

61997J0358

Domstolens dom den 12 september 2000. - Europeiska kommissionen mot Irland. - Fördragsbrott - Artikel 4.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet - Tillhandahållande av vägar mot betalning av vägtull - Befrielse från mervärdesskatteplikt - Förordningarna (EEG, Euratom) nr 1552/89 och 1553/89 - Gemenskapernas egna medel som härrör från mervärdesskatt. - Mål C-358/97.

Rättsfallssamling 2000 s. I-06301

Sammanfattning

Parter

Domskäl

Beslut om rättegångskostnader

Domslut

Nyckelord

1 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Tillhandahållande av tjänster mot vederlag - Begrepp - Tillhandahållande av vägnät mot betalning av vägtull - Omfattas

(Rådets direktiv 77/388, artikel 2.1)

2 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Skattskyldiga - Offentligrättsliga organ - Undantag från beskattning för verksamhet som offentligrättsligt organ bedriver i egenskap av myndighet - Begrepp

(Rådets direktiv 77/388, artikel 4.5)

3 Bestämmelser om skatter och avgifter - Harmonisering av lagstiftning - Omsättningsskatt - Gemensamt system för mervärdesskatt - Undantag enligt sjätte direktivet - Undantag för uthyrning av fast egendom - Begrepp - Tillhandahållande av vägnät mot betalning av vägtull - Omfattas inte

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 B b)

4 Europeiska gemenskapernas egna medel - Medel som härrör från mervärdesskatt - Ordning för uppbörd - Rättelse i den årliga översikten - Frist för rättelse - Kommissionens inledande av ett förfarande om fördragsbrott i syfte att erhålla betalning av dessa medel i efterhand - Analog tillämpning - Motiverat med hänsyn till rättssäkerheten

Sammanfattning

1 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 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Användningen av vägnätsdelen villkoras nämligen av betalningen av en vägtull, vars belopp bland annat är betingat av typen av fordon som används och den vägsträcka som tillryggaläggs. Det finns således ett direkt och nödvändigt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det penningvederlag som erhålls.

(se punkterna 33 och 34)

2 För att offentligrättsliga organ inte skall anses såsom skattskyldiga för mervärdesskatt när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter enligt artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall två villkor vara uppfyllda samtidigt, nämligen att verksamheten skall bedrivas av ett offentligt organ och att detta organ skall bedriva verksamheten i egenskap av myndighet. Vad gäller det sistnämnda villkoret är verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av myndigheter sådana verksamheter som dessa organ utför inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem, dock med undantag för verksamheter som de bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata företag.

(se punkterna 37 och 38)

3 Begreppet uthyrning av fast egendom skall tolkas restriktivt, förutom i de särskilda fall som uttryckligen anges i artikel 13 B b i sjätte direktivet om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Begreppet utgör nämligen ett undantag från det allmänna system för mervärdesskatt som inrättats genom detta direktiv. Avtal, såsom avtal om tillhandahållande av ett vägnät mot betalning av vägtull, som kännetecknas av att varaktigheten av användningen av den fasta egendomen - vilken utgör en väsentlig del av ett hyresavtal - inte skall beaktas enligt parternas överenskommelse, omfattas följaktligen inte av detta begrepp.

(se punkterna 55 och 56)

4 Trots att någon preskriptionstid för uppbörd av mervärdesskatt varken föreskrivs i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter eller i bestämmelserna om gemenskapernas egna medel, kan det grundläggande kravet på rättssäkerhet ändå utgöra hinder för kommissionen att inom ramen för ett förfarande om fördragsbrott, som syftar till att erhålla bidrag till gemenskapernas egna medel i efterhand, uppskjuta beslutet att inleda domstolsfasen av detta förfarande på obestämd tid. Även om artikel 9.2 i förordning nr 1553/89 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdesskatt visserligen inte avser den situation i vilken ett förfarande om fördragsbrott enligt artikel 169 i fördraget (nu artikel 226 EG) har inletts, ger denna bestämmelse icke desto mindre uttryck för att ett krav på rättssäkerhet föreligger inom budgetområdet, eftersom bestämmelsen i fråga föreskriver att ingen rättelse i den årliga översikten får ske efter det att fyra budgetår har förflutit. Det skall medges att samma överväganden rörande rättssäkerheten motiverar en analog tillämpning av den regel som finns i nämnda bestämmelse i sådana fall där kommissionen beslutar att inleda ett förfarande om fördragsbrott i syfte att i efterhand erhålla betalning av egna medel som härrör från mervärdesskatt.

