ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER

της 27ης Ιανουαρίου 2000 *

I — Εισαγωγή

1. Η Επιτροπή διατυπώνει στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας που αφορά παράβαση κράτους μέλους την αιτίαση ότι η Γαλλία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ, επειδή δεν υπήγαγε τα τέλη αυτοκινητοδρόμων (διόδια) στον φόρο προστιθεμένης αξίας και, κατ' αυτό τον τρόπο, δεν πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες καταβολές ιδίων πόρων, εντόκως [1].

2. Στη Γαλλία εισπράττονται τέλη για τη χρησιμοποίηση ορισμένων τμημάτων αυτοκινητοδρόμων. Στα τέλη όμως αυτά δεν επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών, διότι στη Γαλλία θεωρούνται φόροι που εισρέουν στο δημόσιο ταμείο. Το τέλος δεν θεωρείται αντιπαροχή για άσκηση οικονομικής δραστηριότητας με συνέπεια να μην εισπράττεται φόρος προστιθεμένης αξίας. Η εκμετάλλευση και η συντήρηση των συνεπαγομένων διόδια τμημάτων οδών μπορούν — διαφορετικά απ' ό,τι ο σχεδιασμός και η κατασκευή τους — να ανατεθούν μέσω παραχωρήσεως σε κρατικούς, ημικρατικούς ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, ιδιωτικούς φορείς [2].

II — Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

3. Με έγγραφο της 26ης Απριλίου 1984, η Επιτροπή ζήτησε από τις γαλλικές αρχές να διατυπώσουν τις απόψεις τους επί της ρυθμίσεως περί φόρου προστιθεμένης αξίας όσον αφορά τους παραχωρησιούχους των γαλλικών αυτοκινητοδρόμων.

4. Οι γαλλικές αρχές διευκρίνισαν με την απάντησή τους της 5ης Ιουλίου 1984 ότι οι

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Η Επιτροπή άσκησε εν προκειμένω προσφυγή για τους ίδιους λόγους και κατά της Ιρλανδίας, της Μεγάλης Βρετανίας, των Κάτω Χωρών, και της Ελλάδος. Πρόκειται για τις υποθέσεις C-358/97, C-359/97, C-408/97 και C-260/98. Σε αντίθεση προς τα άλλα κράτη μέλη κατά των οποίων ασκήθηκε προσφυγή, οι Κάτω Χώρες έθεσαν στη διάθεση της Επιτροπής τη σχετική εισφορά στους ιδίους πόρους με την επιφύλαξη διευκρινίσεως των επίμαχων σημείων.
Στα κράτη μέλη κατά των οποίων δεν ασκήθηκε προσφυγή, είτε δεν εισπράττονται τέλη χρήσεως οδών είτε αυτά υπόκεινται στον φόρο κύκλου εργασιών.
Δεδομένου ότι στην Ισπανία εφαρμόζεται μειωμένος φορολογικός συντελεστής, η Επιτροπή άσκησε προσφυγή και κατά της Ισπανίας (υπόθεση C-83/99).

2 — Ένα μέρος των εισπραττομένων διοδίων — το ακριβές ύψος δεν είναι γνωστό — πρέπει να αποδίδεται από τους παραχωρησιούχους στο Δημόσιο.

παραχωρησιούχοι είναι φοροεισπράκτορες, δεδομένου ότι εισπράττουν φόρους από τους χρήστες προς όφελος του Δημοσίου. Φορολογητέα είναι μόνον τα έσοδά τους που λαμβάνουν ως αντιπαροχή για την υπηρεσία που παρέχεται στο Δημόσιο.

5. Στις 12 Μαρτίου 1986, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γαλλική Κυβέρνηση έγγραφο οχλήσεως στο οποίο διατύπωνε την άποψη ότι η δραστηριότητα των παραχωρησιούχων των γαλλικών αυτοκινητοδρόμων συνιστά παροχή υπηρεσιών η οποία παρέχεται στους χρήστες και όχι στο Δημόσιο και ότι η μη επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας παραποιεί το κοινοτικό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας.

6. Οι γαλλικές αρχές ενέμειναν με έγγραφο της 22ας Μαΐου 1986 στην άποψή τους.

7. Στις 28 Απριλίου 1988, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γαλλική Δημοκρατία νέο έγγραφο οχλήσεως στο οποίο αναπτύσσει τις αντιρρήσεις της ενόψει των εκτεθέντων από αυτό το κράτος μέλος.

8. Με έγγραφο της 17ης Φεβρουαρίου 1989, οι γαλλικές αρχές δήλωσαν εκ νέου ότι τα διόδια αποτελούν στην ουσία παρόμοια προς φόρο επιβάρυνση.

9. Στις 28 Αυγούστου 1989, η Επιτροπή απηύθυνε στη Γαλλική Κυβέρνηση αιτιολογημένη γνώμη, η οποία αναφερόταν τόσο στην παράβαση των διατάξεων της οδηγίας όσο και στις επιπτώσεις της παραβάσεως αυτής επί της καταβολής των ιδίων πόρων της Κοινότητας.

10. Η Γαλλία δεν συμμορφώθηκε προς την αιτιολογημένη γνώμη, πλην όμως απάντησε σ' αυτή με έγγραφο της 29ης Νοεμβρίου 1989. Η απάντηση αυτή περιείχε κατ' ουσίαν τα ήδη μέχρι τότε προβληθέντα επιχειρήματα.

11. Με έγγραφο της 20ής Δεκεμβρίου 1985, ο Γενικός Διευθυντής Προϋπολογισμού της Επιτροπής επισήμανε στη Γαλλική Κυβέρνηση ότι η προαναφερθείσα παράβαση της οδηγίας έχει ως συνέπεια αδικαιολόγητη περικοπή των ιδίων πόρων της Κοινότητας και της ζήτησε να εξετάσει ποια ποσά δεν καταβλήθηκαν κατά τα οικονομικά έτη 1981 έως 1984, τα οποία και πρέπει να εισρεύσουν στον κοινοτικό προϋπολογισμό, πλέον τόκων υπερημερίας, από τις 31 Μαρτίου 1986.

12. Οι γαλλικές αρχές, με έγγραφο της 27ης Φεβρουαρίου 1986, αρνήθηκαν να προβούν στις ενέργειες αυτές, προβάλλοντας νομικούς και οικονομικούς λόγους.

13. Με έγγραφο οχλήσεως της 28ης Ιανουαρίου 1988, η Επιτροπή κάλεσε τη Γαλλική

Κυβέρνηση, σύμφωνα με το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ), να διατυπώσει τις παρατηρήσεις της.

14. Η Γαλλική Κυβέρνηση δήλωσε, με το έγγραφό της της 19ης Σεπτεμβρίου 1988, ότι η επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας στο σύνολο των διοδίων θα συνεπαγόταν ενόψει των εκπτώσεων του φόρου, στις οποίες θα μπορούσαν να προβούν οι ίδιοι οι παραχωρησιούχοι και οι υποκείμενοι στον φόρο προστιθεμένης αξίας χρήστες των αυτοκινητόδρομων, ότι οι μέχρι τούδε πραγματοποιηθείσες εισφορές στους ίδιους πόρους υπολογίστηκαν σε υπερβολικό ύψος.

15. Με έγγραφο της 17ης Ιανουαρίου 1989, η Επιτροπή διεύρυνε την απαίτηση πληρωμής ώστε να καλύψει τα οικονομικά έτη 1985 έως 1987, πλέον τόκων υπερημερίας, από την 1η Μαΐου 1989, καθώς και τα επόμενα οικονομικά έτη, έως ότου παύσει η παράβαση.

