

61999C0083

Förslag till avgörande av generaladvokat Alber föredraget den 28 september 2000. - Europeiska kommissionen mot Konungariket Spanien. - Fördragsbrott - Artikel 12.3 a 1 sjätte mervärdesskattedirektivet - Tillämpning av en reducerad skattesats på motorvägstullar. - Mål C-83/99.

Rättsfallssamling 2001 s. I-00445

Generaladvokatens förslag till avgörande

I - Inledning

1. I detta mål om fördragsbrott har kommissionen kritiserat Konungariket Spanien för att ha tillämpat reducerad skattesats för mervärdesskatt på motorvägsavgifter (vägtullar).

2. Konungariket Spanien har till stöd för sitt handlande åberopat att koncessionsinnehavare genom att ställa delar av ett vägnät till användarnas förfogande tillhandahåller en tjänst som kan likställas med transport av passagerare och medfört bagage, för vilken en reducerad skattesats kan tillämpas. Skattereduktionen behövs enligt Konungariket Spanien också för att kompensera snedvridningar av konkurrensen till följd av att andra medlemsstater inte har belagt sina vägtullar med mervärdesskatt.

II - Tillämpliga bestämmelser

A - Gemenskapsrätt

3. I avsnitt IX av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund - nedan kallat sjätte direktivet - anges de skattesatser som skall tillämpas inom ramen för harmoniseringen.

4. I artikel 12.3.a första stycket 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 %."

5. Enligt artikel 12.3 a tredje stycket kan medlemsstaterna "dessutom tillämpa en eller två reducerade skattesatser. Dessa skall fastställas som en procentsats av beskattningsunderlaget vilken inte får vara lägre än 5 % och skall enbart tillämpas på omsättning av de slag av varor och tjänster som anges i bilaga H".

6. I bilaga H finns en "Förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade mervärdesskattesatser kan tillämpas".

7. Kategori 5 av de sammanlagt 17 kategorierna i bilagan omfattar "Transport av passagerare och medfört bagage".

B - Nationell lagstiftning

8. I kunglig förordning nr 14-1997 av den 29 augusti 1997 och lag nr 9/1998 av den 21 april 1998, genom vilken lag nr 37/1992 av den 28 december 1992 om mervärdesskatt ändrats, föreskrivs att en reducerad skattesats om 7 procent skall tillämpas för mervärdesskatt på motorvägsavgifter. För att detta skulle kunna ske likställdes koncessionsinnehavares tillhandahållande av delar av ett vägnät med transport av personer och medfört bagage enligt kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet

III - Det administrativa förfarandet och yrkanden i målet

9. Genom en formell underrättelse av den 22 december 1997 underrättade kommissionen den spanska regeringen om sin uppfattning att tillämpningen av en reducerad skattesats för mervärdesskatten på motorvägsavgifter stred mot bestämmelserna i sjätte direktivet.

10. Den spanska regeringen angav sin ståndpunkt i en skrivelse av den 24 april 1998, till vilken fogats ett yttrande från ekonomi- och finansministern av den 13 april 1998. Den åberopade i huvudsak följande argument för tillämpningen av den reducerade skattesatsen.

11. För det första anser den spanska regeringen att de medlemsstater som delvis inte tar ut någon mervärdesskatt behandlar de skattepliktiga, det vill säga de koncessionsinnehavare som driver väganläggningarna, olika med hänsyn till den olika skattemässiga behandlingen av gällande vägavgifter. För att minska denna skillnad i behandling har Konungariket Spanien därför beslutat att tillämpa en reducerad skattesats. Detta förfarande har enligt den spanska regeringen för övrigt inte någon återverkan på gemenskapens egna medel och strider alltså inte mot sjätte direktivet.

12. För det andra anser den spanska regeringen att den tjänst som i förevarande fall tillhandahålls kan omfattas av kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet. Det är enligt den spanska regeringen visserligen tänkbart att begreppet transport av passagerare och medfört bagage med en snäv tolkning inte omfattar tillhandahållande av delar av ett vägnät mot betalning av en tull. I förevarande fall måste begreppet enligt den spanska regeringen dock ges en logisk eller teleologisk tolkning som inte enbart grundar sig på bestämmelsens ordalydelse. Begreppet måste ges en vid tolkning, eftersom det är nödvändigt att hitta en sådan lösning att medlemsstaterna kan tillämpa en jämförlig skattesats. Därigenom uppnås enligt den spanska regeringen ändamålet, nämligen att beskattningen skall vara neutral och icke-diskriminerande.

