

Preliminär utgåva

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MACIEJ SZPUNAR

föredraget den 8 september 2016(1)

Mål C-344/15

National Roads Authority

mot

The Revenue Commissioners

(begäran om förhandsavgörande från Appeal Commissioners (överklagandeinstans för tull- och skattefrågor, Irland))

”Begäran om förhandsavgörande – Skatter – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 13.1 – Beskattningsbara personer – Verksamheter som offentligrättsliga organ bedriver eller transaktioner som de utför i egenskap av offentliga myndigheter – Uppbyggnad och drift av avgiftsbelagda vägar – Snedvridning av konkurrensen”

Inledning

1. Det kan förefalla orimligt att påföra mervärdesskatt på verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga myndigheter i egenskap av offentliga myndigheter. Mervärdesskatteplikten medför nämligen betydande administrativa komplikationer, utan att ha några påtagliga effekter för de offentliga finanserna, förutom att medel överförs från ett konto till ett annat. Det finns emellertid två andra viktiga skäl som talar för mervärdesskatteplikt i en situation där verksamhet som bedrivs av offentliga organ till karaktären kan jämföras med normal ekonomisk verksamhet.
2. För det första krävs enligt principen om mervärdesskattens generella tillämpning att all ekonomisk verksamhet i möjligaste mål omfattas av mervärdesskatt. För det andra gäller att om offentliga organ bedriver verksamhet på samma villkor som privata aktörer gör eller kan göra, utan att härvid omfattas av mervärdesskatt, så ger detta på olika sätt upphov till snedvridningar av konkurrensen.(2)
3. Unionslagstiftaren har av det skälet föreskrivit att verksamhet som bedrivs av offentliga organ ska omfattas av mervärdesskatteplikt när avsaknaden av sådan beskattning skulle ge upphov till snedvridning av konkurrensen. Denna princip har redan varit föremål för en rad avgöranden från domstolen, men den ger i praktiken fortfarande upphov till svårigheter. Förevarande mål möjliggör att klargöra vissa av dessa frågor och komplettera tidigare rättspraxis.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

4. I artikel 13.1 direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om det gemensamma systemet för mervärdesskatt föreskrivs följande:(3)

”Stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ skall inte anses som beskattningsbara personer när det gäller verksamheter som de bedriver eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller betalningar.

När de bedriver sådana verksamheter eller genomför sådana transaktioner skall de dock ändå anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter eller transaktioner om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall de behandlades som icke beskattningsbara personer.

Offentligrättsliga organ skall i vart fall anses som beskattningsbara personer när det gäller de verksamheter som anges i bilaga I, såvida dessa inte bedrivs i försumbart liten skala.”

Irländsk rätt

5. Tillämplig lagstiftning i Irland vid den aktuella tidpunkten var section 8.2A i mervärdesskattelagen 1972 (Value Added Tax Act 1972) genom vilken artikel 13.1 i direktiv 2006/112 införlivades i den irländska lagstiftningen.

6. National Roads Authority, klaganden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad NRA), inrättades som en oberoende myndighet i enlighet med Roads Act 1993 (väglagen 1993) som är behörig för uppbyggnad och drift av nationella vägar. Enligt section 17.1 i Roads Act 1993 har den till uppgift att ”säkerställa tillhandahållandet av ett säkert och effektivt nätverk av nationella vägar”.

7. Enligt section 56 och section 57 i Roads Act 1993 har NRA i egenskap av ”vägmyndighet” för nationella vägar rätt att införa ett system med vägavgifter för vissa nationella vägar. Enligt section 61 i Roads Act 1993 kan den också anta genomförandebestämmelser avseende systemet med vägavgifter.

8. Enligt section 58 i Roads Act 1993 får NRA uppbära de vägavgifter som anges i de genomförandebestämmelser som NRA själv antagit. Enligt section 63 i Roads Act 1993 kan NRA anförtro tredje man uppgiften att uppbära dessa vägavgifter genom avtal. Förutom rätten att uppbära avgifter åläggs genom dessa avtal tredje man skyldigheten att fullgöra sådana uppgifter som omfattar uppbyggnad och underhåll samt finansiering av uppbyggnad och underhåll av avgiftsbelagda vägar och driften av dessa under avtalstiden.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

9. I Irland ansvarar privata aktörer för driften av den övervägande delen av avgiftsbelagda nationella vägar på grundval av avtal som ingåtts med NRA. Två av dessa vägar drivs emellertid av NRA, nämligen Westlink Toll Road (del av förbifartsleden runt Dublin) och Dublin Tunnel (en tunnel som förbinder Dublin med hamnen), och NRA tar ut avgifter för dessa.(4) Det bör emellertid noteras att även Westlink Toll Road fram till augusti 2008 drevs av en privat aktör på grundval av ett avtal som ingåtts med NRA. Denna aktör var emellertid inte beredd att bära kostnaderna för att göra om systemet för betalning av avgifterna, varför NRA hävde avtalet med denna och övertog

det direkta ansvaret för driften av vägen.

