FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 27 januari 2000 *

I — Inledning

1. Kommissionen har väckt förevarande talan mot Konungariket Nederländerna om fördragsbrott under påstående att Konungariket Nederländerna har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att underlåta att belägga de vägtullar som tas ut som vederlag vid användningen av tullbelagda vägar och broar i Nederländerna med mervärdesskatt. [1]

2. År 1989 upptogs i Nederländerna tull för användningen av två broar och en tunnel. Enligt då gällande nederländsk lagstiftning belades dessa vägtullar inte med mervärdesskatt. Vid den tidpunkt då kommissionen väckte talan var endast tunneln under Dordtse Kil fortfarande tullpliktig. Den tull som uttogs där var inte belagd med mervärdesskatt. Eftersom kommissionen gjort gällande att underlåtenheten att ta ut mervärdesskatt innebar ett åsidosättande av gemenskapsrätten, beräknade de nederländska myndigheterna de intäkter som mervärdesskatt på vägtullarna skulle ha gett och inbetalade på grundval av detta underlag ett belopp till gemenskapernas egna medel. Inbetalningarna gjordes dock med reservation för att de tvistiga punkterna skulle utredas. Inbetalningarna hänförliga till de vägtullar som uttagits för åren 1981—1998 uppgick totalt till cirka 70 000 NLG.

II — Det administrativa förfarandet

3. I skrivelse till den nederländska regeringen av den 3 december 1985 begärde kommissionen upplysningar om mervärdesskatt på de tullar som togs ut vid användningen av vissa delar av vägnätet (gator, broar, tunnlar, slussar). Den nederländska regeringen svarade i skrivelse av den 8 juli 1986.

* Originalspråk: tyska.

1 — Kommissionen har i detta sammanhang på samma grunder även väckt talan mot Republiken Frankrike, Irland, Förenade kungariket och Republiken Grekland (målen C-276/97, C-358/97, C-359/97 och C-260/98).
Till skillnad från övriga medlemsstater, mot vilka kommissionen har väckt talan, har Konungariket Nederländerna ställt motsvarande belopp till kommissionens förfogande som gemenskapernas egna medel med reservation för att de tvistiga punkterna skall utredas. I de medlemsstater mot vilka talan inte har väckts tas ingen vägtull ut vid användandet av vägar eller också är vägtullarna belagda med mervärdesskatt.
Eftersom Konungariket Spanien tillämpar en lägre skattesats har kommissionen väckt talan även mot Spanien (C-83/99).

4. Den 20 april 1988 tillställde kommissionen Konungariket Nederländerna en formell underrättelse där den uttryckte uppfattningen att underlåtenheten att belägga de vägtullar som uttogs för användningen av vissa delar av vägnätet med mervärdesskatt utgjorde en överträdelse av artikel 2 och artikel 4.1, 4.2 och 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

5. Kommissionen ansåg att den nederländska regeringen inte hade besvarat den formella underrättelsen och sände därför genom skrivelse av den 19 oktober 1989 ett första motiverat yttrande. I yttrandet anmärkte kommissionen att Konungariket Nederländerna hade åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att inte belägga vägtullen med mervärdesskatt.

6. Den nederländska regeringen meddelade i skrivelse av den 8 december 1989 kommissionen att den hade besvarat den formella underrättelsen i en skrivelse av den 5 juli 1988.

7. Eftersom kommissionen ansåg att den påtalade överträdelsen inte hade upphört översände den genom en skrivelse den 23 december 1996 ett kompletterande motiverat yttrande till den nederländska regeringen, i vilket den upprepade sin tidigare framförda anmärkning.

8. Den nederländska regeringen besvarade detta yttrande genom en skrivelse av den 27 februari 1997.

9. Kommissionen har därefter genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 4 december 1997, väckt talan mot Konungariket Nederländerna enligt artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) och yrkat att domstolen skall

1) fastställa att Konungariket Nederländerna har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2 och 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG av den 17 maj 1977 underlåta att belägga de vägtullar som tas ut vid användningen av delar av vägnätet som vederlag för den tjänst som tillhandahålls användarna med mervärdesskatt,

2) förplikta Konungariket Nederländerna att ersätta rättegångskostnaderna.

10. Den nederländska regeringen har yrkat att domstolen skall

1) ogilla kommissionens talan,

2) förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

III — Tillämpliga bestämmelser

Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund[2] (nedan kallat sjätte direktivet)

11. Enligt artikel 2 i sjätte direktivet gäller 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.

..."

