FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 27 januari 2000 *

I — Inledning

1. Kommissionen har väckt förevarande talan mot Förenade kungariket om fördragsbrott under påstående att Förenade kungariket har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att underlåta att belägga de vägtullar som betalas som vederlag vid användningen av tullbelagda vägar och broar i Förenade kungariket med mervärdesskatt och genom att inte ställa det belopp av gemenskapernas egna medel, jämte dröjsmålsränta, som följer av denna överträdelse till kommissionens förfogande. [1]

2. Inom Förenade kungariket kan de delar av vägnätet som är tullbelagda i huvudsak indelas i tre kategorier.

3. Den första kategorin utgörs av Erskinebron över floden Clyde som ägs och drivs av Skottlands Secretary of State. Den andra kategorin utgörs av Tine- och Merseytunnlarna, Tay-, Tamar-, Itchen-, Humber-, Cleddau, Forth Road- och Clifton Suspension-broarna, som alla — utom Tamarbron — ägs av en lokal myndighet, the Local Passenger Transport Authority (nedan kallad PTA). [2] PTA omhänderhar också driften av dessa anläggningar med undantag för Tay-, Humber- och Forth Road-broarna. Dessa drivs av en Bridge Board som tillsätts och kontrolleras av de behöriga lokala myndigheterna. Tamarbron ägs av Cornwall County Council och Plymouth City Council. Ansvarig för driften av bron är en sammansatt kommitté som dock inte tillsatts i enlighet med lag eller av någon lokal myndighet. Till den tredje kategorin, de så kallade Private Finance Initiatives (nedan kallade PFI), hör Dartford River Crossing (Themsen) samt Severn- och Skyebroarna. Driften av dessa anläggningar har av Secretary of State överlåtits till koncessionsinnehavare.

* Originalspråk: tyska.

1 — Kommissionen har i detta sammanhang på samma grunder även väckt talan mot Republiken Frankrike, Irland, Konungariket Nederländerna och Republiken Grekland (målen C-276/97, C-358/97, C-408/97 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 användningen av vägar eller också är vägtullarna belagda med mervärdesskatt.
Eftersom Konungariket Spanien tillämpar en lägre skattesats har kommissionen väckt talan även mot Konungariket Spanien (mål C-83/99).

2 — PTA är offentligrättsliga organ som har tillkommit i enlighet med lag och vilkas medlemmar kommer från de regionala distrikten.

4. Gemensamt för de tre kategorierna är att den vägtull som tas ut vid användandet av dem inte är belagd med mervärdesskatt.

II — Det administrativa förfarandet

5. Kommissionen fäste i en skrivelse av den 27 mars 1987 de brittiska myndigheternas uppmärksamhet på de problem som förelåg till följd av att vägtullarna inte hade belagts med mervärdeskatt.

6. I svarsskrivelse av den 3 juli 1987 meddelade de brittiska myndigheterna att det brittiska mervärdesskattesystemet inte kunde ändras innan frågan hade undersökts inom den mervärdesskattekommitté som inrättats genom mervärdesskattedirektiven. [3]

7. I en formell underrättelse av den 20 april 1988 anförde kommissionen att mervärdesskattekommittén skall pröva frågor i samband med genomförandet av gemenskapsbestämmelser om mervärdesskatt, men inte är behörig att avgöra om bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet har åsidosatts. Underrättelsen avslutades med konstaterandet att Förenade kungarikets underlåtenhet att belägga de vägtullar som togs ut vid användandet av vägar och broar med mervärdesskatt stred mot artiklarna 2, 4.1, 4.2 och 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

8. De brittiska myndigheterna besvarade underrättelsen genom en skrivelse av den 21 juli 1988. De åberopade den bestämmelse i artikel 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet som föreskriver att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, och gjorde gällande att uttagandet av vägtullarna därför inte omfattades av direktivet.

9. Frågan om egna medel togs upp av kommissionen i en skrivelse av den 27 november 1987. Kommissionen meddelade i denna de brittiska myndigheterna att den hittillsvarande underlåtenheten att belägga vägtullarna med mervärdesskatt kunde innebära att Förenade kungarikets bidrag till gemenskapernas egna medel hade beräknats felaktigt. Den brittiska regeringen ombads att kontrollera om de belopp avsedda för gemenskapernas egna medel som härrör från mervärdesskatt som hade inbetalats för budgetåren 1984—1986 var otillräckliga på grund av att mervärdesskatt inte hade tagits ut på vägtullarna, och att i förekommande fall ställa ett belopp motsvarande underskottet till kommissionens förfogande.

10. Eftersom inga nya beräkningar inkom översände kommissionen den 31 januari 1989 en formell underrättelse. De brittiska myndigheterna uppmanades återigen att göra erforderliga beräkningar för budget-

3 — Se angående detta artikel 29 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

åren 1984—1986 och översända dessa till kommissionen. De brittiska myndigheterna anmodades också att ställa förfallna belopp, jämte dröjsmålsränta från den 31 mars 1988, till kommissionens förfogande samt att för budgetåren från år 1986 årligen beräkna beloppen jämte ränta till dess att den påtalade överträdelsen hade upphört.

11. I skrivelse av den 23 mars 1989 vidhöll de brittiska myndigheterna sin uppfattning att vägtullarna på grund av bestämmelsen i artikel 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet inte skulle beläggas med mervärdeskatt och förklarade att de därför inte ansåg det nödvändigt att översända de begärda beräkningarna.

12. Kommissionen sände den 10 augusti 1989 ett motiverat yttrande, i vilket den för det första konstaterade att vägtullarna inte hade belagts med mervärdesskatt och för det andra anmärkte att Förenade kungariket genom sin vägran att göra en ny beräkning och ställa de förfallna beloppen av gemenskapernas medel, jämte dröjsmålsränta, till kommissionens förfogande hade åsidosatt bestämmelserna i fördraget.

13. I sin svarsskrivelse av den 8 december 1989 vidhöll de brittiska myndigheterna påståendet att vägtullarna var av offentligrättslig karaktär.

14. Kommissionen har därefter genom ansökan, som kom in till domstolens kansli den 21 oktober 1997, väckt förevarande talan mot Förenade kungariket enligt artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) och har yrkat att domstolen skall

1) fastställa att Förenade kungariket har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2, 4.1, 4.2 och 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet underlåta att belägga de vägtullar som erläggs som vederlag för användningen av tullbelagda vägar och broar i Förenade kungariket med mervärdesskatt och genom att inte ställa det belopp av gemenskapernas egna medel jämte dröjsmålsränta som följer av denna överträdelse, till kommissionens förfogande, samt

2) förplikta Förenade kungariket att ersätta rättegångskostnaderna.

15. Den brittiska regeringen har yrkat att domstolen skall

1) avvisa talan i den mån denna hänför sig till tiden innan domen meddelas,

2) ogilla talan,

3) såvitt talan inte ogillas, begränsa domens verkningar i tiden eller i andra hand förordna om andra lämpliga begränsningar,

4) förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

III — Tillämpliga bestämmelser

1. *Mervärdesskatteplikt*

Rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [4] (nedan kallat sjätte direktivet)

16. 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.

