föreskrivs i CIVA får tillämpas. En reducerad skattesats tillämpades visserligen den 1 januari 1991, men i och med att de aktuella tjänsterna därefter beskattades enligt normalskattesatsen, vilket i förevarande fall skedde från och med den 24 mars 1992 till och med den 31 december 1994, fick en reducerad skattesats inte återinföras. Detta förhållningssätt har sin grund i syftet att stärka tillnärmningen av de olika nivåerna av mervärdesskattesatser, såsom anges i andra skälet i rådets direktiv 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388 (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9,

volym 2, s. 80), liksom i den omständigheten att nämnda bestämmelse har undantags- och övergångskaraktär, vilket innebär att den ska tolkas restriktivt.

45 Kommissionen har anfört att även om domstolen inte skulle vara beredd att ansluta sig till en så restriktiv tolkning, kan det under alla omständigheter fastställas att den portugisiska lagstiftningen är oförenlig med artikel 28.2 e i sjätte direktivet, genom att en lägre skattesats än 12 procent föreskrivs för vägtullarna för att passera bron över floden Tejo i Lissabon.

46 Republiken Portugal har gjort gällande att den i förevarande fall tillämpliga skattesatsen grundar sig på artikel 28.2 e i nämnda direktiv, eftersom, tvärtemot vad som föreskrivs i artikel 28.2 d, det enda villkor som uttryckligen anges i den första av dessa två bestämmelser är att en reducerad skattesats ska ha tillämpats på tjänsterna i fråga den 1 januari 1991.

47 Republiken Portugal har slutligen anfört att domstolen i sin kommande dom inte skulle kunna gå längre än att konstatera att skattesatsen om 5 procent eventuellt inte får tillämpas, och därefter fastställa den skattesats som ska tillämpas istället för den som föreskrivs i CIVA. Om domstolen fann att artiklarna 12 och 28 i sjätte direktivet har åsidosatts, skulle det, enligt nämnda medlemsstat, under alla omständigheter fortfarande finnas skäl att tillämpa en mellanliggande skattesats om 12 procent i stället för normalskattesatsen om 21 procent.

— Domstolens bedömning

48 Det finns i förevarande fall två rättsliga hinder mot att tillämpa den övergångsordning som föreskrivs i artikel 28.2 e i sjätte direktivet.

49 För det första framgår det av lydelsen av nämnda bestämmelse att den reducerade skattesats som kan tillämpas inte får vara lägre än 12 procent. Även om det i förevarande fall är ostridigt att Republiken Portugal den 1 januari 1991 tillämpade en reducerad skattesats på vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon, är det inte desto mindre så, att denna skattesats från den dagen och till dags dato alltid har varit lägre än 12 procent.

50 För det andra hade Republiken Portugal, såsom kommissionen har påpekat, inte rätt att återinföra en reducerad skattesats, eftersom normalskattesatsen för mervärdesskatt hade tillämpats på de aktuella tjänsterna mellan den 24 mars 1992 och den 31 december 1994.

51 Gemenskapens mervärdesskattesystem är nämligen resultatet av en gradvis harmonisering av de nationella lagstiftningarna inom ramen för artiklarna 93 EG och 94 EG. Som domstolen vid flera tillfällen har fastställt är denna harmonisering, såsom den har genomförts genom flera på varandra följande direktiv, särskilt sjätte direktivet, ännu inte fullständig (dom av den 5 december 1989 i mål C-165/88, ORO Amsterdam Beheer och Concerto, REG 1989, s. I-4081, punkt 21, och av den 7 december 2006 i mål C-240/05, Eurodental, REG 2006, s. I-11479, punkt 50).

52 Den planerade harmoniseringen har således ännu inte genomförts, eftersom sjätte direktivet, i enlighet med artikel 28 däri, tillåter att medlemsstaterna behåller eller antar vissa bestämmelser, vilka utan nämnda tillstånd skulle strida mot direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme, REG 2000, s. I-6049, punkt 38, och domen i det ovannämnda målet Eurodental, punkt 51).

53 Såsom framgår av rubriken till avdelning XVI i sjätte direktivet och av nittonde skälet i detsamma är emellertid syftet med artikel 28 att under en övergångsperiod medge en gradvis anpassning av den nationella lagstiftningen på angivna områden.

54 Eftersom det således rör sig om en undantags- och övergångsordning ska artikel 28 i sjätte direktivet tolkas restriktivt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 mars 2002 I mål C-169/00, REG 2002, s. I-2433, punkt 34, och domen i det ovannämnda målet Eurodental, punkt 54) och i enlighet med sitt syfte.

55 Eftersom det i förevarande fall är ostridigt att normalskattesatsen för mervärdesskatt tillämpades på de aktuella tjänsterna under perioden den 24 mars 1992–31 december 1994, har Republiken Portugal inte rätt att återinföra en reducerad skattesats avseende nämnda tjänster (se, för ett liknande resonemang, dom av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien, REG 1991, s. I-5073, punkt 7, av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland, REG 1992, s. I-5437, punkt 15, och av den 16 september 1999 i mål C-414/97, kommissionen mot Spanien, REG 1999, s. I-5585, punkt 29, samt domen i det ovannämnda målet Eurodental, punkt 55).

56 Om Republiken Portugal hade följt de harmoniserade bestämmelserna i sjätte direktivet avseende de aktuella tjänsterna, skulle den nämligen inte ha kunnat befria sig från sina skyldigheter genom att hänvisa till artikel 28.2 e i detsamma, eftersom syftet med denna bestämmelse är just det motsatta, nämligen att nationell lagstiftning gradvis anpassas till sjätte direktivet.

57 Den skillnad i lydelse mellan artikel 28.2 e och artikel 28.2 d i sjätte direktivet, som Republiken Portugal har påstått föreligger, kan inte motivera en annan lösning än den som följer av de två föregående punkterna, eftersom syftet med en gradvis anpassning är gemensamt för dessa övergångsbestämmelser.

58 Eftersom villkoren för en tillämpning av artikel 28.2 e i sjätte direktivet inte är uppfyllda i förevarande fall, skulle normalskattesatsen för mervärdesskatt således ha tillämpats på vägtullarna för att passera bron över floden Tejo i Lissabon.

59 Med hänsyn till vad som har anförts ovan kan det konstateras att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28 i sjätte direktivet genom att bibehålla en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent, som tas ut på vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon.

Rättegångskostnader

60 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Portugal ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Portugal har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2001/4/EG av den 19 januari 2001, genom att bibehålla en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent som tas ut på vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon.

2) Republiken Portugal ska ersätta rättegångskostnaderna.

Underskrifter