12. I artikel 4.1, 4.2 och 4.5 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"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.

2. De former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet.

...

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

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

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, [3] såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 [4]... såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndigheter."

3 — I bilaga D anges sammanlagt tretton olika former av verksamhet, till exempel telekommunikation, tillhandahållande av vatten, gas och elektricitet, hamn- och flygplatstjänster, drift av handelsmässor och utställningar, med flera verksamheter.

4 — I artikel 13 A anges sjutton undantag från skatteplikt för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Undantag görs sålunda för tjänster som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, sjukhusvård, sjukvård, sjukvårdande behandling, tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring samt till barn och ungdomar, tjänster som en organisation som utan vinstintresse verkar i politiskt, fackligt, religiöst, patriotiskt, filosofiskt, filantropiskt eller medborgarrättsligt syfte tillhandahåller i sina medlemmars intresse, verksamheter av icke kommersiella offentliga radio- och televisionsorgan, med flera tjänster.
I artikel 13 B anges undantag även för försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, för vissa transaktioner i fråga om kredit och — med fyra undantag — för utarrendering och uthyrning av fast egendom.

IV — Parternas argument

13. Kommissionen har gjort gällande att den nederländska regeringen i sitt svar av den 8 december 1989 på den formella underrättelsen uppgav att vägtull togs ut för två broar och en tunnel och att tullarna inte var belagda med mervärdesskatt. I sitt svar av den 27 februari 1997 på det andra motiverade yttrandet angav Konungariket Nederländerna enligt kommissionen att vägtull då uttogs endast vid användningen av en tunnel, dock fortfarande utan mervärdesskatt.

14. Kommissionen anser att tillhandahållande av delar av ett vägnät mot betalning av en tull i föreliggande fall utgör en ekonomisk verksamhet. Eftersom klassificeringen av en verksamhet inte är beroende av den rättsliga utformningen av verksamheten utan av verksamhetens natur är hänsynstagande till den ekonomiska verkligheten ett avgörande kriterium för tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet. Definitionen av skattepliktigt tillhandahållande av tjänst kan enligt kommissionen inte heller överlåtas till de nationella lagstiftningarna. I annat fall skulle den enhetliga och neutrala tillämpningen av mervärdesskatten äventyras.

15. Verksamheten skall bedömas objektivt och oberoende av syfte och resultat. I förevarande fall fanns det enligt kommissionen också ett direkt samband mellan tjänst och motvärde. För det första är endast vissa vägavsnitt tullbelagda och för

det andra utgör vägtullen ett motvärde för användningen.

16. Enbart den omständigheten att det i första hand ankommer på det allmänna att tillhandahålla ett vägnät betyder enligt kommissionen inte att tillhandahållandet, om det sker mot erläggande av en vägtull, sker inom ramen för myndighetsutövning.

17. Enligt sjätte mervärdesskattedirektivet är huvudregeln enligt kommissionen att offentligrättsliga organ är skattskyldiga. Undantagsbestämmelsen i artikel 4.5 skall tolkas restriktivt. I artiklarna 13 och 28 i sjätte direktivet föreskrivs uttryckliga undantag från offentligrättsliga organs skattskyldighet, varför möjligheten att medge ytterligare skattebefrielse enligt kommissionen måste bedömas restriktivt. För detta talar också det gemensamma mervärdesskattesystemets allmänna karaktär.

18. För att enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet bli undantagen från mervärdesskatt måste en verksamhet bedrivas av ett offentligrättsligt organ inom ramen för myndighetsutövning. Kommissionen anser inte att så är fallet här.

19. Visserligen hör enligt kommissionen planering och byggande av vägnät (till exempel broar och tunnlar) till sådana uppgifter som ankommer på myndigheterna, men driften av anläggningarna skiljer sig principiellt härifrån. Den omständigheten att inte alla vägar, broar eller tunnlar är tullbelagda visar att vägtullarna inte tas ut inom ramen för myndighetsutövning. Den ekonomiska aspekten framgår framför allt av att vägnätet i förevarande fall innehåller alternativ till den tullpliktiga tunneln.

20. Tillhandahållandet av delar av ett vägnät mot ersättning är enligt kommissionen jämförbart med tillhandahållande av gas, vatten och elektricitet. Dessa verksamheter är emellertid inte undantagna från mervärdesskatteplikt.