..."

17. I artiklarna 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.

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

Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgång 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 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 [5], såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

Medlemsstater kan betrakta sådana verksamheter av dessa organ som är undantagna enligt artikel 13 [6]... såsom verksamheter som de bedriver i egenskap av myndighet."

18. I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs följande undantag från skatteplikt:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa att en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

a) ...

5 — 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.

6 — 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 varor och tjänster 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.

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom, dock inte för

1. tillhandahållande av logi... inom hotellbranschen...
2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon
3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner
4. uthyrning av boxar.

c)—h)..."

fastsställda enhetliga skattesatsen tillämpas på det enligt denna förordning fastställda underlaget."

20. Enligt artikel 2.1 i förordning nr 1553/89 gäller följande:

"Underlaget för momsmedlen skall bestämmas med utgångspunkt i de skattepliktiga transaktioner som avses i artikel 2 i rådets direktiv 77/388/EEG...; därvid skall de transaktioner som är skattefria enligt artikel 13—16 i det nämnda direktivet undantas."

2. *Gemenskapernas egna medel*

a) Rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 20 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt (nedan kallade medel från mervärdesskatt eller momsmedlen) [7]

19. I artikel 1 i förordning nr 1553/89 föreskrivs följande:

"Momsmedlen skall beräknas genom att den enligt beslut nr 88/376/EEG, Euratom

b) Rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1552/89 av den 29 maj 1989 om genomförande av beslut 88/376/EEG, Euratom, om systemet för gemenskapens egna medel [8]

21. I artikel 11 i förordning nr 1552/89 föreskrivs följande:

"En försening av en kreditering på det konto som avses i artikel 9.1 medför att

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

8 — EGT L 155, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 4, s. 41.

den berörda medlemsstaten skall betala ränta till den räntesats som på förfallodagen är tillämplig på medlemsstatens penningmarknad för kortfristig offentlig finansiering, ökad med två procentenheter. Denna räntesats skall ökas med 0,25 procentenheter för varje månad som krediteringen försenas. Den ökade räntesatsen skall tillämpas på hela förseningsperioden."

c) Rådets beslut 88/376/EEG, Euratom av den 24 juni 1988 om systemet för gemenskapernas egna medel [9]

22. Enligt detta beslut skall sådana intäkter från momsmedlen som fattas på grund av att mervärdesskatt inte har uttagits kompenseras med medel som beräknas på bruttonationalprodukten för att täcka underskottet, vilket medför en omfördelning av de ekonomiska bördorna till nackdel för de andra medlemsstaterna.

IV — Parternas argument

23. Kommissionen har gjort gällande att det i Förenade kungariket [10] finns flera vägar, broar och tunnlar som allmänheten får använda mot erläggande av en vägtull, utan att vägtullarna enligt det nationella mervärdesskattesystemet är belagda med mervärdesskatt. De behöriga myndigheterna [11] kan enligt kommissionen bevilja koncessioner för planering, byggande och underhåll av vägar. I Skottland kan en sådan koncession enligt kommissionen också avse ekonomisk drift eller förbättring av vägarna. I gengäld kan tull tas ut vid användandet av vägarna. Vägtullen fastställs då av de behöriga lokala myndigheterna i samråd med transportministeriet. Därvid regleras även den tid under vilken en vägtull får tas ut, vilken tid kan vara kopplad till särskilda ekonomiska ändamål eller till att vägen används av ett visst antal fordon.

24. I fråga om vissa vägar tar tredje man på grundval av koncessioner ut tullen på ministeriets vägnar. Andra tullpliktiga vägar är i privat ägo. I båda fallen borde vägtullen enligt kommissionen ha belagts med mervärdesskatt.

25. Såvitt avser frågan huruvida talan kan tas upp till sakprövning har kommissionen anfört att artikel 169 i EG-fördraget inte föreskriver någon frist inom vilken talan om fördragsbrott måste väckas. Eftersom den brittiska regeringen inte har visat att dess rätt till försvar har åsidosatts och det inte är fråga om något förfarande som är jämförbart med en civil- eller straffprocess,

9 — EGT L 185, s. 24, delvis upphävd eller ändrad genom rådets beslut 94/728/EG, Euratom av den 31 oktober 1994 om systemet för egna medel inom Europeiska gemenskaperna, EGT L 293, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 3, s. 192.

10 — Såvitt avser Nordirland har kommissionen inte någon uppgift om att tull tas ut vid användningen av allmänna vägar.

11 — Behöriga myndigheter är i England och Wales Highway Authority och i Skottland Roads Authority.

kan talan enligt kommissionen sålunda tas upp till sakprövning även när en längre tid har förflutit från det att det administrativa förfarandet avslutades till dess att talan väcktes.

26. I förevarande fall rör det sig enligt kommissionen om en ekonomisk verksamhet som bedrivs av en skattskyldig person. Frågan om det bedrivs en ekonomisk verksamhet skall bedömas objektivt med beaktande av den ekonomiska verkligheten. Om en tjänst tillhandahålls mot vederlag utgör underlaget för beskattningen motvärdet till denna tjänst. Eftersom i detta fall en tull betalas varje gång ett fordon passerar vägdelen i fråga föreligger det en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det vederlag som erhålls.

27. Bestämmelsen i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet är enligt kommissionen inte tillämplig i detta fall, eftersom den endast kan gälla sådana verksamheter som hör till myndigheternas huvudsakliga uppgifter och utförs av myndigheterna själva. Även om en enskild ekonomisk aktör — koncessionsinnehavaren — bedriver verksamhet i syfte att tillgodose allmänintresset är verksamheten inte undantagen från mervärdesskatt.

28. Den som vill använda den berörda vägsträckan måste fatta ett ekonomiskt beslut. Han måste göra en avvägning mellan, å ena sidan, vägtullens storlek och, å andra sidan, tidsbesparing och bensinförbrukning. När tillhandahållandet av delar av ett vägnät ger anledning till sådana överväganden verkar ifrågavarande organ emellertid inte längre i sin egenskap av offentlig myndighet, och uttagandet av vägtullen är alltså inte en särskild uppgift som utförs inom ramen för myndighetsutövning.

29. Även om de statliga myndigheterna har förbehållit sig en generell rätt att övervaka och kontrollera de organ som driver väganläggningarna handlar de sistnämnda i egenskap av privata ekonomiska aktörer.

30. Till skillnad från den brittiska regeringen anser kommissionen att det inte heller är fråga om skattefri utarrendering eller uthyrning av fast egendom. En uthyrning kan enligt kommissionen endast föreligga när fastighetens ägare ger en hyrestagare rätt att under viss tid och mot erläggande av vederlag exklusivt förfoga över ett visst område eller utrymme. I detta fall kan man enligt kommissionen dock inte tala om uthyrning, eftersom det inte föreligger någon exklusiv nyttjanderätt utan endast en rätt att färdas på en väg.

