CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. ALBER

van 27 januari 2000 *

I — Inleiding

1. In het kader van deze niet-nakomingsprocedure verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen, door de tolgelden voor het gebruik van wegeninfrastructuur niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen. [1]

2. In 1989 werd in Nederland alleen nog voor het gebruik van twee bruggen en een tunnel tol geheven. Deze tolgelden werden krachtens de op dat tijdstip geldende Nederlandse wettelijke voorschriften niet aan de BTW onderworpen. Ten tijde van het beroep werd enkel nog voor het gebruik van één tunnel tol geheven, namelijk de tunnel onder de Dordtse Kil. Ook over de hierbij geïnde tolgelden werd geen BTW geheven. Daar de Commissie echter stelde, dat wegens niet-heffing van BTW inbreuk op het geldende gemeenschapsrecht was gemaakt, berekenden de Nederlandse autoriteiten ook de BTW-opbrengsten ter zake en betaalden zij aan de Commissie op basis daarvan de bijdragen uit hoofde van de eigen middelen van de Gemeenschap. Deze betalingen geschiedden echter onder voorbehoud van opheldering van de omstreden punten en bedroegen met betrekking tot de van 1981 tot 1998 geïnde tolgelden in totaal ongeveer 70 000 NGL.

II — Precontentieuze procedure

3. Bij brief van 3 december 1985 verzocht de Commissie de Nederlandse regering om inlichtingen over de heffing van BTW over de tolgelden voor het gebruik van wegeninfrastructuur (wegen, bruggen, tunnels, sluizen en dergelijke). Daarop werd bij schrijven van 8 juli 1986 geantwoord.

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — In dit verband heeft de Commissie om dezelfde reden ook beroep ingesteld tegen Frankrijk, Ierland, het Verenigd Koninkrijk en Griekenland. Het betreft de zaken C-276/97, C-358/97, C-359/97 en C-260/98.
In tegenstelling tot de andere verwerende lidstaten heeft Nederland de desbetreffende bijdragen uit hoofde van eigen middelen aan de Commissie ter beschikking gesteld, onder voorbehoud van opheldering van de omstreden punten.
In de andere lidstaten worden of geen tolgelden geheven of worden ze aan de omzetbelasting onderworpen.
Daar in Spanje een verlaagd belastingtarief wordt toegepast, heeft de Commissie ook tegen Spanje beroep ingesteld (C-83/99).

4. Op 20 april 1988 zond de Commissie een aanmaningsbrief waarin zij zich op het standpunt stelde, dat Nederland, door de tolgelden voor het gebruik van infrastructurele voorzieningen niet aan BTW te onderwerpen, inbreuk maakte op de artikelen 2 en 4, leden 1, 2 en 5, van de Zesde BTW-richtlijn.

5. Uitgaande van de veronderstelling dat de Nederlandse regering hierop niet had gereageerd, bracht de Commissie op 19 oktober 1989 een eerste met redenen omkleed advies uit. Daarin verweet de Commissie Nederland, dat het de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen door de tolgelden niet aan BTW te onderwerpen.

6. De Nederlandse regering maakte de Commissie er bij brief van 8 december 1989 op attent, dat zij op 5 juli 1988 op de aanmaningsbrief had gereageerd.

7. Daar volgens de Commissie de gestelde niet-nakoming niet was beëindigd, bracht zij bij brief van 23 december 1996 een aanvullend met redenen omkleed advies uit, waarin zij de reeds geformuleerde grief herhaalde.

8. Hierop is bij brief van 27 februari 1997 gereageerd.

9. De Commissie heeft krachtens artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) beroep ingesteld, dat op 4 december 1997 ter griffie van het Hof is ingeschreven, en waarin zij concludeert dat het het Hof behage:

1) vast te stellen dat het Koninkrijk der Nederlanden, door in strijd met de artikelen 2 en 4 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, de tolgelden voor het gebruik van wegeninfrastructuur niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen, de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen;

2) het Koninkrijk der Nederlanden te verwijzen in de kosten.

10. De Nederlandse regering concludeert dat het het Hof behage:

1) het verzoek van de Commissie als ongegrond te verwerpen;

2) de Commissie te verwijzen in de kosten.