16. Η Γαλλία γνωστοποίησε με έγγραφο της 29ης Νοεμβρίου 1989 στην Επιτροπή στοιχεία καθώς και διευκρινίσεις προκειμένου αυτή να μπορέσει να προσδιορίσει τον φόρο προστιθεμένης αξίας που καταβάλλουν οι παραχωρησιούχοι των αυτοκινητοδρόμων σύμφωνα με το ισχύον σύστημα καθώς και τον φόρο προστιθεμένης αξίας που προκύπτει από το σύστημα υπέρ του οποίου τάσσεται η Επιτροπή.

17. Η Επιτροπή δεν μπόρεσε να συνταχθεί με την άποψη της Γαλλίας και, κατά συνέπεια, άσκησε την παρούσα προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Ιουλίου 1997.

18. Η Επιτροπή ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να αναγνωρίσει ότι η Γαλλική Δημοκρατία, μη υπάγοντας, κατά παράβαση των άρθρων 2 και 4 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, στον φόρο προστιθεμένης αξίας τα διόδια αυτοκινητοδρόμων ως αντιπαροχή για την παρεχόμενη στους χρήστες υπηρεσία, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη περί ιδρύσεως Ευρωπαϊκής Κοινότητας·

2) να αναγνωρίσει ότι η Γαλλία, μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τα σχετικά ποσά, πλέον τόκων υπερημερίας, ως ιδίους πόρους, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας·

3) να καταδικάσει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.

19. Η Γαλλική Δημοκρατία ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να απορρίψει την προσφυγή·

2) να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

III — Νομικό πλαίσιο

1. *Επί της επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας*

Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση[3] (στο εξής: οδηγία)

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

20. Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται:

1. Οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρου, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

(...)».

21. Το άρθρο 4, παράγραφοι 1, 2 και 5 της οδηγίας έχουν ως εξής:

«1. Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητος αυτής.

2. Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων

προς αυτά. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσωμάτου ή αλου αγαθού, προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρος.

(...)

5. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εν τούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Οπωσδήποτε, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο, ιδίως για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ [4], και κατά το μέτρο που οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.

Τα κράτη μέλη δύνανται να θεωρούν ως δραστηριότητες δημοσίας αρχής, τις δραστηριότητες των προαναφερθέντων οργανισμών που απαλλάσσονται δυνάμει [του] άρθρ[ου] 13 [5] (...)».

2. *Επί των ιδίων πόρων*

α) Κανονισμός (ΕΟΚ, Ευρατόμ) 1553/89 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 1989, για το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς είσπραξης των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας [6]

22. Το άρθρο 1 έχει ως εξής:

«Οι πόροι ΦΠΑ προκύπτουν από την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή που

4 — Στο παράρτημα Δ αναφέρονται συνολικά 13 είδη δραστηριοτήτων, όπως π.χ. οι τηλεπικοινωνίες, η διανομή ύδατος, φωταερίου, ηλεκτρισμού, η παροχή λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών, η εκμετάλλευση πανηγύρεων και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα κ.λπ.

5 — Στο άρθρο 13, μέρος Α, παρατίθενται 17 φορολογικές απαλλαγές ορισμένων δραστηριοτήτων που εξυπηρετούν το γενικό συμφέρον. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται, μεταξύ άλλων, από τον φόρο: οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τις δημόσιες ταχυδρομικές υπηρεσίες, η νοσοκομειακή και η ιατρική περίθαλψη, οι παροχές υπηρεσιών και παραδόσεις αγαθών που συνδέονται στενά με την κοινωνική πρόνοια και ασφάλιση καθώς και με την προστασία των παιδιών και των νέων, περαιτέρω παροχές προς τα μέλη οργανισμών μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, πατριωτικούς, φιλοσοφικούς ή πολιτικής αγωγής, καθώς και οι δραστηριότητες δημοσίων οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεοράσεως, εξαιρέσει αυτών που έχουν εμπορικό χαρακτήρα.
Άλλες εξαιρέσεις ισχύουν σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, για τις ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, για ορισμένες δραστηριότητες του πιστωτικού τομέα καθώς και — με τέσσερις εξαιρέσεις — για τις μισθώσεις ακινήτων.

6 — ΕΕ L 155, σ. 9.

καθορίζεται σύμφωνα με την απόφαση 88/376/ΕΟΚ, Ευρατόμ, στη βάση που προσδιορίζεται σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό.»

23. Το άρθρο 2, παράγραφος 1, ορίζει τα εξής:

«Η βάση των πόρων ΦΠΑ καθορίζεται από τις φορολογητέες πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 της οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (...) με εξαίρεση τις πράξεις που απαλλάσσονται σύμφωνα με τα άρθρα 13 μέχρι 16 της εν λόγω οδηγίας.»

β) Κανονισμός (ΕΟΚ, Ευρατόμ) 1552/89 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 1989, για την εφαρμογή της αποφάσεως 88/376/ΕΟΚ, Ευρατόμ, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων [7]

24. Το άρθρο 11 έχει ως εξής:

«Κάθε καθυστέρηση στις εγγραφές του λογαριασμού που αναφέρεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, δημιουργεί, για το συγκεκριμένο κράτος μέλος, την υποχρέωση καταβολής τόκων με επιτόκιο ίσο προς το επιτόκιο που εφαρμόζεται κατά την ημέρα της λήξης στη χρηματαγορά του οικείου κράτους μέλους για τις βραχυπρόθεσμες χρηματοδοτήσεις, προσαυξημένο κατά δύο μονάδες. Το επιτόκιο αυτό αυξάνεται κατά 0,25 μονάδες κατά μήνα καθυστέρησης. Το αυξημένο κατ' αυτόν τον τρόπο επιτόκιο εφαρμόζεται για όλη την περίοδο υπερημερίας.»

γ) Απόφαση 88/376/ΕΟΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 24ης Ιουνίου 1988, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων [8]

25. Κατά την απόφαση αυτή, το έλλειμμα όσον αφορά τα έσοδα των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον ΦΠΑ αντισταθμίζεται, στο πλαίσιο συμπληρωματικής χρηματοδοτήσεως, από τους ιδίους πόρους που προέρχονται από το ακαθάριστο εθνικό προϊόν, με συνέπεια μια ανακατανομή σε βάρος των λοιπών κρατών μελών.

IV — Ισχυρισμοί των διαδίκων

26. Κατά την άποψη της Επιτροπής, η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής αντί

7 — ΕΕ L 155, σ. 1.

8 — ΕΕ L 185, σ. 24, εν μέρει καταργηθείσα ή τροποποιηθείσα με την απόφαση 94/728/ΕΚ, Ευρατόμ του Συμβουλίου, της 31ης Οκτωβρίου 1994, για το σύστημα των ιδίων πόρων των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (ΕΕ L 293, σ. 9).

καταβολής διοδίων από τον χρήστη, όπως συμβαίνει στη Γαλλία, συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια των άρθρων 2 και 4 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

27. Μολονότι η δραστηριότητα αυτή, όπως στη Γαλλία, ασκείται σύμφωνα με ένα ειδικό σύστημα παραχωρήσεων, εκ μέρους του Δημοσίου προς κρατικούς, ημικρατικούς ή, σε ορισμένες περιπτώσεις, ιδιωτικούς οργανισμούς, αυτό δεν σημαίνει ότι η εν λόγω δραστηριότητα δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του φόρου προστιθεμένης αξίας. Πράγματι, πρόκειται, αφενός, για οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και, αφετέρου, ασκείται από υποκειμένους στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, οι οποίοι μπορεί να είναι και οργανισμοί δημοσίου δικαίου.

28. Η οικονομική δραστηριότητα πρέπει να εκτιμάται αντικειμενικά και ενόψει της οικονομικής πραγματικότητας. Δεν είναι απαραίτητο οι παρεχόμενες υπηρεσίες να κατευθύνονται πρωτίστως ή αποκλειστικώς προς την αγορά· αρκεί το ότι πράγματι συνδέονται κατά κάποιο τρόπο με τον οικονομικό βίο.