31. Kommissionen anser att det skulle vara oriktigt att tidsbegränsa verkningarna av domen i detta mål. Inom ramen för ett fördragsbrottsförfarande enligt artikel 169

i EG-fördraget har den berörda medlemsstaten under det administrativa förfarandet fått kännedom om kommissionens uppfattning att den har åsidosatt sina skyldigheter enligt fördraget. Domstolen har endast godtagit en tidsbegränsning av domens verkningar i sådana fall då den berörda medlemsstaten redan före domens meddelande har vidtagit rättsliga åtgärder för att undanröja överträdelsen. Domstolen har därvid varje gång understrukit att en tidsbegränsning av en doms rättsverkningar endast kan ske i undantagsfall. Domstolen har vidtagit denna åtgärd endast vid fara för svåra ekonomiska återverkningar och med beaktande av allmänna rättsgrundsatser, till exempel principen om skydd för berättigade förväntningar.

32. I förevarande fall har den brittiska regeringen enligt kommissionen på ett tidigt stadium underrättats om att bestämmelserna om det gemensamma mervärdesskattesystemet har åsidosatts och anmodats att vidta lämpliga åtgärder, framför allt att inbetala sina bidrag till gemenskapernas egna medel. Eftersom det inte heller föreligger någon objektiv eller betydande osäkerhet beträffande räckvidden av de gemenskapsrättsliga bestämmelserna har domstolen enligt kommissionen ingen anledning att begränsa domens verkningar i tiden.

33. Den brittiska regeringen anser däremot att kommissionens talan i varje fall inte kan prövas i sak såvitt avser de verkningar av den påstådda överträdelsen som uppkommit under tiden innan domen meddelas. Detta följer enligt den brittiska regeringen av att förfarandet har pågått under oskäligt lång tid, nämligen mer än tio år från det att det administrativa förfarandet inleddes till dess att talan väcktes. Kommissionen har i sin ansökan inte bara påstått att ett fördragsbrott föreligger, utan har också begärt att Förenade kungariket skall förpliktas att inbetala bidrag till gemenskapernas egna medel från och med år 1984 jämte dröjsmålsränta. Med hänsyn till de betydande ekonomiska konsekvenser som detta skulle få kan kommissionens talan enligt den brittiska regeringen nu inte tas upp till sakprövning.

34. Om domstolen likväl tar upp talan till sakprövning måste verkningarna av domen enligt den brittiska regeringen tidsbegränsas på så sätt att det inte kan bli fråga om en retroaktiv och ny beräkning av underlaget för egna medel från och med år 1984.

35. På grund av bestämmelserna i artikel 174 i EG-fördraget (nu artikel 231 EG) har domstolen enligt den brittiska regeringen till sitt förfogande lämpliga medel, som också kan användas inom ramen för ett fördragsbrottsförfarande. För det första skall beaktas att ett oskäligt långt förfarande avsevärt inskränker den berörda medlemsstatens rätt till försvar. Det är en allmän gemenskapsrättslig rättsgrundsats att förfarandefrister skall vara rimliga. Även med hänsyn till principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar kan kommissionens förfarande inte utan vidare och oemotsagt godtas. Av det administrativa förfarandet framgick enligt den brittiska regeringen att det förelåg en objektiv och betydande osäkerhet beträffande tillämpningen av gemenskapsrättsliga bestämmelser. Det fanns därför ett absolut behov av ett snabbt klargörande av denna fråga.

36. För det andra föreligger enligt den brittiska regeringen avsevärda faktiska svårigheter vad gäller att uppfylla kommissionens krav. Det är numera omöjligt att i efterhand kräva in ifrågavarande mervärdesskatt från alla som har använt vägarna. Om förfarandet hade förlöpt snabbare skulle detta eventuellt ännu ha varit möjligt vid en väsentligt tidigare tidpunkt. Om domstolen bifaller kommissionens yrkande blir de ekonomiska olägenheterna för den nationella statskassan avsevärda, eftersom bidragen till gemenskapernas egna medel måste tas från allmänna medel. Även utdömande av den yrkade dröjsmålsräntan medför enligt den brittiska regeringen avsevärda olägenheter som skulle ha kunnat undvikas.

37. Såvitt avser talan i sak har den brittiska regeringen hävdat att de organ som tar ut tullen inte är skattskyldiga i den mening som avses i artikel 4.1 i sjätte direktivet eftersom bestämmelsen i artikel 4.5 i direktivet är tillämplig.

38. Erskinebron drivs enligt den brittiska regeringen inom ramen för myndighetsutövning av Skottlands Secretary of State, som är ett offentligrättsligt organ. Även om vägtull tas ut är Secretary of State inte skattskyldig i direktivets mening. Frågan huruvida ett offentligrättsligt organ handlar enligt offentlig rätt eller enligt civilrätt måste enligt den brittiska regeringen bedömas enligt tillämplig nationell lagstiftning. Secretary of State bedriver sin verksamhet inom ramen för den offentliga rätten och enligt särskilda bestämmelser, och är därför befriad från skyldigheten att erlägga mervärdesskatt. Anläggande och underhåll av de allmänna vägarna ombesörjs enligt den brittiska regeringen av ett offentligrättsligt organ inom ramen för dess myndighetsutövning. Följaktligen regleras användandet av vägarna genom offentlig rätt. Den tullbelagda sträckan är en del av vägnätet till vilket det som regel inte finns något rimligt alternativ. Secretary of State har i detta fall inte heller delegerat sin behörighet, och man kan därför inte tala om en privat ekonomisk aktör.

39. Strukturen beträffande PTA och Bridge Boards är enligt den brittiska regeringen ungefär densamma som beträffande Erskine Bridge. Det offentligrättsliga organet bedriver verksamheten endast på lokal nivå. Även i dessa fall tas tullen ut enligt offentlig rätt.

40. Koncessionsinnehavarna till PFI Crossings är enligt den brittiska regeringen att anse som andra offentligrättsliga organ. De är också bundna av de lagar som gäller avseende byggande och drift av de tullbelagda sträckorna. Vad gäller Dartford River Crossing har Secretary of State i fråga om underhåll och förbättring av vägdelen delegerat sin behörighet till en koncessionsinnehavare. Secretary of State har dock fortfarande ytterst ansvaret och kontrollen. Framför allt fastställer Secretary of State tullens storlek och bestämmelserna om hur tullen skall tas ut. Beviljandet av koncessionen sker dock inte i enlighet med den allmänna rättsordningen.

41. Även i fråga om Severnbroarna kan Secretary of State överlåta viss behörighet till en koncessionsinnehavare. Den rättsliga ramen för och innehållet i beviljandet av

koncession är densamma som den som gäller beträffande Dartford Crossing.