III — Toepasselijke bepalingen

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 [2] (hierna: „richtlijn")

11. Artikel 2 van de richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...)"

12. Artikel 4, leden 1, 2 en 5, van de 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.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen. Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

3. (...)

4. (...)

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

2 — PB L 145, blz. 1.

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 [3] genoemde werkzaamheden, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 [4] (...), beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

3 — Bijlage D noemt in totaal 13 soorten werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld telecommunicatiediensten, levering van water, gas, elektriciteit, haven- en luchthavendiensten, exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen enz.

4 — In artikel 13 A worden 17 belastingvrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang genoemd. Volgens dit artikel zijn van belasting vrijgesteld onder andere: de door openbare postdiensten verrichte diensten, de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, alsmede met de bescherming van kinderen en jongeren, voorts diensten die instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard ten behoeve van hun leden in het collectief belang verrichten, alsmede niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties. Overige vrijstellingen gelden volgens artikel 13 B voor handelingen ter zake van verzekering en herverzekering, verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede voor de verpachting en verhuur van onroerende goederen, behoudens vier uitzonderingen.

IV — Argumenten van partijen

13. De Commissie stelt, dat de Nederlandse regering in haar antwoord (8 december 1989) op de aanmaningsbrief heeft erkend, dat er op dat tijdstip nog voor twee bruggen en een tunnel tolgelden werden geïnd waarover geen BTW werd geheven. In het antwoord (27 februari 1997) op het aanvullend met redenen omkleed advies werd erop gewezen, dat er nog slechts voor één tunnel tol werd geheven maar dat ook die tol niet aan BTW werd onderworpen.

14. Voor de Commissie gaat het in casu bij de terbeschikkingstelling van infrastructuur tegen betaling van tol om een economische activiteit. Daar niet de juridische vorm van deze activiteit maar de aard ervan bepalend is, vormt de inaanmerkingneming van de economische realiteit een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW. Ook de bepaling van het begrip dienstverlening kan niet aan de interne rechtsorde van iedere lidstaat worden gelaten. Anders zou de eenvormige en neutrale toepassing van de BTW gevaar lopen.

15. Deze activiteit moet objectief en onafhankelijk van het oogmerk en het resultaat ervan worden beschouwd. In het onderhavige geval kan ook een rechtstreeks verband tussen dienst en tegenprestatie worden aangetoond. Enerzijds is slechts voor bepaalde trajecten tolgeld verschuldigd,

anderzijds vormt dit bedrag de tegenwaarde van het gebruik.

16. Het feit alleen dat de infrastructurele voorziening om te beginnen van overheidswege tot stand wordt gebracht, betekent nog niet dat de terbeschikkingstelling daarvan tegen betaling van tol een overheidstaak is.

17. Overeenkomstig de richtlijn vormt de belastingplichtigheid van een publiekrechtelijk lichaam de regel. Het bepaalde in artikel 4, lid 5, moet eng worden uitgelegd. De artikelen 13 en 28 van de richtlijn voorzien in uitdrukkelijke uitzonderingen op de belastingplichtigheid van publiekrechtelijke lichamen, zodat de overige belastingvrijstellingen restrictief moeten worden uitgelegd. Voor deze opvatting pleit het algemene karakter van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW.

18. Om voor een belastingvrijstelling overeenkomstig artikel 4, lid 5, in aanmerking te komen, dient een bepaalde werkzaamheid door een publiekrechtelijk lichaam te worden verricht en dient die werkzaamheid als overheid te worden verricht, wat in casu niet het geval is.

19. De planning en de aanleg van wegeninfrastructuur (zoals bijvoorbeeld bruggen en tunnels) behoren weliswaar tot die overheidstaken, maar met het beheer ervan is het fundamenteel anders gesteld. Daar niet voor alle wegen, bruggen of tunnels tolgelden verschuldigd zijn, duidt erop, dat bij de heffing van tol niet als overheid wordt gehandeld. Het economische aspect blijkt ook duidelijk doordat voor de tunnel waarvoor tol verschuldigd is, in het onderhavige geval alternatieve wegen bestaan.