(se punkterna 71, 72, 75 och 76)

Parter

I mål C-358/97,

Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av H. Michard och B. Doherty, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud, delgivningsadress: rättstjänsten, C. Gómez de la Cruz, Centre Wagner, Kirchberg, Luxemburg,

sökande,

mot

Irland, företrädd av M.A. Buckley, Chief State Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av D. Sherlock, Deputy Revenue Solicitor, T. McCann, SC, och D. Moloney, BL, delgivningsadress: Irlands ambassad, 28, route d'Arlon, Luxemburg,

svarande,

angående en talan om fastställelse av att Irland har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2, 4.1, 4.2 och 4.5 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) underlåta att belägga de vägtullar som tas ut som vederlag för användningen av tullbelagda vägar och broar i Irland med mervärdesskatt, och genom att inte ställa det belopp av gemenskapernas egna medel jämte dröjsmålsränta som följer av denna överträdelse till kommissionens förfogande,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena J.C. Moitinho de Almeida (referent), L. Sevón och R. Schintgen samt domarna P.J.G. Kapteyn, C. Gulmann, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, V. Skouris och F. Macken,

generaladvokat: S. Alber,

justitiesekreterare: avdelningsdirektörerna D. Louterman-Hubeau och H.A. Rühl,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att parterna har yttrat sig vid den muntliga förhandlingen den 23 november 1999, vid vilken kommissionen var företrädd av H. Michard och B. Doherty och Irland av T. McCann och P. Hunt, BL,

och efter att den 27 januari 2000 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

Domskäl

1 Europeiska gemenskapernas kommission har genom ansökan, som inkom till domstolens kansli den 21 oktober 1997, i enlighet med artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG) väckt talan om fastställelse av att Irland har åsidosatt sina skyldigheter enligt EG-fördraget genom att i strid med bestämmelserna i artiklarna 2, 4.1, 4.2 och 4.5 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, nedan kallat sjätte direktivet) underlåta att belägga de vägtullar som tas ut som vederlag för användningen av tullbelagda vägar och broar i Irland med mervärdesskatt och genom att inte ställa det belopp av gemenskapernas egna medel jämte dröjsmålsränta som följer av denna överträdelse till kommissionens förfogande.

Tillämpliga bestämmelser

2 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,

2. införsel av varor."

3 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 avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar.

När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrenssnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som icke skattskyldiga personer.

Dessa organ skall i vart fall betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D, såvida de inte genomförs i försumbart liten skala.

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

4 Det är ostridigt att den verksamhet som består av att en del av ett vägnät tillhandahålls mot betalning av en vägtull inte utgör någon sådan transaktion som anges i bilaga D till sjätte direktivet.

5 Artikel 13 B i sjätte direktivet har följande lydelse:

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

...

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

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som camping-platser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.

..."

6 Följande föreskrivs i artikel 1 i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdes[s]katt (EGT L 155, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 2, s. 107), vilken med verkan från och med den 1 januari 1989 har ersatt rådets förordning (EEG, Euratom, EKSG) nr 2892/77 av den 19

december 1977 om genomförande, i fråga om egna medel som härrör från mervärdeskatt, av beslutet av den 21 april 1970 om att ersätta medlemsstaternas finansiella bidrag med gemenskapernas egna medel (EGT L 336, s. 8), senast ändrad genom rådets förordning (EKG, EEG, Euratom) nr 3735/85 av den 20 december 1985 (EGT L 356, s. 1):

"Momsmedlen skall beräknas genom att den enligt beslut 88/376/EEG, Euratom fastställda enhetliga skattesatsen tillämpas på det enligt denna förordning fastställda underlaget."

7 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 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärde[s]skatt: enhetligt beräkningsunderlag, senast ändrat genom beslut 84/386/EEG; därvid skall de transaktioner som är skattefria enligt artikel 13-16 i det nämnda direktivet undantas."

8 Följande föreskrivs i artikel 9.1 i rådets förordning (EEG, Euratom) nr 1552/89 av den 29 maj 1989 om genomförande av beslut 88/376/EEG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel (EGT L 155, s. 1; svensk specialutgåva, område 1, volym 4, s. 41), som blev tillämplig från och med den 1 januari 1989 och genom vilken rådets förordning (EEG, Euratom, EKG) nr 2891/77 av den 19 december 1977 om genomförande av beslutet av den 21 april 1970 om att ersätta medlemsstaternas finansiella bidrag med gemenskapernas egna medel (EGT L 336, s. 1), senast ändrad genom rådets förordning (EKG, EEG, Euratom) nr 1990/88 av den 30 juni 1988 (EGT L 176, s. 1), upphävdes:

"I enlighet med förfarandet i artikel 10 skall varje medlemsstat kreditera egna medel på det konto som för detta syfte i kommissionens namn öppnats i medlemsstatens finansförvaltning eller hos ett organ utsett av medlemsstaten."

9 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 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."

Det administrativa förfarandet

Förfarandet rörande sjätte direktivet

10 Kommissionen sände den 3 mars 1987 en skrivelse till de irländska myndigheterna för att ta upp problemet med mervärdesskatt på vägtullar. De irländska myndigheterna svarade genom en skrivelse av den 14 december 1987.