13. Kommissionen vidhöll emellertid sin uppfattning att det förelåg en överträdelse av sjätte direktivet och översände i skrivelse av den 10 augusti 1998 ett motiverat yttrande enligt artikel 169 i EG-fördraget (nu artikel 226 EG). I yttrandet erinrade kommissionen på nytt den spanska regeringen om att tillämpningen av en reducerad skattesats innebar ett åsidosättande av de skyldigheter som följer av artikel 12 i sjätte direktivet och anmodade regeringen att inom två månader från det denna fått del av yttrandet vidta lämpliga åtgärder för att efterkomma detta.

14. I svarsskrivelse av den 28 september 1998 upprepade den för tekniska frågor ansvarige generalsekreteraren i ekonomi- och finansministeriet i allt väsentligt de argument som tidigare hade åberopats.

15. På grund av yttrandet från de spanska myndigheterna väckte kommissionen, som ansåg att Konungariket Spanien inte hade rättat sig efter det motiverade yttrandet, förevarande talan genom en ansökan som kom in till domstolens kansli den 8 mars 1999.

16. Kommissionen har yrkat att domstolen skall

1) fastställa att Konungariket Spanien, genom att tillämpa en reducerad skattesats för mervärdesskatten på de avgifter som tas ut för att tillhandahålla användarna en del av vägnätet, har åsidosatt sina skyldigheter enligt artikel 12 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977,

2) förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.

17. Konungariket Spanien har yrkat att domstolen skall

1) ogilla kommissionens talan,

2) förplikta kommissionen att ersätta rättegångskostnaderna.

IV - Parternas argument

18. Kommissionen har gjort gällande att den reducerade skattesatsen endast är tillämplig för mervärdesskatten på de tjänster som anges i bilaga H till sjätte direktivet. Kommissionen har inte velat godta Konungariket Spaniens vida tolkning av direktivet och har alltså inte godtagit att koncessionsinnehavares tillhandahållande av delar av ett vägnät skall likställas med transport av passagerare och medfört bagage på grund av att det är nödvändigt för att undvika en diskriminering. Kommissionen har också bestritt att de enskilda medlemsstaternas olika behandling av vägtullar har medfört någon sådan konkurrenssnedvridning som Konungariket Spanien har påstått. Nio av de femton medlemsstaterna tar ut vägtullar. Endast i fyra medlemsstater (Spanien, Frankrike, Italien och Portugal) finns det ett vägnät som i jämförlig omfattning tillhandahålls mot vägtullar. I övriga medlemsstater tas vägtull ut endast för vissa vägsträckor, broar eller tunnlar. Fem av dessa medlemsstater, däribland Frankrike, har underlåtit att belägga vägtullarna med mervärdesskatt, varför kommissionen har fört talan om fördragsbrott mot dem. Den påstådda konkurrenssnedvridningen är enligt kommissionen inte så betydande som Konungariket Spanien har gjort gällande för att försvara reduktionen.

19. En medlemsstat kan enligt kommissionen inte heller legitimera ett fördragsbrott genom att åberopa att andra medlemsstater har gjort sig skyldiga till en felaktig rättstillämpning.

20. Kommissionen anser att det också måste beaktas att fakturering av mervärdesskatt på vägtullar gör det möjligt för användarna av vägnätet att i förekommande fall utnyttja möjligheten att göra avdrag för ingående skatt och därigenom säkerställer att skatten är neutral.

21. Kommissionen har vidare gjort gällande att kategori 5 i bilaga H inte är tillämplig i förevarande fall. Vid transport av passagerare och medfört bagage åtar sig den skattskyldige att befordra personer och egendom från en plats till en annan. I förevarande fall ställer koncessionsinnehavare delar av ett vägnät, nämligen motorvägar, till användarnas förfogande för att trafiken skall flyta snabbare. De båda fallen är inte jämförbara ens med en vid tolkning.

22. Kommissionen anser att det verkliga skälet för tillämpningen av en reducerad skattesats är ett krav från koncessionsinnehavarna att vägtullen skall sänkas eller i varje fall inte höjas.

23. Redan under det administrativa förfarandet har den spanska regeringen till sitt försvar åberopat dels att konkurrenssnedvridningar uppkommer till följd av att medlemsstaterna i skattehänseende behandlar motorvägsavgifterna olika, dels att tillhandahållandet av ett vägnät är likställt med transport enligt kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet.

