CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL S. ALBER van 27 januari 2000 *

I — Inleiding

1. In het kader van deze niet-nakomingsprocedure verzoekt de Commissie het Hof vast te stellen dat de Franse Republiek de krachtens het EG-Verdrag op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door de heffingen voor het gebruik van autosnelwegen (tolgelden) niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen en dientengevolge de desbetreffende bedragen van de eigen middelen, vermeerderd met vertragingsrente, niet over te maken. [1]

2. In Frankrijk worden tolgelden geheven voor het gebruik van bepaalde gedeelten van het autosnelwegennet. Deze tolgelden worden echter niet onderworpen aan de omzetbelasting, aangezien zij in Frankrijk worden beschouwd als heffingen ten behoeve van de staat. De tolgelden worden niet beschouwd als vergoeding voor een economische activiteit en derhalve wordt er geen belasting over de toegevoegde waarde geheven. Voor de exploitatie en het onderhoud van de weggedeelten waarover tolgelden worden geheven, kunnen concessies worden verleend aan overheids-, semi-overheids- of, in bepaalde gevallen, particuliere lichamen. Dergelijke concessies zijn echter noch voor de planning, noch voor de aanleg van die weggedeelten mogelijk. [2]

II — Precontentieuze procedure

3. Bij brief van 26 april 1984 verzocht de Commissie de Franse autoriteiten hun opmerkingen te maken over de BTW-regeling voor de concessiehouders van autosnelwegen in Frankrijk.

4. Op 5 juli 1984 antwoordden de Franse autoriteiten dat de concessiehouders belas-

* Oorspronkelijke taal: Duits.

1 — De Commissie heeft in dit verband om dezelfde reden ook tegen Ierland, het Verenigd Koninkrijk, het Koninkrijk der Nederlanden en de Helleense Republiek beroep ingesteld. Het betreft de zaken C-358/97, C-359/97, C-408/97 en C-260/98.
In tegenstelling tot de andere verwerende lidstaten heeft het Koninkrijk der Nederlanden de desbetreffende bijdragen uit hoofde van de eigen middelen aan de Commissie ter beschikking gesteld, onder voorbehoud van opheldering van de omstreden punten.
In de andere lidstaten worden of geen tolgelden geheven of worden ze aan de omzetbelasting onderworpen.
Daar in het Koninkrijk Spanje een verlaagd belastingtarief wordt toegepast, heeft de Commissie ook tegen die lidstaat beroep ingesteld (C-83/99).

2 — De concessiehouder dient een deel van de geïnde tolgelden, waarvan de exacte omvang niet bekend is, aan de staat af te dragen.

tingontvangers zijn, daar zij van de weggebruikers belasting innen ten behoeve van de staat. Als belastingplichtigen worden zij alleen belast over hun inkomsten die de tegenprestatie voor de aan de staat geleverde dienst vormen.

5. Op 12 maart 1986 zond de Commissie de Franse regering een aanmaningsbrief waarin zij zich op het standpunt stelde dat de werkzaamheid van de concessiehouders van autosnelwegen in Frankrijk een dienst ten behoeve van de weggebruikers en niet ten behoeve van de staat is, en dat het niet heffen van BTW het communautaire BTW-stelsel vertekent.

6. Bij brief van 22 mei 1986 deelden de Franse autoriteiten mee dat zij hun standpunt handhaafden.

7. Op 28 april 1988 zond de Commissie de Franse Republiek een aanvullende aanmaningsbrief, waarin zij haar grieven nader toelichtte tegen de achtergrond van de door deze lidstaat verstrekte informatie.

8. In hun antwoord van 17 februari 1989 herhaalden de Franse autoriteiten dat volgens hen de tol een parafiscale heffing is.

9. Op 28 augustus 1989 deed de Commissie de Franse regering een met redenen omkleed advies toekomen dat zowel betrekking had op de inbreuk op de bepalingen van de richtlijn als op de gevolgen daarvan voor de betaling van de eigen middelen aan de Gemeenschap.

10. De Franse Republiek conformeerde zich weliswaar niet aan het met redenen omkleed advies, maar antwoordde daarop bij brief van 29 november 1989. Daarin werden in wezen de eerder naar voren gebrachte argumenten herhaald.

11. Bij brief van 20 december 1985 vestigde de directeur-generaal Begrotingen van de Commissie de aandacht van de Franse regering op het feit dat de hiervoor genoemde inbreuk op de richtlijn tot een ongerechtvaardigde vermindering van de eigen middelen van de Gemeenschappen leidde. Hij verzocht haar de voor de begrotingsjaren 1981 tot en met 1984 niet betaalde bedragen te bepalen en deze, vermeerderd met vertragingsrente vanaf 31 maart 1986, aan de Gemeenschap over te maken.

12. De Franse autoriteiten wezen dat verzoek bij brief van 27 februari 1986 af op grond van juridische en economische overwegingen.

13. Bij brief van 28 januari 1988 maande de Commissie de Franse regering overeen-

komstig artikel 169 EG-Verdrag (thans artikel 226 EG) aan, haar opmerkingen te maken.

14. Bij brief van 19 september 1988 antwoordde de Franse regering dat het heffen van BTW over het totale bedrag van de tolgelden, gelet op de aftrek die de concessiehouders zelf en de tot voldoening van de BTW gehouden weggebruikers dan zouden kunnen verrichten, tot gevolg zou hebben dat de tot dusverre betaalde eigen middelen te hoog waren geraamd.

15. Bij brief van 17 januari 1989 breidde de Commissie het verzoek om betaling uit tot de begrotingsjaren 1985 tot en met 1987, vermeerderd met vertragingsrente vanaf 1 mei 1989, alsmede tot de daaropvolgende begrotingsjaren totdat de inbreuk zou zijn beëindigd.

16. Bij brief van 29 november 1989 legde de Franse Republiek de Commissie gegevens met toelichtingen over, opdat deze zou kunnen nagaan hoeveel BTW door de concessiehouders van autosnelwegen in het huidige stelsel wordt voldaan, en hoeveel BTW uit de door de Commissie verdedigde regeling zou voortvloeien.

17. De Commissie kon niet instemmen met het door de Franse Republiek verdedigde standpunt en heeft krachtens artikel 169 van het Verdrag beroep ingesteld, dat op 30 juli 1997 ter griffie van het Hof is ingeschreven.

18. De Commissie concludeert dat het het Hof behage:

1) vast te stellen dat de Franse Republiek, door in strijd met de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 de tolgelden, als tegenprestatie voor de aan de weggebruikers verleende dienst, niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen, de krachtens het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen;

2) vast te stellen dat de Franse Republiek, door de desbetreffende bedragen, vermeerderd met vertragingsrente, niet als eigen middelen ter beschikking te stellen van de Commissie, de krachtens het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen;

3) de Franse Republiek te verwijzen in de kosten.

19. De Franse Republiek concludeert dat het het Hof behage:

1) het beroep te verwerpen;

2) de Commissie te verwijzen in de kosten.

20. Artikel 2 van de richtlijn luidt:

„Aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen:

1. de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht;

(...)"

III — Wettelijk kader

21. Artikel 4, leden 1, 2 en 5, van de richtlijn bepaalt:

1. *De heffing van de belasting over de toegevoegde waarde*

Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag [3] (hierna: „Zesde richtlijn" of „richtlijn")

„1. Als belastingplichtige wordt beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

2. De in lid 1 bedoelde economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen.

3 — PB L 145, blz. 1.