11 Kommissionen meddelade genom en skrivelse av den 20 april 1988 den irländska regeringen att den ansåg att befrielsen från mervärdesskatteplikt för de vägtullar som togs ut för användningen av East Link-bron i Dublin stod i strid mot artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet. Kommissionen gav genom en formell underrättelse enligt artikel 169 i fördraget den irländska regeringen tillfälle att inom två månader yttra sig över denna fråga.

12 De irländska myndigheterna svarade den 17 oktober 1988 att vägtullarna i fråga utgjorde uthyrning av fast egendom och därmed var undantagna från mervärdesskatteplikt i enlighet med artikel 13 i sjätte direktivet.

13 Kommissionen ansåg inte att de förklaringar som lämnats av de irländska myndigheterna var tillfredsställande och sände därför genom en skrivelse av den 19 oktober 1989 ett motiverat yttrande till den irländska regeringen, i vilket den bland annat anförde att Irland inte iakttog de skyldigheter som följer av sjätte direktivet. Kommissionen anmodade följaktligen denna medlemsstat att inom två månader vidta de åtgärder som var nödvändiga för att följa nämnda skyldigheter.

14 De irländska myndigheterna vidhöll i en skrivelse av den 12 oktober 1990 sin inställning och åberopade dessutom artikel 4.5 i sjätte direktivet till stöd för sitt försvar.

Förfarandet rörande systemet för gemenskapernas egna medel

15 Kommissionen fäste i en skrivelse av den 27 november 1987 de irländska myndigheternas uppmärksamhet på det förhållandet att den mervärdesskatt som skall tas ut på vägtullarna för East Link-bron borde tas med i beräkningen av det belopp som skall överföras till gemenskapsbudgeten i enlighet med systemet för gemenskapernas egna medel.

16 De irländska myndigheterna angav i sitt svar av den 22 april 1988 att de inte var skyldiga att bidra till gemenskapernas egna medel härrörande från mervärdesskatt (nedan kallade egna medel från mervärdesskatt) på grundval av vägtullarna från East Link-bron, eftersom denna verksamhet enligt deras uppfattning inte var mervärdesskattepliktig.

17 Kommissionen sände den 31 januari 1989 en formell underrättelse till den irländska regeringen och anförde att denna inte hade följt bestämmelserna om gemenskapernas egna medel. Kommissionen anmodade bland annat de irländska myndigheterna att utföra de beräkningar som var nödvändiga för att kunna fastställa beloppet av de egna medel från mervärdesskatt som de inte hade inbetalat för budgetåren 1984-1986 och att överföra dessa belopp jämte dröjsmålsränta från och med den 31 mars 1988 till kommissionen. Kommissionen begärde även att nödvändiga beräkningar skulle utföras avseende åren efter år 1986 för att fastställa beloppet av det bidrag till gemenskapernas egna medel som Irland var skyldigt för varje år, och att dessa belopp skulle ställas till kommissionens förfogande senast den första arbetsdagen i augusti månad följande år, i förekommande fall jämte dröjsmålsränta.

18 De irländska myndigheterna besvarade denna formella underrättelse genom en skrivelse av den 4 oktober 1989.

19 Kommissionen ansåg inte att den irländska regeringens svar var tillfredsställande och anmärkte i det motiverade yttrandet av den 19 oktober 1989, som nämnts under punkt 13 i denna dom, även på att Irland inte hade följt gemenskapsbestämmelserna om gemenskapernas egna medel.

20 Den irländska regeringen besvarade det motiverade yttrandet såvitt gällde gemenskapernas egna medel i en skrivelse av den 23 maj 1990.

21 Kommissionen ansåg inte att den irländska regeringens svar på det motiverade yttrandet var tillfredsställande och väckte därför förevarande talan såväl avseende den påstådda överträdelsen av bestämmelserna i sjätte direktivet som följderna av denna överträdelse på inbetalningen till gemenskapernas egna medel.

I sak

22 Kommissionen har genom sin talan kritiserat Irland för att landet dels inte har följt bestämmelserna i sjätte direktivet genom att underlåta att belägga de vägtullar som tas ut som vederlag för användningen av tullbelagda vägar och broar, dels har åsidosatt bestämmelserna om systemet för gemenskapernas egna medel genom att inte till gemenskapsbudgeten överföra de egna medel från mervärdesskatt som är hänförliga till de belopp som borde ha tagits ut som

mervärdesskatt på nämnda vägtullar.

Den första anmärkningen

23 Enligt kommissionen utgör tillhandahållandet av en del av ett vägnät mot betalning av en vägtull som tas ut av användaren en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet. Denna verksamhet måste anses som ett tillhandahållande av tjänster av en skattskyldig genom utnyttjande av en tillgång i syfte att fortlöpande vinna intäkter i den mening som avses i artikel 4.1 och 4.2 i sjätte direktivet.

