DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 8 mars 2001 *

I mål C-276/98,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av T. Figueira och E. Traversa, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Republiken Portugal, företrädd av L. Fernandes och Â. Seiça Neves samt av T. Lemos, alla i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

angående en talan om att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28.2 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 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av

* Rättegångsspråk: portugisiska.

direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80), genom att bibehålla eller införa bestämmelser i lag enligt vilka en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent skall tillämpas på införsel och tillhandahållande av vissa varor och vissa tjänster som räknas upp i förteckning I i bilaga till den portugisiska mervärdesskattelagen,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen V. Skouris, tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna J.-P. Puissochet, R. Schintgen, F. Macken och N. Colneric (referent),

generaladvokat: F.G. Jacobs,

justitiesekreterare: avdelningsdirektören H.A. Rühl,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 3 oktober 2000 av: kommissionen, företrädd av T. Figueira, och Republiken Portugal, företrädd av V. Guimarães, i egenskap av ombud,

och efter att den 23 november 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har, genom ansökan som inkom till domstolens kansli den 20 juli 1998, med stöd av artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG), väckt talan om fastställelse av att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28.2 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 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) (EGT L 316, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 80, nedan kallat sjätte direktivet), genom att bibehålla eller införa bestämmelser i lag enligt vilka en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent skall tillämpas på införsel och tillhandahållande av vissa varor och vissa tjänster som räknas upp i förteckning I i bilaga till den portugisiska mervärdesskattelagen.

Gemenskapslagstiftningen

2 I sjätte direktivet föreskrivs att medlemsstaterna inte får fastställa en mervärdesskattesats som understiger en viss procentsats av beskattningsunderlaget. Således föreskrivs följande i artikel 12.3:

"3. a) Från och med den 1 januari 1993 skall medlemsstaterna tillämpa en normalskattesats, vilken till och med den 31 december 1996 inte får vara lägre än 15%.

...

Medlemsstaterna får även tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa får inte vara lägre än 5 % och får endast avse tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H."

3 Genom rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 om ändring, med avseende på grundskattesatsen för mervärdesskatt, av direktiv 77/388/EEG (EGT L 338, s. 89), ersattes artikel 12.3 a i sjätte direktivet med följande lydelse:

"Grundskattesatsen för mervärdesskatt skall fastställas av varje medlemsstat som en procentsats av beskattningsunderlaget och skall vara densamma för omsättning av varor och tjänster. Från och med den 1 januari 1997 till och med den 31 december 1998 får denna procentsats inte vara lägre än 15 %.

...

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 skall enbart tillämpas på omsättning av de slag av varor och tjänster som anges i bilaga H."

4 I artikel 28.2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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 %.

..."

5 I artikel 2 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,

2. införsel av varor."

6 Artikel 4.5 i sjätte direktivet gäller offentligrättsliga organs skattskyldighet. I artikeln anges följande:

"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.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 eller 28 såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter."

Den nationella lagstiftningen

7 I artikel 18.1 a i den portugisiska mervärdesskattelagen, som godkändes genom lagdekret nr 394-B/84 av den 26 december 1984, i dess lydelse enligt lag nr 2/92 av den 9 mars 1992 och lag nr 39-B/94 av den 27 december 1994 (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

"Införsel och överlåtelse av de varor och tillhandahållande av de tjänster som avses i förteckning I som fogas till denna lag omfattas av en skattesats om 5 procent."

8 I nämnda förteckning I anges de varor och tjänster som omfattas av en reducerad skattesats om 5 procent, bland annat följande:

"1.8 Vin

...

2.11 Apparater, maskiner och annan utrustning som uteslutande eller huvudsakligen är avsedda för följande verksamheter:

a) Produktion och användning av solenergi, vindkraft eller geotermisk energi.

b) Produktion och användning av annan alternativ energi.

c) Energiproduktion genom förbränning eller omvandling av rester, sopor eller annat avfall.

d) Prospektering och sökande efter olja och/eller utveckling av olje- eller naturgasfyndighet.

e) Åtgärder och kontroller för att undvika och minska olika former av förorening.