21. Avgörande för svaret på frågan när ett offentligrättsligt organ bedriver myndighetsutövning måste enligt kommissionen vara om den berörda verksamheten hör till myndigheternas huvudsakliga uppgifter. Enligt kommissionen är så inte fallet här.

22. Genom att mervärdesskattesystemet inte tillämpas enhetligt på vägtullar inom gemenskapen påverkas den gränsöverskridande konkurrensen och den fria rörligheten för varor negativt. Ett väsentligt element i mervärdesskattesystemet är möjligheten att göra avdrag för ingående skatt, men denna möjlighet saknas i förevarande fall. Även vägtullarna i Nederländerna måste därför beläggas med mervärdesskatt.

23. Den nederländska regeringen har i första hand hänvisat till den ringa ekonomiska betydelse som kommissionens talan har. För närvarande tas tull i Nederländerna endast ut vid användningen av tunneln under Dordtse Kil. Detta är enligt den nederländska regeringen dessutom ett tidsbegränsat undantag, eftersom det inte finns några nederländska lag- eller förvaltningsbestämmelser som generellt föreskriver tullskyldighet. [5]

24. Den nederländska regeringen har uppgett att i princip är varje tjänst i Nederländerna som en skattskyldig tillhandahåller mot vederlag mervärdesskattepliktig, om det inte föreligger någon grund för skattebefrielse. Vägtullen är enligt den nederländska regeringen däremot inte skattepliktig.

25. Kommissionen har enligt den nederländska regeringen i sin ansökan inte visat att Konungariket Nederländerna har åsidosatt sina skyldigheter enligt sjätte direktivet. Vad kommissionen har anfört är enligt den nederländska regeringen alltför allmänt och abstrakt och definierar inte tillräckligt klart den påstådda överträdelsen. Det framgår framför allt inte heller vilka åtgärder Konungariket Nederländerna borde ha vidtagit för att rätta sig efter kommissionens uppfattning om dess skyldigheter enligt direktivet. De omständigheter som anges i ansökan är enligt den nederländska regeringen inte heller tillräckliga för att visa att det föreligger ett fördragsbrott. Kommissionen har enligt den nederländska regeringen endast gjort allmänna påståenden utan några konkreta bevis. Kommissionens talan är därför ogrundad och bör med hänsyn till omständigheterna (åtminstone till viss del) avvisas.

26. Den nederländska regeringen har tillagt att vägtullen inte behöver beläggas med mervärdesskatt eftersom bestämmelserna i artikel 4.5 i sjätte direktivet är tillämpliga. Enligt den nederländska regeringen bedriver i detta fall ett offentligrättsligt organ verksamhet inom ramen för de rättsliga bestämmelser som gäller för organet och verksamheten utgör därmed myndighetsutövning. Bestämmelsen i artikel 4.5 har en självständig betydelse vad gäller definitionen av begreppet skattskyldig person. Den skall enligt den nederländska regeringen därför inte tolkas så restriktivt som kommissionen anser, och det saknas anledning att begränsa skattebefrielsen till verksamhet som hör till myndigheternas huvudsakliga uppgifter. Däremot skall undantagsbestämmelserna i artikel 4.5 andra och tredje styckena enligt den nederländska regeringens uppfattning tolkas restriktivt.

27. Av det sagda följer enligt den nederländska regeringen att ett offentligrättsligt organ som bedriver verksamhet enligt offentlig rätt och utövar sin funktion i egenskap av myndighet inte kan jämställas med privata rättssubjekt. Eftersom de tillämpliga nederländska offentligrättsliga bestämmelserna dessutom avser den tjänst som skall tillhandahållas är sjätte mervärdesskattedirektivet inte tillämpligt.

5 — När Westerscheldetunneln, som är under uppförande, blir färdig — förmodligen år 2003 — kommer tull att tas ut och även att beläggas med mervärdesskatt.

28. Enligt den nederländska regeringen är det för övrigt inte fråga om en ekonomisk verksamhet, eftersom endast vissa delar av vägnätet finansieras genom den uttagna tullen. Det är inte möjligt att anse byggande av vägar som offentligrättslig verksamhet, men finansiering och underhåll av vägarna som privat ekonomisk verksamhet. För denna uppfattning talar också att syftet med uttagandet av vägtullen inte är att åstadkomma vinst. Inkomsten av vägtullen skall endast underlätta uppfyllandet av den offentliga uppgiften att tillhandahålla ett vägnät.