Als economische activiteit wordt onder andere beschouwd de exploitatie van een lichamelijke of onlichamelijke zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.

3. (...)

4. (...)

5. De staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen worden niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

Wanneer deze lichamen evenwel zodanige werkzaamheden of handelingen verrichten, moeten zij daarvoor als belastingplichtige worden aangemerkt, indien een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

Genoemde lichamen worden in elk geval beschouwd als belastingplichtig met name voor de in bijlage D genoemde werkzaamheden [4], voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn.

De lidstaten kunnen werkzaamheden van genoemde lichamen die zijn vrijgesteld uit hoofde van de artikelen 13 [5] (...), beschouwen als werkzaamheden van de overheid."

2. *De eigen middelen*

a) Verordening (EEG, Euratom) nr. 1553/89 van de Raad van 29 mei 1989 betreffende de definitieve uniforme regeling voor de inning van de eigen middelen uit de belasting over de toegevoegde waarde [6]

22. Artikel 1 van deze verordening bepaalt:

„De BTW-middelen resulteren uit de toepassing van het overeenkomstig besluit

4 — Bijlage D noemt in totaal 13 soorten werkzaamheden, zoals bijvoorbeeld telecommunicatiediensten, levering van water, gas, elektriciteit, haven- en luchthavendiensten, exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen enz.

5 — In artikel 13, A, worden 17 belastingvrijstellingen ten gunste van bepaalde activiteiten van algemeen belang genoemd. Volgens dit artikel zijn van belasting vrijgesteld onder meer: de door openbare postdiensten verrichte diensten, de ziekenhuisverpleging en medische verzorging, diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid, alsmede met de bescherming van kinderen en jongeren, voorts diensten die instellingen zonder winstoogmerk met doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, vaderlandslievende, levensbeschouwelijke, filantropische of staatsburgerlijke aard ten behoeve van hun leden in het collectief belang verrichten, alsmede niet-commerciële activiteiten van openbare radio- en televisieorganisaties.
Overige vrijstellingen gelden volgens artikel 13, B, voor handelingen ter zake van verzekering en herverzekering, verlening van kredieten en bemiddeling inzake kredieten, alsmede voor de verpachting en verhuur van onroerende goederen, behoudens vier uitzonderingen.

6 — PB L 155, blz. 9.

88/376/EEG, Euratom vastgestelde uniforme percentage op de overeenkomstig deze verordening bepaalde grondslag."

23. Artikel 2, lid 1, bepaalt:

„De grondslag van de BTW-middelen wordt bepaald aan de hand van de belastbare handelingen bedoeld in artikel 2 van richtlijn 77/388/EEG (...), met uitzondering van de overeenkomstig de artikelen 13 tot en met 16 van genoemde richtlijn vrijgestelde handelingen."

b) Verordening (EEG, Euratom) nr. 1552/89 van de Raad van 29 mei 1989 houdende toepassing van besluit 88/376/EEG, Euratom betreffende het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschappen [7]

24. Artikel 11 van deze verordening bepaalt:

„Elke te late boeking op de in artikel 9, lid 1, bedoelde rekening verplicht de betrokken lidstaat tot het betalen van rente ten belope van de op de vervaldag geldende rentevoet op de geldmarkt van deze lidstaat voor kortetermijnfinanciering, vermeerderd met twee punten. Deze rente wordt met 0,25 punt per maand vertraging verhoogd. De aldus verhoogde rente geldt voor de gehele periode van de vertraging."

c) Besluit 88/376/EEG, Euratom van de Raad van 24 juni 1988 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Gemeenschappen [8]

25. Ontbrekende inkomsten uit eigen middelen uit de BTW moeten volgens dit besluit, in het kader van aanvullende financiering, worden gecompenseerd door eigen middelen gebaseerd op het bruto nationaal product, hetgeen leidt tot een herverdeling ten nadele van de andere lidstaten.

IV — Argumenten van partijen

26. Volgens de Commissie is het ter beschikking stellen van wegeninfrastruc-

7 — PB L 155, blz. 1.

8 — PB L 185, blz. 24, gedeeltelijk ingetrokken resp. gewijzigd bij besluit 94/728/EG, Euratom van de Raad van 31 oktober 1994 betreffende het stelsel van eigen middelen van de Europese Gemeenschappen (PB L 293, blz. 9).

tuur tegen betaling van tol door de weggebruiker, zoals in Frankrijk, een economische activiteit in de zin van de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn.

27. Het feit dat deze activiteit, zoals in Frankrijk, wordt uitgeoefend volgens een bijzondere regeling van concessies die door de staat aan overheids-, semi-overheids- of, in bepaalde gevallen, particuliere lichamen worden verleend, betekent niet dat zij niet binnen de werkingssfeer van de BTW valt. Enerzijds gaat het namelijk om een economische activiteit in de zin van artikel 2 van de richtlijn is, en anderzijds wordt zij wordt uitgeoefend door belastingplichtigen in de zin van artikel 4 van de richtlijn, zelfs wanneer dat publiekrechtelijk lichamen zijn.

28. Het begrip economische activiteit dient objectief te worden beoordeeld met inaanmerkingneming van de economische realiteit. Het is niet noodzakelijk dat de verrichte diensten primair of uitsluitend zijn afgestemd op het marktgebeuren; het is voldoende dat zij daadwerkelijk op enigerlei wijze verband houden met het economisch leven.

29. De aan de weggebruikers geleverde dienst, bestaande uit gemak, snelheid en veiligheid, alsmede uit een mogelijk kortere route, is de tegenprestatie voor de betaling van tol. De weggebruiker is niet verplicht gebruik te maken van dit aan tol onderworpen wegennet, zodat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en het betaalde bedrag.

30. Het verrichten van een dergelijke economische activiteit door of voor rekening van de overheid moet worden onderscheiden van het begrip uitoefening van overheidstaken. De enige activiteiten waarbij de staat en zijn territoriale lichamen niet als belastingplichtig worden aangemerkt, zijn volgens artikel 4, lid 5, van de richtlijn de activiteiten die zij verrichten als overheid.

31. Het algemene karakter van de BTW heeft tot gevolg dat alle economische verrichtingen moeten worden belast. De staat en de andere publiekrechtelijke lichamen zijn niet in beginsel vrijgesteld van de BTW, maar alleen voor activiteiten die zij verrichten als overheid in enge zin. Daarbij komt dat zij zelfs voor die activiteiten volgens artikel 4, lid 5, tweede alinea, als BTW-plichtig moeten worden aangemerkt indien hun behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsingen van enige betekenis zou leiden.

32. Wanneer een concessiehouder aan weggebruikers een door hem te exploiteren wegeninfrastructuur ter beschikking stelt, oefent hij daarmee geen overheidstaak in enge zin uit, maar gaat het om een belast-

bare verrichting, zoals de levering van gas, elektriciteit en water, post- en telecommunicatiediensten en luchthavendiensten. Deze werkzaamheden, die bestaan uit de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengsten uit te verkrijgen, vallen in ieder geval binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn.

33. Het niet heffen van BTW over de tolgelden heeft ernstige gevolgen, niet alleen op lokaal niveau maar eveneens voor alle marktdeelnemers binnen de Gemeenschap die in het kader van hun belastbare activiteiten gebruik maken van de aan tol onderworpen Franse wegeninfrastructuur, aangezien zij voor deze kostenverhogende heffingen geen aanspraak kunnen maken op aftrek van voorbelasting volgens de Zesde richtlijn. Het niet heffen van BTW heeft derhalve belangrijke gevolgen voor het functioneren van het geharmoniseerde stelsel van de BTW, dat in het kader van de interne markt een belangrijke rol speelt. Het zal dus tot aanzienlijke concurrentievervalsing leiden. Het zal bovendien leiden tot ongelijke behandeling van de lidstaten met betrekking tot de begroting van de Gemeenschap, aangezien zij als gevolg van de op het bruto nationaal product gebaseerde compensatie een hogere financiële bijdrage zullen moeten leveren.