20. De terbeschikkingstelling van wegeninfrastructuur tegen betaling is te vergelijken met de levering van gas, water of elektriciteit, waarvoor echter geen belastingvrijstelling geldt.

21. Voor de beantwoording van de vraag, wanneer een publiekrechtelijk lichaam als overheid optreedt, is het van doorslaggevend belang te weten, of de betrokken activiteit deel uitmaakt van zijn specifieke overheidstaak. In het onderhavige geval moet dit ontkennend worden beantwoord.

22. Door de niet-uniforme toepassing van de BTW op tolgelden in de Gemeenschap wordt de grensoverschrijdende mededinging en het vrije verkeer van goederen beïnvloed. Het BTW-stelsel heeft als wezenlijk element de mogelijkheid van aftrek van voorbelasting, hetgeen in casu nu juist niet het geval is. Derhalve moet de tolheffing ook in Nederland aan de BTW worden onderworpen.

23. De Nederlandse regering merkt vooraf op, dat het bij het onderhavige beroep om geringe economische belangen gaat. In Nederland werd ten tijde van deze procedure enkel voor het gebruik van de tunnel onder de Dordtse Kil tol geheven. Dit is slechts een tijdelijke uitzondering, daar er in Nederland geen wettelijke of bestuursrechtelijke bepalingen bestaan volgens welke in het algemeen tolgelden verschuldigd zijn. [5]

24. In beginsel wordt in Nederland elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht, aan BTW onderworpen, tenzij daarvoor een belastingvrijstelling geldt. De tolgelden worden daarentegen niet aan BTW onderworpen.

25. De Commissie toont in haar verzoekschrift niet aan, dat Nederland zijn verplichtingen krachtens de richtlijn niet is nagekomen. Het betoog van de Commissie is veel te algemeen en abstract en geeft de gestelde inbreuken niet precies genoeg aan. Het is met name niet duidelijk, welke maatregelen Nederland had moeten treffen om naar de opvatting van de Commissie aan de verplichtingen uit hoofde van de richtlijn te voldoen. Bovendien volstaan de feitelijke gegevens niet om de niet-nakoming te kunnen vaststellen. De Commissie formuleert slechts algemene stellingen, zonder ze te bewijzen. Het beroep is derhalve ongegrond en eventueel (gedeeltelijk) niet-ontvankelijk.

26. De Nederlandse regering voert bovendien aan, dat artikel 4, lid 5, in casu van toepassing is, zodat de tol niet in de BTW behoeft te worden betrokken. In dit geval treedt een publiekrechtelijk lichaam op in het kader van een specifiek juridisch regime en dus in de uitoefening van de overheidstaak. Artikel 4, lid 5, heeft een zelfstandige betekenis ten aanzien van de definitie van belastingplichtige. Daarom moet het niet zo eng worden uitgelegd, zoals de Commissie bepleit, zodat een beperking van de belastingvrijstelling tot activiteiten die tot de specifieke overheidstaken behoren, niet wenselijk is. De in de tweede en derde alinea van lid 5 genoemde uitzonderingen moeten daarentegen eng worden uitgelegd.

27. Daaruit blijkt, dat een publiekrechtelijk lichaam dat als publiekrechtelijk rechtssubject handelt en als overheid zijn taak verricht, niet gelijkstaat met een privaatrechtelijk rechtssubject. Daar voorts de relevante Nederlandse publiekrechtelijke voorschriften op de te verrichten dienst van toepassing zijn, is toepassing van de richtlijn uitgesloten.

5 — Voor het gebruik van de nog in aanleg zijnde Westerscheldetunnel zal, wanneer hij gereed is — waarschijnlijk in 2003 —, tol worden geheven maar die tolgelden zullen mede in de heffing van BTW worden betrokken.

28. Verder is er geen sprake van een economische activiteit, omdat de infrastructurele voorziening slechts gedeeltelijk uit de geïnde tolgelden wordt gefinancierd. Het is onmogelijk, de aanleg van wegeninfrastructuur als een publiekrechtelijke zaak te zien, maar de financiering respectievelijk het onderhoud daarvan als een particuliere economische aangelegenheid te beschouwen. Daarvoor pleit ook dat door de tolheffing primair geen opbrengsten behoeven te worden gegenereerd. De inning van deze heffing dient alleen om de uitoefening van de overheidstaak — terbeschikkingstelling van infrastructurele voorzieningen — te vergemakkelijken.