42. Driften av Skyebron regleras av bestämmelser i the New Roads and Street Works Act av år 1991. Secretary of State och Councils, de sistnämnda i sin funktion av lokala myndigheter, är enligt den skotska Road's Act av år 1984 behöriga med avseende på byggande av vägar. Även i detta fall föreskrivs en vägtull. Även om vägbyggen principiellt faller inom området för offentliga myndigheters verksamhet är det enligt gällande regler möjligt att överlåta planerande och byggande av vissa vägar till privata aktörer. De koncessionsinnehavare som deltar i anläggande, underhåll, drift eller förbättring av ifrågavarande vägar kan då driva ifrågavarande vägar mot betalning av en tull. I ett sådant fall överlåts behörigheten att ta ut tull till koncessionsinnehavarna. Vägarna förblir dock fortfarande i offentlig ägo. De offentliga uppgifterna överlåts till koncessionsinnehavarna för den tid som koncessionen gäller. Lagstiftningen avseende Skyebron motsvarar den som är tillämplig för Dartford Crossing och Severnbroarna. Koncessionsinnehavarna har endast rätt att erhålla skälig ersättning.

43. Eftersom Secretary of State och de lokala myndigheterna förblir ansvariga för byggande och underhåll av de tullbelagda vägdelarna måste man enligt den brittiska regeringen generellt utgå ifrån att ifrågavarande delar av vägnätet tillhandahålls av offentligrättsliga organ inom ramen för deras myndighetsutövning.

44. På grund av att statliga myndigheter fortfarande har inflytande över verksamheten skiljer sig koncessionsinnehavarnas situation enligt den brittiska regeringen från den som föreligger för privata företagare som driver ekonomisk verksamhet. Koncessionsinnehavarna kan sålunda inte vara skattskyldiga enligt sjätte direktivet, eftersom de är underkastade andra rättsliga villkor än privata ekonomiska aktörer.

45. Dessutom föreligger enligt den brittiska regeringen inte heller en någon skattepliktig tjänst, eftersom uppgifterna utförs inom ramen för myndighetsutövning.

46. Slutligen har den brittiska regeringen anfört att även om det skulle anses föreligga ekonomisk verksamhet som utövas av en skattskyldig person skulle denna verksamhet ändå inte vara mervärdesskattepliktig, eftersom det är fråga om utarrendering eller uthyrning av fast egendom som är undantagen från mervärdesskatt. Definitionen av uthyrning behöver inte grunda sig på ett klassiskt förhållande mellan ägare och hyrestagare. Här bör man göra en vid tolkning vilket också framgår av den uppräkning som finns i artikel 13 B b. Inte heller de där angivna verksamheterna kan inordnas under uthyrning i klassisk mening. En uthyrning förutsätter inte nödvändigtvis att hyrestagare förfogar över en exklusiv nyttjanderätt till den fasta egendomen. Detta framgår till exempel av att parkeringsplatser i artikel 13 B b 2 anges som exempel på uthyrning. I förevarande fall får användarna nyttjanderätt till ett visst vägavsnitt. Även den tidskomponent som enligt kommissionen skall finnas, nämligen den tid det tar att tillryggalägga

den tullbelagda sträckan kan utlösas. Eftersom huvudsyftet med överenskommelsen mellan den som tar upp tull och användaren av vägsträckan är upplåtande av en nyttjanderätt mot vederlag, föreligger en uthyrning. Enligt den brittiska regeringen är den omtvistade verksamheten alltså även ur denna synpunkt undantagen från mervärdeskatt.

V — Bedömning

Huruvida talan kan tas upp till sakprövning

47. Den brittiska regeringen har gjort gällande att den omständigheten att nästan tio år förflöt från den 20 april 1988, den dag då kommissionen sände den formella underrättelsen [12], och den 21 oktober 1997, när kommissionens ansökan kom in till domstolens kansli, visar att förfarandet har varit obefogat och oskäligt långdraget.

48. Den brittiska regeringen har på det anförda skälet bestritt att kommissionens talan kan tas upp till sakprövning till den del den avser inbetalning av bidrag till gemenskapernas egna medel jämte dröjsmålsränta.

49. På denna punkt skall först konstateras att kommissionen enligt fast rättspraxis med hänsyn till sin roll som garant för fördraget ensam är behörig att avgöra om det är ändamålsenligt att inleda ett förfarande om fördragsbrott. [13] Bestämmelserna i artikel 169 i EG-fördraget skall tillämpas utan skyldighet för kommissionen att iaktta en viss frist, såvida det inte är fråga om ett fall i vilket ett alltför långt utdraget förfarande skulle kunna försvåra för den berörda staten att vederlägga kommissionens argument och därmed åsidosätta dess rätt till försvar. [14] Det ankommer på den berörda medlemsstaten att visa att så är fallet.

50. I förevarande fall har den brittiska regeringen endast påstått att det förflutit en ytterst lång tid mellan inledandet av det administrativa förfarandet och väckandet av talan och att kommissionens underlåtenhet att agera har inverkat på Förenade kungarikets möjlighet till försvar. Den brittiska regeringen har dock inte åberopat någon särskild omständighet för att visa att tidsutdräkten har försvårat Förenade kungarikets möjlighet att vederlägga kommissionens argument och att rätten till

12 — Det motiverade yttrandet översändes i skrivelse av den 10 augusti 1989.

13 — Dom av den 21 januari 1999 i mål C-207/97, kommissionen mot Belgien (REG 1999, s. I-275), punkt 24, med ytterligare hänvisningar.

14 — Dom av den 16 maj 1991 i mål C-96/89, Kommissionen mot Nederländerna (REG 1991, s. I-2461), punkterna 15 och 16.

försvar därigenom åsidosatts. Talan skall därför tas upp till prövning i sak.

Sakprövning

1. Mervärdesskatteplikt för vägtullarna

51. I enlighet med direktivets uppbyggnad skall först undersökas om det föreligger ett sådant tillhandahållande av tjänst som enligt artikel 2 i sjätte 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

52. Tillhandahållandet av en tjänst består i detta fall av att delar av ett vägnät ställs till förfogande.

53. 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. [15]

54. 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.

55. 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.

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

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

b) Skattskyldiga personer

57. 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.

58. Enligt artikel 4.5 första stycket i 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

59. Av domstolens 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. [16]

60. 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. [17]

61. Frågan om 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. [18]

62. 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

16 — 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.

17 — Domen i mål 235/85 (ovan fotnot 16), punkt 21.

18 — Domen i de förenade målen 231/87 och 129/88 (ovan fotnot 16), punkt 15.

utövar verksamheten inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem. [19] När de handlar på samma rättsliga villkor som de privata näringsidkarna kan de däremot inte anses bedriva verksamhet i sin egenskap av offentliga myndigheter.

63. Eftersom även sådana verksamheter som utförs i enlighet med lag anses skattepliktiga enligt artikel 6.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet, 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 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 17 — för vilka även offentligrättsliga organ är skyldiga att erlägga mervärdesskatt.

64. 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 myndigheternas uppgifter och utgör därmed en huvudsaklig uppgift för myndigheterna. De kan betraktas som en del av den verksamhet som bedrivs för att tillgodose allmänintresset. När staten bedriver verksamhet på detta område presumeras verksamheten därför ske inom ramen för myndighetsutövning.