10. Till de vägavgifter som tas ut av användarna av vägar som drivs av såväl privata operatörer som av NRA, tillkommer även mervärdesskatt. NRA ansökte emellertid om återbetalning av mervärdesskatt avseende juli och augusti år 2010 hos Revenue Commissioners (behörig skattemyndighet) med avseende på uppbörd av avgifter för två nationella vägar som direkt drevs av NRA. NRA motiverade ansökan med att den i egenskap av offentligrättsligt organ inte är skattskyldig för mervärdesskatt på grundval av de bestämmelser genom vilka artikel 13.1 i direktiv 2006/112 införlivades. Revenue Commissioners avslog ansökan om återbetalning av mervärdesskatt och NRA överklagade beslutet till den hänskjutande domstolen.

11. Den hänskjutande domstolen fann att det var oklart hur bestämmelserna i direktiv 2006/112 skulle tolkas. Mot denna bakgrund beslutade den hänskjutande domstolen att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Om ett offentligrättsligt organ bedriver verksamhet i form av tillhandahållande av tillträde till en väg mot betalning av en vägavgift och om det i medlemsstaten finns privata organ som uppbär avgifter på olika avgiftsbelagda vägar enligt ett avtal med det relevanta offentliga organet i enlighet med nationell lagstiftning, ska då artikel 13.[1] andra stycket i direktiv 2006/112 tolkas så att det berörda offentliga organet ska anses konkurrera med de privata operatörerna i fråga så att det därmed skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall det offentliga organet behandlades som en icke beskattningsbar person trots att a) det inte finns och inte kan finnas någon faktisk konkurrens mellan det offentliga organet och de privata operatörerna i fråga och b) det inte finns någon bevisning som styrker att det finns en realistisk möjlighet att privata operatörer skulle kunna komma in på marknaden för att bygga och driva en avgiftsbelagd väg som skulle konkurrera med den avgiftsbelagda väg som drivs av det offentliga organet?

2) Om det inte finns en sådan presumtion, vilka kriterier ska då tillämpas för att avgöra huruvida det föreligger en betydande snedvridning av konkurrensen i den mening som avses i artikel 13.[1] andra stycket i direktiv 2006/112?”

12. Beslutet om hänskjutande inkom till domstolens kansli den 6 juli 2015. Parterna i det nationella målet och Europeiska kommissionen har lämnat skriftliga yttranden. Dessa parter, samt den tyska och den polska regeringen, var alla företrädade vid förhandlingen den 25 maj 2016.

Bedömning

13. Tolkningsfrågorna i förevarande mål, som ska prövas gemensamt, grundar sig på antagandet, som den hänskjutande domstolen anförde i beslutet om hänskjutande, att NRA agerar i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 när den uppbär vägavgifter. Mot bakgrund av ovan anförda kan NRA enligt den hänskjutande domstolen eventuellt anses som en beskattningsbar person enbart av det skälet att det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall dess verksamhet inte skulle vara mervärdesskattepliktig. Den hänskjutande domstolen som utgår från att artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 är tillämplig har av det skälet framställt en begäran om tolkning av artikel 13.1 andra stycket. Jag är emellertid inte helt övertygad om att den hänskjutande domstolens antagande är korrekt. Jag vill därför inledningsvis ägna denna fråga viss uppmärksamhet.(5)

Uppbörd av vägavgifter som verksamhet som bedrivs i egenskap av offentlig myndighet

14. Enligt artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 ska offentligrättsliga organ inte anses som beskattningsbara personer, förutom när det gäller verksamheter som de bedriver ”i sin

egenskap av offentliga myndigheter”. Därför uppkommer frågan om sådana organ som NRA bedriver verksamhet i sin egenskap av offentliga myndigheter när de uppbär avgifter för användning av allmän väg.

15. Det förefaller uppenbart att säkerställandet av att offentlig infrastruktur, såsom väginfrastruktur, existerar, och att denna infrastruktur fungerar, är en uppgift för offentliga myndigheter, varför de organ som ansvarar för att denna uppgift fullgörs även utövar verksamhet i egenskap av offentliga myndigheter. Domstolen har emellertid samtidigt i en rad avgöranden slagit fast att tillhandahållande av väginfrastruktur mot en avgift utgör en tjänst som utförs mot ersättning i den mening som avses i unionsbestämmelserna om mervärdesskatt.(6) Detta kan särskilt förklaras av att det när avgifter tas ut för användning av konkreta vägsträckor och inte allmänt för användning av hela vägen i landet eller alla vägar i en viss kategori rör det sig om vägar av högre standard (till exempel motorvägar) eller vägar som har en atypisk sträckning (till exempel särskilt långa tunnlar eller broar). I allmänhet finns även i sådana fall alternativ i form av avgiftsfria vägar som leder till samma orter. Tillhandahållande av tillträde till sådana vägar omfattas inte längre av de offentliga myndigheternas uppgifter inom ramen för säkerställandet av vägstruktur, utan liknar snarare tjänster av ekonomisk art.(7)