29. Det tillvägagångssätt som kommissionen har förordat skulle enligt den nederländska regeringen inte heller bidra till att stabilisera jämvikten i det gemensamma mervärdesskattesystemet. Tvärtom skulle det leda till att myndigheterna anses som slutliga konsumenter, vilket skulle ge dem just sådana förmåner i förhållande till användarna av vägnätet som skall undvikas enligt mervärdesskattesystemet.

30. Kommissionen har enligt den nederländska regeringen inte heller visat att vägtullen utgör ett motvärde för att delar av vägnätet tillhandahålls. Tullens storlek motsvarar inte nödvändigtvis värdet av den tjänst som användaren tillhandahålls. Den eventuellt existerande direkta kopplingen mellan vägtullen och den tillhandahållna tjänsten gör inte tullen mervärdesskattepliktig. Det förekommer ingen konkurrens med andra ekonomiska aktörer på marknaden.

31. Slutligen har kommissionen enligt den nederländska regeringen inte heller visat att Konungariket Nederländernas agerande medför sådan konkurrenssnedvridning av betydelse som avses i artikel 4.5 andra stycket. Eftersom det inte föreligger någon konkurrens och kommissionen inte heller har visat några gränsöverskridande verkningar är kommissionens talan även i detta hänseende ogrundad och skall ogillas.

V — Bedömning

Upptagande till sakprövning

32. Den nederländska regeringen har uttryckt tvivel huruvida talan (till viss del) kan tas upp till sakprövning. Den anser att kommissionen varken under det administrativa förfarandet eller när den väckte talan har förebragt något konkret bevis för att Konungariket Nederländerna har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget. Kommissionens ansökan är enligt den nederländska regeringen dessutom så obestämt utformad att den (till viss del) eventuellt inte kan tas upp till sakprövning.

33. På denna punkt kan sägas att domstolen inom ramen för sakprövningen skall undersöka om de omständigheter som

kommissionen har åberopat är riktiga och om de visar att den medlemsstat mot vilken talan har väckts har åsidosatt gemenskapsrätten. Det ankommer därvid på kommissionen att styrka det påstådda fördragsbrottet. Kommissionen skall förse domstolen med de uppgifter denna behöver för att kunna pröva om ett fördragsbrott föreligger. Kommissionen kan inte med framgång åberopa antaganden. Jag behöver dock inte ännu gå in på denna fråga (såvitt avser frågan om talan är välgrundad se nedan under punkt 38 ff).

34. Frågan huruvida kommissionens ansökan är tillräckligt konkret utformad är emellertid av betydelse för bedömningen av möjligheten att ta upp talan till sakprövning. Av rättssäkerhetsskäl måste tolkningen av en talan grundas på de yrkanden och de grunder för dessa som sökanden åberopat i sin ansökan. Av grunderna och yrkandena måste framgå vilka omständigheter kommissionen anser innebära att den berörda medlemsstaten gjort sig skyldig till fördragsbrott. Tvisteföremålet begränsas därvid genom det administrativa förfarandet.

35. I förevarande fall var kommissionen under det administrativa förfarandet hänvisad till att medlemsstaten lojalt samarbetade med den, eftersom kommissionen inte är behörig att pröva det nationella mervärdesskattesystemet och utreda de aktuella sakförhållandena. Även såvitt avser de bidrag som på grund därav skall inbetalas som egna medel från mervärdesskatt är kommissionen beroende av att medlemsstaterna ställer erforderliga faktiska och rättsliga uppgifter till dess förfogande. Eftersom kommissionen under det administrativa förfarandet och när den väcker talan endast kan stödja sig på de uppgifter som den erhåller från medlemsstaterna, kan en medlemsstat, när kommissionen under det administrativa förfarandet och i sin ansökan åberopar vad medlemsstaten har anfört, inte vid domstolen göra gällande att kommissionens på dessa uppgifter grundade påståenden inte är tillräckligt konkreta och att talan därför inte kan tas upp till sakprövning.

36. Kommissionens mål är att få det mot gemenskapsrätten stridande förhållandet att upphöra. Detta förhållande består enligt kommissionens uppfattning principiellt i att den vägtull som tas ut för användningen av vissa delar av vägnätet inte har belagts med mervärdesskatt. Eftersom kommissionen inte behöver begränsa sig till någon enstaka omständighet utan kan åberopa alla faktiska omständigheter av betydelse för bedömningen är den berättigad att komplettera sin talan enligt artikel 169 i EG-fördraget med ytterligare omständigheter, och den kan inom ramen för sin fastställelsetalan också kritisera en generell attityd hos medlemsstaten.