34. Aangaande de grief betreffende schending van de communautaire voorschriften inzake de inning van de eigen middelen uit de BTW betoogt de Commissie dat in het onderhavige geval de opbrengsten van de Gemeenschappen uit de eigen middelen verminderen. Zij moet het bedrag van de eigen middelen kunnen vaststellen dat was verschuldigd, teneinde een financieel verlies te vermijden dat moet worden gecompenseerd op basis van het bruto nationaal product. Een dergelijke inbreuk zou de andere lidstaten financiële schade berokkenen en zou derhalve het gelijkheidsbeginsel schenden.

35. De Franse Republiek heeft de Commissie echter niet de mogelijkheid geboden de cijfers en de berekeningsmethode te verifiëren die de Franse autoriteiten hebben gepresenteerd ten betoge dat, ingeval de opvatting van de Commissie juist zou zijn, de Franse Republiek zelfs recht zou hebben op terugbetaling van sedert 1981 te veel betaalde eigen middelen. Het door de Franse regering gestelde recht op terugbetaling bestaat echter in geen geval, aangezien het Franse stelsel ofwel in overeenstemming is met het gemeenschapsrecht en er geen correctie van de grondslag van de eigen middelen uit de BTW plaatsvindt, ofwel de richtlijn schendt, met als gevolg dat de grondslag groter wordt.

36. Met betrekking tot de vertragingsrente beroept de Commissie zich op artikel 11 van verordening nr. 1522/89. Frankrijk is erop gewezen dat vanaf 31 maart 1986 vertragingsrente verschuldigd is over de niet betaalde bijdragen aan de eigen middelen wegens het niet heffen van BTW.

37. De Franse regering betoogt dat de Franse wetgever het mogelijk heeft gemaakt dat voor de exploitatie van autosnelwegen alsmede voor de inning van tolgelden concessies worden verleend. Krachtens de Franse wegen- en verkeerswetgeving behoren autosnelwegen tot het openbare wegennet. Gezien het nationale belang van het netwerk van autosnelwegen heeft alleen de staat de middelen dit netwerk op een evenwichtige wijze te ontwikkelen en ervoor te waken dat uitzonderingen op het principe van het kosteloze gebruik van het wegennet beperkt blijven. Bovendien berust de aanleg van een autosnelweg in alle gevallen op een besluit van de overheid, te weten een decreet van de Conseil d'État, die de autosnelweg tegelijkertijd van algemeen nut kan verklaren.

38. Weliswaar dient het begrip economische activiteit in het kader van de Zesde BTW-richtlijn objectief te worden beoordeeld, rekening houdend met de economische realiteit van de activiteit in kwestie, maar daarbij is een onderzoek van de nationale regeling onvermijdelijk teneinde met zekerheid vast te kunnen stellen bij welke activiteit een overheidslichaam als overheid optreedt en bij welke activiteit als particuliere marktdeelnemer.

39. In het onderhavige geval gaat de Franse regering ervan uit dat de staat bij de inning van tolgelden soeverein gezag uitoefent. De staat is eigenaar van het openbare wegennet en beschikt over exclusief soeverein gezag dat wordt uitgeoefend in de vorm van administratieve handelingen, met name met betrekking tot voorschriften voor het gebruik van en het verkeer op de autosnelwegen. Bovendien is de staat verplicht de autosnelwegen ter beschikking te stellen aan de weggebruikers. De staat beschikt in het kader van deze activiteit eveneens over het gemene recht overstijgende bevoegdheden, zoals bijvoorbeeld het bij besluit vaststellen van de tarieven. Ten slotte heeft de staat het monopolie van de aanleg en de indeling van autosnelwegen. Uit deze factoren blijkt dat het in het onderhavige geval gaat om een werkzaamheid van een overheidslichaam in het kader van de uitoefening van overheidsgezag.

40. Aangezien de activiteit niet binnen het werkingsgebied van de richtlijn valt, kan ook een eventueel aanwezig verband tussen de geleverde dienst en de ontvangen tegenprestatie in geen geval de eerdere uitsluiting van deze activiteit van een als overheid handelend overheidslichaam van de heffing van BTW op losse schroeven zetten. Ook de Commissie beschouwt de tol niet altijd louter als vergoeding voor een aan de gebruiker verleende dienst, maar schrijft daaraan met name een rol toe bij het afstemmen van de vraag. [9]

41. Met betrekking tot het probleem van de concurrentievervalsing is de Franse regering

9 — Zie het voorstel voor een richtlijn van de Raad betreffende het in rekening brengen van het gebruik van bepaalde infrastructuurvoorzieningen aan zware vrachtvoertuigen, COM(96) 331 def., en het groenboek van de Commissie „Naar een eerlijke en doelmatige prijsstelling in het vervoer — Mogelijke beleidskeuzen voor het internaliseren van de externe kosten van vervoer in de Europese Unie", COM(95) 691 def.

van mening dat de Franse en de buitenlandse marktdeelnemers zich in dezelfde situatie bevinden, zodat laatstgenoemde niet worden benadeeld. Bij de gestelde ongelijke behandeling van de lidstaten met betrekking tot de begroting van de Gemeenschap gaat het niet om een concurrentievervalsing in de zin van artikel 4, lid 5, van de Zesde BTW-richtlijn.

42. Wat de grief betreft dat de voorschriften inzake de eigen middelen zijn geschonden, merkt de Franse regering op dat er noch een inbreuk op de Zesde BTW-richtlijn heeft plaatsgevonden, noch een vermindering van de grondslag van de eigen middelen. In zoverre kunnen geen aanvullende betalingen worden gevorderd. De Franse Republiek heeft zich evenmin verzet tegen een onderzoek van de gegevens en berekeningsmethode. Zij is bij de berekening van de eigen middelen uit de BTW overeenkomstig de relevante bepalingen van de verordeningen nrs. 1552/89 en 1553/89 te werk gegaan. Uitgaande echter van de berekeningsmethode van de Commissie, zou dat voor het begrotingsjaar 1987 wegens het recht op aftrek van BTW door de belastingplichtigen leiden tot een vermindering van de ontvangsten met 522 miljoen FRF, wat tot een vermindering van de grondslag van de eigen middelen uit de BTW met 3 249 miljoen FRF zou leiden en tot een bijdrage aan de begroting door de Franse Republiek die 45,5 miljoen FRF lager is. Deze methode, die eveneens kan worden toegepast op de andere jaren, toont aan dat er sprake is van een stelselmatig surplus aan betalingen aan de gemeenschapsbegroting indien men uitgaat van de berekening van de Commissie.