16. I samma domar underkände emellertid domstolen kommissionens resonemang att begreppet offentliga myndigheter i den mening som avses i den aktuella artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112(8) ska tolkas restriktivt, det vill säga endast omfatta myndighetsutövning, vilket utesluter verksamhet i form av tillhandahållande av väginfrastruktur mot en avgift.(9) Domstolens ståndpunkt är förståelig, särskilt som med beskattningsbara personer enligt unionens bestämmelser om mervärdesskatt avses personer som bedriver en ekonomisk verksamhet.(10) Vidare undantas enligt artikel 13 i direktiv 2006/112 endast verksamhet av ekonomisk karaktär från mervärdesskatteplikt, eftersom det skulle vara ologiskt att utesluta verksamhet av icke-ekonomisk karaktär.(11)

17. Domstolen har erinrat om att verksamhet som bedrivs av ett offentligt organ i egenskap av en offentlig myndighet enligt domstolens praxis är verksamhet som det offentliga organet bedriver inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för det offentliga organet och inte omfattar verksamhet som bedrivs på samma villkor som gäller för privata ekonomiska aktörer.(12)

18. Domstolen avfärdade kommissionens resonemang och erkände implicit att uppbörd av vägavgifter såväl kan behandlas som verksamhet som bedrivs av offentliga myndigheter som ekonomisk verksamhet som bedrivs av privata operatörer, även i sådana länder där de två avgiftssystemen samexisterar.(13) Jag anser emellertid inte att man av ovannämnda domar kan dra slutsatsen att ett offentligt organ som tar ut vägavgifter alltid agerar som en offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112.

19. Ovannämnda domar meddelades i fördragsbrottsförfaranden. Såsom domstolen fastslog i ovannämnda mål har kommissionen inte visat eller ens försökt visa att offentliga organ i de enskilda svarandemedlemsstaterna tog ut vägavgifter på samma villkor som privata aktörer.(14) Under dessa förhållanden hade domstolen med hänsyn till fördragsbrottsförfarandes kontradiktoriska natur inget annat val än att fastslå att svarandemedlemsstaterna inte hade underlåtit att fullgöra sina skyldigheter enligt fördraget genom att befria vägavgifter som tas ut av offentliga organ från mervärdesskatt.

20. Enligt min mening innebär detta emellertid inte att den aktuella artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så att offentliga organ som tar ut vägavgifter alltid agerar som offentliga myndigheter. Denna fråga ska bedömas för sig i varje enskilt fall med beaktande av det kriterium som anges ovan i punkt 17. Det ska erinras om att det enligt detta kriterium ska fastställas om det offentliga organet bedriver verksamhet inom ramen för en särskild rättslig

reglering som gäller för det offentliga organet eller inom ramen för allmänna bestämmelser som även är eller kan vara tillämpliga på privata aktörer.

21. I förevarande fall ankommer det på den nationella domstolen att avgöra om det offentliga organ som tar ut vägavgifter bedriver verksamhet inom ramen för regler som endast gäller för det organet eller inom ramen för allmänna bestämmelser. Jag vill emellertid uppmärksamma följande punkter.

22. Såsom framgår av uppgifterna i beslutet om hänskjutande inrättades NRA i enlighet med Roads Act 1993, i vilken det föreskrivs bestämmelser för dess funktionssätt. Enligt bestämmelserna i den lagen har NRA rätt att införa avgiftssystem för de nationella vägar som drivs av NRA. NRA har även rätt att anta genomförandebestämmelser som reglerar funktionen av ett sådant avgiftssystem. NRA kan även själv ta ut sådana avgifter eller anförtro den uppgiften åt privata organ.(15)

23. Det kan således förefalla uppenbart att NRA bedriver verksamhet inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för den, vilket bestämmelserna i Roads Act 1993 utan tvekan är, när de tar ut vägavgifter. Det ska emellertid påpekas att privata organ som driver avgiftsbelagda vägar genom ett avtal med NRA driver verksamhet på grundval av samma lag och genomförandebestämmelser som antagits av NRA. Även NRA är på samma sätt som privata organ bunden av sina genomförandebestämmelser som reglerar ett visst avgiftssystem (det vill säga avgiftssystem på ett visst avsnitt på den nationella vägen) när den tar ut ovannämnda vägavgifter.