37. På de skäl som ovan har anförts skall kommissionens talan tas upp till sakprövning.

Sakprövning

1. Mervärdesskatteplikt för vägtullarna

38. I enlighet med direktivets uppbyggnad skall först undersökas om det föreligger ett sådant tillhandahållande av tjänst som enligt artikel 2 i mervärdesskattedirektivet skall beläggas med mervärdesskatt. För att så skall vara fallet måste tillhandahållandet av tjänsten ske mot vederlag. Därefter skall undersökas om tjänsten tillhandahålls av en person som är skattskyldig och, om svaret blir jakande, huruvida det är fråga om ekonomisk verksamhet.

a) Tillhandahållande av tjänst mot vederlag

39. Tillhandahållandet av tjänsten består i detta fall av att delar av ett vägnät ställs till förfogande.

40. Tjänsten tillhandahålls mot vederlag, det vill säga mot att en vägtull erläggs. När det gäller att bedöma om en tjänst tillhandahålls mot vederlag har domstolen redan fastslagit att det måste föreligga en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls för att tillhandahållandet av tjänsten skall vara skattepliktigt. [6]

41. Den direkta kopplingen består i att tillhandahållandet av delar av vägnätet sker mot betalning av en vägtull vars storlek bestäms på grundval av typen av fordon och den vägsträcka som tillryggaläggs.

42. Vägtullen är inte en skatt, eftersom en skatt är en penningprestation som inte utgör motprestation för någon särskild tjänst och som, i syfte att bereda det allmänna inkomster, åläggs alla som uppfyller de faktiska kriterier till vilka skattskyldigheten enligt lag är knuten. Eftersom det i förevarande fall föreligger en konkret motprestation i form av tillhandahållande av vissa delar av vägnätet är vägtullen att anse som vederlag för tillhandahållandet av en tjänst.

43. Av det sagda följer att det föreligger en tjänst som enligt artikel 2 i sjätte mervärdesskattedirektivet skall beläggas med mervärdesskatt.

6 — Dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council (REG 1988, s. 1443), punkt 11.

b) Skattskyldiga personer

44. Enligt artikel 4.1 och 4.2 i direktivet avses med skattskyldig person varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, innebärande alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster.

45. Enligt artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet anses stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ 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.

aa) Myndighetsutövning

46. Av domstolens fasta rättspraxis framgår att två villkor måste uppfyllas samtidigt för att regeln om skattebefrielse för offentligrättsliga organ skall vara tillämplig, nämligen att verksamheten skall bedrivas av ett offentligrättsligt organ och att detta organ skall bedriva verksamheten i sin egenskap av offentlig myndighet. [7]

47. Detta innebär för det första att offentligrättsliga organ inte automatiskt är befriade från skattskyldighet för all sin verksamhet utan endast för sådan speciell verksamhet som de bedriver i sin egenskap av offentliga myndigheter. För det andra innebär det att en verksamhet som bedrivs av en enskild inte är undantagen från mervärdesskatt redan på grund av att den består av utförande av handlingar som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde. [8]

48. Frågan huruvida ett offentligrättsligt organ bedriver verksamhet i sin egenskap av offentlig myndighet skall inte bedömas med utgångspunkt i föremålet för den berörda verksamheten eller syftet med denna. Enligt domstolens praxis är det villkoren för utövandet av verksamheten som gör det möjligt att bestämma räckvidden för undantaget avseende offentligrättsliga organs behandling som icke skattskyldiga personer. [9]

49. Domstolen har alltså fastställt att de offentligrättsliga organ som anges i artikel 4.5 första stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet bedriver verksamhet i egenskap av offentliga myndigheter när de

7 — Dom av den 11 juli 1985 i mål 107/84, kommissionen mot Tyskland (REG 1985, s. 2655), av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471) och av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Carpaneto m.fl. (REG 1989, s. 3233; svensk specialutgåva, volym 10, s. 217), punkt 12.

8 — Domen i mål 235/85 (föregående fotnot), punkt 21.