29. Η αντιπαροχή για τα διόδια συνίσταται στις υπηρεσίες που παρέχονται στους χρήστες, δηλαδή άνεση, ταχύτητα και ασφάλεια καθώς και, ενδεχομένως, μικρότερη απόσταση. Δεδομένου ότι οι χρήστες δεν εξαναγκάζονται να χρησιμοποιούν αυτό το δίκτυο που συνεπάγεται την υποχρέωση καταβολής τελών, δεν υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παροχής υπηρεσιών και του καταβαλλομένου αντιτίμου.

30. Η άσκηση μιας τέτοιας οικονομικής δραστηριότητας από κρατικές υπηρεσίες ή για λογαριασμό τους πρέπει να διακρίνεται από την έννοια της ασκήσεως δημοσίας εξουσίας. Οι μόνες δραστηριότητες, για τις οποίες το κράτος και οι τοπικοί του οργανισμοί δεν μπορούν να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο, είναι, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, αυτές που ασκούνται στο πλαίσιο δημοσίας εξουσίας.

31. Ο γενικός χαρακτήρας του φόρου προστιθεμένης αξίας έχει ως συνέπεια ότι κάθε πράξη οικονομικού χαρακτήρα πρέπει να φορολογείται. Το κράτος και οι άλλοι οργανισμοί δημοσίου δικαίου απαλλάσσονται κατ' αρχήν από τον φόρο προστιθεμένης αξίας μόνον ως προς τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν ως δημόσια εξουσία υπό τη στενή έννοια του όρου. Επιπροσθέτως, ακόμη και στις περιπτώσεις αυτές υπόκεινται, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, στον φόρο προστιθεμένης αξίας, εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα κατέληγε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

32. Το ότι ο παραχωρησιούχος θέτει στη διάθεση των χρηστών τη χρησιμοποίηση μιας οδικής υποδομής, που οφείλει να εκμεταλλεύεται, δεν σημαίνει ότι ασκεί δραστηριότητα δημοσίας εξουσίας κατά τη στενή

έννοια του όρου, αλλά πρόκειται για υποκείμενη στον φόρο πράξη όπως η παροχή φωταερίου, ηλεκτρισμού και ύδατος, η υπηρεσία ταχυδρομείου και τηλεπικοινωνιών ή οι αερολιμενικές υπηρεσίες. Οι δραστηριότητες οι οποίες συνίστανται στην εκμετάλλευση αγαθών προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα εμπίπτουν πλήρως στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

33. Η μη επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας στα διόδια έχει σοβαρές συνέπειες όχι μόνον επί τοπικού επιπέδου, αλλά και για το σύνολο όλων των επιχειρηματιών της Κοινότητας, οι οποίοι χρησιμοποιούν τις γαλλικές οδικές υποδομές για τις οποίες υφίσταται υποχρέωση καταβολής αντιτίμου, στο πλαίσιο της υποκείμενης στον φόρο δραστηριότητάς τους, διότι δεν μπορούν να εκπέσουν οι δαπάνες αυτές, που επιβαρύνουν την οικονομική τους δραστηριότητα, σύμφωνα με την έκτη οδηγία ΦΠΑ. Η μη επιβολή ΦΠΑ έχει επομένως σημαντικές επιπτώσεις στη λειτουργία του εναρμονισμένου συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας, το οποίο επιτελεί σημαντική λειτουργία στο πλαίσιο της κοινής εσωτερικής αγοράς. Επομένως, πρέπει να θεωρηθεί δεδομένο ότι υφίστανται σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Η ύπαρξη άνισης μεταχειρίσεως διαπιστώνεται επίσης έναντι των κρατών μελών σε σχέση με τον κοινοτικό προϋπολογισμό, διότι, συνεπεία του συμψηφισμού βάσει του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος, θα πρέπει να υποστούν μεγαλύτερες δημοσιοοικονομικές επιβαρύνσεις.

34. Ως προς την αιτίαση που αφορά παράβαση των κοινοτικών διατάξεων για την είσπραξη των ιδίων πόρων από τον φόρο προστιθεμένης αξίας, η Επιτροπή προβάλλει ότι εν προκειμένω μειώνεται το προϊόν των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων. Η Επιτροπή πρέπει να είναι σε θέση να διαπιστώνει το ποσό στο οποίο ανέρχονται οι οφειλόμενοι ίδιοι πόροι προκειμένου να αποφεύγεται δημοσιονομική ζημία που θα πρέπει να συμψηφιστεί βάσει του ακαθάριστου εθνικού προϊόντος. Μια τέτοια παράβαση έχει δυσμενείς δημοσιονομικές επιπτώσεις για τα άλλα κράτη μέλη και, επομένως, συνιστά παραβίαση της αρχής της ίσης μεταχειρίσεως.

35. Η Γαλλία δεν παρέσχε εντούτοις στην Επιτροπή τη δυνατότητα να ελέγξει τα αριθμητικά στοιχεία και τις μεθόδους υπολογισμού που προέβαλαν οι γαλλικές αρχές ως αιτιολογία για το ότι η Γαλλία, αν ακολουθούσε την άποψη της Επιτροπής, θα είχε ακόμη και αξίωση επιστροφής των από το 1981 επιπλέον καταβληθέντων ποσών στο πλαίσιο των ιδίων πόρων. Η αξίωση επιστροφής, την οποία η Γαλλική Κυβέρνηση ισχυρίζεται ότι έχει, δεν υφίσταται εν πάση περιπτώσει, διότι το γαλλικό σύστημα είτε συνάδει προς το κοινοτικό δίκαιο και δεν προκύπτει διόρθωση της βάσεως υπολογισμού των εκ του φόρου προστιθεμένης αξίας ιδίων πόρων είτε αντιβαίνει προς την οδηγία με συνέπεια να αυξάνεται η βάση υπολογισμού.

36. Ως προς τους τόκους υπερημερίας, η Επιτροπή αναφέρεται στο άρθρο 11 του κανονισμού 1552/89. Στη Γαλλία είχε επισημανθεί ότι για τα ποσά που δεν καταβλήθηκαν ως εισφορές στους ιδίους πόρους λόγω της μη επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας οφείλονται από τις 31 Μαρτίου 1986 τόκοι υπερημερίας.

37. Η Γαλλική Κυβέρνηση προβάλλει ότι ο Γάλλος νομοθέτης προέβλεψε τη δυνατότητα παραχωρήσεων για την εκμετάλλευση των αυτοκινητοδρόμων καθώς και για την είσπραξη διοδίων. Κατά τον γαλλικό νόμο περί οδικού δικτύου, οι αυτοκινητόδρομοι περιλαμβάνονται στον δημόσιο οδικό τομέα. Ενόψει της εθνικής σημασίας του δικτύου αυτοκινητοδρόμων, μόνον το Δημόσιο έχει τα μέσα να επεκτείνει με προγραμματισμό αυτό το δίκτυο και να μεριμνά ώστε εξαιρέσεις από την αρχή της δωρεάν χρησιμοποιήσεως του οδικού δικτύου να εξακολουθούν να παραμένουν περιορισμένες. Επιπλέον, η κατασκευή ενός αυτοκινητοδρόμου στηρίζεται εν πάση περιπτώσει σε απόφαση δημόσιας εξουσίας, δηλαδή σε διάταξη του Conseil d'Etat που μπορεί συγχρόνως να αφιερώσει τον αυτοκινητόδρομο στην κοινή χρήση.