V — Beoordeling

1. *Heffing van BTW over tol*

43. Overeenkomstig de opzet van de richtlijn moet om te beginnen worden nagegaan of er sprake is van een aan BTW onderworpen dienst in de zin van artikel 2 van de Zesde BTW-richtlijn. Daarvoor moet het gaan om een dienst die onder bezwarende titel wordt verricht. Vervolgens moet worden nagegaan of die dienst door een belastingplichtige wordt verricht en, zo ja, of het om een economische activiteit gaat.

a) Onder bezwarende titel verrichte dienst

44. De dienst bestaat in casu in de terbeschikkingstelling van de infrastructuur.

45. Deze dienst wordt ook onder bezwarende titel — de geheven tol — verricht. Het Hof heeft met betrekking tot de vraag of een dienst onder bezwarende titel wordt verricht, reeds overwogen dat er een rechtstreeks verband moet bestaan tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegen-

waarde, wil een dienstverrichting belastbaar zijn. [10]

46. Dit rechtstreeks verband bestaat erin dat voor de terbeschikkingstelling tol wordt betaald, waarvan de hoogte weer afhangt van de categorie voertuig en de lengte van het traject.

47. Bij tol gaat het ook niet om een belasting, want een belasting is een prestatie in geld die geen tegenprestatie is voor een bepaalde dienst en door een publiekrechtelijk lichaam ter verkrijging van opbrengsten wordt opgelegd aan allen die voldoen aan de voorwaarden waaraan de wet de belastingplichtigheid verbindt. Daar in casu echter een concrete tegenprestatie in de vorm van de terbeschikkingstelling van bepaalde delen van de wegeninfrastructuur wordt verricht, gaat het om een heffing die als vergoeding voor de dienst moet worden gezien.

48. Derhalve is er sprake van een aan de BTW onderworpen dienst in de zin van artikel 2 van de Zesde richtlijn.

10 — Arrest van 8 maart 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Jurispr. blz. 1443, punt 11).

b) Belastingplichtige

49. Volgens artikel 4, leden 1 en 2, van de Zesde richtlijn wordt als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit — en dat zijn alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter — verricht.

50. Volgens artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de richtlijn worden daarentegen de staat, de regio's, de gewesten, de provincies, de gemeenten en de andere publiekrechtelijke lichamen niet als belastingplichtigen aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Dat gaat ook op indien zij voor deze werkzaamheden bijvoorbeeld heffingen, bijdragen of retributies innen.

aa) Als overheid verrichte werkzaamheid

51. Volgens de rechtspraak van het Hof moet voor de niet-belastingplichtigheid van publiekrechtelijke lichamen cumulatief aan twee voorwaarden zijn voldaan, te weten het verrichten van werkzaamheden door

een publiekrechtelijk lichaam en het verrichten van werkzaamheden als overheid. [11]

52. Enerzijds betekent dit dat de publiekrechtelijke lichamen niet automatisch voor alle door hen verrichte werkzaamheden zijn vrijgesteld, doch enkel voor die welke tegelijkertijd tot hun specifieke overheidstaak behoren, en anderzijds dat door een particulier verrichte werkzaamheden niet van BTW zijn vrijgesteld louter omdat zij bestaan in het verrichten van handelingen die tot de prerogatieven van de overheid behoren. [12]

53. Voor de definitie van het verrichten van werkzaamheden als overheid kan niet het voorwerp of het doel van de werkzaamheid van het publiekrechtelijk lichaam als uitgangspunt worden genomen. Volgens de rechtspraak van het Hof dient voor de afbakening van de draagwijdte van de niet-belastingplichtigheid van de publiekrechtelijke lichamen aansluiting te worden gezocht bij de modaliteiten van de uitoefening van de werkzaamheden. [13]

54. Het Hof heeft derhalve beslist dat de in artikel 4, lid 5, eerste alinea, van de Zesde BTW-richtlijn bedoelde publiekrechtelijke lichamen werkzaamheden verrichten als overheid, wanneer zij deze verrichten in het kader van het specifiek voor hen geldende juridisch regime. [14] Treden zij daarentegen onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere economische subjecten op, dan kan niet van een werkzaamheid als overheid worden uitgegaan.

55. Daar overeenkomstig artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn ook die werkzaamheden als belastbaar worden beschouwd die krachtens de wet worden verricht, blijkt dat alleen het feit dat een werkzaamheid binnen de werkingssfeer van het publiekrecht valt, niet volstaat om aan de voorwaarden voor belastingvrijstelling van artikel 4, lid 5, eerste alinea, te voldoen. Daar het bij die bepaling gaat om een uitzondering op de definitie van belastingplichtige, moet zij restrictief worden uitgelegd. Derhalve kunnen enkel die als overheid verrichte werkzaamheden worden geacht van de BTW te zijn vrijgesteld die tot de kernactiviteiten van de overheid behoren. Dit wordt ook bevestigd door artikel 4, lid 5, derde alinea, dat verwijst naar de in bijlage D genoemde werkzaamheden — zie supra, punt 21 —, waarvoor ook de overheid aan BTW onderworpen is.

56. De planning en de aanleg van wegen, bruggen en tunnels maken deel uit van de overheidstaken die tot de prerogatieven van de overheid behoren. Deze werkzaamheden betreffen een wezenlijk onderdeel en dus de kern van de overheidstaken. Zij kunnen als een deel van de openbaredienstverlening

11 — Arresten van 11 juli 1985, Commissie/Duitsland (107/84, Jurispr. blz. 2655); 26 maart 1987, Commissie/Nederland (235/85, Jurispr. blz. 1471), en 17 oktober 1989, Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (231/87 en 129/88, Jurispr. blz. 3233, punt 12).

12 — Arrest Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 11, punt 21).

13 — Arrest Comune di Carpaneto Piacentino e.a. (aangehaald in voetnoot 11, punt 15).

14 — Ibidem, punt 16.

worden beschouwd. Treedt de staat hier op, dan moet ervan worden uitgegaan dat hij dit als overheid doet.

57. Het is juist dat de terbeschikkingstelling van wegen niet uitdrukkelijk als aan BTW onderworpen werkzaamheid wordt aangemerkt, zoals de levering van gas, elektriciteit en water in bijlage D. De kosteloze terbeschikkingstelling van de wegeninfrastructuur moet inderdaad als een overheidswerkzaamheid worden opgevat. Het staat nog te bezien of omgekeerd het als overheidstaak en met belastingmiddelen aangelegde wegennet in zijn totaliteit in de particuliere sector kan worden geëxploiteerd tegen een tolgeld, dat dan van allen wordt verlangd. In elk geval kan echter de selectieve — want aan kosten verbonden — terbeschikkingstelling van een beperkt traject niet worden beschouwd als een werkzaamheid die als overheid wordt verricht. De heffing van tol is weliswaar ook mogelijk voor een als overheid verrichte werkzaamheid, maar heeft op zich niet tot gevolg, zoals artikel 4, lid 5, eerste alinea, immers uitdrukkelijk bepaalt, dat deze verrichting belastbaar is. Er moet echter wel worden bedacht dat de gebruiker in het onderhavige geval de keuze heeft tussen het gebruik van een wegeninfrastructuur al dan niet tegen betaling van een heffing. Met de terbeschikkingstelling van het kosteloze wegennet is er in elk geval een einde gekomen aan de als overheid verrichte werkzaamheid, en de terbeschikkingstelling van bijkomende trajecten tegen betaling van tol moet daarentegen als een louter als particuliere onderneming verrichte werkzaamheid worden aangemerkt. Wie een bouwvergunning nodig heeft waarvoor moet worden betaald, heeft geen keuzemogelijkheid. Wie een studie volgt waarvoor allen lesgeld moeten betalen, heeft geen alternatief om hetzelfde doel — de concrete afsluiting van de studie met een diploma — te bereiken. In casu heeft de gebruiker echter een echte keuze tussen twee mogelijkheden om — zij het ook omslachtiger of langzamer — *hetzelfde* doel te bereiken. Het tolwegennet staat weliswaar ter beschikking van allen die bereid zijn daarvoor te betalen, maar ook alleen van hen. Daarin moet een selectie worden gezien die niets met optreden van de overheid van doen heeft. Het zijn met name redenen van economisch-financiële aard die tot de heffing van tolgeld leiden. De terbeschikkingstelling van een beperkt traject tegen betaling van tolgeld kan derhalve niet als een als overheid verrichte werkzaamheid worden beschouwd.