...

2.19 Vägtullar för att passera bron över floden Tejo i Lissabon.

...

3.8 Jordbruksredskap och jordbruksutrustning, mobila silor, motordrivna kultivatorer, motordrivna och elektriska pumpar, traktorer och andra maskiner som uteslutande eller huvudsakligen används inom jordbruk, djuruppfödning eller skogsbruk."

9 Den portugisiska regeringen avskaffade, såvitt avser vägtullarna för att passera bron över floden Tejo i Lissabon (Portugal), genom lag nr 2/92 den reducerade skattesats om 8 procent som gällde fram till den 1 januari 1991 och införde, räknat från den dagen, en normal skattesats på dessa vägtullar. Med stöd av punkt 2.19 i lag nr 39-B/94 återinförde den portugisiska regeringen en reducerad skattesats på dessa vägtullar.

10 Inte någon av de varor eller tjänster som anges i punkt 8 i förevarande dom finns upptagna i bilaga H till sjätte direktivet.

Det administrativa förfarandet

11 Kommissionen informerade genom en formell underrättelse av den 10 april 1996 den portugisiska regeringen om att den ansåg att artikel 18.1 a i mervärdesskattelagen stred mot artiklarna 12 och 28.2 i sjätte direktivet, till den del det i

den nationella bestämmelsen fastställdes en skattesats om 5 procent på vissa varor och tjänster som inte avsågs i bilaga H till sjätte direktivet.

12 De portugisiska myndigheterna underrättade genom skrivelser av den 2 juli och den 20 november 1996 kommissionen om sin avsikt att införa en ny reducerad skattesats om 12 procent som inte funnits tidigare i Portugal, bland annat för de transaktioner som inte angavs i bilaga H till sjätte direktivet. Dessa transaktioner skulle stegvis föras över till den normala skattesatsen om 17 procent som gäller i Portugal.

13 De portugisiska myndigheterna gjorde emellertid gällande att det kunde bli svårt att tillämpa en skattesats om 12 procent med hänsyn till den sociala och ekonomiska betydelsen av dessa varor och tjänster och med hänsyn till att regeringen inte hade stöd av en stabil majoritet i parlamentet.

14 Kommissionen lät sig inte nöjas med den portugisiska regeringens synpunkter och riktade därför, med stöd av artikel 169 i fördraget, den 10 juni 1997 ett motiverat yttrande till Republiken Portugal och uppmanade denna stat att inom två månader från delgivningen av det motiverade yttrandet vidta de nödvändiga åtgärderna. Det motiverade yttrandet gällde den reducerade skattesats om 5 procent som enligt artikel 18.1 a i mervärdesskattelagen var tillämplig på de varor och tjänster som avses i punkterna 1.8, 2.11, 2.19 och 3.8 i förteckning I i bilaga till nämnda lag.

15 De portugisiska myndigheterna informerade genom skrivelse av den 10 mars 1998 kommissionen om den portugisiska regeringens avsikt att beskatta transaktioner avseende dessa varor och tjänster som inte förekommer i bilaga H till sjätte direktivet enligt en skattesats om 12 procent i samband med nästa budgetlag, även om den politiska situationen kunde försvåra en sådan ändring av den tillämpliga skattesatsen.

Prövning i sak

16 Kommissionen har i sin talan gjort gällande att Republiken Portugal, i strid med bestämmelserna i artiklarna 12 och 28.2 i sjätte direktivet, dels har bibehållit en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent på transaktioner avseende de varor som anges i punkterna 1.8, 2.11 och 3.8 i förteckning I i bilaga till mervärdesskattelagen, vilka omfattar vin, maskiner och utrustning för utveckling av alternativa energikällor respektive jordbruksredskap och jordbruksutrustning, dels har infört en reducerad skattesats om 5 procent på den tjänst som avses i punkt 2.19 i nämnda förteckning och som gäller passerande av den vägtullbelagda bron över floden Tejo i Lissabon.