38. Η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας στο πλαίσιο της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει μεν να ερμηνεύεται αντικειμενικώς ενόψει της οικονομικής πραγματικότητας της εκάστοτε πράξεως, πλην όμως είναι εν προκειμένω απαραίτητη η εξέταση της εσωτερικής κρατικής ρυθμίσεως προκειμένου να γίνει ακριβής διάκριση μεταξύ των δραστηριοτήτων στις οποίες οι δημόσιοι οργανισμοί ενεργούν ως δημόσια εξουσία και αυτών στις οποίες ενεργούν ως ιδιώτες.

39. Εν προκειμένω, η Γαλλική Κυβέρνηση θεωρεί ότι το Δημόσιο ασκεί κυριαρχική εξουσία κατά την είσπραξη των διοδίων. Το Δημόσιο είναι κύριος του δημοσίου οδικού δικτύου και διαθέτει αποκλειστική κυριαρχική εξουσία την οποία ασκεί με διοικητικές πράξεις, ιδίως όσον αφορά κανόνες για τη χρησιμοποίηση των αυτοκινητοδρόμων και για την κυκλοφορία στους αυτοκινητοδρόμους. Επιπλέον, το Δημόσιο υποχρεούται να θέτει τους αυτοκινητοδρόμους στη διάθεση των χρηστών. Το Δημόσιο έχει επίσης στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής ορισμένες πέραν του κοινού δικαίου εξουσίες, όπως π.χ. τον καθορισμό των τελών μέσω κανονιστικής πράξεως. Τέλος, το Δημόσιο έχει το μονοπώλιο της κατασκευής και χαρακτηρισμού των αυτοκινητοδρόμων. Από τα στοιχεία αυτά προκύπτει ότι στην παρούσα υπόθεση πρόκειται για δραστηριότητα αναγόμενη στην κυριαρχική εξουσία που ασκείται από δημόσιο οργανισμό.

40. Δεδομένου ότι η δραστηριότητα αυτή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας, ουδόλως μπορεί υφιστάμενη ενδεχομένως σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του λαμβανόμενου αντιτίμου να θέσει υπό αμφισβήτηση τον εκ των προτέρων αποκλεισμό της δραστηριότητας αυτής ενός δημοσίου οργανισμού που ενεργεί ως φορέας δημοσίας εξουσίας από το πεδίο εφαρμογής του φόρου. Και η Επιτροπή δεν θεωρεί πάντοτε τα διόδια ως απλά τέλη για παρεχόμενη στον χρήστη υπηρεσία, αλλά τους αποδίδει ορισμένη σημασία ιδίως ως προς την κατεύθυνση της ζητήσεως [9].

41. Ως προς το πρόβλημα της στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, η Γαλλική Κυβέρνηση

9 — Βλ. την πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου περί της επιβολής τελών για τη χρησιμοποίηση ορισμένων οδικών αρτηριών από βαριά φορτηγά οχήματα, COM(96) 331 τελικό, και το πράσινο βιβλίο της Επιτροπής «Δίκαιες και αποτελεσματικές τιμές στις μεταφορές — Επιλογές για τη διεθνοποίηση των εξωτερικών δαπανών στις μεταφορές εντός της Ευρωπαϊκής Ενώσεως», COM(95) 691 τελικό.

υποστηρίζει την άποψη ότι οι Γάλλοι και οι αλλοδαποί επιχειρηματίες βρίσκονται στην ίδια κατάσταση, οπότε οι αλλοδαποί δεν τίθενται σε δυσμενέστερη μοίρα. Όσον αφορά την προβαλλόμενη άνιση μεταχείριση των κρατών μελών έναντι του κοινοτικού προϋπολογισμού, δεν πρόκειται για στρέβλωση του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

42. Ως προς την αιτίαση που αφορά παράβαση των διατάξεων περί ιδίων πόρων, η Γαλλική Κυβέρνηση προβάλλει ότι ούτε υφίσταται παράβαση της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ούτε έγινε περιορισμός της βάσεως υπολογισμού των ιδίων πόρων. Εν προκειμένω, δεν μπορούν να απαιτηθούν πρόσθετες καταβολές. Επίσης, η Γαλλία δεν αντιτάχθηκε στην εξέταση των στοιχείων και των μεθόδων υπολογισμού. Η Γαλλία ενήργησε κατά τον υπολογισμό των εκ του ΦΠΑ ιδίων πόρων σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις των κανονισμών 1552/89 και 1553/89. Αν, εντούτοις, ληφθεί ως βάση η μέθοδος υπολογισμού της Επιτροπής, τότε προκύπτει για το οικονομικό έτος 1987, κατόπιν δικαιολογημένων εκπτώσεων από τους υποκειμένους στον φόρο, μείωση εσόδων ύψους 522 εκατομμυρίων γαλλικών φράγκων (FRF), πράγμα που θα έχει ως συνέπεια περιορισμό της βάσεως των εκ του ΦΠΑ ιδίων πόρων κατά 3 249 εκατομμύρια FRF και μείωση κατά 45,5 εκατομμύρια FRF της συμβολής της Γαλλίας στον προϋπολογισμό. Αυτή η μέθοδος που μπορεί να εφαρμοσθεί και για τα άλλα έτη καθιστά σαφές ότι θα έχουν πραγματοποιηθεί συστηματικώς υπέρ το δέον καταβολές στον κοινοτικό προϋπολογισμό, αν ληφθεί ως βάση ο υπολογισμός της Επιτροπής.

V — Εκτίμηση

1. *Επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας στα διόδια*

43. Σύμφωνα με τη δομή της οδηγίας, πρέπει κατ' αρχάς να εξετασθεί αν υφίσταται υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας παροχή κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Για να συμβαίνει αυτό θα πρέπει να πρόκειται για παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας. Στη συνέχεια, θα πρέπει να εξετασθεί αν η υπηρεσία αυτή παρέχεται από υποκείμενο στον φόρο και, σε καταφατική περίπτωση, αν πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα.

α) Παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας

44. Η παροχή υπηρεσίας συνίσταται εν προκειμένω στη διάθεση προς χρήση της υποδομής.

45. Επίσης, η υπηρεσία αυτή παρέχεται εξ επαχθούς αιτίας, ήτοι αντί των εισπραττομένων διοδίων. Το Δικαστήριο έχει ήδη πει, για το αν παρέχεται υπηρεσία εξ επαχθούς αιτίας, ότι πρέπει να υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανομένης αντιπαροχής προκειμένου η

παροχή υπηρεσίας να μπορεί να θεωρηθεί φορολογητέα [10].

46. Αυτή η άμεση σχέση συνίσταται στο ότι για τη διάθεση στο κοινό καταβάλλονται αντίστοιχα διόδια, το ύψος των οποίων εξαρτάται περαιτέρω από το είδος του εκάστοτε οχήματος και από τη διανυόμενη απόσταση.

47. Τα διόδια δεν αποτελούν ούτε φόρο, διότι ο φόρος αποτελεί χρηματική παροχή που δεν συνιστά αντιπαροχή για μια ιδιαίτερη παροχή και επιβάλλεται με σκοπό τον προσπορισμό εσόδων από μια οντότητα δημοσίου δικαίου σε κάθε πρόσωπο το οποίο βρίσκεται σε κατάσταση με την οποία ο νόμος συνδέει την υποχρέωση παροχής. Όμως, δεδομένου ότι εν προκειμένω παρέχεται συγκεκριμένη αντιπαροχή με τη μορφή της θέσεως στη διάθεση του κοινού ορισμένων τμημάτων της οδικής υποδομής, πρόκειται για τέλος που πρέπει να θεωρηθεί ως αντιπαροχή για την παροχή υπηρεσίας.

48. Επομένως, υφίσταται υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας παροχή υπηρεσίας κατά την έννοια του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

10 — Απόφαση της 8ης Μαρτίου 1988, 102/86, Apple and Pear Development Council (Συλλογή 1988, σ. 1443, σκέψη 11).