24 Det förhållandet att denna verksamhet, såsom i Irland, utövas av privata företag enligt ett särskilt system innebär enligt kommissionen inte att transaktionerna i fråga kan undantas från sjätte direktivets tillämpningsområde.

25 I detta hänseende har kommissionen understrukit att offentligrättsliga organ i enlighet med artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet endast undantas från skattskyldighet vad gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter. Så är emellertid inte fallet vad gäller den omtvistade verksamheten, som inte omfattas av något sådant ansvar som är typiskt för offentlig myndighetsutövning, vilken inte i något fall kan delegeras till privata organ. Regeln om befrielse från skatteplikt för offentligrättsliga organ måste emellertid tolkas restriktivt.

26 Undantaget i den bestämmelse som nämnts i föregående punkt kan dessutom i vart fall endast åberopas i sådana fall där den omtvistade verksamheten utövas av ett offentligrättsligt organ.

27 Domstolen konstaterar inledningsvis att mervärdesskatten givits ett mycket stort tillämpningsområde genom sjätte direktivet, då leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium - vid sidan av import av materiella tillgångar - räknas upp i direktivets artikel 2, som rör skattepliktiga transaktioner, och eftersom skattskyldig person i artikel 4.1 definieras som varje person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat (dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna, REG 1987, s. 1471, punkt 6).

28 Begreppet ekonomisk verksamhet definieras i artikel 4.2 i sjätte direktivet så att det omfattar alla verksamheter som bedrivs av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster. Bland annat anses en transaktion som består av att materiella eller immateriella tillgångar utnyttjas i syfte att fortlöpande vinna intäkter som ekonomisk verksamhet.

29 En analys av dessa definitioner visar hur omfattande det tillämpningsområde som täcks av begreppet ekonomisk verksamhet är och att begreppet har en objektiv karaktär, eftersom verksamheten bedöms i sig, oberoende av syfte och resultat (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 8).

30 Med hänsyn till omfattningen av det tillämpningsområde som definierats genom begreppet ekonomisk verksamhet, konstaterar domstolen att de ekonomiska aktörerna i Irland, genom att mot vederlag tillhandahålla en del av ett vägnät till användarna, utövar en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i sjätte direktivet.

31 Den omständigheten att den verksamhet som avses i föregående punkt består av genomförandet av uppgifter som delegerats och reglerats genom lag och med hänsyn till allmänintresset saknar relevans med hänsyn till den objektiva karaktär som begreppet ekonomisk verksamhet har. I artikel 6 i sjätte direktivet föreskrivs nämligen uttryckligen att vissa verksamheter som utövas enligt lag är skattepliktiga enligt mervärdesskattesystemet (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Nederländerna, punkt 10).

32 Det kan dessutom konstateras att det följer av domstolens rättspraxis (se bland annat dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkt 12, och dom av den 16 oktober 1997 i mål C-258/95, Fillibeck, REG 1997, s. I-5577, punkt 12) att begreppet tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag, i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet, förutsätter att det finns en direkt koppling mellan den tjänst som tillhandahålls och det motvärde som erhålls.

33 Tillhandahållandet av en del av ett vägnät mot betalning av vägtull uppfyller, såsom kommissionen med rätta har anfört, denna definition. Användningen av vägnätsdelen villkoras nämligen av betalningen av en vägtull, vars belopp bland annat är betingat av typen av fordon som används och den vägsträcka som tillryggäläggs. Det finns således ett direkt och nödvändigt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det penningvederlag som erhålls.

34 Under sådana förhållanden utgör tillhandahållandet av en del av ett vägnät mot betalning av en vägtull ett tillhandahållande av tjänster mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i sjätte direktivet.

35 Det skall därför prövas om det undantag som föreskrivs i artikel 4.5 i sjätte direktivet kan tillämpas på de ekonomiska aktörerna vad gäller verksamheten att tillhandahålla en del av ett vägnät mot erläggande av en vägtull, såsom den irländska regeringen har hävdad.

36 I denna bestämmelses första stycke föreskrivs att offentligrättsliga organ inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter.

37 En analys av denna bestämmelse mot bakgrund av direktivets syften visar, såsom domstolen har erinrat om vid flera tillfällen, att två villkor måste uppfyllas samtidigt för att regeln om skattebefrielse skall bli tillämplig, det vill säga att verksamheten skall bedrivas av ett offentligt organ och att detta organ skall bedriva verksamheten i egenskap av myndighet (se bland annat dom av den 25 juli 1991 i mål C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, REG 1991, s. I-4247, punkt 18; svensk specialutgåva, volym 11, s. 385).