Den reducerade mervärdesskattesatsen på de aktuella varorna

17 Republiken Portugal tillämpade den 1 januari 1991 en reducerad skattesats på transaktioner som gällde de varor som avses i punkterna 1.8, 2.11 och 3.8 i förteckning I i bilaga till mervärdesskattelagen och har därför rätt att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på dessa transaktioner med stöd av artiklarna 12.3 a och 28.2 i sjätte direktivet. Som kommissionen med rätta har påpekat följer emellertid av den sistnämnda bestämmelsen att denna skattesats inte får understiga 12 procent.

18 Den portugisiska regeringen har medgett att de nämnda nationella bestämmelserna strider mot sjätte direktivet till den del de fastställer en reducerad skattesats om 5 procent i stället för 12 procent. Regeringen har emellertid framhållit att den under det administrativa förfarandet uttryckligen redogjorde för sin avsikt att höja skattesatsen i fråga till 12 procent och att den även nämnde att det fanns interna politiska frågor att lösa, framför allt inom vinsektorn. Den portugisiska regeringen har således föreslagit att domstolen skall förklara målet vilande i avvaktan på att den lag antas som ändrar mervärdesskattesatsen på dessa transaktioner från 5 till 12 procent.

19 Oaktat vad den portugisiska regeringen anfört anser domstolen att det saknas anledning att förklara målet vilande. Kommissionens talan skall i stället anses som välgrundad såvitt avser den reducerade mervärdesskattesats som tillämpas på transaktionerna avseende de nämnda varorna.

20 Enligt fast rättspraxis kan domstolen under alla omständigheter inte ta hänsyn till sådana åtgärder som en medlemsstat, för att uppfylla sina skyldigheter, har vidtagit efter det att talan om fördragsbrott har väckts (se dom av den 1 oktober 1998 i mål C-71/97, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-5991, punkt 18). En medlemsstat kan inte heller åberopa bestämmelser, praxis eller förhållanden i sin interna rättsordning som grund för att underlåta att iaktta skyldigheter och tidsfrister som föreskrivs i ett direktiv (se dom av den 13 april 2000 i mål C-274/98, kommissionen mot Spanien, REG 2000, s. I-2823, punkt 19).

21 Det finns således anledning att fastställa att Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28.2 i sjätte direktivet genom att bibehålla en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent på transaktioner avseende de varor som anges i punkterna 1.8, 2.11 och 3.8 i förteckning I i bilaga till mervärdesskattelagen, vilka omfattar vin, maskiner och utrustning för utveckling av alternativa energikällor respektive jordbruksredskap och jordbruksutrustning.

Vägtullarna för att passera bron över floden Tejo

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 artikel 4.5 första stycket 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 artikel 4.5 andra stycket. 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 artikel 4.5 andra stycket 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.

Rättegångskostnader

31 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Republiken Portugal skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Republiken Portugal har tappat målet, skall denna stat förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

följande dom:

1) **Republiken Portugal har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artiklarna 12 och 28.2 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 92/77/EEG av den 19 oktober 1992 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG (harmonisering av mervärdesskattesatser) genom att bibehålla en reducerad mervärdesskattesats om 5 procent på transaktioner avseende de varor som anges i punkterna 1.8, 2.11 och 3.8 i förteckning I i bilaga till den portugisiska mervärdesskattelagen, vilka punkter omfattar vin, maskiner och utrustning för utveckling av alternativa energikällor respektive jordbruksredskap och jordbruksutrustning.

2) Talan ogillas i övrigt.

3) Republiken Portugal skall ersätta rättegångskostnaderna.

Skouris Puissochet Schintgen

Macken Colneric

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 mars 2001.

R. Grass

Justitiesekreterare

C. Gulmann

Ordförande på sjätte avdelningen