β) Υποκείμενος στον φόρο

49. Κατά το άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της οδηγίας, υποκείμενος στον φόρο είναι οποιοσδήποτε ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομικές δραστηριότητες, αυτές δε είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες.

50. Αντιθέτως, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας, τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία. Αυτό ισχύει και όταν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων, εισπράττουν π.χ. τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

αα) Δραστηριότητα αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας

51. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι για να θεωρηθούν οι δημόσιοι οργανισμοί ως μη υποκείμενοι στον φόρο πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς δύο προϋποθέσεις, ήτοι οι δραστηριότητες να ασκούνται από οργανισμό δημοσίου δικαίου

και ο οργανισμός αυτός να ασκεί τις δραστηριότητες ως δημοσία εξουσία [11].

52. Τούτο σημαίνει, αφενός, ότι δεν απαλλάσσονται αυτομάτως από τον φόρο όλες οι δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου, αλλά μόνον εκείνες διά των οποίων εκτελείται συγχρόνως μια ειδική αποστολή στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας. Αφετέρου, εντεύθεν απορρέει ότι η δραστηριότητα που ασκείται από ιδιώτη δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για τον λόγο και μόνον ότι συνίσταται στην εκτέλεση πράξεων που συγκαταλέγονται μεταξύ των προνομίων της δημόσιας αρχής [12].

53. Για τον ορισμό της εκτελέσεως πράξεων στο πλαίσιο της δημοσίας εξουσίας δεν μπορεί να ληφθεί ως κριτήριο το αντικείμενο ή ο σκοπός της δραστηριότητας του δημοσίου οργανισμού. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, πρέπει να κρίνεται, βάσει του τρόπου ασκήσεως της δραστηριότητας, κατά πόσον οι δημόσιοι οργανισμοί μπορούν να θεωρούνται ως μη υποκείμενοι στον φόρο [13].

54. Το Δικαστήριο έκρινε επομένως ότι οι αναφερόμενοι στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν δραστηριότητες ως δημοσία εξουσία, όταν τις ασκούν στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού τους καθεστώτος [14]. Αν, αντιθέτως, ενεργούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις όπως οι ιδιώτες επιχειρηματίες, τότε δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται δραστηριότητα με τη μορφή ασκήσεως δημοσίας εξουσίας.

55. Δεδομένου ότι, κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, θεωρούνται ότι υπόκεινται στον φόρο και δραστηριότητες οι οποίες πραγματοποιούνται σε εκτέλεση νόμου, καθίσταται φανερό ότι η κατάταξη μιας δραστηριότητας στο πεδίο του δημοσίου δικαίου δεν αρκεί αφεαυτής για να συντρέχει η περίπτωση φορολογικής απαλλαγής κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο. Δεδομένου ότι η διάταξη αυτή προβλέπει εξαίρεση από τον ορισμό του υποκειμένου στον φόρο, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Επομένως, ως απαλλασσόμενες από τον φόρο προστιθεμένης αξίας μπορούν να θεωρούνται μόνον οι δραστηριότητες δημοσίας εξουσίας οι οποίες εμπίπτουν στον πυρήνα της κυριαρχικής δράσεως του κράτους. Αυτό επιβεβαιώνεται επίσης από το άρθρο 4, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, το οποίο παραπέμπει στις αναφερόμενες στο παράρτημα Δ δραστηριότητες — βλ. σημείο 21 ανωτέρω — για τις οποίες στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκειται και η δημόσια αρχή.

56. Ο σχεδιασμός και η κατασκευή οδών, γεφυρών και σηράγγων συμπεριλαμβάνονται στα καθήκοντα που ανάγονται στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας και των οποίων η εκτέλεση ανατίθεται αποκλειστικώς στις δημόσιες αρχές. Οι εν λόγω δραστηριότητες αφορούν ένα ουσιώδες μέρος και, συνακόλουθα, τον πυρήνα των καθηκόντων των δημοσίων αρχών. Μπορούν να θεωρηθούν ως τμήμα της βιοτικής πρόνοιας της παροχικής διοικήσεως. Όταν το κράτος αναπτύσσει δράση στον τομέα αυτό,

11 — Αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1985, 107/84, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1985, σ. 2655), της 26ης Μαρτίου 1987, 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1987, σ. 1471), και της 17ης Οκτωβρίου 1989, συνεκδικασθείσες υποθέσεις 231/87 και 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (Συλλογή 1989, σ. 3233, σκέψη 12).

12 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 21).

13 — Απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 15).

14 — Απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σκέψη 16).

πρέπει να γίνεται δεκτό ότι τούτο συμβαίνει στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας.

57. Είναι αληθές ότι η διάθεση προς χρήση των οδών δεν κατατάσσεται ρητώς — όπως η διανομή φωταερίου, ηλεκτρικού ρεύματος και ύδατος στο παράρτημα Δ — ως πράξη που υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Στην πραγματικότητα, η δωρεάν διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής πρέπει να νοείται ως πράξη αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας. Δεν χρειάζεται να εξετασθεί το ζήτημα αν αντιστρόφως το κατασκευασθέν ως έργο του Δημοσίου και με φορολογικούς πόρους οδικό δίκτυο θα μπορούσε στο σύνολό του να αποτελέσει αντικείμενο εκμεταλλεύσεως σύμφωνα με τους κανόνες της πολιτικής οικονομίας αντί καταβολής διοδίων, τα οποία τότε όλοι θα όφειλαν να καταβάλλουν. Εν πάση περιπτώσει, όμως, η επιλεκτική — καθόσον επί πληρωμή — διάθεση προς χρήση ενός περιορισμένου τμήματος οδού δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πράξη η διενέργεια της οποίας συνιστά άσκηση δημοσίας εξουσίας. Η επιβολή διοδίων είναι μεν δυνατή και στο πλαίσιο δραστηριότητας αναγόμενης στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας και δεν δημιουργεί για τον λόγο αυτό και μόνο φορολογική υποχρέωση, όπως πράγματι ρητώς ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο. Εντούτοις, πρέπει να ληφθεί υπόψη το ότι παραμένει εν προκειμένω στον χρήστη η επιλογή μεταξύ απαλλαγμένης τελών και υποκειμένης σε τέλη χρήσεως της οδικής υποδομής. Με τη διάθεση προς χρήση του απαλλαγμένου καταβολής τελών οδικού δικτύου εξαντλείται οπωσδήποτε η αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας δραστηριότητα και η διάθεση προς χρήση επιπλέον τμημάτων οδών αντί καταβολής διοδίων πρέπει να χαρακτηρισθεί ως αμιγώς δραστηριότητα του ιδιωτικού οικονομικού τομέα. Όποιος χρειάζεται άδεια οικοδομήσεως, που υπόκειται στην καταβολή τέλους, δεν έχει καμία δυνατότητα επιλογής. Όποιος ολοκληρώνει ένα κύκλο σπουδών, για τον οποίο όλοι πρέπει να καταβάλλουν τέλη, δεν έχει καμία δυνατότητα αποφυγής προκειμένου να φθάσει στον ίδιο σκοπό — την εν λόγω συγκεκριμένη ολοκλήρωση σπουδών. Στην παρούσα περίπτωση, ο χρήστης έχει εντούτοις πραγματική επιλογή μεταξύ δύο δυνατοτήτων προκειμένου — έστω και πιο κοπιαστικά ή πιο αργά — να επιτύχει τον *ίδιο* σκοπό. Το υποκείμενο στην καταβολή διοδίων οδικό δίκτυο τίθεται μεν στη διάθεση όλων όσων είναι πρόθυμοι να πληρώσουν, πλην όμως μόνο σ' αυτούς. Αυτό πρέπει να θεωρηθεί ως επιλογή που είναι άσχετη προς την άσκηση κυριαρχικής εξουσίας. Υφίστανται πρωτίστως λόγοι οικονομικού και δημοσιονομικού χαρακτήρα που συνεπάγονται την επιβολή των διοδίων. Η διάθεση προς χρήση ενός περιορισμένου τμήματος οδού αντί καταβολής διοδίων δεν μπορεί επομένως να θεωρηθεί πράξη αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας.