38 Vad gäller det sistnämnda villkoret framgår det av domstolens fasta rättspraxis (dom av den 17 oktober 1989 i de förenade målen 231/87 och 129/88, Ufficio distrettuale delle imposte dirette di Fiorenzuola d'Arda m.fl., REG 1989, s. 3233, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 10, s. 201, dom av den 15 maj 1990 i mål C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., REG 1990, s. I-1869, punkt 8, och av den 6 februari 1997 i mål C-247/95, Marktgemeinde Welden, REG 1997, s. I-779, punkt 17) att verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver i egenskap av myndigheter i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet är sådana verksamheter som dessa organ utför inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem, dock med undantag för verksamheter som de bedriver under samma rättsliga förutsättningar som privata företag.

39 Kommissionens påstående - som redovisats i punkt 25 i denna dom - att ett organ endast handlar "i egenskap av myndighet" vad gäller de verksamheter som omfattas av begreppet myndighet i strikt bemärkelse, vilket enligt kommissionen inte är fallet med tillhandahållandet av en del av ett vägnät mot erläggande av en vägtull, skall mot bakgrund av denna rättspraxis avfärdas.

40 Kommissionen, vars rättsliga bedömning således inte delas av domstolen, har i förevarande fall inte visat eller ens försökt visa att de ekonomiska aktörerna i fråga agerat under samma förutsättningar som privata företag i den mening som avses i domstolens rättspraxis. Irland har däremot gjort ansträngningar för att visa att verksamheten i fråga bedrevs av dessa aktörer inom ramen för en särskild rättslig reglering som gällde för dem i den mening som avses i samma rättspraxis.

41 Följaktligen kan det konstateras att kommissionen inte har lämnat sådana uppgifter till domstolen som gör det möjligt för denna att fastställa att den påstådda överträdelsen är för handen vad gäller villkoret att en verksamhet skall bedrivas i egenskap av offentlig myndighet.

42 Regeln om undantag från skatteplikt i artikel 4.5 i sjätte direktivet förutsätter emellertid - såsom även har erinrats i punkt 37 i denna dom - förutom att den aktuella verksamheten skall utövas i egenskap av myndighet, även att verksamheten utövas av ett offentligrättsligt organ.

43 Domstolen har i detta hänseende funnit att en verksamhet som en enskild bedriver inte är befriad från mervärdesskatteplikt redan på grund av den omständigheten att verksamheten består av utförande av handlingar som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighetsområde (domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Nederländerna, punkt 21, och Ayuntamiento de Sevilla, punkt 19). Domstolen har på grund härav i punkt 20 i den ovannämnda domen i målet Ayuntamiento de Sevilla konstaterat att undantaget i artikel 4.5 i sjätte direktivet inte är tillämpligt när en kommun delegerar uppbörden av skatt till en oberoende utomstående. Domstolen har på samma sätt i punkt 22 i den ovannämnda domen i målet kommissionen mot Nederländerna funnit att även om man anser att notarier och utsokningsmän i Nederländerna med stöd av en offentlig delegation utövar en verksamhet som omfattas av myndigheternas exklusiva behörighet, kan de inte dra nytta av undantaget i artikel 4.5 i sjätte direktivet, eftersom de inte utövar denna verksamhet i egenskap av ett offentligrättsligt organ - med hänsyn till att de inte ingår i organisationen för den offentliga förvaltningen - utan i stället utövar den såsom en oberoende ekonomisk verksamhet inom ramen för ett fritt yrke.

44 I föreliggande fall är det emellertid ostridigt att den verksamhet som består av att en del av ett vägnät tillhandahålls användare mot betalning av en vägtull i Irland utövas av privaträttsliga företag. Undantaget i artikel 4.5 i sjätte direktivet kan följaktligen inte tillämpas.

45 Den irländska regeringen anser att tillhandahållandet av vägnätsdelen mot vederlag av en vägtull i vart fall ändå utgör en "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, vilket innebär att tjänsten i enlighet med nämnda bestämmelse är befriad från mervärdesskatteplikt.

46 Enligt den irländska regeringen bör man fråga sig vad som i första hand erhålls som vederlag för betalningen, eftersom mervärdesskatten är en skatt på leverans av varor och på tillhandahållande av tjänster. Vad gäller de fall då en vägtull betalas är, enligt den irländska regeringen, den huvudsakliga fördel som erhålls som vederlag rätten att använda den tullbelagda vägen, vilket innebär att transaktionen omfattas av artikel 13 B b.

47 I motsats till vad kommissionen har hävdat förutsätter nämligen inte begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet att någon exklusiv besittningsrätt föreligger. Vad gäller kravet på att rätten att använda tillgången i fråga skall vara av en viss varaktighet, så uppfylls det genom att man kommer överens om en tidsperiod som motsvarar den som föraren

behöver för att tillryggalägga sträckan på den tullbelagda vägen eller bron. Begreppet uthyrning skiljer sig från utarrendering i den mening som avses i samma bestämmelse på så vis att det sistnämnda begreppet avser en längre tidsperiod än vad som är fallet vid uthyrning.