65. 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 huruvida ett vägnät som tillkommit på grund av offentligrättslig verksamhet och finansierats av skattemedel däremot skulle kunna 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 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

19 — Ibidem, punkt 16.

vara att det ena sättet är mindre bekvämt eller långsammare. Den tullbelagda delen av vägnätet ställs visserligen 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 ut framför allt av ekonomiska skäl. När endast en viss vägsträcka ställs till förfogande mot tull kan detta därför inte anses innebära myndighetsutövning.

66. 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 därför skattskyldiga.

bb) Ekonomisk verksamhet

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

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

69. Domstolen har i sin 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. [20]

70. 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. [21] I förevarande fall tillhandahålls delar av vägnätet mot betalning av tull av de behöriga myndigheterna eller av tredje man till vilken verksamheten har delegerats. Även om denna delegation sker enligt offentlig rätt och de tullbelagda motorvägarna hör till det offentliga vägnätet saknar detta betydelse för prövningen av frågan om det föreligger en ekonomisk verksamhet. Enligt artikel 6.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet kan nämligen skattepliktigt tillhandahållande av tjänst föreligga även när en tjänst

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

21 — 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 16).

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 skall bedömas i sig, oberoende av syfte och resultat.

71. Beaktandet av den ekonomiska verkligheten är ett grundläggande kriterium vid tillämpningen av det gemensamma mervärdesskattesystemet.[22] 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 tar ut tullen skall få intäkter för att bestrida sina kostnader och erhålla viss vinst, är det här fråga om en ekonomisk verksamhet.

c) Uthyrning

72. Sedan det har konstaterats att det organ som har beviljats rätten att ta ut vägtullen i enlighet med vad ovan anförts principiellt är skattskyldigt uppkommer frågan om den berörda verksamheten kan undantas från skatteplikt på grund av bestämmelserna i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

73. I enlighet med nämnda bestämmelser skulle tillhandahållande av väginfrastrukturen mot erläggande av en vägtull vara undantaget från mervärdesskatt om det är uthyrning av fast egendom.

74. En gemenskapsrättslig definition av vad som avses med uthyrning av fast egendom finns inte i de tillämpliga lagbestämmelserna. För att kunna bestämma begreppets betydelse måste man därför gå in på det sammanhang i vilket det står, varvid systematiken i sjätte mervärdesskattedirektivet måste beaktas.

75. Av direktivets syfte och särskilt ordalydelsen i artikel 2 kan man utläsa att den grundläggande principen i direktivet är att samtliga leveranser av varor och tjänster som mot vederlag utförs av en skattskyldig person är mervärdesskattepliktiga, om de inte uttryckligen är undantagna från mervärdesskatteplikt. Bestämmelserna om skattebefrielse skall därför tolkas restriktivt, eftersom de innebär ett undantag från den grundläggande principen i direktivet.

76. Detta innebär alltså att begreppet uthyrning av fast egendom i detta fall skall tolkas med hjälp av sin vanliga betydelse.

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

Man kan sålunda inte automatiskt klassificera varje avtal som också innehåller hyresrättsliga element som uthyrning. Detta skulle leda till just en sådan vidsträckt tolkning av skattebefrielsen som inte har avsetts. Ett villkor är alltså att avtalet till övervägande delen avser uthyrning.

77. Tillhandahållande av ett vägnät mot att en vägtull erläggs uppfyller inte detta villkor. Visserligen ställs ett i rummet begränsat område (den vägsträcka som skall tillryggaläggas) för en viss tid (den tid som det tar att tillryggalägga sträckan) till användarens förfogande mot vederlag. Detta innebär emellertid inte att det till övervägande delen är fråga om uthyrning, eftersom avsikten är att användaren skall avverka en viss vägsträcka så snart som möjligt. Själva användandet av vägdelen blir därvid av mindre betydelse.

78. Om man godtar den brittiska regeringens argument skulle i förevarande fall en bro eller en tunnel inte hyras ut endast till en person utan till flera personer samtidigt. Därmed har dessa personer emellertid redan från början inte någon ensamrätt att använda bron. Det är inte fråga om en situation i vilken flera personer samtidigt kan hyra samma sak. Bilisterna vill inte hyra bron gemensamt och vara solidariskt ansvariga för hyran på det sätt som sker till exempel vid ett kollektivt boende.

79. Ett hyresförhållande föreligger inte heller av det skälet att användaren varken har rätt att hindra obehörig tredje man från användningen, eller ensam kan utnyttja egendomen. Hans nyttjanderätt är enbart begränsad till möjligheten att färdas på vägdelen.

80. Huvudsyftet med "avtalet" mellan parterna är egentligen inte att användaren skall få nyttjanderätt till den fasta egendomen utan snarare att han skall kunna tillgodogöra sig en tjänst som tillhandahålls på egendomen. För bilisten är det kortvariga utnyttjandet av den fasta egendomen snarast en bisak. Han är framför allt intresserad av att snabbt och säkert nå sitt mål.

81. Den brittiska regeringens uppfattning att de verksamheter som räknas upp i artikel 13 B b i sjätte direktivet skulle visa att begreppet uthyrning kan tolkas vidsträckt kan inte godtas. De nämnda exemplen innebär inte utvidgade former av hyresförhållanden. De må vara särskilda hyresförhållanden, men de avviker inte på något avgörande sätt från kriterierna för det allmänna begreppet uthyrning. Även om så skulle vara fallet kan man inte dra den slutsats avseende skattebefrielse för den som Förenade kungariket har gjort. De fyra 'särskilda uthyrningsformerna' nämns inte i artikeln för att visa att en mera vidsträckt tolkning av begreppet hyresförhållande, utan de anges därför att de — i egenskap av undantag från den skattebefrielse för uthyrning som föreskrivs i artikeln — är mervärdesskattepliktiga. Just därför att uthyrning — som undantag från huvudregeln — inte är mervärdesskattepliktig skall begreppet tolkas restriktivt i enlighet

med vad som anförts ovan under punkterna 79 och 80.

82. I förevarande fall kan det alltså inte vara tal om en från mervärdeskatt befriad uthyrning av fast egendom.

d) (I andra hand) Konkurrenssnedvridning

83. 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.

84. 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.

85. 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 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.

86. 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 45—63 betydelse. I förevarande fall tillhandahålls en tjänst som skall beläggas med mervärdesskatt, eftersom tullen inte tas ut inom ramen för myndighetsutövning.

e) Mellanliggande slutsats

87. Förenade kungariket har sålunda åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att underlåta att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2 och 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet belägga den tull som erläggs som vederlag vid användningen av broar och tunnlar med mervärdesskatt.

2. Gemenskapernas egna medel

88. Enligt artikel 2.1 i förordning nr 1553/89 fastställs underlaget för momsmedlen med utgångspunkt i de skattepliktiga transaktioner som avses i artikel 2 i direktivet. De belopp som varje medlemsstat skall betala som egna medel skall beräknas genom tillämpning av en enhetlig skattesats på det fastställda underlaget.