29. De door de Commissie vereiste handelwijze draagt ook niet bij tot de stabilisering van het evenwicht van het gemeenschappelijk BTW-stelsel. In plaats daarvan zou dan de overheid als eindverbruiker moeten worden beschouwd, waardoor zij voordelen zou genieten ten opzichte van de weggebruiker, die volgens het BTW-stelsel juist moesten worden vermeden.

30. De Commissie heeft ook niet aangetoond, dat tolheffing een tegenprestatie is voor de terbeschikkingstelling van de wegeninfrastructuur. De hoogte van de tol is niet per se gerelateerd aan de waarde van de dienst die ten behoeve van de gebruiker wordt verricht. Dat er eventueel een rechtstreeks verband tussen tol en dienst bestaat, wettigt nog niet de conclusie, dat over deze tol BTW moet worden geheven. Er wordt immers niet met andere marktdeelnemers geconcurreerd.

31. De Commissie heeft ten slotte ook niet aangetoond, dat de handelwijze van Nederland tot concurrentievervalsingen van enige betekenis in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, zou leiden. Daar geen sprake is van concurrentie en ook grensoverschrijdende effecten niet zijn aangetoond, moet het betoog van de Commissie ook op dat punt ongegrond worden verklaard.

V — Beoordeling

De ontvankelijkheid

32. De Nederlandse regering werpt de exceptie van (gedeeltelijke) niet-ontvankelijkheid op. De Commissie heeft noch in de precontentieuze procedure noch in het verzoekschrift het concrete bewijs geleverd, dat Nederland de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen. Ook de conclusies zijn zo weinig specifiek, dat het beroep eventueel (gedeeltelijk) niet-ontvankelijk is.

33. Hierbij zij opgemerkt, dat in het kader van de gegrondheid moet worden nagegaan of de door de Commissie gestelde feiten

juist zijn en of uit die feiten een inbreuk op het gemeenschapsrecht is af te leiden die de verwerende lidstaat kan worden verweten. Bovendien staat het aan de Commissie de gestelde niet-nakoming aan te tonen. Zij dient het Hof de gegevens te verschaffen die deze nodig heeft om te kunnen vaststellen of er inderdaad sprake is van een verzuim, en zij kan zich daarbij niet baseren op vermoedens. Op deze vraag behoeft hier echter niet te worden ingegaan (inzake de gegrondheid, zie infra, punten 38 e.v.).

34. In het kader van de ontvankelijkheid moet worden uitgemaakt, of de conclusies van de Commissie nauwkeurig genoeg zijn. Met het oog op het vereiste van rechtszekerheid, moet in beginsel worden afgegaan op de conclusies met inachtneming van de motivering van het beroep. Hieruit moet dan blijken, met welke handelwijze de betrokken lidstaat volgens de Commissie het Verdrag heeft geschonden. Het voorwerp van het geschil wordt daarbij door de precontentieuze procedure afgebakend.

35. In casu was de Commissie in de precontentieuze procedure aangewezen op de loyale samenwerking van de lidstaten, daar zij niet uit eigen beweging het nationale BTW-stelsel mag controleren en de betrokken feiten onderzoeken. Ook met het oog op de daaruit voortvloeiende bijdragen aan de eigen middelen is de Commissie afhankelijk van de gegevens en inlichtingen, die de lidstaten haar ter beschikking moeten stellen. Daar de Commissie in de precontentieuze procedure en in haar verzoekschrift zich enkel kan baseren op de gegevens die zij van de lidstaten ontvangt, kan een lidstaat zich niet op het standpunt stellen, dat de argumenten van de Commissie niet concreet genoeg zijn en een beroep niet-ontvankelijk is, wanneer de Commissie zich in de precontentieuze procedure en in haar verzoekschrift op de door de lidstaten aangevoerde argumenten baseert.