58. Επομένως, δεν τίθεται ζήτημα εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, στην παρούσα περίπτωση, δεδομένου ότι η διάθεση της υποδομής αντί καταβολής διοδίων δεν μπορεί να θεωρηθεί ως πράξη που διενεργείται στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας. Επομένως, οι επιφορτισμένοι με την είσπραξη των διοδίων οργανισμοί πρέπει να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στον φόρο.

ββ) Οικονομική δραστηριότητα

59. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, θεωρείται, όπως αναφέρθηκε, ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα.

60. Στο άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζονται ως οικονομικές δραστηριότητες «όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες».

61. Το Δικαστήριο κρίνει κατά πάγια νομολογία ότι η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας εκτείνεται σε ευρύτατο πεδίο εφαρμογής και ότι πρόκειται για αντικειμενικώς καθορισμένη έννοια, δεδομένου ότι η δραστηριότητα καθαυτή θεωρείται ανεξάρτητα από τον σκοπό της και το αποτέλεσμά της [15].

62. Αν ληφθεί ως βάση η ευρεία αυτή αντίληψη της οικονομικής δραστηριότητας, τότε δεν χρειάζεται η παροχή υπηρεσιών να είναι κυρίως ή αποκλειστικώς προσανατολισμένη προς το φάσμα της αγοράς ή προς τον οικονομικό βίο. Αρκεί να συνδέεται πράγματι κατά κάποιο τρόπο με τον οικονομικό βίο [16]. Στην παρούσα περίπτωση, η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής αντί καταβολής διοδίων πραγματοποιείται σύμφωνα μ' ένα ειδικό σύστημα παραχωρήσεων στις οποίες μπορεί να προβεί το κράτος προς κρατικούς, ημικρατικούς ή και ιδιωτικούς οργανισμούς.

63. Ακόμη και αν οι παραχωρήσεις που πραγματοποιούνται εντός της Γαλλίας διέπονται από το δημόσιο δίκαιο και οι αυτοκινητόδρομοι με διόδια ανήκουν στο δημόσιο οδικό δίκτυο, το γεγονός αυτό δεν έχει σημασία κατά την εξέταση του ζητήματος αν υφίσταται οικονομική δραστηριότητα. Κατά το άρθρο 6, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, μπορούν πράγματι οι υποκείμενες στον φόρο υπηρεσίες να συνίστανται και στην εκτέλεση υπηρεσίας κατ' επιταγήν της δημοσίας αρχής ή σε εκτέλεση νόμου. Ο αντικειμενικός επίσης χαρακτήρας της εννοίας της οικονομικής δραστηριότητας συνηγορεί εν προκειμένω υπέρ του χαρακτηρισμού ως οικονομικής δραστηριότητας, δεδομένου ότι σημασία έχει αυτή καθαυτή η δραστηριότητα ανεξαρτήτως του σκοπού και του αποτελέσματός της.

64. Η εκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ [17]. Αυτό σημαίνει για την παρούσα περίπτωση ότι ορισμένα τμήματα της οδικής υποδομής τίθενται στη διάθεση των χρηστών των οδών αντί καταβολής τέλους υπό τη μορφή διοδίων. Επομένως, δεδομένου ότι η δραστηριότητα αυτή πραγματοποιείται από τους εκάστοτε οργανισμούς, προκειμένου επίσης να επιτευχθούν έσοδα ώστε με αυτά να καλύπτονται τα έξοδά τους και να εξασφαλίζεται συγχρόνως ένα εισόδημα, προκύπτει ότι στην υπό κρίση υπόθεση υφίσταται οικονομική δραστηριότητα.

γ) (Επικουρικώς) Επί του ζητήματος των στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού

65. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας, θεωρούνται ως

15 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 11), αποφάσεις της 15ης Ιουνίου 1989 στην υπόθεση 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties (Συλλογή 1989, σ. 1737, σκέψη 10), και της 4ης Δεκεμβρίου 1990 στην υπόθεση C-186/89, Van Tiem (Συλλογή 1990, σ. I-4363, σκέψη 17).

16 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα C. O. Lenz της 12ης Φεβρουαρίου 1987 στην υπόθεση 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 11, σημείο 22).

17 — Απόφαση της 20ής Φεβρουαρίου 1997, C-260/95, DFDS (Συλλογή 1997, σ. I-1005, σκέψη 23).

υποκείμενοι στον φόρο, για τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων, το επιμέρους αυτό ζήτημα δεν θα χρειαζόταν να εξετασθεί, δεδομένου ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν υφίσταται δραστηριότητα αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας. Επομένως, το ζήτημα αυτό εξετάζεται μόνον επικουρικώς.

66. Θα υφίστατο στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού κατά την ανωτέρω έννοια αν ο μη υποκείμενος στον φόρο κρατικός οργανισμός ανταγωνιζόταν έναν υποκείμενο στον φόρο ιδιώτη για παρόμοια υπηρεσία, οπότε, λόγω της απαλλαγής από τον φόρο, θα μπορούσε να παρέχει φθηνότερα τις υπηρεσίες του. Εντούτοις, ως προς τη διάθεση στη χρήση του κοινού μιας οδικής υποδομής, όπως της εν προκειμένω, δεν υφίσταται ανταγωνισμός εντασσόμενος στο πλαίσιο του ιδιωτικού δικαίου, οπότε δεν μπορεί να υπάρχει καν ανταγωνισμός.

67. Τα αναφερόμενα από την Επιτροπή παραδείγματα στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού δεν είναι πρόσφορα εν προκειμένω. Αφενός, το πεδίο εφαρμογής της οδηγίας — όπως προκύπτει από διάφορες διατάξεις — περιορίζεται σε πράξεις στην ημεδαπή. Δεν διαπιστώνεται στην παρούσα περίπτωση παράβαση της υποχρεώσεως ίσης μεταχειρίσεως με ημεδαπούς. Αφετέρου, οι μνημονευθείσες περιπτώσεις στρεβλώσεων — αφενός, αδυναμία εκπτώσεως του φόρου και, αφετέρου, ευνοϊκό καθεστώς ως προς τις δαπάνες — δεν ανάγονται στη μη φορολόγηση ή στην υπαγωγή στον φόρο, αλλά στην εσφαλμένη εφαρμογή του δικαίου. Όταν το ζήτημα θα έχει διευκρινιστεί από τη νομολογία, είναι βέβαιον ότι τα κράτη μέλη θα επιβάλλουν τον φόρο προστιθεμένης αξίας κατά τον ίδιο τρόπο (το αυτό θα πρέπει τότε να ισχύει και για την απόδοση των ιδίων πόρων). Αν, εξάλλου, γίνονταν δεκτοί οι ισχυρισμοί της Επιτροπής, οι στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού θα υφίσταντο εντονότερα στις χώρες στις οποίες δεν εισπράττονται καν διόδια.

68. Επομένως, δεν υφίστανται στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, που θα δικαιολογούσαν μεταχείριση προβλεπόμενη για τους υποκειμένους στον φόρο. Εντούτοις, δεν πρόκειται για κάτι τέτοιο, όπως εκτέθηκε στα σημεία 45 έως 63. Στην παρούσα περίπτωση, υφίσταται παροχή υπηρεσίας που υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας, δεδομένου ότι η είσπραξη των διοδίων δεν αποτελεί δραστηριότητα αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας.