89. Eftersom de tjänster som avses i förevarande fall har utförts av skattskyldiga personer skulle vägtullen ha belagts med mervärdesskatt. Då detta inte har skett har motsvarande underlag för momsmedeln inte kunnat fastställas.

90. Av det anförda följer att bestämmelserna om inbetalning till gemenskapernas egna medel från mervärdesskatt har åsidosatts. Det saknar därvid betydelse om en omräkning av bidragen till gemenskapernas egna medel skulle leda till en obalans i gemenskaperna. Enligt de tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna är det enda väsentliga att de egna medlen först fastställs med hjälp av det korrekta underlaget och att (medlemsstatens) motsvarande fordringar på de skattskyldiga därefter fastställs. Medlemsstaterna är därför skyldiga att göra de beräkningar som behövs för att fastställa underlaget, att meddela kommissionen resultatet av beräkningarna och att inbetala motsvarande belopp till gemenskapsbudgeten.

91. Rätten till den dröjsmålsränta som krävts följer av artikel 11 i förordning nr 1552/89, där det föreskrivs att sådan ränta skall betalas när bidragen till gemenskapernas egna medel inbetalas för sent. Anledningen till förseningen saknar enligt domstolens rättspraxis därvid betydelse. [23]

23 — Dom av den 22 februari 1989 i mål 54/87, kommissionen mot Italien (REG 1989, s. 385), punkt 12.

3. Begränsning av domens rättsverkningar i tiden

92. Sedan det konstaterats att Förenade kungariket har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget uppkommer frågan om kommissionen också har rätt att för hela den berörda perioden göra gällande de anspråk på Förenade kungariket som den har till följd av detta åsidosättande.

93. Kännetecknande för ett fördragsbrottsförfarande är först och främst att den berörda medlemsstaten, om talan bifalls, är skyldig att vidta erforderliga åtgärder för att undanröja överträdelsen. Eftersom domen är en fastställelsedom kan domstolen däremot inte ålägga staten i fråga vare sig att upphöra med överträdelsen eller att upphäva eller ändra de åtgärder som har påtalats.

94. Domstolen är följaktligen inte behörig att i domen formellt ålägga Förenade kungariket att undanröja det rättsstridiga tillstånd som föreligger på grund av underlåtenheten att ta ut mervärdesskatt. Domstolen kan emellertid i fördragsbrottsförfarandet precisera vilken skyldighet Förenade kungariket har i fråga om ett sådant undanröjande.

95. Det bör därför undersökas vad skyldigheten att upphöra med överträdelsen konkret innebär för Förenade kungariket och vilken betydelse det har att förfarandet har dragit så långt ut på tiden.

96. Enligt artiklarna 155 (nu artikel 221 EG) och 169 i EG-fördraget är kommissionen skyldig att påtala varje fördragsbrott som den får kännedom om, vilket innebär att den principiellt också är skyldig att väcka talan. Kommissionen förfogar dock över ett visst utrymme för skönsmässig bedömning när det gäller tidpunkt och villkor för de olika skedena av det förfarande som avses i artikel 169. Även om kommissionen principiellt är skyldig att väcka talan bör den alltid bemöda sig om att på sedvanligt sätt först försöka förmå medlemsstaterna att återställa ett fördragsenligt tillstånd. Talan kan tidigast väckas när den frist som angetts i det motiverade yttrandet har löpt ut. Möjligheten att väcka talan vid domstolen är i princip dock inte begränsad till en viss tidsfrist.[24] Kommissionen har därför rätt att välja när den skall väcka talan efter det att den i det motiverade yttrandet satta fristen väl har löpt ut.[25] I extrema undantagsfall, när kommissionen väcker talan först efter en längre tidsperiod och under denna period inte heller har vidtagit någon annan åtgärd mot den berörda medlemsstaten, kan man dock inte helt utesluta möjligheten av att en

24 — Dom av den 14 december 1971 i mål 7/71, kommissionen mot Frankrike (REG 1971, s. 1003; svensk specialutgåva, volym 1, s. 615), punkterna 5 och 6.

25 — Dom av den 1 juni 1994 i mål C-317/92, Kommissionen mot Tyskland (REG 1994, s. I-2039), punkt 4, och av den 10 maj 1995 i mål C-422/92, kommissionen mot Tyskland (REG 1995 s. I-1097), punkt 18 med ytterligare hänvisningar.

invändning om *förlust* av talerätten skulle kunna leda till att talan avvisas.[26] Enligt domstolens rättspraxis godtas dock (i princip) inte en invändning om att talan av detta skäl inte kan tas upp till prövning.[27]

97. Någon *preskription* av gemenskapernas rätt till betalning kan inte heller komma i fråga i förevarande fall. För det första finns det inga gemenskapsrättsliga preskriptionsbestämmelser som skulle kunna vara tillämpliga, och för det andra är det inte heller möjligt att analogt tillämpa nationella bestämmelser om preskription av skatteskulder. För att fylla sin funktion måste en preskriptionsfrist vara fastställd i förväg. Preskription kan endast komma i fråga på grund av en invändning, och någon sådan har i förevarande fall inte gjorts. Eftersom frågan inte har förts på tal i målet behöver den inte behandlas här. För övrigt är det inte heller möjligt att inom ramen för ett fördragsbrottsförfarande direkt yrka inbetalning av egna medel.

98. Gemenskaperna kan dock ha förlorat sin rätt till inbetalning av egna medel genom att ha framställt sitt krav först *efter det att föreskriven frist har löpt ut.*

99. Av rättssäkerhetsskäl skulle det i förevarande fall kunna vara påkallat att tidsmässigt begränsa de verkningar som fastställandet av ett fördragsbrott får med avseende på rättelser av de årliga översikterna.[28] Domstolen har i praxis redan godtagit att principen om rättssäkerhet får åberopas när regler om preskription saknas.[29]

100. Fördraget innehåller visserligen ingen uttrycklig bestämmelse om att verkningarna av domar i ett fördragsbrottsförfarande kan tidsbegränsas. En sådan bestämmelse är emellertid inte heller nödvändig, eftersom domen i ett fördragsbrottsförfarande är en fastställelsedom, som i regel syftar till (ett framtida) undanröjande av ett fördragsstridigt tillstånd. Denna typ av mål rör inte verkningarna av ett enskilt beslut på samma sätt som till exempel ett mål avseende ogiltighetstalan, där domstolen enligt artikel 174.2 i EG-fördraget (nu artikel 231 EG) kan ange vilka verkningar av domen som skall betraktas som bestående. Ett fördragsbrottsförfarande avser som regel inte heller en sådan talan om skadestånd som omfattas av preskriptionsregeln i artikel 43 i stadgan för domstolen. Syftet med ett fördragsbrottsförfarande är tvärtom att principiellt fastställa innehållet i gemenskapsrättens bestämmelser. Det ligger i rättssäkerhetens intresse att domstolen i en tvist mellan kommissionen och en medlemsstat fastställer innehållet i dessa regler. Enbart den tid som förflyter från det att det administrativa förfarandet avslutats till dess att talan väcks minskar i princip inte detta intresse. Om intresset av en fastställelse skulle minska under denna

26 — Dom av den 16 maj 1991 i mål C-96/89, kommissionen mot Nederländerna (REG 1991, s. I-2461), punkterna 15 och 16.