58. Artikel 4, lid 5, eerste alinea, kan dus geen toepassing vinden op het onderhavige geval, daar de terbeschikkingstelling van de infrastructuur tegen betaling van tol niet kan worden beschouwd als een werkzaamheid die als overheid wordt verricht. De met de heffing van de tol belaste lichamen moeten derhalve als belastingplichtigen worden aangemerkt.

bb) Economische activiteit

59. Overeenkomstig artikel 4, lid 1, van de richtlijn wordt, zoals reeds vermeld, als belastingplichtige beschouwd ieder die zelfstandig een economische activiteit verricht.

60. Economische activiteiten worden in artikel 4, lid 2, van de Zesde BTW-richtlijn gedefinieerd als „alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter".

61. Volgens vaste rechtspraak van het Hof heeft het begrip economische activiteiten een ruime werkingssfeer en heeft het een objectief karakter, daar de activiteit op zich wordt beschouwd, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat van de activiteit. [15]

62. Gaat men van een zo ruim begrip van de economische activiteit uit, dan is het niet vereist dat diensten primair of uitsluitend zijn afgestemd op het marktgebeuren of het economisch leven; het volstaat dat zij daadwerkelijk op enigerlei wijze verband houden met het economisch leven. [16] In het onderhavige geval wordt het ter beschikking stellen van wegeninfrastructuur tegen betaling van tol uitgevoerd volgens een bijzondere regeling van concessies die aan overheids-, semi-overheids- of ook particuliere lichamen kunnen worden verleend.

63. Ook al geschiedt het verlenen van de concessies in Frankrijk naar publiekrecht en behoren de aan tol onderworpen autosnelwegen tot het openbare wegennet, dit is irrelevant voor het onderzoek van de vraag of er sprake is van een economische activiteit. Volgens artikel 6, lid 1, van de Zesde BTW-richtlijn kunnen belastbare diensten namelijk ook zijn het verrichten van een dienst op grond van een vordering door of namens de overheid, dan wel krachtens de wet. Ook het objectieve karakter van het begrip economische activiteit pleit in casu voor een kwalificatie als economische activiteit, daar het gaat om de activiteit op zich, onafhankelijk van het oogmerk of het resultaat daarvan.

64. De inaanmerkingneming van de economische realiteit vormt een fundamenteel criterium voor de toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van de BTW. [17] Voor het onderhavige geval betekent dit dat de weggebruikers tegen betaling van een heffing in de vorm van tol bepaalde delen van de wegeninfrastructuur ter beschikking worden gesteld. Het feit dat deze werkzaamheid door de desbetreffende lichamen dus mede wordt verricht om daaruit opbrengsten te halen teneinde hun materiaalkosten te bestrijden en tegelijkertijd in hun inkomsten te voorzien, toont aan dat er in casu sprake is van een economische activiteit.

c) (Subsidiair) De concurrentievervalsingen

65. Volgens artikel 4, lid 5, tweede alinea, moeten de staat, de gemeenten en publiek-

15 — Arresten Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 11); van 15 juni 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Jurispr. blz. 1737, punt 10), en 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17).

16 — Conclusie van advocaat-generaal Lenz van 12 februari 1987 in de zaak Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 11, punt 22).

17 — Arrest van 20 februari 1997, DFDS (C-260/95, Jurispr. blz. I-1005, punt 23).

rechtelijke lichamen zelfs voor handelingen die zij als overheid verrichten als belastingplichtige worden aangemerkt, wanneer hun behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden. Dit subgeval zou op grond van voormelde overwegingen niet behoeven te worden onderzocht, daar van een niet als overheid verrichte werkzaamheid moet worden uitgegaan. Derhalve wordt het onderzoek slechts subsidiair verricht.

66. Er zou sprake zijn van concurrentievervalsing in voormelde zin wanneer het niet-belastingplichtige overheidslichaam met betrekking tot eenzelfde handeling met een belastingplichtige particulier zou concurreren en zijn dienst derhalve wegens de belastingvrijstelling goedkoper zou kunnen aanbieden. Bij de terbeschikkingstelling van een wegeninfrastructuur als de onderhavige bestaat er echter geen onder het privaatrecht vallende concurrentie, zodat er ook geen mededinging kan bestaan.

67. De door de Commissie genoemde voorbeelden van concurrentievervalsingen snijden hier geen hout. Enerzijds is de werkingssfeer van de richtlijn — blijkens een aantal bepalingen — tot binnenlandse verrichtingen beperkt. In casu valt er geen schending van de verplichting tot gelijke behandeling als eigen onderdanen te bespeuren. Anderzijds berusten voormelde gevallen van concurrentievervalsing — onmogelijkheid van aftrek van voorbelasting, respectievelijk kostenvoordeel — niet op de niet-belasting respectievelijk de belastingplicht, maar op een verkeerde toepassing van het recht. Wanneer de rechtspraak dit probleem heeft opgelost, zullen de lidstaten de BTW stellig op eenzelfde wijze heffen. (Hetzelfde zal dan ook voor de betalingen aan de eigen middelen gelden.) Wordt overigens de redenering van de Commissie gevolgd, dan zouden de concurrentievervalsingen het grootst zijn ten aanzien van de landen waar helemaal geen tolgeld voor wegen wordt geheven.

68. Van concurrentievervalsingen in de zin van artikel 4, lid 5, tweede alinea, die een reden zouden kunnen zijn voor behandeling als belastingplichtige, is dus geen sprake. Daarop komt het echter niet aan, zoals in de punten 45 tot en met 63 is uiteengezet. In casu moet de handeling aan BTW worden onderworpen, omdat het bij de heffing van tol niet om een als overheid verrichte werkzaamheid gaat.

d) Voorlopige conclusie

69. Derhalve moet worden vastgesteld dat de Franse Republiek haar verdragsverplichtingen niet is nagekomen door de heffing

van tol voor autosnelwegen niet aan BTW te onderwerpen.

2. *De eigen middelen*

70. Volgens artikel 2, lid 1, van verordening nr. 1553/89 wordt de grondslag van de BTW-middelen bepaald aan de hand van de belastbare handelingen bedoeld in artikel 2 van de Zesde richtlijn. De bijdragen aan de eigen middelen resulteren dan uit de toepassing van een vastgesteld uniform percentage op de aldus bepaalde grondslag.

71. Aangezien in het onderhavige geval diensten door belastingplichtigen werden verricht, hadden de tolgelden aan BTW moeten worden onderworpen. Aangezien dat echter niet heeft plaatsgevonden, konden de desbetreffende bedragen niet in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de grondslag van de BTW-middelen.

72. Er is dus sprake van schending van de gemeenschapsregels inzake de inning van de eigen middelen uit de BTW. Het is daarbij niet van belang of, zoals de Franse regering opmerkt, de herberekening van de bijdragen aan de eigen middelen tot een voor de Gemeenschappen ongunstig resultaat zou leiden. Volgens de relevante communautaire voorschriften is uitsluitend doorslaggevend dat deze eigen middelen aan de hand van de juiste grondslag worden bepaald en dat de overeenkomstige vorderingen (van de lidstaat) op de belastingplichtige worden vastgesteld. De lidstaten zijn derhalve verplicht de vereiste berekeningen uit te voeren, het resultaat aan de Commissie mee te delen en vervolgens de verschuldigde eigen middelen over te maken.