36. De Commissie beoogt, een einde te maken aan de met het gemeenschapsrecht strijdige situatie. Deze bestaat er haars inziens in beginsel in, dat de heffingen voor het gebruik van wegeninfrastructuur niet aan BTW werden onderworpen. Daar zij alle daaronder vallende feitelijke situaties wil omvatten en niet alleen een individueel geval, heeft zij enerzijds het recht, ook „voortgezette inbreuken" in haar beroep krachtens artikel 169 EG-Verdrag te betrekken en anderzijds kan zij in het kader van dit beroep wegens niet-nakoming ook een algemeen optreden van de lidstaten aan de kaak stellen.

37. Om deze redenen is het beroep van de Commissie ontvankelijk.

De gegrondheid

1. Onderwerping van tolgelden aan BTW

38. Volgens de opzet van de richtlijn moet om te beginnen worden nagegaan, of er sprake is van een aan BTW onderworpen dienst in de zin van artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn. Daarvoor moet het gaan om een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Derhalve moet worden nagegaan, of die dienst door een belastingplichtige wordt verricht en zo ja, of het om een economische activiteit gaat.

a) Onder bezwarende titel verrichte dienst

39. De dienst bestaat in casu in de terbeschikkingstelling van de infrastructuur.

40. Deze dienst wordt ook onder bezwarende titel — de geheven tol — verricht. Het Hof heeft met betrekking tot de vraag, of een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, reeds overwogen, dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde, wil een dienstverrichting belastbaar zijn. [6]

41. Dit rechtstreeks verband bestaat erin, dat voor de terbeschikkingstelling tol wordt betaald waarvan de hoogte weer afhangt van het betrokken voertuig en het af te leggen traject.

42. Bij tol gaat het ook niet om een belasting, want een belasting is een financiële prestatie die geen tegenprestatie is voor een bepaalde dienst en door een publiekrechtelijk lichaam ter verkrijging van opbrengsten wordt opgelegd aan allen, waarop de feiten van toepassing zijn waaraan de wet de prestatieplicht verbindt. Daar in casu echter een concrete tegenprestatie in de vorm van de terbeschikkingstelling van bepaalde delen van de wegeninfrastructuur wordt verricht, gaat het om een heffing die als vergoeding voor de dienst moet worden aangemerkt.

43. Derhalve is er sprake van een aan de BTW onderworpen dienst in de zin van artikel 2 van de richtlijn.

6 — Arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 11).

b) Belastingplichtige

44. Volgens artikel 4, leden 1 en 2, van de richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit — en dat zijn alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter — verricht.

45. Volgens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn worden daarentegen de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Dat gaat ook op indien zij voor deze werkzaamheden bijvoorbeeld heffingen, bijdragen of retributies innen.

aa) Als overheid verrichte werkzaamheid

46. Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet voor de niet-belastingplichtigheid van publiekrechtelijke lichamen cumulatief aan twee voorwaarden zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van werkzaamheden als overheid. [7]

47. Enerzijds betekent dit, dat de publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden zijn vrijgesteld, doch enkel voor die welke tot hun specifieke overheidstaak behoren, en anderzijds 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. [8]

48. Voor de definitie van het verrichten van werkzaamheden als overheid kan niet het voorwerp of het doel van de werkzaamheid van het publiekrechtelijk lichaam als uitgangspunt worden genomen. Volgens de rechtspraak van het Hof dient voor de afbakening van de draagwijdte van de niet-belastingplichtigheid van publiekrechtelijke lichamen aansluiting te worden gezocht bij de modaliteiten van de uitoefening van de werkzaamheden. [9]

49. Het Hof heeft derhalve beslist, dat de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde BTW-richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten als overheid, wanneer zij deze verrichten in het kader van het specifiek voor hen

7 — Arresten van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655); 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471), en 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 12).

8 — Arrest Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 7, punt 21).

9 — Arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (aangehaald in voetnoot 7, punt 15).

geldende juridisch regime.[10] Treden zij daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten op, dan kan niet van een werkzaamheid als overheid worden uitgegaan.