24. Det är således inte uteslutet att NRA agerar som en offentlig myndighet enbart när den fattar beslut om att införa ett avgiftssystem på ett visst vägavsnitt och antar genomförandebestämmelser avseende det systemet, men agerar på samma villkor som privata organ när den tar ut avgifter. Under dessa omständigheter är undantaget i artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 inte tillämpligt. Jag anser att den hänskjutande domstolen återigen, mot bakgrund av ovannämnda överväganden, bör analysera sitt antagande att NRA agerar som en offentlig myndighet när den tar ut vägavgifter och därför omfattas av ovannämnda undantag. Om den hänskjutande domstolen efter ovannämnda analys skulle dra slutsatsen att NRA inte agerar som en offentlig myndighet när den tar ut vägavgifter, skulle tolkningsfrågorna i förevarande mål inte längre ha något föremål.

Bedömning av tolkningsfrågorna

25. Den hänskjutande domstolen vill genom tolkningsfrågorna i förevarande mål, vilka ska prövas gemensamt, få klarhet i om artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att offentligrättsliga organ i det fall där vägavgifter enligt den nationella lagstiftningen i en medlemsstat kan tas ut och faktiskt tas ut av såväl offentligrättsliga organ som av privata organ, med hänsyn till den betydande snedvridningen av konkurrensen ska behandlas som beskattningsbara personer, även om det inte finns någon realistisk möjlighet att de vägar på vilka avgifter tas ut av offentligrättsliga organ direkt konkurrerar med de vägar på vilka avgifter tas ut av privata organ.

26. För en korrekt tolkning av artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 krävs att denna bestämmelse ses i samband med det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Enligt artikel 9.1 första stycket i det direktivet avses med beskattningsbar person den som självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet. Det ska erinras om att tillhandahållande av väginfrastruktur mot en avgift enligt domstolens praxis(16) är en sådan verksamhet. Den som bedriver sådan verksamhet är således i princip en beskattningsbar person. I artikel 13.1 första stycket i direktiv 2006/112 anges emellertid att offentligrättsliga organ inte ska anses som beskattningsbara personer när dessa organ agerar i egenskap av offentliga myndigheter. Enligt ovannämnda rättspraxis från

domstolen(17) är en verksamhet som bedrivs av ett offentligt organ i egenskap av en offentlig myndighet en verksamhet som bedrivs inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för det offentliga organet. Detta undantag grundar sig på antagandet att verksamhet som bedrivs av ett offentligt organ är en typ av monopol, och eftersom den utövas inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för det offentliga organet kan den i princip inte bedrivas av andra aktörer, i synnerhet inte av privata aktörer. Under sådana omständigheter finns inte heller någon risk för snedvridning av konkurrensen, eftersom all konkurrens i princip är utesluten.

27. Genom artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 begränsas emellertid tillämpningsområdet för bestämmelsen i första stycket på så sätt att den allmänna bestämmelsen om beskattning av ekonomisk verksamhet åter ska tillämpas om det skulle leda till en betydande snedvridning av konkurrensen ifall verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ skulle befrias från mervärdesskatteplikt. Logiskt sett bör det andra stycket tillämpas när den verksamhet som bedrivs av ett offentligt organ, trots den omständigheten att den utövas inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för det offentliga organet, inte har karaktären av ett monopol och således även kan utövas av andra organ, särskilt privata. Det kan i det fallet nämligen inte antas att det inte föreligger någon snedvridning av konkurrensen.

28. Enligt samma logik slog domstolen (stora avdelningen) med avseende på tillhandahållande av parkeringsplatser av offentligrättsliga organ mot vederlag fast att den snedvridning av konkurrensen som den omständigheten att verksamheter av offentliga organ undantas från mervärdesskatteplikt leder till ska bedömas utifrån arten av den berörda verksamheten och inte utifrån den konkreta marknaden och sannolikheten för att en snedvridning av konkurrensen verkligen uppkommer på den konkreta marknaden.(18)

29. Domstolens avgörande grundade sig på följande två skäl. För det första fann domstolen att den aktuella artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas mot bakgrund av tredje stycket i samma bestämmelse. I sistnämnda bestämmelse anges att offentligrättsliga organ i vart fall ska anses som beskattningsbara personer när de bedriver en av de verksamheter som anges i bilaga I till direktivet, oberoende av om snedvridningar av konkurrensen i praktiken kan uppstå på den konkreta marknaden eller inte. Därför ska den aktuella artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 analogt tolkas så att den hänför sig till arten av verksamhet som sådan och inte till situationen på vissa marknader.(19)

30. För det andra utgör principen om skatteneutralitet och rättssäkerhetsprincipen enligt domstolen hinder för en sådan tolkning av den aktuella artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112, att en möjlig snedvridning av konkurrensen ska bedömas mot bakgrund av situationen på den konkreta marknaden. Detta skulle inte enbart leda till att offentliga organ och privata organ behandlas olika, utan även till att vissa offentliga organ behandlas olika, bland vilka vissa med avseende på samma typ av verksamhet skulle kunna anses som beskattningsbara personer och andra inte. Detta skulle utgöra ett åsidosättande av principen om mervärdesskattens neutralitet.(20) En sådan tolkning skulle dessutom kräva att komplicerade ekonomiska analyser företas på vissa marknader, vars resultat skulle kunna ändras med tiden, vilket står i strid med rättssäkerhetsprincipen.(21)