73. De gevorderde rente vindt haar grondslag in artikel 11 van verordening nr. 1552/89, waarin wordt bepaald dat elke te late boeking van de bijdrage aan de eigen middelen verplicht tot het betalen van vertragingsrente. Volgens de rechtspraak van het Hof is de vertragingsrente opeisbaar ongeacht de reden voor de te late boeking. [18]

3. *Beperking in tijd van de gevolgen van het arrest*

74. Nadat is vastgesteld dat de Franse Republiek haar verplichtingen uit het EG-Verdrag niet is nagekomen, zou de vraag kunnen rijzen of de Commissie ook gerechtigd is de daaruit voortvloeiende vorderingen jegens de Franse Republiek voor de gehele betrokken periode geldend te maken.

75. Kenmerkend voor de niet-nakomingsprocedure is dat de lidstaat in geval van gegrondverklaring van het beroep alle

18 — Arrest van 22 februari 1989, Commissie/Italië (54/87, Jurispr. blz. 385, punt 12).

maatregelen dient te treffen die nodig zijn om de niet-nakoming te beëindigen. Daarentegen kan het Hof, aangezien het daarbij om een declaratoire uitspraak gaat, de betrokken lidstaat niet verplichten de schending te beëindigen of de litigieuze maatregel in te trekken of te wijzigen.

76. Het Hof is derhalve niet bevoegd de Franse Republiek formeel te veroordelen tot beëindiging van de onwettige situatie met betrekking tot de inning van de BTW. Het Hof kan evenwel in de niet-nakomingsprocedure de verplichting van de Franse Republiek tot beëindiging van de met het Verdrag strijdige situatie nader uiteenzetten.

77. Er dient dan ook te worden onderzocht wat de verplichting van de Franse Republiek om een eind te maken aan de schending van het Verdrag concreet inhoudt en welke rol de lange duur van de procedure daarbij speelt.

78. Aangezien de Commissie volgens de artikelen 155 EG-Verdrag (thans artikel 211 EG) en 169 van het Verdrag iedere haar bekend geworden schending van het Verdrag moet vervolgen, bestaat er in principe een verplichting tot vervolging. De Commissie beschikt echter over een zekere beoordelingsmarge in het bijzonder met betrekking tot het tijdstip waarop en de voorwaarden waaronder zij de verschillende stadia van de procedure van artikel 169 uitvoert. Ook wanneer zij in principe verplicht is te vervolgen, dient de Commissie er echter altijd voor te zorgen de lidstaten langs de gebruikelijke weg tot het herstellen van een verdragsconforme situatie te brengen. Het vroegst mogelijke moment waarop zij beroep kan instellen is na afloop van de in het met redenen omkleed advies gestelde termijn. Een uiterste termijn voor het instellen van beroep bij het Hof bestaat in principe niet. [19] Het is dus ter beoordeling van de Commissie op welk moment zij aansluitend aan het met redenen omkleed advies na afloop van de daarin gestelde termijn beroep instelt. [20] In extreme uitzonderingsgevallen, waarbij de Commissie zeer lang talmt met het instellen van beroep en ook overigens geen verdere stappen tegen de lidstaat onderneemt, is echter niet geheel uit te sluiten dat *verwerking* van het recht van beroep wordt aangevoerd, wat gevolgen zou hebben voor de ontvankelijkheid van het beroep. [21] In de rechtspraak van het Hof bestaat echter de tendens om verwerking van het recht van beroep van de Commissie af te wijzen. [22]

79. *Verjaring* van de vorderingen van de Gemeenschappen komt in casu evenmin in aanmerking. Enerzijds ontbreken toepasselijke gemeenschapsrechtelijke bepalingen betreffende de verjaring, en anderzijds is ook een overeenkomstige toepassing van de bepalingen van de lidstaten met betrekking tot de verjaring van belastingschulden niet mogelijk. Een verjaringstermijn dient, om

19 — Arrest van 14 december 1971, Commissie/Frankrijk (7/71, Jurispr. blz. 1003, punten 5 en 6).

20 — Arresten van 1 juni 1994, Commissie/Duitsland (C-317/92, Jurispr. blz. I-2039, punt 4), en 10 mei 1995, Commissie/Duitsland (C-422/92, Jurispr. blz. I-1097, punt 18 met aanvullende verwijzingen).

21 — Arrest van 16 mei 1991, Commissie/Nederland (C-96/89, Jurispr. blz. I-2461, punten 15 en 16).

22 — Loc. cit., voetnoten 20 en 21.

aan zijn doel te beantwoorden, vooraf te worden vastgesteld. Daar het om een exceptie gaat, moet zij worden opgeworpen, hetgeen in casu niet is gebeurd. Aangezien ter zake niets is aangevoerd, behoeft dit punt niet verder te worden onderzocht. Overigens was het in het kader van de niet-nakomingsprocedure evenmin mogelijk rechtstreeks een vordering in te stellen tot betaling van de bijdrage aan de eigen middelen.

80. De vorderingen van de Gemeenschappen tot betaling van de bijdragen aan de eigen middelen zouden echter *te laat* kunnen zijn ingesteld.

81. Om redenen van rechtszekerheid zou het in casu geboden kunnen zijn, de gevolgen van de vaststelling van niet-nakoming van het Verdrag in de tijd te beperken, met het oog op de rectificatie van de jaarlijkse overzichten. [23] Het Hof heeft reeds erkend dat bij het ontbreken van regels met betrekking tot de verjaring een beroep kan worden gedaan op het beginsel van rechtszekerheid. [24]

82. Weliswaar voorziet het Verdrag niet uitdrukkelijk in een beperking in de tijd van de gevolgen van niet-nakomingsarresten. Dat is ook niet noodzakelijk, aangezien een arrest gewezen in een niet-nakomingsprocedure vanwege het declaratoire karakter ervan in de regel is gericht op de (toekomstige) opheffing van een met het Verdrag strijdige situatie. Dit soort procedures gaat niet over de geldigheid van een individuele beslissing, zoals het geval is met het beroep tot nietigverklaring, waarvoor een beperking in de tijd van de gevolgen is voorzien in artikel 174, tweede alinea, EG-Verdrag (thans artikel 231, tweede alinea, EG). Het beroep wegens niet-nakoming wordt normaliter ook niet ingesteld om schadevergoeding te vorderen in een individueel geval, waarop de verjaringsregeling van artikel 43 van 's Hofs Statuut-EG van toepassing is. Een niet-nakomingsprocedure heeft eerder een principiële vaststelling inzake de normatieve inhoud van het gemeenschapsrecht tot voorwerp. Het is in het belang van de rechtszekerheid wanneer het Hof bij een geschil tussen de Commissie en een lidstaat deze normatieve inhoud vaststelt. Het enkele tijdsverloop sedert het einde van de precontentieuze procedure doet dit belang niet fundamenteel afnemen. Indien zich gedurende deze periode feiten zouden voordoen die het belang van de vaststelling zouden reduceren, dan zou dit mogelijk tot niet-ontvankelijkheid van het beroep leiden, maar het recht op een dergelijke vaststelling, waarvan de erkenning te allen tijde opnieuw in rechte kan worden gevorderd, als zodanig niet beïnvloeden.