δ) Προσωρινό συμπέρασμα

69. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη, διότι δεν

υπήγαγε τα διόδια αυτοκινητοδρόμων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

2. *Ίδιοι πόροι*

70. Κατά το άρθρο 2, παράγραφος 1, του κανονισμού 1553/89, η βάση των πόρων ΦΠΑ καθορίζεται από τις φορολογητέες πράξεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Οι εκάστοτε εισφορές ιδίων πόρων προκύπτουν συγκεκριμένα από την εφαρμογή ενός ενιαίου συντελεστή που καθορίζεται επ' αυτής της βάσεως.

71. Δεδομένου ότι στην παρούσα περίπτωση παρασχέθηκαν υπηρεσίες από υποκειμένους στον φόρο, τα διόδια έπρεπε να έχουν υπαχθεί στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Δεδομένου όμως ότι αυτό δεν συνέβη, δεν κατέστη δυνατό να ληφθούν υπόψη τα αντίστοιχα ποσά για τον καθορισμό της βάσεως των πόρων που προέρχονται από τον ΦΠΑ.

72. Επομένως, υφίσταται παράβαση των κοινοτικών διατάξεων για την είσπραξη των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Συναφώς, δεν έχει σημασία το αν — όπως προβάλλει η Γαλλική Κυβέρνηση — ο εκ νέου υπολογισμός των εισφορών ιδίων πόρων θα είχε δυσμενές για τις Κοινότητες αποτέλεσμα. Κατά τις σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου, αποφασιστική σημασία έχει μόνον το αν οι εν λόγω ίδιοι πόροι υπολογίζονται κατ' αρχάς σύμφωνα με την ορθή βάση και αν βεβαιώνονται οι αντίστοιχες απαιτήσεις (του κράτους μέλους) έναντι του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, αποτελεί καθήκον των κρατών μελών να προβαίνουν στους απαραίτητους υπολογισμούς, να ανακοινώνουν στην Επιτροπή το αποτέλεσμα και να καταβάλλουν συνακόλουθα τους οφειλόμενους πόρους.

73. Η προβληθείσα αξίωση καταβολής τόκων προκύπτει από το άρθρο 11 του κανονισμού 1552/89, κατά το οποίο σε περίπτωση καθυστερημένης εγγραφής στους λογαριασμούς των ιδίων πόρων οφείλονται τόκοι υπερημερίας. Εν προκειμένω, δεν έχει σημασία, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, ο λόγος της καθυστερήσεως [18].

3. *Διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως*

74. Κατόπιν της διαπιστώσεως ότι η Γαλλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ, είναι ενδεχομένως αμφισβητήσιμο αν η Επιτροπή δικαιούται επίσης να αξιώσει επιτυχώς την ικανοποίηση των απορρεουσών από την παράβαση αξιώσεων κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας για ολόκληρο το εν προκειμένω χρονικό διάστημα.

75. Χαρακτηριστικό της διαδικασίας λόγω παραβάσεως είναι κατ' αρχάς το ότι το κράτος μέλος οφείλει σε περίπτωση βάσιμης

18 — Απόφαση της 22ας Φεβρουαρίου 1989, 54/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1989, σ. 385, σκέψη 12).

προσφυγής να λάβει όλα τα μέτρα για την εξάλειψη της παραβάσεως. Αντιθέτως, το Δικαστήριο δεν μπορεί, δεδομένου ότι πρόκειται για αναγνωριστική απόφαση, να υποχρεώσει το καθού κράτος να παύσει την παράβαση ή να καταργήσει ή να τροποποιήσει το βαλλόμενο μέτρο.

76. Επομένως, το Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία να υποχρεώσει ρητώς τη Γαλλία να εξαλείψει την παράνομη κατάσταση όσον αφορά την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας. Πάντως, το Δικαστήριο μπορεί στο πλαίσιο της διαδικασίας λόγω παραβάσεως να εξετάσει διεξοδικά το καθήκον της Γαλλίας για την εξάλειψη της αντίθετης προς τη Συνθήκη καταστάσεως.

77. Επομένως, πρέπει να εξετασθεί σε τι συνίσταται συγκεκριμένα το καθήκον της Γαλλίας για την εξάλειψη της παραβάσεως και ποια σημασία έχει εν προκειμένω η μακρά διάρκεια της διαδικασίας.

78. Δεδομένου ότι η Επιτροπή οφείλει, κατά τα άρθρα 155 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 221 ΕΚ) και 169 της Συνθήκης, να διώκει κάθε παράβαση της οποίας λαμβάνει γνώση, υφίσταται κατ' αρχήν υποχρέωση διώξεως. Εντούτοις, διαθέτει, ιδίως ως προς το χρονικό σημείο και τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες προχωρεί στα επί μέρους στάδια της διαδικασίας του άρθρου 169, ορισμένο πεδίο εκτιμήσεως. Ακόμα και στην περίπτωση κατ' αρχήν υποχρεώσεως διώξεως, η Επιτροπή οφείλει εντούτοις να καταβάλει προσπάθεια προκειμένου να ωθήσει κατά τον συνήθη τρόπο τα κράτη μέλη να αποκαταστήσουν τη σύμφωνη προς τη Συνθήκη κατάσταση. Η προσφυγή δεν είναι δυνατό να ασκηθεί πριν από τη λήξη της προθεσμίας που τάσσεται με την αιτιολογημένη γνώμη. Κατ' αρχήν δεν υφίσταται ανώτατο χρονικό σημείο για την προσφυγή στο Δικαστήριο [19]. Επομένως, εναπόκειται στην εκτίμηση της Επιτροπής το πότε θα ασκήσει προσφυγή σε συνάρτηση με την αιτιολογημένη γνώμη μετά τη λήξη της ταχθείσας προθεσμίας [20]. Σε ακραίες εξαιρετικές περιπτώσεις, στις οποίες η Επιτροπή έχει καθυστερήσει πάρα πολύ να ασκήσει την προσφυγή και ούτε εξάλλου έχει λάβει άλλα μέτρα έναντι του κράτους μέλους, δεν μπορεί εντούτοις να αποκλεισθεί πλήρως η ένσταση απαραδέκτου της προσφυγής λόγω *απώλειας* του δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής [21]. Η τάση, εντούτοις, της νομολογίας του Δικαστηρίου είναι ότι δεν γίνεται δεκτή απώλεια του δικαιώματος της Επιτροπής για άσκηση προσφυγής [22].

79. Ούτε *παραγραφή* αξιώσεων των Κοινοτήτων μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται εν προκειμένω. Αφενός, δεν υπάρχουν περί παραγραφής διατάξεις κοινοτικού δικαίου που θα μπορούσαν να εφαρμοσθούν και, αφετέρου, δεν είναι δυνατή κατ' αναλογίαν εφαρμογή των ρυθμίσεων των κρατών μελών ως προς την παραγραφή φορολογικών οφειλών. Ο χρόνος παραγραφής πρέπει, προκειμένου να μπορέσει να επιτελέσει τη λειτουργία του, να είναι καθορισμένος εκ των προτέρων. Δεδομένου ότι συνιστά ένσταση, χρήζει προβολής, πράγμα που δεν συνέβη

19 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 1971, 7/71, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 1049, σκέψεις 5 και 6).

20 — Αποφάσεις της 1ης Ιουνίου 1994, C-317/92, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1994, σ. I-2039, σκέψη 4), και της 10ης Μαΐου 1995, C-422/92, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1995, σ. I-1097, σκέψη 18, με περαιτέρω παραπομπές).

21 — Απόφαση της 16ης Μαΐου 1991, C-96/89, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (Συλλογή 1991, σ. I-2461, σκέψεις 15 και 16).

22 — Όπ.π., υποσημειώσεις 20 και 21.