9 — Domen i de förenade målen 231/87 och 129/88 (ovan fotnot 7), punkt 15.

utövar verksamheten inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem. [10] När de handlar på samma rättsliga villkor som de privata näringsidkarna kan de däremot inte anses bedriva verksamhet i sin egenskap av offentliga myndigheter.

50. Eftersom även sådana verksamheter som utförs i enlighet med lag anses skattepliktiga enligt artikel 6.1 i sjätte direktivet, är enbart den omständigheten att en verksamhet faller inom området för offentlig rätt inte tillräcklig för att uppfylla villkoret för skattebefrielse enligt artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet. Eftersom sistnämnda bestämmelse är en regel om undantag från definitionen av begreppet skattskyldig person, skall den tolkas restriktivt. Undantagna från mervärdesskatteplikt är därför endast sådana av offentligrättsliga organ bedrivna verksamheter som hör till myndighetsutövningens kärnområde. Detta framgår av artikel 4.5 tredje stycket i sjätte direktivet, som hänvisar till de i bilaga D förtecknade verksamheter — se ovan punkt 12 — för vilka även offentligrättsliga organ är skyldiga att erlägga mervärdesskatt.

51. Beslut att bygga och byggandet av vägar, broar och tunnlar räknas till sådan myndighetsutövning som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde. Dessa verksamheter utgör en väsentlig del av de offentliga myndigheternas uppgifter och utgör därmed en huvudsaklig uppgift för myndigheterna. De kan betraktas som en del av den verksamhet som bedrivs för tillgodoseende av allmänintresset. När staten bedriver verksamhet på detta område presumeras verksamheten därför ske inom ramen för myndighetsutövning.

52. Det är riktigt att tillhandahållande av delar av vägnätet, till skillnad från leveranser av gas, elektricitet och vatten och andra i bilaga D angivna tjänster, inte uttryckligen klassificeras som en mervärdesskattepliktig verksamhet. Det avgiftsfria tillhandahållandet av delar av vägnätet är att anse som myndighetsutövning. Frågan om ett vägnät som tillkommit på grund av offentligrättslig verksamhet och finansierats av skattemedel däremot kan drivas helt i privat regi mot att användarna erlägger en vägtull kan lämnas därhän. I varje fall kan emellertid den omständigheten att en begränsad del av ett vägnät ställs till förfogande selektivt — eftersom det endast sker under förutsättning att vederlag erläggs — inte anses innebära att tillhandahållandet av vägnätet sker inom ramen för myndighetsutövning. Som uttryckligen anges i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet är det visserligen möjligt att ta ut tull även vid myndighetsutövning, utan att detta medför skattskyldighet. Man måste emellertid komma ihåg att användarna i förevarande fall fortfarande kan välja om de vill utnyttja en tullfri eller en tullbelagd del av vägnätet. Myndigheterna har fullgjort sin uppgift genom att tillhandahålla ett avgiftsfritt vägnät, och om ytterligare vägar ställs till förfogande mot tull skall detta anses vara en rent privatekonomisk verksamhet. Den som måste ha ett avgiftspliktigt byggnadslov har ingen motsvarande valmöjlighet. Den som bedriver sådana studier för vilka alla måste betala avgifter har inte heller något val om han vill slutföra sina studier. I förevarande fall har användaren däremot ett äkta val mellan två sätt på vilka han kan nå *samma* mål, låt vara att det ena sättet är mindre bekvämt eller långsammare. Den tullbelagda delen av vägnätet ställs visser-

10 — Ibidem, punkt 16.

ligen till förfogande för alla som är beredda att betala tull, men också enbart för dessa. I detta ligger ett urval som är främmande för myndighetsutövning. Vägtullen tas framför allt ut av ekonomiska skäl. När endast en viss vägsträcka ställs till förfogande mot tull kan detta därför inte anses innebära myndighetsutövning.

53. En tillämpning av bestämmelsen i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet på förevarande fall kan därför inte komma i fråga, eftersom tillhandahållandet av delar av vägnätet mot betalning av tull inte kan anses vara en sådan verksamhet som ett offentligrättsligt organ utför i sin egenskap av offentlig myndighet. De organ som tar ut tullen är sålunda skattskyldiga.

bb) Ekonomisk verksamhet

54. Som jag redan har nämnt avses enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet med skattskyldig person den som självständigt utövar ekonomisk verksamhet.

55. Begreppet ekonomisk verksamhet omfattar enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet "alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster".