48 Den irländska regeringen anser att begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, liksom enligt irländsk rätt, omfattar beviljandet av olika former av servitut. Kommissionen har enligt den irländska regeringen underlåtit att beakta begreppet kortfristig uthyrning ("short term lettings") i den utsträckning som den borde ha gjort och har på ett felaktigt sätt koncentrerat sig på begreppet utarrendering av tillgångar ("leasing of property").

49 Det förhållandet att begreppet uthyrning av fast egendom inte alltid, i motsats till vad kommissionen har hävdat, betecknas av något klassiskt förhållande mellan ägare och hyrestagare framgår slutligen av lydelsen av artikel 13 B b i sjätte direktivet, i vilket fyra verksamheter som utgör undantag från den befrielse från skatteplikt som föreskrivs i artikeln uppräknas, vilket innebär att de uppräknade verksamheterna - bland vilka uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon återfinns - själva utgör former av utarrendering eller uthyrning av fast egendom.

50 Den irländska regeringen anser att arten av en transaktion som innebär att man betalar för att parkera en bil är mycket lik arten av den transaktion som består i betalningen av en vägtull. Med hänsyn till dessa likheter och då begreppet uthyrning av fast egendom enligt sjätte direktivet uttryckligen omfattar tjänster som erbjuds i utbyte mot parkeringsavgifter, är det rimligt att på grundval därav dra slutsatsen att samma regler gäller för de tjänster som erbjuds i utbyte mot betalning av en vägtull.

51 Domstolen konstaterar inledningsvis att det av fast rättspraxis framgår att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp (se bland annat dom av den 15 juni 1989 i mål 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, REG 1989, s. 1737, punkt 11, av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, *Bulthuis-Griffioen*, REG 1995, s. I-2341, punkt 18, och av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, *SDC*, REG 1997, s. I-3017, punkt 21). Undantagen måste således ges en gemenskapsrättslig tolkning.

52 Det framgår även av fast rättspraxis att de begrepp som använts för att beskriva de undantag som anges i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se bland annat dom i det ovannämnda målet *Stichting Uitvoering Financiële Acties*, punkt 13, i det ovannämnda målet *Bulthuis-Griffioen*, punkt 19, i det ovannämnda målet *SDC*, punkt 20, och av den 7 september 1999 i mål C-216/97, *Gregg*, REG 1999, s. I-4947, punkt 12).

53 I detta hänseende kan det konstateras att lydelsen av artikel 13 B b i sjätte direktivet inte ger någon klarhet vad gäller räckvidden av begreppen utarrendering och uthyrning av fast egendom.

54 Begreppet uthyrning av fast egendom i den mening som avses i denna bestämmelse är visserligen i vissa hänseenden mer omfattande än enligt olika nationella rättsordningar. I nämnda bestämmelse anges således bland annat hotellavtal ("tillhandahållande av logi ... inom hotellbranschen") som ett undantag från skattebefrielsen. Sådana avtal anses enligt vissa nationella rättsordningar inte vara hyresavtal, med hänsyn till att de tjänster som hotellägaren tillhandahåller utgör huvuddelen av transaktionen och med hänsyn till den kontroll som hotellägaren har över kundernas användning av fastigheten.

55 Begreppet uthyrning av fast egendom skall emellertid tolkas restriktivt, förutom i de särskilda fall som uttryckligen anges i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Begreppet utgör nämligen, såsom erinrats i punkt 52 i denna dom, ett undantag från det allmänna system för mervärdesskatt som inrättats genom detta direktiv.

56 Avtal som, såsom i förevarande fall, kännetecknas av att varaktigheten av användningen av den fasta egendomen - vilken utgör en väsentlig del av ett hyresavtal - inte skall beaktas enligt parternas överenskommelse, omfattas följaktligen inte av detta begrepp.

57 Vad gäller fallet avseende tillhandahållande av en del av ett vägnät, är det möjligheten att snabbt tillryggalägga en viss sträcka med en ökad säkerhet som är av intresse för användaren. Parterna beaktar, till exempel vid fastställandet av priset, inte varaktigheten av användningen av vägnätsdelen.

58 Domstolen konstaterar med hänsyn till samtliga överväganden ovan att Irland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet genom att underlåta att belägga de vägtullar som tagits ut som vederlag för den tjänst som tillhandahålls användarna vid användningen av tullbelagda vägar och broar med mervärdesskatt, då denna tjänst inte tillhandahålls av ett offentligt organ i den mening som avses i artikel 4.5 i sjätte direktivet.

Den andra anmärkningen

59 Kommissionen har erinrat om att gemenskapsbestämmelserna om uppbörd av gemenskapernas egna medel från mervärdesskatt återfinns i förordning nr 1553/89, vilken från och med den 1 januari 1989 har ersatt förordning nr 2892/77 i ändrad lydelse.