31. Tvärtemot vad NRA hävdade i sitt yttrande i förevarande mål anser jag att domstolens konstaterande ska tolkas så att en snedvridning av konkurrensen kan antas uppstå. Domstolen slog uttryckligen fast att den aktuella artikel 13.1 tredje stycket i direktiv 2006/112 grundar sig på antagandet att en snedvridning av konkurrensen uppstår när offentliga organ utövar en av de verksamheter som anges i bilaga I till direktivet. (22) Domstolen påpekade därefter att det i vissa medlemsstater kan finnas andra kategorier av verksamheter som inte anges i bilagan till direktivet som också bedrivs parallellt av såväl offentliga organ som av privata aktörer. På dessa

verksamheter är den aktuella artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 tillämplig.(23)
Domstolen slog slutligen fast att de båda bestämmelserna (det vill säga den aktuella artikel 13.1 andra och tredje stycket) följer samma logik.(24)

32. Enligt min mening kan domstolens överväganden enbart tolkas så att det när en viss typ av verksamhet enligt den nationella lagstiftningen i en medlemsstat bedrivs av ett offentligrättsligt organ inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för det offentliga organet, men samtidigt utövas eller kan utövas av privata aktörer enligt allmänna bestämmelser kan det antas att det föreligger en snedvridning av konkurrensen, oberoende av den faktiska situationen på den konkreta marknaden. Offentligrättsliga organ ska i det fallet enligt artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 anses som beskattningsbara personer med avseende på dessa verksamheter.

33. Domstolens avgörande i ovannämnda dom grundade sig på en bedömning av unionsrättsliga bestämmelser om skatteplikt för verksamhet som bedrivs av offentligrättsliga organ och inte på särdragen hos den konkreta verksamhet som målet avsåg, det vill säga tillhandahållande av parkeringsplatser mot vederlag. Det finns således enligt min mening ingen anledning att inte även tillämpa denna rättspraxis på annan verksamhet, till exempel tillhandahållande av väginfrastruktur mot en avgift. När den berörda verksamheten enbart utövas av ett eller flera offentligrättsliga organ inom ramen för en särskild rättslig reglering som gäller för dem, det vill säga inom ramen för ett monopol, så föreligger ingen risk för snedvridning av konkurrensen. De offentliga organ som bedriver den berörda verksamheten måste således inte anses som beskattningsbara personer. Om vägavgifter, såsom är fallet i Irland, däremot även kan tas ut av privata aktörer, så omfattas inte den berörda verksamheten av det offentliga organets monopol, varför snedvridningar av konkurrensen ska antas och även transaktioner som utförs av offentligrättsliga organ ska vara föremål för mervärdesskatteplikt. Härvid saknar det betydelse att de vägar på vilka vägavgifter tas ut av offentliga organ inte konkurrerar med vägar på vilka privata aktörer tar ut avgifter. Avgörande är här nämligen arten av den verksamhet som utövas och inte situationen på den konkreta marknaden, det vill säga på ett konkret vägnät eller på vägar som förbinder konkreta orter med varandra.

34. Vissa av de ståndpunkter som domstolen grundade sig på i ovannämnda dom, som meddelades i ett mål rörande tillhandahållande av parkeringsplatser mot vederlag i flera kommuner i Förenade kungariket, kan givetvis vara av mindre betydelse i förevarande mål som avser tillhandahållande av väginfrastruktur mot en avgift av ett organ med landsomfattande befogenheter. För det första uppkommer nämligen inte problemet med olikbehandling av olika offentliga organ, eftersom ett sådant organ i egenskap av centralt organ, per definition är unikt. För det andra förefaller frågan om det är fråga om en snedvridning av konkurrensen eller inte enklare att besvara med avseende på ett vägnät än med avseende på parkeringsplatser. Väginfrastrukturen är i allmänhet föremål för mindre ändringar över tiden än antalet parkeringsplatser och lokaliseringen av dessa. Beslutet att påföra skatt eller inte på tillhandahållande av väginfrastruktur ger således upphov till mindre tvivel ur rättssäkerhetssynpunkt.

35. Tolkningen av unionsrättsliga bestämmelser får emellertid inte vara beroende av de offentliga myndigheternas struktur i de enskilda medlemsstaterna, utan den måste vara av allmän karaktär och kunna tillämpas inom hela unionen. Det är följaktligen inte uteslutet att samma svårigheter som domstolen uppmärksammade med avseende på tillhandahållande av parkeringsplatser även kan uppkomma i vissa medlemsstater med avseende på tillhandahållande av väginfrastruktur. Dessutom framgår även av de diskussioner som fördes i förevarande mål om och i vilken omfattning det avgiftsbelagda vägnätet som kallas för Westlink Toll Road, som utgör en del av den västra förbifartsleden i Dublin, konkurrerar med den östra förbifartsleden i staden, att bedömningen av potentiella snedvridningar av konkurrensen med avseende på

väginfrastruktur inte alltid är enkel och uppenbar.