24. Även om ifrågavarande tjänst - som består i att delar av ett vägnät ställs till användarnas förfogande - är av olika omfattning i de enskilda medlemsstaterna berättigar detta enligt den spanska regeringen inte konkurrenssnedvridningar till nackdel för vissa marknadsaktörer.

25. Redan den omständigheten att ett stort antal användare inte skulle kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt om den normala skattesatsen för mervärdesskatt tillämpas visar enligt den spanska regeringen att det föreligger en skillnad i behandling till nackdel för användarna av de spanska motorvägarna. Den tillhandahållna tjänsten fördyras, vilket skulle påverka efterfrågan negativt, varför skillnaden i beskattning skulle medföra en obalans, eftersom koncessionsinnehavare i övriga medlemsstater skulle kunna öka sin omsättning.

26. Den spanska regeringen har dessutom åberopat principen om skydd för berättigade förväntningar. Den har erinrat om att kommissionen år 1989 inledde flera fördragsbrottsförfaranden mot medlemsstater som hade underlåtit att belägga ifrågavarande tjänster med mervärdesskatt, vilka förfaranden dock ännu i slutet av år 1997 inte hade genomförts. När den kungliga förordningen av augusti 1997 antogs saknades det därför enligt den spanska regeringen anledning att räkna med att kommissionen skulle fullfölja dessa förfaranden. Till följd av att fördragsbrottsförfarandena avbrutits skapades berättigade förväntningar för Konungariket Spanien.

27. Konungariket Spanien har enligt den spanska regeringen velat uppnå tre mål genom att tillämpa en reducerad skattesats. För det första skulle följderna av konkurrenssnedvridningen och skillnaden i behandling av användarna ha kunnat begränsas. För det andra var det fråga om en provisorisk åtgärd som skulle gälla till dess att en slutlig lösning hade uppnåtts på gemenskapsnivå. Detta hade Konungariket Spanien också meddelat kommissionen. För det tredje har den valda åtgärden inte orsakat någon skada för gemenskapen. En reducerad skattesats har enligt den spanska regeringen sålunda använts för att systemet med gemenskapens egna medel inte skulle påverkas.

28. Vad gäller frågan om tillämpligheten av kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet har den spanska regeringen gjort gällande att den inte har gjort en alltför vid tolkning av bestämmelsen utan endast har tolkat den mot bakgrund av fördraget. I fördraget uppställs en princip om skydd för den fria konkurrensen. Med hänsyn till hur läget var innan den reducerade skattesatsen infördes var Konungariket Spanien enligt den spanska regeringen inte bara berättigat utan till och med skyldigt att mildra konkurrenssnedvridande effekter.

V - Bedömning

29. När koncessionsinnehavare ställer delar av ett vägnät till användarnas förfogande tillhandahåller de mot vederlag en tjänst som enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet är

mervärdesskattepliktig. Kravet på ett omedelbart samband mellan tillhandahållande av tjänsten och vederlaget - vägtullen - är uppfyllt.

30. Det föreligger också en ekonomisk verksamhet enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet, eftersom sådan verksamhet enligt domstolens praxis skall anses täcka ett vidsträckt område med hänsyn till att den skall bedömas i sig oberoende av syfte och natur och inte behöver vara huvudsakligen eller uteslutande inriktad på marknadstransaktioner eller på det ekonomiska livet. Det är tillräckligt att den tjänst som tillhandahålls på något sätt, rent konkret, har ett samband med det ekonomiska livet, varvid den ekonomiska verkligheten skall beaktas. I förevarande fall ställs delar av ett vägnät till förfogande mot vägtullar enligt ett system med koncessionärer.

31. Eftersom koncessionsinnehavarna självständigt utövar denna ekonomiska verksamhet är de enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet skattskyldiga. De utövar verksamheten i eget namn och inte som företrädare för staten eller å statens vägnar. Därför kan man också lämna därhän frågan huruvida tillhandahållandet av delar av vägnätet är en sådan av offentligrättsliga organ utövad verksamhet för vilken staten som utövare enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet inte skall anses som skattskyldig.

32. Av det sagda följer att det i förevarande fall är fråga om en mervärdesskattepliktig tjänst. För att en reducerad skattesats skall kunna tillämpas måste det vara fråga om en sådan tjänst som anges i bilaga H till direktivet.

33. Påståendet att tillhandahållande av delar av ett vägnät är en tjänst som är likställd med transport av passagerare och medfört bagage enligt kategori 5 i bilaga H till sjätte direktivet kan inte godtas.

