DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 18 januari 2001 *

I mål C-83/99,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av M. Díaz-Llanos La Roche och C. Gómez de la Cruz, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Konungariket Spanien, företrätt av S. Ortiz Vaamonde, abogado del Estado, i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 12 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-

* Rättegångsspråk: spanska.

skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 (EGT L 338, s. 89), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som består i att delar av ett vägnät tillhandahålls användarna därav,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. La Pergola (referent) samt domarna M. Wathelet, D.A.O. Edward, P. Jann och L. Sevón,

generaladvokat: S. Alber,
justitiesekreterare: R. Grass,

med hänsyn till referentens rapport,

och efter att den 28 september 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 8 mars 1999, i enlighet med artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 12 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996 (EGT L 338, s. 89) (nedan kallat sjätte direktivet), genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som består i att delar av ett vägnät tillhandahålls användarna därav.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsbestämmelser

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

3 I artikel 12.3 a i sjätte direktivet föreskrivs följande:

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

...

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

4 I bilaga H till sjätte direktivet, som har rubriken "Förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas", anges, i den femte kategorin, "Transport av passagerare och medfört bagage".

Nationella bestämmelser

5 I kungligt dekret 14/1997 av den 29 augusti 1997, och i lag 9/1998 av den 21 april 1998 om ändring av lag 37/1992 av den 28 december 1992 rörande mervärdesskatt, föreskrivs att en reducerad mervärdesskattesats om sju procent skall tillämpas på motorvägstullar, vilka tullar dessförinnan hade uttagits med den normala skattesatsen om 16 procent.

Det administrativa förfarandet

6 Kommissionen meddelade genom en skrivelse av den 22 december 1997 den spanska regeringen att den ansåg att Konungariket Spanien åsidosatte artikel 12 i sjätte direktivet genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som består i att delar av ett vägnät tillhandahålls användarna därav. Kommissionen anmodade genom en formell underrättelse enligt artikel 169 i fördraget den spanska regeringen att inom två månader yttra sig i denna fråga.

7 Den spanska regeringen gjorde i sitt svar av den 24 april 1998 gällande att tillhandahållandet av motorvägar mot vederlag av en vägtull skattemässigt behandlas väldigt olika i medlemsstaterna. Vissa av medlemsstaterna har inte belagt denna verksamhet med mervärdesskatt, och de spanska myndigheterna hade beslutat att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats om sju procent på denna verksamhet i syfte att kompensera för de störningar som följer av detta förhållande. Den spanska regeringen underströk även att tillämpningen av en reducerad skattesats var förenlig med bestämmelserna i femte kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.

8 Kommissionen ansåg inte att de förklaringar som de spanska myndigheterna lämnat var tillfredsställande och sände därför genom en skrivelse av den 10 augusti 1998 ett motiverat yttrande till Konungariket Spanien, i vilket den upprepade den kritik som den lämnat i den formella underrättelsen. Kommissionen anmodade nämnda medlemsstat att inom två månader rätta sig efter det motiverade yttrandet.

9 I sitt svar av den 21 oktober 1998 bestred de spanska myndigheterna att det förelåg ett fördragsbrott och anförde samma skäl därför som Konungariket Spanien tidigare hade uppgett.

10 Efter att ha konstaterat att Konungariket Spanien inte hade rättat sig efter det motiverade yttrandet beslutade kommissionen att väcka förevarande talan.

Prövning i sak

11 Det kan inledningsvis konstateras att domstolen har funnit dels att tillhandahållandet av delar av ett vägnät mot betalning av en vägtull utgör ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, dels att artikel 4.5 i sjätte direktivet, enligt vilken verksamhet som offentligrättsliga organ utför i egenskap av offentliga myndigheter inte omfattas av mervärdesskatteplikt, inte är tillämplig på verksamhet som utförs av privaträttsliga företag (se domar av den 12 september 2000 i mål C-276/97, kommissionen mot Frankrike, REG 2000, s. I-6251, punkterna 36 och 46, i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkterna 34 och 44, i mål C-359/97, kommissionen mot Förenade kungariket, REG 2000, s. I-6355, punkterna 46 och 56, i mål C-408/97, kommissionen mot Nederländerna, REG 2000, s. I-6417, punkterna 30 och 40, och i mål C-260/98, kommissionen mot Grekland, REG 2000, s. I-6537, punkterna 31 och 40).

12 Det är ostridigt att den verksamhet som består i att delar av vägnätet tillhandahålls användare mot betalning av en vägtull i Spanien inte utövas av offentligrättsliga organ, utan av privaträttsliga företag.

13 Av vad som anförts ovan framgår — vilket för övrigt inte har bestritts av Konungariket Spanien — att den berörda verksamheten avser tjänster som är mervärdesskattepliktiga och som i Spanien utövas av ekonomiska aktörer som är mervärdesskatteskyldiga för verksamheten.

14 Förevarande talan avser således enbart frågan huruvida Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet, genom att

tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på dessa tjänster i stället för den normala skattesatsen.

15 Kommissionen har till stöd för sin talan gjort gällande att den möjlighet att tillämpa reducerade skattesatser som föreligger enligt sjätte direktivet med hänsyn till dess undantagskaraktär endast kan tillämpas restriktivt på de kategorier av varor och tjänster som anges i bilaga H. I förevarande fall skulle det strida mot direktivet att jämställa tillhandahållandet av en motorväg med en tjänst som avser transport av passagerare och medfört bagage.