60 I detta hänseende har kommissionen understrukt att när en skattskyldig utför en transaktion som omfattas av artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet är den slutliga konsumenten avseende denna leverans eller detta tillhandahållande av tjänster skyldig att erlagga mervärdesskatt, och att bestämmelserna om inbetalning av egna medel från mervärdesskatt följaktligen är tillämpliga på den medlemsstat i vilken mervärdesskatten har uppburits.

61 Kommissionen anser att när en överträdelse av sjätte direktivet föreligger och underlaget för gemenskapernas egna medel från mervärdesskatter därigenom minskat, skall kommissionen krediteras beloppet av de egna medel som är hänförliga till den skatt som borde ha tagits ut. I annat fall skulle gemenskapen vållas en ekonomisk skada som måste kompenseras genom medel som beräknas på grundval av bruttonationalprodukten. En sådan överträdelse skulle således orsaka en ekonomisk skada för de andra medlemsstaterna och följaktligen innebära att likabehandlingsprincipen åsidosattes.

62 Beträffande betalning av dröjsmålsräntor har kommissionen erinrat om att enligt domstolen skall de dröjsmålsräntor som föreskrivs i artikel 11 i förordning nr 1552/89 betalas för "varje försening". Dröjsmålsräntorna kan utkrävas oavsett skälet till att inbetalningen till kommissionens konto har skett för sent (se exempelvis dom av den 22 februari 1989 i mål 54/87, kommissionen mot Italien, REG 1989, s. 385, punkt 12).

63 Kommissionen anser att den har gett den irländska regeringen den tid som behövdes för att den skulle kunna se till att överträdelsen upphörde samt att den har uppmärksammat nämnda regering på att dröjsmålsränta skulle tas ut från och med den 31 mars 1988 på summan av de egna medel från mervärdesskatt som Irland inte har betalat in på grund av att motorvägstullarna inte har belagts med mervärdesskatt.

64 Domstolen erinrar om att enligt artikel 1 i förordning nr 1553/89 bestäms gemenskapernas egna medel från mervärdesskatt genom tillämpning av en enhetlig skattesats på ett enligt samma

förordning fastställt underlag och att nämnda underlag enligt artikel 2.1 i samma förordning bestäms med utgångspunkt i de skattepliktiga transaktioner som avses i artikel 2 i sjätte direktivet.

65 Då de vägtullar som tagits ut som vederlag för användningen av vissa delar av vägnätet i Irland inte har belagts med mervärdesskatt har emellertid inte ett motsvarande belopp tagits med vid fastställandet av underlaget för de egna medlen från mervärdesskatt, vilket innebär att Irland på samma gång även har åsidosatt bestämmelserna om systemet för gemenskapernas egna medel.

66 Den dröjsmålsränta som kommissionen har krävt grundar sig dessutom på artikel 11 i förordning nr 1552/89. Dröjsmålsräntan kan, såsom kommissionen med rätta har erinrat om, utkrävas oavsett orsaken till att inbetalningen har skett för sent (se bland annat domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Italien, punkt 12).

67 Den irländska regeringen har emellertid invänt att artikel 9 i förordning nr 1553/89 och artikel 11 i förordning nr 1552/89 endast ger kommissionen rätt att kräva kompletterande inbetalningar och dröjsmålsränta om överträdelsen av gemenskapslagstiftningen fört med sig att det belopp som inbetalats för att ingå i gemenskapernas egna medel är otillräckligt. Så är emellertid inte fallet i förevarande mål.

68 För det första hade nämligen Irlands bidrag till gemenskapernas egna medel från och med år 1988 sänkts i enlighet med rådets beslut 88/376/EEG, Euratom av den 24 juni 1988 om systemet för gemenskapernas egna medel (EGT L 185, s. 24) och 94/728/EG, Euratom av den 31 oktober 1994 om systemet för gemenskapernas egna medel (EGT L 293, s. 9; svensk specialutgåva, område 1, volym 3, s. 192), och de belopp som följde av detta har inbetalats för varje år. För det andra, vad gäller åren 1985-1987, uppgick den obetalda delen av Irlands bidrag till gemenskapens egna medel till 39 686 IEP. Irland har begärt att detta belopp skall kvittas mot den överskjutande delen av dess bidrag till gemenskapsbudgeten för år 1984, som enligt Irland uppgick till 90 820 IEP, vilket skulle innebära att ett slutligt överskott om 51 134 IEP kvarstod till förmån för Irland.

69 I detta hänseende anser domstolen det vara tillräckligt att, som kommissionen har medgett vid den muntliga förhandlingen, ange att även om bedömningen av de ekonomiska följderna av en korrekt tillämpning av sjätte direktivet måste ske vid verkställigheten av denna dom kan dessa följder i vart fall inte medföra någon ändring av det konstaterande som gjorts i punkt 65 i denna dom, nämligen att Irland inte har följt bestämmelserna om systemet för gemenskapernas egna medel vad gäller de vägtullar som tagits ut som vederlag för tillhandahållandet av vissa delar av vägnätet.