83. In het onderhavige geval gaat de vaststelling van de niet-nakoming echter samen met een vordering tot betaling van de Gemeenschappen op de verwerende lidstaten. De daaraan verbonden financiële gevolgen vereisen, mede met het oog op het beginsel van rechtszekerheid, enige specifieke overwegingen.

23 — Artikel 7, lid 1, van verordening nr. 1553/89 bepaalt dat de lidstaten vóór 31 juli aan de Commissie een overzicht zenden waarin het totale eindbedrag van de voor het voorgaande kalenderjaar berekende grondslag van de BTW-middelen wordt vermeld.

24 — Arrest van 14 juli 1972, ACNA/Commissie (57/69, Jurispr. blz. 933, punten 31-33).

84. Tegen een beperking in de tijd pleit weliswaar in de eerste plaats dat volgens vaste rechtspraak van het Hof „in het bijzonder bij een regeling die financiële gevolgen kan hebben, rechtszekerheid en voorzienbaarheid (...) een dwingend vereiste is waaraan streng de hand moet worden gehouden". [25] Door het afwegen van aan de rechtszekerheid ontleende aspecten vermindert die zekerheid en voorzienbaarheid. Daar staat echter tegenover dat de aanzienlijke vertraging van de kant van de Commissie om de contentieuze fase van de niet-nakomingsprocedure in te leiden evenmin in overeenstemming is met de vereisten van rechtszekerheid en voorzienbaarheid.

85. Volgens de rechtspraak van het Hof mag een geschil tussen de Commissie en een lidstaat over de te innen eigen middelen er evenmin toe leiden dat het financiële evenwicht van de Gemeenschap wordt verstoord. [26] In het onderhavige geval zou een beperking in de tijd van de rectificatie tot gevolg kunnen hebben dat sommige lidstaten overeenkomstig het gemeenschapsrecht eigen middelen aan de Gemeenschap overmaakten, terwijl andere lidstaten daarvan werden vrijgesteld. Er moet ter zake echter worden vastgesteld dat de lidstaten die de overeenkomstige BTW hebben geheven en dienovereenkomstig een deel daarvan hebben overgemaakt, niet zijn benadeeld. Zij houden tenslotte dat deel van de BTW over dat het over te maken deel te boven gaat.

86. Een naheffing van BTW over de tolgelden voor het gebruik van wegen is daarentegen zowel in de praktijk als rechtens uitgesloten. In een geval als het onderhavige zou op grond van het beginsel van bescherming van gewettigd vertrouwen ook volgens het recht van de lidstaten een naheffing van BTW zijn uitgesloten. Helemaal afgezien daarvan, zouden ook de praktische gevolgen van een naheffing van omzetbelasting voor het economisch verkeer ongepast zijn, aangezien de mogelijkerwijs te achterhalen belastingplichtigen gewoonlijk niet degenen zijn die de in de prijs begrepen belasting moeten betalen.

87. Uitsluitend de lidstaten die reeds alsnog bedragen hebben overgemaakt, zonder voordien de overeenkomstige BTW te hebben geheven, zouden zijn benadeeld. Er moet echter van worden uitgegaan dat dergelijke betalingen zijn gedaan onder voorbehoud van een overeenkomstige rectificatie van het jaarlijkse overzicht. Wanneer deze rectificatie wordt geweigerd, kunnen de betrokken lidstaten de alsnog betaalde bedragen terugvorderen.

88. Uit de termijn van artikel 9, lid 2, van verordening nr. 1553/89 valt af te leiden dat het risico van de lidstaten om uit onwetendheid niet geheven BTW-bedragen over te maken, beperkt moet blijven tot maximaal vier begrotingsjaren. Anderzijds komen de lidstaten in beginsel niet meer in aanmerking voor bescherming wanneer zij vóór afloop van de termijn kennis verkrijgen van de duidelijke grieven van de Commissie. De betrokken lidstaat draagt

25 — Arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 23, evenals de aangehaalde verwijzingen).

26 — Arrest van 16 mei 1991, Commissie/Nederland (aangehaald in voetnoot 21, punt 37).

zelf de verantwoordelijkheid wanneer geen gevolg wordt gegeven aan de grieven van de Commissie en bijvoorbeeld in het algemeen geen BTW wordt geheven. Eenmaal op de hoogte van de grieven van de Commissie kan hij in principe zelf beoordelen welke verplichtingen er uit de BTW-richtlijnen voortvloeien en dienovereenkomstig handelen.

89. Verschillen de lidstaten daarentegen op goede gronden met de Commissie van mening over de vraag of bepaalde handelingen al dan niet aan de BTW moeten worden onderworpen, dan kan de praktische uitwerking van de rectificatieprocedure en in het bijzonder de toepassing ervan door de Commissie in voorkomend geval ongepaste gevolgen hebben. Aangezien de Gemeenschap een rechtsgemeenschap is, hebben de lidstaten er in principe recht op dat een geschil over de normatieve inhoud van de BTW-richtlijnen binnen een redelijke termijn aan het Hof wordt voorgelegd en door dit wordt beslist.

90. Daarbij komt dat de lidstaten het vraagstuk niet zelf kunnen oplossen wanneer de niet-nakomingsprocedure, zoals in het onderhavige geval, blijft steken in de precontentieuze fase. De Commissie is niet verplicht beroep in te stellen en de lidstaat kan niet opkomen tegen een met redenen omkleed advies. Tezamen zouden deze factoren een aansporing kunnen zijn om de niet-nakomingsprocedure te omzeilen. Een dergelijke opstelling van de Commissie zou overigens in tegenspraak zijn met de geest van de rectificatieprocedure.

91. In de relatie tussen de Commissie en de lidstaat moet ervan worden uitgegaan dat de verstreken begrotingsjaren zijn afgesloten en dat er geen rectificatie meer zal plaatsvinden.

92. Om te beginnen is het de vraag op welke periode het beroep van de Commissie betrekking heeft. Zij concludeert uitsluitend tot vaststelling van de niet-nakoming, zonder dat een bepaalde periode wordt aangegeven. Die conclusie moet worden geïnterpreteerd in het licht van de kennelijke bedoeling van de gewenste rechtsbescherming, met andere woorden: het doel van het beroep moet in overeenstemming met de motivering ervan vastgesteld.

93. Uit de bij de stukken gevoegde aanmaningsbrief van de Commissie van 28 januari 1988 blijkt dat de grieven van de Commissie slaan op de periode vanaf 1981 tot en met de beëindiging van de gewraakte schendingen. Er moet derhalve van worden uitgegaan dat deze periode eveneens in het kader van het beroep in aanmerking moet worden genomen. Ook al heeft de Commissie tussen de afsluiting van de precontentieuze fase en het instellen van het beroep geen verdere stappen ondernomen met betrekking tot de daaropvolgende jaren, er moet van worden uitgegaan dat het haar bedoeling was de schendingen ook met het oog op die jaren te beëindigen. Er moet dus worden nagegaan in hoeverre de begrotingsjaren vanaf 1981 zijn afgesloten en de overeenkomstige jaaroverzichten niet meer kunnen worden gerectificeerd.

94. Artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, van verordening nr. 1553/89 bepaalt dat na 31 juli van het vierde jaar volgende op een bepaald begrotingsjaar, zijnde 43 maanden, het jaaroverzicht niet meer wordt gerectificeerd. Het jaaroverzicht van het begrotingsjaar 1981 kon dus na 31 juli 1985 niet meer worden gerectificeerd. Voor de daaropvolgende jaren geldt een overeenkomstige berekening. Voor de Commissie zou het dus niet meer mogelijk zijn geweest de eigen middelen te innen.