36. Det finns emellertid ytterligare ett argument som enligt min mening talar för att artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att uppkomsten av snedvridningar av konkurrensen ska prövas med avseende på den berörda verksamhetens karaktär och inte med avseende på situationen på den konkreta marknaden.

37. Den hänskjutande domstolen fann i sitt beslut att det i praktiken inte kan finnas något konkurrensförhållande mellan de vägavsnitt på vilka NRA tar ut avgifter och andra existerande eller framtida vägavsnitt på vilka avgifter eventuellt kan tas ut av privata aktörer. Vid detta fastställande beaktande den hänskjutande domstolen emellertid enbart vägavsnitt som ur användarnas synvinkel skulle kunna konkurrera med varandra men fastslog att de inte kunde göra detta. Med detta synsätt är slutsatsen naturligtvis korrekt. En bilförare som vill köra från punkt A till punkt B kommer inte i stället att köra till punkt C enbart av det skälet att lägre vägavgifter tas ut i det fallet.

38. Privata aktörer som tillhandahåller vägsinfrastruktur mot en avgift är emellertid inte enbart tillhandahållare av tjänster i förhållande till användarna av dessa vägar utan även i förhållande till de offentliga myndigheter, såsom NRA i Irland, som anförtro dem denna uppgift. Väginfrastruktur hör nämligen till den offentliga infrastruktur vars uppbyggnad och underhåll omfattas av de offentliga myndigheternas uppgifter. Dessa myndigheter kan anförtro dessa uppgifter till privata aktörer och i utbyte ge dem rätt att uppbära avgifter från användarna. I en sådan situation agerar privata aktörer som tjänsteleverantörer i förhållande till offentliga myndigheter. Härvid saknar det betydelse att vederlag för dessa tjänster inte tas ut i form av ett pris som fastställts på förhand, utan i form av en rätt att ta ut avgifter.

39. Beslutet att anförtro en privat aktör uppgiften att driva ett avgiftsbelagt vägavsnitt beror på flera olika faktorer. En av dem är utan tvekan storleken på den avgift som den privata aktören kommer att ta ut. Ur den privata aktörens synvinkel är storleken på den avgift som kan tas ut även en av de viktigaste faktorerna vid beslutet att utöva verksamheten, eftersom den är avgörande för dess lönsamhet.

40. Om den offentliga myndigheten samtidigt kan välja mellan att anförtro den privata aktören uppgiften att driva vägen och ta ut avgifter eller att själv utöva denna verksamhet, befinner den sig automatiskt i ett konkurrensförhållande till privata aktörer som skulle kunna utöva den verksamheten. I det fallet leder skattebefrielsen för den verksamhet som bedrivs av det offentliga organet, samtidigt som samma verksamhet skulle vara mervärdesskattepliktig om den hade bedrivits av en privat aktör, oundvikligen till en snedvridning av konkurrensen. Vid samma avgifter för användarna kommer verksamheten nämligen att vara mer lönsam om den bedrivs av ett offentligt organ än om den bedrivs av en privat aktör som måste betala mervärdesskatt för de avgifter som tagits ut av användarna. Det är oundvikligt att lönsamhetsskillnaden påverkar den offentliga myndighetens beslut att anförtro en privat aktör uppgiften att driva vägar och denna inverkan räcker i sig för att fastställa en snedvridning av konkurrensen.

41. Slutsatsen gäller i än högre grad när den offentliga myndigheten, som har rätt att fatta beslut om att eventuellt anförtro en privat aktör uppgiften att driva vägar och ta ut vägavgifter, kan, såsom är fallet vad gäller NRA, ange den maximala storleken på dess avgifter för användarna. Privata aktörer befinner sig i det fallet uppenbarligen i en mindre förmånlig situation, eftersom den maximala storleken på de avgifter som fastställts på förhand inte enbart måste täcka deras kostnader och den vinst som tillkommer dem, utan även mervärdesskatten.

42. Därmed bemöts även det argument som den polska regeringen framförde under förhandlingen att möjligheten för en privat aktör att ta sig in på en sådan marknad som marknaden

för tillhandahållande av vägstruktur mot en avgift enbart är teoretisk, eftersom den är beroende av den offentliga myndighetens beslut. Det är just när den offentliga myndigheten fattar beslut om att låta en privat aktör ta sig in på marknaden, samtidigt som den själv bedriver verksamhet på den marknaden, men på andra villkor, eftersom den inte är en beskattningsbar person, som det föreligger en snedvridning av konkurrensen som motiverar en tillämpning av artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112.