56. Domstolen har i sin fasta rättspraxis uttalat att begreppet ekonomisk verksamhet täcker ett vidsträckt område och att det därvid är fråga om ett objektivt fastslaget begrepp, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat. [11]

57. Om man utgår från en så vid tolkning av begreppet ekonomisk verksamhet som ovan angetts, behöver tillhandahållandet av tjänster inte primärt eller uteslutande vara inriktat på marknadens funktion eller näringslivet. Det är tillräckligt att tjänsten rent konkret har något som helst samband med det ekonomiska livet. [12]

58. Även om tillhandahållandet av delar av vägnätet mot erläggande av en tull i förevarande fall sker enligt offentlig rätt och de tullbelagda motorvägarna hör till det allmänna vägnätet, saknar detta betydelse för prövningen av frågan om det föreligger en ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 6.1 i

11 — Dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85 (ovan fotnot 7), dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (REG 1989, s. 1737), punkt 10, och av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem (REG 1990, s. 4363), punkt 17.

12 — Generaladvokaten Lenz förslag till avgörande av den 12 februari 1987 i mål 235/85 (REG 1987, s. 1478), punkt 22, och dom av den 26 mars 1987 i samma mål (ovan fotnot 7).

sjätte mervärdesskattedirektivet kan nämligen skattepliktigt tillhandahållande av tjänst föreligga även när en tjänst utförs på anmodan av en myndighet eller i enlighet med lag. Även den objektiva karaktären av begreppet ekonomisk verksamhet talar för att den här aktuella verksamheten skall klassificeras som ekonomisk verksamhet, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat.

59. Beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.[13] I förevarande fall innebär denna verklighet att delar av vägnätet ställs till förfogande för användarna mot erläggande av en avgift i form av en tull. Eftersom verksamheten i detta fall även syftar till att de organ som uppbär tullen skall få intäkter för att bestrida sina kostnader och erhålla viss vinst, är det här fråga om en ekonomisk verksamhet.

c) (I andra hand) Konkurrenssnedvridning

60. Enligt artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet anses stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ vara skattskyldiga för tjänster som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, när det skulle leda till konkurrenssnedvridning av större betydelse om de behandlades som icke skattskyldiga personer. Frågan huruvida denna bestämmelse är tillämplig i förevarande fall skulle mot bakgrund av vad jag har anfört i det föregående egentligen inte behöva behandlas, eftersom det inte föreligger någon myndighetsutövning. Följande överväganden gör jag därför endast i andra hand.

61. En konkurrenssnedvridning i den mening som avses i nämnda bestämmelse skulle föreligga om det icke skattskyldiga offentligrättsliga organet skulle konkurrera med ett skattskyldigt privatföretag om samma tjänst och på grund av skattebefrielsen skulle kunna erbjuda sig att tillhandahålla tjänsten billigare. När delar av ett vägnät av ifrågavarande typ ställs till förfogande finns det dock ingen privaträttslig konkurrens, varför det inte heller kan bli fråga om någon konkurrenssnedvridning.

62. De exempel på konkurrenssnedvridning som kommissionen har nämnt är inte relevanta i detta fall. För det första är direktivets tillämpningsområde, med undantag för vissa bestämmelser, begränsat till nationella förfaranden. Det finns inget

13 — Dom av den 20 februari 1997 i mål C-260/95, DFDS (REG 1997, s. I-1005), punkt 23.

som tyder på att skyldigheten att behandla utländska och inhemska medborgare lika har åsidosatts i förevarande fall. För det andra beror de fall av snedvridning som kommissionen har nämnt — i ena fallet omöjlighet att göra avdrag för ingående mervärdesskatt och i andra fallet fördelar i kostnadshänseende — inte på någon skattebefrielse respektive skattskyldighet utan på en felaktig rättstillämpning. När ett klargörande har skett i rättspraxis kommer medlemsstaterna säkerligen att ta ut mervärdesskatt på samma sätt. (Detsamma kommer då också att gälla med avseende på inbetalningarna till gemenskapernas egna medel.) Om kommissionens uppfattning skulle godtas skulle konkurrenssnedvridningen för övrigt bli störst i de länder som över huvud taget inte tar ut någon vägtull.

63. Sådan konkurrenssnedvridning som enligt artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet kan utgöra skäl för åläggande av skattskyldighet föreligger alltså inte. Detta saknar dock i enlighet med vad jag har anfört ovan under punkterna 38—58 betydelse. I förevarande fall tillhandahålls en tjänst som skall beläggas med mervärdesskatt, eftersom tullen inte tas ut inom ramen för myndighetsutövning.