95. Het is echter onduidelijk hoe de uitzondering van artikel 9, lid 2, tweede zinsnede, moet worden begrepen. Met betrekking tot het jaaroverzicht dat niet meer kan worden gerectificeerd, wordt bepaald: „(...) behoudens op punten waarvan door de Commissie of de betrokken lidstaat vóór die datum kennis werd gegeven". Voor de begrotingsjaren 1981 tot 1990 zijn de problemen en uiteenlopende rechtsopvattingen die eveneens aan dit beroep ten grondslag liggen, met de Franse Republiek besproken.

96. Er valt veel voor te zeggen artikel 9, lid 2, tweede zinsnede, zo uit te leggen dat uitzonderingen op de termijn van 43 maanden alleen dan mogelijk zijn wanneer partijen zich in de periode daarna zijn blijven inzetten om de ter sprake gebrachte problemen op te lossen. Indien er echter zonder rechtvaardiging gedurende een langere periode geen voortgang plaatsvindt in de procedure, dan zou het indruisen tegen de strekking van deze bepaling om haar verder toe te passen. In het onderhavige geval bestond er in de jaren 1990 tot 1997 tussen partijen geen bevredigende dialoog meer, die tot een oplossing van de problemen had kunnen leiden. De Commissie heeft tijdens de mondelinge behandeling desgevraagd verklaard dat zij de betrokken lidstaten regelmatig op de problematiek van de eigen middelen heeft gewezen en dat met betrekking tot het vraagstuk van de inning van de BTW eveneens een voortdurende dialoog met de lidstaten heeft plaatsgevonden.[27] Dit kan echter niet als voldoende worden beschouwd om alsnog tot een minnelijke schikking te hebben kunnen komen. Gezien de standpunten van partijen was een dergelijke schikking niet meer mogelijk. Eveneens dient te worden bedacht dat een compromisoplossing evenmin mogelijk was geweest, gezien de elkaar uitsluitende mogelijkheden die in de rechtssituatie besloten liggen.

97. Wanneer deze bepaling tot doel heeft bij ingewikkelde feiten en omvangrijke problemen een verlenging van de termijn toe te staan, moet ook duidelijk zijn dat partijen zich inspannen om een oplossing te bereiken. Anders zou de Commissie de termijn van 43 maanden krachtens artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, kunnen omzeilen door regelmatig bezwaar te maken tegen de jaaroverzichten van de lidstaten. Zij zou dan gedurende onbeperkte tijd de mogelijkheid hebben de feiten te onderzoeken en de afsluiting van het begrotingsjaar voor onbepaalde tijd uit te stellen. Dit zou echter noch wenselijk zijn uit economisch oogpunt, noch verenigbaar met het rechtszekerheidsbeginsel. De Commissie zou, zonder daarvoor een reden te moeten aanvoeren, de vereisten van artikel 9, lid 2, eerste zinsnede, kunnen omzeilen, krachtens welke de uiterste datum voor de afsluiting van de jaaroverzichten 31 juli van het vierde jaar volgend op een bepaald begrotingsjaar is.

27 — Tijdens de mondelinge behandeling hebben het Verenigd Koninkrijk en de Helleense Republiek ontkend dat er een dialoog heeft plaatsgevonden met de Commissie.

98. Aangezien artikel 9, lid 2, geen verjaringstermijn bevat, is het niet relevant dat de lidstaat geen beroep heeft gedaan op verjaring. Alleen vorderingen kunnen voorwerp zijn van verjaring. Artikel 9, lid 2, biedt echter geen grondslag voor het instellen van een vordering, maar bepaalt slechts de rectificatietermijn voor de jaaroverzichten.

99. Op grond van deze overwegingen mag worden aangenomen dat door de lange periode tussen de afsluiting van de precontentieuze fase en het instellen van het beroep bij de Franse Republiek het gewettigd vertrouwen is gewekt dat de Commissie zich zou houden aan de termijnen van de rectificatieprocedure.

100. Zelfs wanneer men van mening zou zijn dat reeds de precontentieuze procedure een schorsende werking zou hebben gehad, dan kan deze schorsing evenmin de genoemde termijn van 43 maanden overschrijden. Aangezien tussen de laatste correspondentie in de precontentieuze procedure en het instellen van het beroep meer dan vier jaar — namelijk zeven jaar — is verstreken, zou ook een mogelijke schorsing van de termijn door de precontentieuze procedure niet kunnen worden volgehouden.

101. Op grond van de bescherming van het gewettigd vertrouwen en de algemene opvatting over tardiviteit in verband met de termijn van 43 maanden voor de mogelijkheid tot rectificatie, dient de inning van bijdragen aan de eigen middelen te worden beperkt tot de vier jaar voorafgaand aan de instelling van het beroep. In het onderhavige geval betekent dit, aangezien het beroep van de Commissie op 30 juli 1997 bij het Hof is ingeschreven, dat de begrotingsjaren vanaf 1993 nog niet zijn afgesloten en dat een rectificatie nog mogelijk is. [28] Voor de inachtneming van de termijn van 43 maanden volstaat het dat beroep wordt ingesteld, aangezien er ter zake geen andere procestermijnen zijn. Hoewel de betekening van het beroep aan de Franse Republiek na 31 juli 1997 kan hebben plaatsgevonden, kunnen hieraan echter geen verdere conclusies voor de externe werking worden verbonden, aangezien de datum waarop het beroep bij het Hof is binnengekomen als beslissend dient te worden beschouwd.

102. Aangezien de vordering tot betaling van de bijdragen aan de eigen middelen als zodanig niet voorwerp van de conclusies van het verzoekschrift was, maar indirect uit de niet-nakoming volgt, dient het beroep, ondanks het gedeeltelijk verstrijken van de termijnen — wat er indirect op neerkomt dat de Franse Republiek deels het gelijk aan haar zijde heeft — niet te worden verworpen voor het overige. Hetzelfde geldt eveneens voor de beslissing inzake de kosten.

VI — Kosten

103. Ingevolge artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering moet de

28 — Zie punt 93 voor de berekening.

in het ongelijk gestelde partij in de kosten worden verwezen voor zover dit is gevorderd. De Commissie heeft geconcludeerd tot verwijzing van de Franse Republiek in de kosten. Ook al is de vordering tot betaling van de bijdragen aan de eigen middelen voor een deel te laat ingesteld, dat heeft geen invloed op de verdeling van de kosten, aangezien deze vordering slechts een gevolg is van de vastgestelde niet-nakoming van het Verdrag en in deze procedure niet aan de orde kan worden gesteld. Voorwerp van geschil in het onderhavige geval is enkel de vaststelling van de met het Verdrag strijdige handelwijze. Aangezien de Franse Republiek op wezenlijke punten in het ongelijk is gesteld, dient zij te worden verwezen in de kosten.

VII — Conclusie

104. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof derhalve in overweging:

1) vast te stellen dat de Franse Republiek de krachtens het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap op haar rustende verplichtingen niet is nagekomen door in strijd met de artikelen 2 en 4 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, de tolgelden voor het gebruik van autosnelwegen niet aan de belasting over de toegevoegde waarde te onderwerpen en als gevolg daarvan de desbetreffende bijdragen aan de eigen middelen niet ter beschikking van de Commissie te stellen, met dien verstande dat deze laatste enkel vanaf het begrotingsjaar 1993 de eigen middelen alsnog kan innen en vertragingsrente kan vorderen;

2) de Franse Republiek te verwijzen in de kosten.