43. Denna slutsats ifrågasätts inte heller av det argument som NRA framfört under förhandlingen, och som stöds av den tyska regeringen, att när ett offentligt organ som agerar som en offentlig myndighet tar ut avgifter syftar detta inte enbart till att generera intäkter, utan även till att begränsa trafiken på ett visst vägavsnitt eller att avleda den till en annan väg. För övrigt strider det argumentet mot påståendet att olika vägavsnitt inte konkurrerar med varandra.

44. För det första strider det fullständigt mot rättssäkerhetsprincipen att låta en verksamhet som bedrivs av en offentlig myndighet omfattas av mervärdesskatt eller inte, beroende på syftet med den verksamheten. I själva verket kan olika syften eftersträvas med införandet av vägavgifter. Ibland rör det sig om att begränsa trafiken, ibland om att övervältra kostnaderna för uppbyggnaden av vägen på privata aktörer i utbyte mot rätten att därefter ta ut avgifter på den vägen och ibland om att anskaffa medel för uppbyggnad och underhåll av andra allmänna vägar. Antingen kan ett av dessa mål eller flera av dessa mål eftersträvas, och de kan även ändras med tiden, om till exempel kostnaderna för uppbyggnaden av vägen till slut har täckts, men avgifter fortfarande tas ut. Detta kriterium är således inte lämpligt för att på förhand fastställa om den berörda verksamheten ska vara mervärdesskattepliktig.

45. För det andra innebär inte den omständigheten att andra syften än att enbart generera intäkter eftersträvas att privata aktörer inte kan anförtros uppgiften att ta ut avgifter. Ur väganvändarnas synvinkel saknar det slutligen betydelse vem som tar ut vägavgifter. Det önskade beteendet hos väganvändarna kan således uppnås oberoende av vem som uppbär avgiften.

46. För det tredje avses enligt artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112 med beskattningsbar person den som bedriver en ekonomisk verksamhet, "oberoende av dess syfte eller resultat." Eftersom tillhandahållande av väginfrastruktur mot en avgift, som bekant,(25) är en ekonomisk verksamhet i den mening som avses i den bestämmelsen, är syftet med eller resultatet av denna verksamhet inte något lämpligt kriterium för att avgöra om den aktör som bedriver verksamheten ska anses som en beskattningsbar person.

47. Jag anser därför att en snedvridning av konkurrensen alltid ska antas föreligga när ett offentlighetsrättsligt organ enligt den nationella lagstiftningen i en medlemsstat kan anförtro en privat aktör uppgiften att bedriva en viss verksamhet, samtidigt som detta organ även kan bedriva den verksamheten självständigt, om verksamheten inte är mervärdesskattepliktig när den utövas av ett offentligt organ, medan den är mervärdesskattepliktig när den utövas av en privat aktör.

48. Detta innebär emellertid inte, såsom den tyska regeringen anfört under förhandlingen, att varje verksamhet som bedrivs av en offentlig myndighet mot vederlag under dessa omständigheter ska vara mervärdesskattepliktig, eftersom den teoretiskt sett även kan anförtros en privat aktör. Förvisso har domstolen slagit fast att vid bedömningen av om snedvridningar av konkurrensen kan uppstå inte endast faktisk utan även potentiell konkurrens ska beaktas.(26) Domstolen betonade emellertid samtidigt att enbart den hypotetiska möjligheten för privata aktörer att bedriva en viss verksamhet inte kan jämföras med förekomsten av potentiell konkurrens, eftersom möjligheten ska vara realistisk och inte rent teoretisk.(27)

49. Denna princip ska tolkas i samband med principen enligt vilken förekomsten av snedvridningar av konkurrensen ska bedömas mot bakgrund av arten av den berörda

verksamheten och inte mot bakgrund av situationen på den konkreta marknaden. Om således vägavgifterna, såsom till exempel är fallet i Tyskland, enbart tas ut av offentliga myndigheter (eller i deras namn och för deras räkning) finns ingen realistisk möjlighet för privata aktörer att bedriva den verksamheten, och det finns således inte ens någon potentiell konkurrens eller någon möjlighet att den snedvrids. Om det däremot, såsom är fallet i Irland, inte endast föreskrivs en möjlighet i den nationella lagstiftningen att anförtro privata aktörer uppgiften att ta ut avgifter, utan detta i praktiken i regel även är fallet, eftersom NRA endast tar ut avgifter i undantagsfall på två vägavsnitt, är det enligt min mening uppenbart att möjligheten för privata aktörer att bedriva verksamhet inte kan betraktas som rent teoretisk.