50. Daar overeenkomstig artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn ook die werkzaamheden als belastingplichtig worden beschouwd die krachtens de wet worden verricht, blijkt dat alleen het feit dat een werkzaamheid onder de werkingssfeer van het publiek recht valt, niet volstaat om aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling van artikel 4, lid 5, eerste alinea, te voldoen. Daar dit artikel een uitzonderingsbepaling op de definitie van belastingplichtige is, moet het restrictief worden uitgelegd. Derhalve kunnen enkel die als overheid verrichte werkzaamheden van de BTW worden vrijgesteld die tot de specifieke taak van de overheid behoren. Dit wordt ook bevestigd door artikel 4, lid 5, derde alinea, dat verwijst naar de in bijlage D genoemde werkzaamheden — zie supra, punt 12 —, waarvoor ook de overheid aan BTW onderworpen is.

51. De planning en de aanleg van wegen, bruggen en tunnels behoren tot de overheidstaken die typisch door de overheid worden verricht. Deze werkzaamheden betreffen een wezenlijk onderdeel en dus een essentieel gebied van de overheidstaken. Zij kunnen als een deel van de openbare dienstverlening worden beschouwd. Treedt de staat hier op, dan moet ervan worden uitgegaan dat hij dit als overheid doet.

52. Het is juist, dat de terbeschikkingstelling van wegen, bruggen en tunnels niet uitdrukkelijk als BTW-plichtige werkzaamheid wordt aangemerkt zoals de levering van gas, elektriciteit en water in bijlage D. De kosteloze terbeschikkingstelling van de wegeninfrastructuur moet inderdaad als een overheidswerkzaamheid worden opgevat. Het staat nog te bezien, of omgekeerd het als overheidstaak en met belastingmiddelen aangelegde wegennet in zijn totaliteit als een particuliere onderneming kan worden geëxploiteerd tegen een tolgeld, dat dan van allen wordt verlangd. In elk geval kan echter de selectieve terbeschikkingstelling — onder bezwarende titel — van een beperkt traject niet worden beschouwd als een werkzaamheid die als overheid wordt verricht. De heffing van een tol is weliswaar ook mogelijk voor een als overheid verrichte werkzaamheid, maar heeft op zich niet tot gevolg, zoals artikel 4, lid 5, eerste alinea, immers uitdrukkelijk bepaalt, dat deze verrichting belastbaar is. Er moet echter wel worden bedacht, dat de gebruiker in het onderhavige geval de keuze heeft tussen het gebruik van een wegeninfrastructuur al dan niet tegen betaling van een heffing. Met de terbeschikkingstelling van het kosteloze wegennet komt er in elk geval een einde aan de als overheid verrichte werkzaamheid en moet de terbeschikkingstelling van bijkomende trajecten tegen betaling van tol daarom als een louter als particuliere onderneming verrichte werkzaamheid worden aangemerkt. Wie een bouwvergunning nodig heeft waarvoor moet worden betaald, heeft geen keuzemogelijkheid. Wie een studie volgt waarvoor allen collegegelden moeten betalen, heeft geen alternatief om hetzelfde doel — de concrete afsluiting van de studie met een

10 — Ibidem, punt 16.

diploma — te bereiken. In casu heeft de gebruiker echter een echte keuze tussen twee mogelijkheden — zij het ook omslachtiger of langzamer — om *hetzelfde* doel te bereiken. Het tolplichtige wegennet staat weliswaar ter beschikking van allen die bereid zijn daarvoor te betalen, maar ook alleen van hen. Daarin moet een selectie worden gezien die niets met een door de overheid verrichte werkzaamheid van doen heeft. Het zijn met name redenen van economisch-financiële aard die tot de heffing van een tolgeld aanleiding geven. De terbeschikkingstelling van een bepaald traject tegen betaling van tolgeld kan derhalve niet als een door de overheid verrichte werkzaamheid worden beschouwd.

53. Er is dus geen sprake van toepassing van artikel 4, lid 5, eerste alinea, op het onderhavige geval, daar de terbeschikkingstelling van de infrastructuur tegen betaling van tol niet kan worden beschouwd als een werkzaamheid die als overheid wordt verricht. De met de heffing van de tol belaste lichamen moeten derhalve als belastingplichtige worden aangemerkt.

bb) Economische activiteit

54. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de richtlijn wordt, zoals reeds vermeld, als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht.

55. Economische activiteiten worden in artikel 4, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn gedefinieerd als „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter".

56. Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het begrip economische activiteit een ruime werkingssfeer en heeft het een objectief karakter, daar de activiteit op zich wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit. [11]

57. Gaat men van een zo ruim begrip van de economische activiteit uit, dan is het niet vereist, dat diensten primair of uitsluitend zijn afgestemd op het marktgebeuren of het bedrijfsleven; het volstaat, dat zij in feite op enigerlei wijze verband houden met het economisch leven. [12]

58. Ook als in casu de terbeschikkingstelling van de wegeninfrastructuur tegen betaling van tol naar publiek recht geschiedt en het tolplichtige traject tot het openbare wegennet behoort, is dit irrelevant voor het onderzoek van de vraag, of er sprake is van een economische activiteit. Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn

11 — Arresten Commissie/Nederland, aangehaald in voetnoot 11; 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10), en 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

12 — Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 12 februari 1987 in zaak Commissie/Nederland (reeds aangehaald, punt 22), en arrest van 26 maart 1987 (aangehaald in voetnoot 7).

kunnen belaste diensten immers ook zijn het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet. Het objectieve karakter van het begrip economische activiteit pleit in casu ook voor een kwalificatie als economische activiteit, daar de activiteit op zich wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat daarvan.

59. De inaanmerkingneming van de economische realiteit vormt een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW. [13] Voor het onderhavige geval betekent dat, dat de weggebruikers tegen betaling van een heffing in de vorm van tol bepaalde delen van de wegeninfrastructuur ter beschikking worden gesteld. Het feit dat deze werkzaamheid door deze lichamen dus mede wordt verricht om daaruit opbrengsten te halen teneinde hun kosten te bestrijden en tegelijkertijd in hun inkomsten te voorzien, toont aan, dat het in casu om een economische werkzaamheid gaat.

c) (Subsidiair) De concurrentievervalsingen

60. Volgens artikel 4, lid 5, tweede alinea, moeten de Staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen zelfs voor de handelingen die zij als overheid verrichten, toch dan als belastingplichtige worden aangemerkt, indien hun behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Dit subgeval behoeft wegens voormelde overwegingen niet te worden onderzocht, daar van een niet als overheid verrichte handeling moet worden uitgegaan. Derhalve wordt het onderzoek slechts subsidiair verricht.

61. Er zou sprake zijn van concurrentievervalsing in voormelde zin indien het niet-belastingplichtige overheidslichaam met betrekking tot eenzelfde dienst met een belastingplichtige particulier concurreerde en zijn dienst derhalve wegens de belastingvrijstelling goedkoper kon aanbieden. Bij de terbeschikkingstelling van een wegeninfrastructuur als de onderhavige bestaat er echter geen onder het privaatrecht vallende concurrentie, zodat er ook geen sprake van mededinging kan zijn.

62. De door de Commissie genoemde voorbeelden van concurrentievervalsingen snijden hier geen hout. Enerzijds is de werkingssfeer van de richtlijn — blijkens een aantal bepalingen — tot nationale gevallen beperkt. In casu valt er geen inbreuk op de gelijke behandeling ten nadele van natio-

13 — Arrest van 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 23).

nale marktdeelnemers te bespeuren. Anderzijds berusten voormelde gevallen van concurrentievervalsing — geen aftrek van voorbelasting enerzijds, voordelen op het gebied van kosten anderzijds — niet op de niet-heffing van belasting in het ene geval en op de belastingplichtigheid in het andere geval, maar op de verkeerde toepassing van recht. Wanneer de rechtspraak dit probleem heeft opgelost, zullen de lidstaten de BTW stellig op eenzelfde wijze heffen. (Hetzelfde zal dan ook voor de betalingen aan de eigen middelen gelden.) Wordt overigens de redenering van de Commissie gevolgd, dan zouden de concurrentievervalsingen ten aanzien van de landen waar helemaal geen wegentol wordt geheven, het belangrijkst zijn.

63. Van concurrentievervalsingen in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, die een behandeling als belastingplichtige zouden rechtvaardigen, is dus geen sprake. Maar dat is niet aan de orde, zoals ik in de punten 38 tot en met 58 heb uiteengezet. In casu gaat het om een dienst die aan BTW moet worden onderworpen, omdat het bij de heffing van tol niet om een als overheid verrichte werkzaamheid gaat.