34. De tillämpliga bestämmelserna innehåller ingen gemenskapsrättslig definition av begreppet transport av passagerare och medfört bagage. För att närmare kunna bestämma begreppets innebörd måste man därför undersöka det sammanhang i vilket detta återfinns och beakta systematiken i sjätte direktivet.

35. Enligt direktivets syfte och ordalydelsen i artikel 2 är den grundläggande principen i direktivet att all omsättning av varor och tjänster som mot vederlag utförs av en skattskyldig skall beläggas med full mervärdesskatt, om den inte är uttryckligen undantagen från sådan skatt eller en reducerad skattesats är tillämplig. Bestämmelserna om skattebefrielse och reduktion av skattesatsen utgör undantag från direktivets grundläggande princip och skall därför tolkas restriktivt.

36. Av det sagda följer att begreppet transport av passagerare och medfört bagage i förevarande fall skall tolkas enligt sin vanliga betydelse. Sålunda kan för det första inte varje avtal som i vidaste mening innehåller någon beståndsdel avseende transport automatiskt inordnas under detta begrepp. I annat fall skulle reducerade skattesatser tillämpas i vidsträckt omfattning, vilket är just vad som inte är avsett. Ett villkor är alltså att transportfrågor överväger i avtalet mellan koncessionsinnehavarna som driver vägnätet och användarna av detta.

37. Tillhandahållande av delar av ett vägnät mot betalning av vägtull uppfyller inte detta villkor. Visserligen ställs en sträcka för viss tid (den tid det tar att tillryggalägga sträckan) mot vederlag till användarnas förfogande. Transportfrågor utgör dock inte någon övervägande del i avtalet; det viktiga för användaren är att kunna tillryggalägga en viss sträcka så säkert och snabbt som möjligt. Det som enligt avtalet åligger koncessionsinnehavarna är inte heller en transport. Denna förblir en sak för respektive användare som endast utnyttjar de avgiftspliktiga motorvägarna för att förflytta sig och för att på ett snabbare och bekvämare sätt nå sin destination.

38. Att begreppet transport av passagerare och medfört bagage måste ges en restriktiv tolkning framgår också av en jämförelse med de övriga kategorier som anges i bilaga H (ovan fotnot 5), vilka till övervägande del avser omsättning av varor och tjänster av social eller kulturell karaktär

eller hänför sig till omsorgsverksamhet som bedrivs för att tillgodose allmänintresset.

39. Att likställa tillhandahållande av delar av ett vägnät för snabbare och säkrare förflyttning och allmän rörlighet med transport av passagerare och medfört bagage skulle utvidga tillämpningsområdet för bilaga H och innebära en avvikelse från den grundläggande principen om full beskattning som skulle strida mot direktivets syfte.

40. De övriga argument som Konungariket Spanien har åberopat till stöd för att reducera skattesatsen och för att legitimera reduktionen behöver därför egentligen inte behandlas. De håller för övrigt inte.

41. Den spanska regeringen har motiverat tillämpningen av en reducerad skattesats med att det uppstår konkurrenssnedvridningar på grund av att medlemsstaterna i fråga om mervärdesskatt behandlar vägtullarna olika.

42. Det kan först konstateras att det inte föreligger någon konkurrens mellan dem som driver motorvägarna i Spanien och dem som driver motorvägar i de medlemsstater som felaktigt underlåter att ta ut mervärdesskatt på vägtullar. Av det geografiska läget framgår att ingen svensk bilförare kommer att köra på en eventuellt billigare fransk motorväg. Att de spanska koncessionsinnehavarnas vinst eventuellt blir mindre är en annan sak.

43. En konkurrenssnedvridning skulle i förevarande fall endast föreligga om till exempel offentlighetsstatliga organ skulle konkurrera med en enskild skattskyldig person om ifrågavarande tjänst och, därvid, kunna tillhandahålla tjänsten billigare på grund av skattebefrielsen. Den spanska regeringen har dock inte förebragt några omständigheter som tyder på ett sådant konkurrensförhållande.