27 — Ibidem, fotnoterna 22 och 23.

28 — Enligt artikel 7.1 i förordning nr 1553/89 skall medlemsstaterna före den 31 juli sända kommissionen en översikt som anger totalbeloppet av det enligt artikel 3 beräknade underlag för momsmedlen som avser det föregående kalenderåret.

29 — Dom av den 14 juli 1972 i mål 57/69, ACNA mot kommissionen (REG 1972, s. 933), punkterna 33—36.

period skulle detta möjligen kunna medföra att en talan ogillas, men inte påverka rätten att när som helst yrka fastställande av innehållet i gemenskapsrätten.

101. I förevarande fall innebär fastställandet av fördragsbrottet emellertid att gemenskaperna har ett krav på betalning från den berörda medlemsstaten. De ekonomiska konsekvenserna av detta kräver av hänsyn till principen om rättssäkerhet särskilda överväganden.

102. Mot en tidsbegränsning talar visserligen först och främst att domstolen i sin fasta rättspraxis har understrukit att "kravet på entydighet och förutsebarhet är särskilt strängt när det är fråga om bestämmelser som kan ha ekonomiska konsekvenser". [30] Beaktande av rättssäkerhetssynpunkter minskar entydigheten och förutsebarheten. Gentemot detta kan dock konstateras att kommissionens avsevärda dröjsmål med att väcka talan om fördragsbrott inte heller är förenligt med kravet på entydighet och förutsebarhet.

103. Enligt domstolens rättspraxis får en tvist mellan kommissionen och en medlemsstat om bidragen till gemenskapernas egna medel inte heller leda till att gemenskapens ekonomiska jämvikt rubbas. [31] I förevarande fall skulle en begränsning av den tid inom vilken rättelse får ske kunna leda till att några medlemsstater enligt gemenskapsrätten skulle tillföra gemenskapen medel medan andra slapp göra detta. I detta avseende kan dock konstateras att de medlemsstater som har tagit ut vederbörlig mervärdesskatt och inbetalat en del av denna inte har missgynnats. För dem återstår ändå den del av mervärdesskatten som överstiger den andel av skatten som de är skyldiga att inbetala.

104. Däremot är det av praktiska och även rättsliga skäl uteslutet att i efterhand ta ut mervärdesskatt på vägtull. Även enligt nationell rätt är i ett fall som det förevarande uppbörd av mervärdesskatt i efterhand utesluten med hänsyn till principen om skydd för berättigade förväntningar. Helt bortsett från detta skulle ett uttagande av mervärdesskatt på de ekonomiska transaktionerna i efterhand även ha olämpliga praktiska konsekvenser för handelsförbindelserna, eftersom de eventuellt skattskyldiga personer som då måste eftersökas normalt inte skulle vara desamma som de som skall betala den skatt som ingår i priset.

105. Endast de medlemsstater som redan, utan att dessförinnan ha tagit ut motsva-

30 — Dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), punkt 23 med vidare hänvisningar.

31 — Domen i mål C-96/89 (ovan fotnot 26), punkt 37.

rande mervärdesskatt, har gjort inbetalningar i efterhand till gemenskapernas egna medel skulle missgynnas. Sådana betalningar måste dock anses ha skett med förbehåll för att den årliga översikten skall rättas i motsvarande hänseende. Om sådan rättelse är utesluten kan de berörda medlemsstaterna i efterhand kräva återbetalning av de belopp som de har inbetalat.

106. Av bestämmelsen i artikel 9.2 i förordning nr 1553/89 om den dag då rättelse senast kan ske kan man utläsa att den tid under vilken medlemsstaterna riskerar att av okunnighet tvingas inbetala uttagen mervärdesskatt som inte tagits ut inte får överstiga fyra budgetår. Å andra sidan är medlemsstaterna principiellt inte längre skyddsvärda när de före fristens utgång har fått kännedom om att kommissionen har gjort en klar och tydlig anmärkning. Den berörda medlemsstaten bär själv ansvaret om den inte rättar sig efter en anmärkning av kommissionen och, till exempel, generellt underlåter att ta ut mervärdesskatt. Med kännedom om anmärkningen kan medlemsstaten principiellt bedöma vilka skyldigheter som följer av mervärdesskattedirektiven och handla i enlighet därmed.

107. Om medlemsstaterna på försvarbara grunder tvistar med kommissionen om huruvida vissa transaktioner skall beläggas med mervärdesskatt eller inte, kan den praktiska utformningen av rättelseförfarandet, särskilt så som detta i förevarande fall har tillämpats av kommissionen, få orimliga konsekvenser. Eftersom gemenskapen har utformats som en rättslig gemenskap, har medlemsstaterna principiellt rätt att kräva att en tvist om innehållet i mervärdesskattedirektiven inom rimlig tid tas upp vid och avgörs av domstolen.

108. Tilläggas kan att en medlemsstat inte själv kan bidra till att lösa problemen när, som i detta fall, det administrativa förfarandet i ett mål om fördragsbrott drar ut på tiden. Kommissionen är formellt inte skyldig att väcka talan, och medlemsstaten kan inte väcka talan mot ett motiverat yttrande. Sammantagna kan dessa två faktorer utgöra ett incitament att undvika ett fördragsbrottsförfarande. Ett sådant uppträdande från kommissionens sida skulle emellertid strida mot syftet med rättelseförfarandet.

109. I förhållandet mellan kommissionen och den berörda medlemsstaten är utgångspunkten att de berörda budgetåren är avslutade och att de årliga översikterna därför inte längre kan rättas.

110. Först och främst är det tveksamt till vilken tid kommissionens talan hänför sig. Kommissionens yrkande avser endast fastställande av fördragsbrottet utan att någon viss tid anges. Vid bedömningen av räckvidden av en ansökan måste det syfte som kan utläsas ur ansökan beaktas. Avgörande för vad kommissionen skall anses vilja

uppnå med sin talan skall med andra ord vara de skäl som har åberopats i ansökan.

111. Av kommissionens formella underrättelse av den 20 april 1988, som finns bland handlingarna i målet, framgår att kommissionens anmärkningar gäller tiden från och med år 1984 och fram till dess att den påtalade överträdelsen har upphört. Även den i målet väckta talan måste därför anses omfatta denna period. Även om kommissionen under den tid som förflöt mellan avslutandet av det administrativa förfarandet och till dess att talan väcktes inte vidtog några ytterligare åtgärder med avseende på efterföljande år kan man förutsätta att vad den ville uppnå var att överträdelsen skulle upphöra, med motsvarande verkan även för framtiden. Det skall därför undersökas i vilken utsträckning budgetåren från och med år 1984 har avslutats och de årliga översikterna alltså inte längre kan rättas.