64. Det kan alltså konstateras att Konungariket Nederländerna har åsidosatt sina skyldigheter enligt fördraget genom att underlåta att belägga vägtullarna med mervärdesskatt.

65. Avslutningsvis skall jag i korthet behandla frågan — även om parterna inte har berört den — huruvida den omständigheten att rätten att kräva inbetalning av bidrag till gemenskapernas egna medel, som konstaterats i målen C-276/97, C-358/97, C-359/97 och C-260/98 [14], delvis har gått förlorad på grund av att kravet framställts efter utgången av en viss frist, har någon betydelse även i förevarande fall. [15]

66. I nyss nämnda mål lät kommissionen avsevärd tid förflyta från det att det administrativa förfarandet avslutades till dess att talan väcktes, utan att under tiden vidta några åtgärder för att reglera tvistefrågorna.

67. Eftersom det av artikel 9.2 första ledet i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörden av gemenskapernas egna medel som härrör från mervärdesskatt [16] framgår att de årliga översikter i medlemsstaterna som utgör underlaget för beräkning av sådana egna medel endast kan rättas till till och med den 31 juli det fjärde året efter det berörda budgetåret, är det efter utgången av denna frist i princip inte längre möjligt att kräva

14 — I dessa mål (se ovan fotnot 1) har kommissionen också kritiserat de medlemsstater mot vilka talan väckts för att underlåtenheten att ta ut mervärdesskatt har medfört att motsvarande bidrag till gemenskapernas egna medel inte inbetalats.

15 — Jag hänvisar till vad jag under rubriken V — Bedömning har anfört i mina den 27 januari 2000 föredragna förslag till avgöranden i nämnda mål.

16 — EGT L 155, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 2, s. 107.

betalning av egna medel. Ett undantag från denna regel kan enligt artikel 9.2 andra ledet i samma förordning dock göras, om rättelserna avser de punkter som tidigare har anmälts av kommissionen eller den berörda medlemsstaten. Denna bestämmelse skall göra det möjligt att även vid en senare tidpunkt utreda punkter som redan har påtalats. Det förutsätts emellertid därvid att parterna därefter anstränger sig att finna en lösning på problemet och att en sådan lösning faktiskt är möjlig.

68. I målen mot Republiken Frankrike, Irland, Förenade kungariket och Republiken Grekland hade det, under de år som förflöt från det att det administrativa förfarandet avslutades till dess att talan väcktes, inte förekommit någon tillfredsställande dialog, varför rätten att kräva betalning av bidragen hade förfallit enligt 43-månadersfristen. Endast de budgetår som före talans väckande låg inom denna frist hade ännu inte avslutats och de årliga översikterna avseende dem kunde därför fortfarande rättas.

69. Till skillnad från vad som var fallet i nämnda mål har Konungariket Nederländerna emellertid, om än med viss reservation, inbetalat motsvarande belopp till gemenskapernas egna medel, och kommissionen översände ungefär sju år efter ett första motiverat yttrande (av den 19 oktober 1989) ytterligare ett motiverat yttrande (av den 23 december 1996). På grund av vad jag har anfört i det föregående måste rätten att kräva betalning emellertid även i detta fall anses ha förfallit i den mån kravet framställdes efter fristens utgång, det vill säga för budgetåren före år 1993. Även om Konungariket Nederländerna alltså med viss reservation har inbetalat de beräknade beloppen till gemenskapernas egna medel bör de belopp som har inbetalats före år 1993 kunna återbetalas eller avräknas från inbetalningarna för följande budgetår.

70. Eftersom denna fråga inte är föremål för prövning i detta mål behöver den dock inte nu avgöras slutgiltigt.

VI — Rättegångskostnader

71. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Nederländerna skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

VII — Förslag till avgörande

72. På grund av vad jag har anfört i det föregående föreslår jag att domstolen skall

1) fastställa att Konungariket Nederländerna har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2 och 4 i rådets sjätte mervärdeskattedirektiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 underlåta att belägga de vägtullar som tas ut vid användningen av delar av vägnätet som vederlag för den tjänst som tillhandahålls användarna med mervärdesskatt,

2) förplikta Konungariket Nederländerna att ersätta rättegångskostnaderna.