44. Inte heller Konungariket Spaniens övriga argument avseende konkurrenssnedvridningar är hållbara. För det första är direktivets tillämpningsområde, vilket klart framgår av flera av bestämmelserna, begränsat till inhemska transaktioner. Det finns emellertid i förevarande fall ingenting som tyder på att skyldigheten att behandla andra länders medborgare på samma sätt som landets egna medborgare har åsidosatts. För det andra beror de nämnda konkurrenssnedvridningarna - i ena fallet omöjlighet att göra avdrag för ingående skatt och i andra fallet fördelar i kostnadshänseende - inte på skattebefrielse i andra länder respektive skattskyldighet i Spanien utan på att andra medlemsstater har gjort en felaktig rättstillämpning. När ett klagande har skett i rättspraxis kommer alla medlemsstater säkerligen att ta ut mervärdesskatt på samma sätt.

45. Även om det ostridigt föreligger en skillnad mellan medlemsstaterna i fråga om tillämpningen av mervärdesskatt på motorvägsavgifter, eftersom några medlemsstater tillämpar den normala skattesatsen medan andra över huvud taget inte tar ut mervärdesskatt, ankommer det inte på medlemsstaterna att utjämna skillnaden genom ensidiga åtgärder.

46. Sjätte direktivet syftar till harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter. Därvid måste enligt nionde övervägandet beskattningsunderlaget harmoniseras, så att tillämpningen av gemenskapens skattesats på skattepliktiga transaktioner leder till jämförbara resultat i alla medlemsstater. Av det harmoniserade mervärdesskattesystemet följer sålunda att medlemsstaternas utrymme för eget handlande endast kvarstår i de fall då detta uttryckligen föreskrivs i de tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelserna.

47. Alla medlemsstater är alltså skyldiga att tillämpa den normala skattesatsen för mervärdesskatt på den tjänst som består i att koncessionsinnehavare ställer delar av vägnätet till användarnas förfogande varför det inom ramen för sjätte direktivet är förbjudet för en medlemsstat att, i avsikt att undanröja skillnader i beskattningen, upprepa en felaktig rättstillämpning som andra medlemsstater gjort sig skyldiga till. Just dessa andra medlemsstater är å sin sida skyldiga att

tillämpa den skattesats som skall gälla enligt sjätte direktivet.

48. Enligt domstolens fasta praxis kan en medlemsstat inte rättfärdiga sitt fördragsbrott genom att åberopa att även andra medlemsstater har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter.

49. Under dessa förhållanden kan den spanska regeringen inte heller berättiga sitt handlande genom att åberopa åsidosättande av skatteneutraliteten, i synnerhet som det inte föreligger något sådant åsidosättande, eller principen om skydd för berättigade förväntningar. För det första har kommissionen genomfört fördragsbrottsförfarandet mot Konungariket Spanien på mindre än femton månader (se ovan punkterna 9-15), och för det andra kan den omständigheten att andra medlemsstater har gjort en felaktig rättstillämpning inte skapa några berättigade förväntningar som rättfärdigar de egna försummelserna. Den onekligen obegripligt långa tid om flera år som i de fem andra målen (se ovan punkt 26 och den till punkt 18 hörande fotnot 6) förflöt, från det att fördragsbrottsförfarandet inleddes till dess att talan väcktes, kan på sin höjd tillmätas betydelse om det skulle krävas återbetalning i efterhand. Så är dock inte fallet här.

50. Eftersom full mervärdesskattesats skulle ha tillämpats på nu ifrågavarande tjänst kan den spanska regeringen inte heller med framgång åberopa att de spanska bestämmelserna endast var en tillfällig åtgärd som inte heller (negativt) påverkade systemet för gemenskapens egna medel.

51. Den spanska regeringens argument att bestämmelserna i fråga var nödvändiga för att undanröja konkurrenssnedvridningar skall därför underkännas.

52. Sammanfattningsvis kan konstateras att Konungariket Spanien, genom att tillämpa en reducerad mervärdesskattesats på den tjänst som består i att delar av ett vägnät har ställts till användarnas förfogande, har åsidosatt sina skyldigheter enligt sjätte direktivet.

VI - Rättegångskostnader

53. Enligt artikel 69.2 i rättegångsreglerna skall tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Eftersom kommissionen har väckt talan mot Konungariket Spanien för fördragsbrott och Konungariket Spanien har tappat målet, skall Konungariket Spanien förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna.

VII - Förslag till avgörande

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

1) fastställa att Konungariket Spanien, genom att tillämpa en reducerad skattesats för mervärdesskatten på den tjänst som består i att koncessionsinnehavare ställer delar av ett vägnät till användarnas förfogande, har underlåtit att uppfylla 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,

2) förplikta Konungariket Spanien att ersätta rättegångskostnaderna.