112. Enligt artikel 9.2 första ledet i förordning nr 1553/89 kan en årlig översikt inte rättas efter den 31 juli det fjärde året (det vill säga 43 månader) efter det berörda budgetåret. Den årliga översikten för år 1984 kan följaktligen inte rättas efter den 31 juli 1988. Motsvarande beräkning gäller för efterföljande år. Kommissionen skulle sålunda inte längre kunna kräva inbetalning av några bidrag till gemenskapernas egna medel.

113. Det kan emellertid ifrågasättas hur man skall uppfatta den undantagsbestämmelse som finns i andra ledet i artikel 9.2. Där görs ett undantag från regeln att årliga översikter inte längre kan rättas genom formuleringen "såvida inte rättelserna avser punkter som tidigare har anmälts av kommissionen eller den berörda medlemsstaten". Vad gäller budgetåren 1984—1990 diskuterades de problem och olika rättsuppfattningar som ligger till grund för talan i detta mål också med Förenade kungariket.

114. Mycket talar för att bestämmelsen i artikel 9.2 andra ledet skall tolkas så att ett undantag från 43-månadersfristen endast är möjligt när de berörda parterna under hela mellantiden har bemödat sig om att lösa de uppkomna problemen. När det är fråga om ett längre omotiverat uppehåll i förfarandet skulle en tillämpning av denna bestämmelse emellertid vara meningslös och även strida mot bestämmelsens syfte. I förevarande fall hade berörda parter under åren 1990 till och med 1997 inte någon sådan dialog som skulle ha kunnat leda till en lösning av problemen. Kommissionen har vid den muntliga förhandlingen på fråga uppgett att den regelmässigt har gjort de berörda medlemsstaterna uppmärksamma på problemen avseende egna medel från mervärdesskatt och att den även fortlöpande har fört samtal med medlemsstaterna om uttagandet av mervärdesskatt. [32] Detta kan dock inte anses vara tillräckligt för att en uppgörelse i godo skulle kunna ha nåtts. På grund av parternas ståndpunkter var en sådan uppgörelse inte heller möjlig. Man bör också beakta

32 — Förenade kungariket och Republiken Grekland bestred vid den muntliga förhandlingen att några samtal med kommissionen ägt rum.

att en kompromisslösning inte heller skulle ha varit möjlig, eftersom rättsläget var sådant att det endast kunde bli fråga om "antingen — eller".

115. Även om syftet med ifrågavarande bestämmelse är att fristerna skall kunna förlängas i sådana fall då sakförhållandena är komplexa och problemen omfattande, är ett villkor för dess tillämpning också att berörda parter visar att de har bemödat sig om en lösning. I annat fall skulle kommissionen kunna kringgå den i artikel 9.2 första ledet angivna 43-månadersfristen enbart genom att regelmässigt anmärka på medlemsstaternas årliga översikter. Den skulle då ha möjlighet att pröva sakförhållandena under obegränsad tid och skjuta upp avslutandet av budgetåren på obestämd tid. Detta skulle emellertid varken vara önskvärt av ekonomiska skäl eller förenligt med principen om rättssäkerhet. Kommissionen skulle, utan att behöva berättiga sitt handlande, kunna kringgå bestämmelsen i artikel 9.2 första ledet om att den absolut sista dagen för att rätta en årlig översikt är den 31 juli det fjärde året efter det berörda budgetåret.

116. Eftersom bestämmelsen i artikel 9.2 i förordning nr 1553/89 inte är en preskriptionsregel saknar frågan om medlemsstaten har gjort invändning om preskription eller ej betydelse. Endast rättigheter kan preskriberas. I artikel 9.2 fastställs emellertid inte någon rättighet utan regleras endast den frist inom vilka en årlig översikt kan rättas.

117. Dessa överväganden ger stöd för antagandet att Förenade kungariket under den långa tid som förflöt från det att det administrativa förfarandet avslutades till dess att kommissionen väckte talan ingavs berättigade förväntningar på att kommissionen skulle iaktta fristen för ett rättelseförfarande.

118. Även om redan det administrativa förfarandet skulle anses ha avbrutit fristen kan detta avbrott inte utsträckas till att gälla utöver 43-månadersfristen. Eftersom det förflutit mer än fyra — mera exakt sju — år mellan dagen för den sista skrivelsen i det administrativa förfarandet och den dag då kommissionen väckte talan, kan en eventuell förlängning av fristen på grund av det administrativa förfarandet inte längre göras gällande.

119. På grund av principen om skydd för berättigade förväntningar och den allmänna regeln om att frister måste iakttas sammantagna med att rättelse inte kan ske efter utgången av 43-månadersfristen kan kommissionen därför kräva inbetalning av bidrag till gemenskapernas egna medel endast för de fyra budgetåren närmast före talans väckande. Eftersom kommissionens ansökan i detta fall kom in till domstolens kansli den 21 oktober 1997, har sålunda budgetåren från och med år 1994 ännu inte har avslutats och de årliga översikterna för dessa budgetår kan alltså fortfarande rättas. [33]

33 — Beträffande beräkningen se ovan punkt 111.

120. Eftersom rätten till inbetalning av bidrag till gemenskapernas egna medel som sådan inte omfattas av yrkandet i kommissionens ansökan, utan endast indirekt följer av fördragsbrottet, kan talan i övrigt, trots att vissa frister inom vilka betalning får krävas delvis har löpt ut, — vilket indirekt innebär att Förenade kungariket delvis har vunnit bifall till sin talan — inte ogillas. Motsvarande resonemang skall tillämpas i fråga om rättegångskostnaderna.

VI — Rättegångskostnader

121. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om det yrkas. Kommissionen har yrkat att Förenade kungariket skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Den omständigheten att gemenskapernas rätt att kräva inbetalning av egna medel delvis har gått förlorad på grund av att fristen löpt ut påverkar inte fördelningen av rättegångskostnaderna, eftersom denna rätt endast är en följdverkan av det fastställda fördragsbrottet och inte kan fastställas inom ramen för förevarande talan. Denna avser endast frågan om fastställandet av fördragsbrottet. Eftersom Förenade kungariket i detta hänseende i huvudsak har tappat målet, skall Förenade kungariket förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

VII — Förslag till avgörande

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

1) fastställa att Förenade kungariket har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget, genom att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2 och 4 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv av den 17 maj 1977 underlåta att belägga de vägtullar som tas ut som vederlag för användningen av tullbelagda vägar och broar i Förenade kungariket med mervärdesskatt, och genom att inte ställa det belopp av gemenskapernas egna medel som följer av denna överträdelse,

jämte ränta, till kommissionens förfogande, varvid kommissionen inte har rätt att i efterhand kräva in bidrag till gemenskapernas egna medel jämte dröjsmålsränta för längre tid än från och med budgetåret 1994,

2) förplikta Förenade kungariket att ersätta rättegångskostnaderna.