70 Frågan uppkommer emellertid huruvida den omständigheten att mer än sju år förflöt mellan delgivningen av det motiverade yttrandet och den tidpunkt då förevarande talan väcktes har någon inverkan på omfattningen av Irlands skyldighet att i förekommande fall inbetala något belopp i efterhand på grundval av bestämmelserna om systemet för gemenskapernas egna medel.

71 Trots att någon preskriptionstid för uppbörd av mervärdesskatt varken föreskrivs i sjätte direktivet (dom av den 19 november 1998 i mål C-85/97, SFI, REG 1998, s. I-7447, punkt 25) eller i bestämmelserna om gemenskapernas egna medel, kan det grundläggande kravet på rättssäkerhet ändå utgöra hinder för kommissionen att inom ramen för ett förfarande om fördragsbrott, som syftar till att erhålla bidrag till gemenskapernas egna medel i efterhand, uppskjuta beslutet att inleda domstolsfasen av detta förfarande på obestämd tid (se i tillämpliga delar dom av den 14 juli 1972 i mål 57/69, ACNA mot kommissionen, REG 1972, s. 933, punkt 32).

72 I detta hänseende skall det erinras om att medlemsstaterna enligt artikel 7.1 i förordning nr 1553/89 skall sända kommissionen en översikt som anger totalbeloppet av det underlag för egna medel från mervärdesskatt som avser det föregående kalenderåret och på vilket den i artikel 1 i samma förordning avsedda skattesatsen skall tillämpas i syfte att fastställa de egna medlen från

mervärdesskatt.

73 Enligt artikel 9.1 i förordning nr 1553/89 skall de rättelser som görs i de i artikel 7.1 avsedda översikterna för tidigare budgetår, oavsett skälet till ändringen, göras av kommissionen och den berörda medlemsstaten i samförstånd. Om medlemsstaten inte ger sitt samtycke skall kommissionen efter en förnyad prövning vidta de åtgärder som den anser nödvändiga för en korrekt tillämpning av denna förordning.

74 I artikel 9.2 i samma förordning föreskrivs följande:

"Efter den 31 juli det fjärde året efter det berörda budgetåret får inga ytterligare rättelser göras i den i artikel 7.1 avsedda årliga översikten, såvida inte rättelserna avser punkter som tidigare har anmälts av kommissionen eller den berörda medlemsstaten."

75 Denna bestämmelse, som visserligen inte avser den situation i vilken ett förfarande om fördragsbrott enligt artikel 169 i fördraget har inletts, ger icke desto mindre uttryck för att ett krav på rättssäkerhet föreligger inom budgetområdet, eftersom bestämmelsen i fråga föreskriver att ingen rättelse får ske efter det att fyra budgetår har förflutit.

76 Det skall medges att samma överväganden rörande rättssäkerheten motiverar en analog tillämpning av den regel som finns i nämnda bestämmelse i sådana fall där kommissionen beslutar att inleda ett förfarande om fördragsbrott i syfte att i efterhand erhålla betalning av egna medel från mervärdesskatt.

77 Kommissionen beslutade att väcka förevarande talan först den 21 oktober 1997 och har följaktligen ingen grund för att kräva inbetalning i efterhand av egna medel från mervärdesskatt jämte dröjsmålsränta förrän från och med budgetåret 1994.

78 Med hänsyn till samtliga överväganden ovan konstaterar domstolen att Irland har åsidosatt sina skyldigheter enligt förordningarna nr 1553/89 och 1552/89 genom att inte ställa ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som borde ha tagits ut på de vägtullar som uppburits för användningen av tullbelagda vägar och broar jämte dröjsmålsränta till kommissionens förfogande såsom gemenskapernas egna medel.

Beslut om rättegångskostnader

Rättegångskostnader

79 Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Irland skall förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Irland har tappat målet, skall kommissionens yrkande bifallas.

Domslut

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

följande dom:

80 Irland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 2 och 4 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 samt rådets förordningar (EEG, Euratom) nr 1553/89 av den 29 maj 1989 om den slutliga enhetliga ordningen för uppbörd av egna medel som härrör från mervärdeskatt och nr 1552/89 av den 29 maj 1989 om genomförande av beslut 88/376/EEG, Euratom om systemet för gemenskapernas egna medel, genom att underlåta att belägga de vägtullar som tagits ut som vederlag för den tjänst som tillhandahålls användarna vid användningen av tullbelagda vägar och broar med mervärdesskatt, fastän denna tjänst inte tillhandahålls av ett offentligt organ i den mening som avses i artikel 4.5 i nämnda direktiv samt genom att inte ställa ett belopp som motsvarar den mervärdesskatt som borde ha tagits ut på nämnda vägtullar jämte dröjsmålsränta till Europeiska gemenskapernas kommissions förfogande såsom gemenskapens egna medel som härrör från mervärdesskatt.

81 Irland skall ersätta rättegångskostnaderna.