50. Enligt artikel 13.1 andra stycket i direktiv 2006/112 krävs dessutom att den snedvridning av konkurrensens som befrielsen från mervärdesskatteplikt för verksamhet som bedrivs av ett offentligt organ leder till är betydande. Enligt domstolens rättspraxis ska begreppet tolkas i linje med bestämmelsen i artikel 13.1 tredje stycket i direktiv 2006/112 på så sätt att det endast kan vara tillåtet att befria offentliga organ från skattskyldighet för mervärdesskatt i de fall där konkurrenssnedvridningen förblir av underordnad betydelse.(28)

51. Bedömningen av om konkurrenssnedvridningen i ett konkret fall är mer än av underordnad betydelse är ett konstaterande rörande de faktiska omständigheterna, som givetvis ankommer på nationella myndigheter och domstolar. Även om det fastställs att snedvridningen av konkurrensen är av underordnad betydelse innebär detta inte att antagandet att det föreligger sådan snedvridning ifrågasätts, utan möjliggör enbart att befria verksamhet som bedrivs av ett offentligt organ från skattskyldighet för mervärdesskatt, *trots* snedvridningar.

Förslag till avgörande

52. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara de tolkningsfrågor som Appeal Commissioners (överklagandeinstans för tull- och skattefrågor, Irland) har ställt på följande sätt:

Artikel 13.1 andra stycket i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att offentligrättsliga organ i det fall där vägavgifter enligt den nationella lagstiftningen i en medlemsstat kan tas ut och faktiskt tas ut av såväl offentligrättsliga organ som privata aktörer, med hänsyn till den betydande snedvridningen av konkurrensen ska behandlas som beskattningsbara personer, även om det inte finns någon realistisk möjlighet att de vägar på vilka avgifter tas ut av offentligrättsliga organ direkt konkurrerar med de vägar på vilka avgifter tas ut av privata aktörer.

1 – Originalspråk: polska.

2 – Se generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i målet *Gemeente Borsele och Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855 punkterna 22–27).

3 – EGT L 347, 2006, s.1.

4 – Såsom framgår av beslutet om hänskjutande anförtror NRA tekniska operationer i samband med uppbörd av avgifter till tredje man, men detta sker på andra villkor än vid avtal om driften som ingåtts på grundval av section 63 i Roads Act 1993, så att intäkterna från vägavgifter sätts in på NRA:s konto.

5 – Det ska även för ordningens skull påpekas att en tillämpning av artikel 13.1 tredje stycket i direktiv 2006/112 är utesluten i det nationella målet, eftersom uppbörd av vägavgifter inte omfattas av den kategori av verksamhet som anges i bilaga I till det direktivet. Den omfattas särskilt inte av

varutransport eller persontransport. (bilaga I, punkterna 3 och 5) – se dom av den 12 september 2000 kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 4).

6 – Se domarna av den 12 september 2000, kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 36), kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 34), kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 46), och kommissionen/Nederländerna (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 30).

7 – Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Albers förslag till avgörande i målet kommissionen/Nederländerna (C-408/97, EU:C:2000:43, punkt 52).

8 – Ovannämnda domar meddelades på grundval 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 (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Artikel 4.5 i sjätte direktivet motsvarande artikel 13.1 i direktiv 2006/112.

9 – Se domarna av den 12 september 2000, kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 41), kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 39), kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 51), och kommissionen/Nederländerna (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 36).

10 – Se artikel 9.1 i direktiv 2006/112.

11 – Se dom av den 16 juli 2009, kommissionen/Irland (C-554/07, EU:C:2009:464, punkt 40 och där angiven rättspraxis).

12 – Se domarna av den 12 september 2000, kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 40), kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 38), kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 50), och kommissionen/Nederländerna (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 35).

13 – Se särskilt domen av den 12 september 2000, kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkterna 56, 57).

14 – Se domarna av den 12 september 2000, kommissionen/Frankrike (C-276/97, EU:C:2000:424, punkt 42), kommissionen/Irland (C-358/97, EU:C:2000:425, punkt 40), kommissionen/Förenade kungariket (C-359/97, EU:C:2000:426, punkt 52), och kommissionen/Nederländerna (C-408/97, EU:C:2000:427, punkt 37).

15 – Se punkterna 6–8 i förevarande förslag till avgörande.

16 – Se ovan punkt 15 i förevarande förslag till avgörande.

17 – Se ovan punkt 17 i förevarande förslag till avgörande.

18 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 31–40 och punkt 1 i domslutet).

19 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C-288/07, EU:C:2008:505, punkterna 38–40).

- 20 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkterna 42–45).
- 21 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkterna 47–51).
- 22 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 35).
- 23 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkterna 36 och 37).
- 24 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 38). Se även generaladvokaten Maduras förslag till avgörande i målet Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:345, punkterna 18 och 19).
- 25 – Se punkt 15 i förevarande förslag till avgörande och där angiven rättspraxis.
- 26 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkterna 60–63).
- 27 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 64).
- 28 – Dom av den 16 september 2008, Isle of Wight Council m.fl. (C?288/07, EU:C:2008:505, punkt 76 och punkt 3 i domslutet).