64. Derhalve moet worden vastgesteld, dat Nederland zijn verdragsverplichtingen niet is nagekomen door de heffing van tol niet aan BTW te onderwerpen.

65. Tot slot moet nog kort — ook al is dit door partijen niet ter sprake gebracht — worden ingegaan op de vraag, of de in de zaken C-276/97, C-358/97, C-359/97 en C-260/98 [14] vastgestelde vervaltermijnen van de aanspraken op betaling van de bijdragen aan de eigen middelen [15] invloed hebben op het onderhavige geval.

66. In voornoemde zaken had de Commissie vanaf de afsluiting van de precontentieuze procedure tot aan de instelling van het beroep een aanzienlijke periode laten verstrijken, zonder afdoende stappen voor de beantwoording van de betrokken vragen te nemen.

67. Daar uit artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, van verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde [16], valt af te leiden, dat de jaaroverzichten betreffende de grondslag van de BTW-middelen slechts tot 31 juli van het vierde jaar volgende op een bepaald begrotings-

14 — In deze zaken (zie ook voetnoot 1) heeft de Commissie de verwerende lidstaten ook verweten, dat op grond van de niet-heffing van tol geen bijdragen aan de eigen middelen zijn betaald.

15 — Zie in de desbetreffende conclusies van 27 januari 2000 onder V — Beoordeling, 3.

16 — PB L 155, blz. 9.

jaar kunnen worden gerectificeerd, moet ervan worden uitgegaan, dat na afloop van deze termijn in beginsel ook geen bijdragen aan de eigen middelen meer kunnen worden geïnd. Ingevolge artikel 9, lid 2, tweede zinsnede, zijn daarvan uitgezonderd de punten waarvan door de Commissie of de betrokken lidstaat vóór die datum kennis werd gegeven. Deze regeling moet het mogelijk maken om omstreden maar ter sprake gebrachte punten nog op een later tijdstip te verduidelijken. Daarbij moet echter de voorwaarde worden gesteld, dat de belanghebbenden zich ook daarna inzetten voor een oplossing van de problemen en dat daarop ook inderdaad kans bestaat.

68. In de procedures tegen Frankrijk, Ierland, het Verenigd Koninkrijk en Griekenland bestond er in de jaren tussen de afsluiting van de precontentieuze procedure en de instelling van het beroep geen bevredigende dialoog meer, zodat overeenkomstig de vervaltermijn van 43 maanden een aanspraak op betaling van de bijdragen vervallen was. Alleen de binnen deze termijn liggende begrotingsjaren vóór de instelling van het beroep waren nog niet afgesloten en de desbetreffende jaaroverzichten konden nog steeds worden gerectificeerd.

69. In tegenstelling tot deze gevallen had Nederland de Commissie de bijdragen aan de eigen middelen echter onder voorbehoud betaald en had de Commissie ongeveer zeven jaar na een eerste met redenen omkleed advies (19 oktober 1989) een aanvullend advies (23 december 1996) uitgebracht. Gelet op het voorgaande moet ook hier worden aangenomen, dat de aanspraak op betaling van de middelen vervallen is, voor zover zij betrekking heeft op de begrotingsjaren vóór 1993. Zelfs wanneer Nederland dus onder voorbehoud de berekende bijdragen aan de eigen middelen heeft betaald, moet terugvordering van de vóór 1993 betaalde middelen of aanwijzing op de volgende begrotingsjaren mogelijk zijn.

70. Daar deze problematiek echter niet het voorwerp van de procedure is, behoeft hierop niet definitief te worden beslist.

VI — Kosten

71. Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen. De Commissie heeft verwijzing van Nederland in de kosten gevorderd.

VII — Conclusie

72. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging te beslissen als volgt:

1) Door in strijd met de artikelen 2 en 4 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, de tolgelden voor het gebruik van wegeninfrastructuur niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen, is het Koninkrijk der Nederlanden de krachtens het EG-Verdrag op hem rustende verplichtingen niet nagekomen.

2) Het Koninkrijk der Nederlanden wordt in de kosten verwezen.