16 Den spanska regeringen anser däremot att privata företags tillhandahållande av delar av ett vägnät kan jämställas med transport av passagerare och medfört bagage och således beläggas med en reducerad mervärdesskattesats. Enligt nämnda regering är denna tolkning av sjätte direktivet motiverad med hänsyn till nödvändigheten att kompensera för de konkurrensstörningar som de bolag som driver motorvägsverksamhet i Spanien drabbas av till följd av att andra medlemsstater inte belägger motorvägstullar med mervärdesskatt.

17 Domstolen konstaterar i detta hänseende att eftersom det i sjätte direktivet inte ges någon definition av vad som menas med "[t]ransport av passagerare och medfört bagage", som är en verksamhet som tillhör femte kategorin i bilaga H, skall nämnda begrepp tolkas mot bakgrund av det sammanhang som den ingår i inom ramen för det sjätte direktivet, och inte med hänsyn till sådana överväganden som den spanska regeringen har åberopat, nämligen att direktivet tillämpas på olika sätt i medlemsstaterna.

18 Det framgår av artikel 12.3 a i sjätte direktivet att medlemsstaterna, med avvikelse från principen om att den normala skattesatsen skall tillämpas, har möjlighet att tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Enligt samma bestämmelse får de reducerade mervärdesskattesatserna endast avse tillhandahållande av sådana varor och tjänster som anges i bilaga H.

19 Det framgår av fast rättspraxis att bestämmelser som utgör undantag från en princip skall tolkas restriktivt (se bland annat dom av den 12 december 1995 i mål C-399/93, Oude Luttikhuis m.fl., REG 1995, s. I-4515, punkt 23, och av den 12 februari 1998 i mål C-92/96, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-505, punkt 31, och av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkt 12).

20 Av vad som anförts ovan framgår att begreppet "[t]ransport av passagerare och medfört bagage" skall tolkas i enlighet med dessa termers vanliga betydelse.

21 Tillhandahållandet av delar av ett vägnät till användarna mot vederlag i form av en vägtull utgör emellertid inte ett tillhandahållande av ett transportmedel utan består i att möjliggöra för de användare som förfogar över ett fordon att på bästa sätt färdas en viss sträcka. Denna verksamhet kan följaktligen inte jämställas med en verksamhet som avser transport av passagerare och medfört bagage i den mening som avses i femte kategorin i bilaga H till sjätte direktivet.

22 Den spanska regeringen har, för att rättfärdiga sitt åsidosättande av skyldigheterna enligt sjätte direktivet, gjort gällande att, eftersom de förfaranden som kommissionen inlett mot de medlemsstater som inte belägger tillhandahållandet av delar av vägnät med mervärdesskatt har pågått under lång tid, Konungariket Spanien har bibringats berättigade förväntningar på att sjätte direktivet inte skulle medföra en ovillkorlig skyldighet att tillämpa den normala mervärdesskattesatsen på denna verksamhet.

23 Domstolen erinrar i detta hänseende om att förfarandet rörande fördragsbrott gör det möjligt att fastställa det exakta innehållet i medlemsstaternas skyldigheter

i fall där det förekommer olika tolkningar (dom av den 14 december 1971 i mål 7/71, kommissionen mot Frankrike, REG 1971, s. 1003, punkt 49; svensk specialutgåva, volym 1, s. 615) och grundas på ett objektivt konstaterande av att en medlemsstat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt fördraget eller enligt en sekundärrättsakt (se bland annat dom av den 1 oktober 1998 i mål C-71/97, kommissionen mot Spanien, REG 1998, s. I-5991, punkt 14).

24 Domstolen konstaterar vidare att principen om skydd för berättigade förväntningar, som är en naturlig följd av rättssäkerhetsprincipen, i allmänhet åberopas av enskilda personer (ekonomiska aktörer), hos vilka offentliga myndigheter har skapat berättigade förväntningar, men kan inte åberopas av en regering för att undgå följderna av ett domstolsavgörande genom vilket en gemenskapsrättsakt har förklarats vara ogiltig (dom av den 19 september 2000 i mål C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 67).

25 Med hänsyn till vad som anförts ovan skall det understrykas att principen om skydd för berättigade förväntningar inte med framgång kan åberopas av en medlemsstat i ett fall sådant som detta, för att hindra en objektiv fastställelse av att denna stat inte har iakttagit sina skyldigheter enligt fördraget eller enligt en sekundärrättsakt. Att tillåta något sådant skulle vara oförenligt med syftet med det förfarande som föreskrivs i artikel 169 i fördraget (se i detta hänseende dom av den 11 juni 1985 i mål 288/83, kommissionen mot Irland, REG 1985, s. 1761, punkt 22, och av den 24 september 1998 i mål C-35/97, kommissionen mot Frankrike, REG 1998, s. I-5325, punkt 45).

26 Konungariket Spaniens åberopande av principen om skydd för berättigade förväntningar kan således under inga omständigheter utgöra hinder för att fastställa det fördragsbrott som denna medlemsstat gjort sig skyldig till i detta fall.

27 Domstolen konstaterar mot bakgrund härav att Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a i sjätte direktivet genom att

tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som består i att delar av ett vägnät tillhandahålls användarna härav mot vederlag i form av en vägtull.

Rättegångskostnader

28 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Konungariket Spanien skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom denna stat har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

följande dom:

1) **Konungariket Spanien har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 12.3 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt**

system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 96/95/EG av den 20 december 1996, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på tjänster som består i att delar av ett vägnät tillhandahålls användarna härav mot vederlag i form av en vägtull.

2) Konungariket Spanien skall ersätta rättegångskostnaderna.

La Pergola Wathelet Edward

Jann Sevón

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 18 januari 2001.

R. Grass

Justitiesekreterare

A. La Pergola

Ordförande på femte avdelningen