στην παρούσα υπόθεση. Δεδομένου ότι δεν προβλήθηκε τίποτε σχετικώς, δεν χρειάζεται το σημείο αυτό να εξετασθεί περαιτέρω. Εξάλλου, δεν θα ήταν δυνατό, στο πλαίσιο της προσφυγής λόγω παραβάσεως, να διατυπωθεί αυτοτελές αίτημα για την καταβολή των πόρων.

80. Εντούτοις, οι αξιώσεις των Κοινοτήτων για την καταβολή των εισφορών στους ιδίους πόρους θα ήταν δυνατό να *έχουν προβληθεί εκπροθέσμως*.

81. Για λόγους ασφαλείας δικαίου, θα μπορούσε να ήταν εν προκειμένω επιβεβλημένο να περιοριστούν διαχρονικώς τα αποτελέσματα από τη διαπίστωση της υπάρξεως παραβάσεως, λαμβανομένης υπόψη της διορθώσεως των ετησίων καταστάσεων [23]. Το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει με τη νομολογία του [24] τη δυνατότητα επικλήσεως της αρχής της ασφάλειας δικαίου όταν δεν υφίσταται ρύθμιση για την παραγραφή.

82. Βεβαίως, η Συνθήκη δεν προβλέπει ρητώς διαχρονικό περιορισμό των αποτελεσμάτων των αποφάσεων που εκδίδονται κατά τη διαδικασία της προσφυγής λόγω παραβάσεως. Ούτε αυτό όμως είναι αναγκαίο, διότι απόφαση εκδιδόμενη κατά τη διαδικασία της προσφυγής λόγω παραβάσεως σκοπεί κατά κανόνα, λόγω του αναγνωριστικού της χαρακτήρα, στη (μελλοντική) εξάλειψη της αντίθετης προς τη Συνθήκη καταστάσεως. Αυτό το είδος διαδικασίας δεν αφορά απόφαση που έχει αποτελέσματα μεταξύ των διαδίκων όπως στην περίπτωση της προσφυγής ακυρώσεως, για την οποία προβλέπεται διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων στο άρθρο 174, δεύτερο εδάφιο, της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 231, δεύτερο εδάφιο, ΕΚ). Η προσφυγή λόγω παραβάσεως δεν έχει κατά κανόνα ως σκοπό ούτε την ικανοποίηση αξιώσεων αποζημιώσεως σε μια ατομική περίπτωση, οι οποίες υπόκεινται στη ρύθμιση περί παραγραφής του άρθρου 43 του Οργανισμού ΕΚ του Δικαστηρίου. Αντιθέτως, η διαδικασία της προσφυγής λόγω παραβάσεως έχει κατ' αρχήν ως αντικείμενο τη διαπίστωση του ρυθμιστικού περιεχομένου του κοινοτικού δικαίου. Είναι προς το συμφέρον της ασφάλειας δικαίου το Δικαστήριο, σε περίπτωση αντιδικίας μεταξύ της Επιτροπής και ενός κράτους μέλους, να αποφαίνεται επί του ρυθμιστικού αυτού περιεχομένου. Η απλή πάροδος χρόνου, μετά την περάτωση της πριν από την άσκηση προσφυγής διαδικασίας, δεν μειώνει κατ' αρχήν το εν λόγω συμφέρον. Αν κατά τη διάρκεια του χρονικού αυτού διαστήματος επέλθουν γεγονότα που περιορίζουν το συμφέρον για την έκδοση αναγνωριστικής αποφάσεως, τότε αυτό θα μπορούσε ενδεχομένως να έχει ως συνέπεια το απαράδεκτο της προσφυγής, όχι όμως και να θίγει αυτή καθαυτή την αξίωση για την έκδοση αναγνωριστικής αποφάσεως, η ικανοποίηση της οποίας θα μπορούσε και πάλι ανά πάσα στιγμή να επιδιωχθεί δικαστικώς.

83. Εντούτοις, στην παρούσα περίπτωση, η διαπίστωση της παραβάσεως συνδέεται συγχρόνως με απαίτηση πληρωμής των Κοινοτήτων κατά των καθών κρατών μελών. Οι συνδεόμενες με την αξίωση αυτή οικονομικές συνέπειες απαιτούν, έναντι επίσης της αρχής της ασφαλείας δικαίου, ιδιαίτερες εκτιμήσεις.

23 — Κατά το άρθρο 7, παράγραφος 1, του κανονισμού 1553/89, τα κράτη μέλη υποβάλλουν στην Επιτροπή, πριν από τις 31 Ιουλίου, κατάσταση που εμφανίζει το συνολικό ποσό της βάσης των πόρων ΦΠΑ που αντιστοιχεί στο προηγούμενο ημερολογιακό έτος.

24 — Απόφαση της 14ης Ιουλίου 1972, 57/69, ACNA κατά Επιτροπής (Συλλογή τόμος 1972-1973, σ. 217, συνοπτική μετάφραση στην ελληνική, σκέψεις 33 έως 36).

84. Στην ύπαρξη διαχρονικού περιορισμού αντιτίθεται κατ' αρχάς το ότι το Δικαστήριο κατά πάγια νομολογία τονίζει ότι, «οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, η βεβαιότητα και η δυνατότητα προβλέψεως αποτελούν (...) επιταγή που πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα» [25]. Σταθμίσεις από απόψεως ασφαλείας δικαίου περιορίζουν τη βεβαιότητα και τη δυνατότητα προβλέψεως. Εντούτοις, επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι, ομοίως, η σημαντική καθυστέρηση της εκ μέρους της Επιτροπής κινήσεως της διαδικασίας λόγω παραβάσεως, ως προς το ένδικο στάδιο αυτής, δεν συνάδει προς την επιταγή της βεβαιότητας και της δυνατότητας προβλέψεως.

85. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, αντιδικία μεταξύ Επιτροπής και κράτους μέλους ως προς τους ίδιους πόρους που πρέπει να εισπραχθούν δεν πρέπει να έχει ως αποτέλεσμα διατάραξη της δημοσιονομικής ισορροπίας της Κοινότητας [26]. Εν προκειμένω, διαχρονικός περιορισμός της διορθώσεως θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα ότι ορισμένα κράτη μέλη καταβάλλουν πόρους στην Κοινότητα σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο, ενώ άλλα απαλλάσσονται. Εντούτοις, επιβάλλεται συναφώς η διαπίστωση ότι τα κράτη μέλη, τα οποία εισέπραξαν τον αντίστοιχο ΦΠΑ και κατέβαλαν συνακόλουθα ένα μέρος αυτού, δεν ζημιώθηκαν. Τους απομένει τελικά ένα μέρος του ΦΠΑ που υπερβαίνει το καταβληθέν.

25 — Απόφαση της 13ης Μαρτίου 1990, C-30/89, Επιτροπή κατά Γαλλίας (Συλλογή 1990, σ. I-691, σκέψη 23 με περαιτέρω παραπομπές).

26 — Απόφαση της 16ης Μαΐου 1991, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 21), σκέψη 37.

86. Αντιθέτως, αποκλείεται η εκ των υστέρων είσπραξη ΦΠΑ ως προς τα τέλη χρησιμοποιήσεως οδών από πρακτικής και, ασφαλώς, νομικής επίσης απόψεως. Για λόγους δικαιολογημένης εμπιστοσύνης, σε περιπτώσεις όπως η παρούσα, αποκλείεται και κατά το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους η εκ των υστέρων είσπραξη φόρων προστιθεμένης αξίας. Τελείως ανεξάρτητα από αυτό, οι πρακτικές συνέπειες της εκ των υστέρων εισπράξεως φόρων κύκλου εργασιών για τις επιχειρηματικές συναλλαγές δεν θα ήταν οι δέουσες, δεδομένου ότι οι ενδεχομένως θεωρούμενοι οφειλέτες του φόρου δεν είναι κατά κανόνα αυτοί οι οποίοι πρέπει να καταβάλουν τους φόρους που εμπεριέχονται στις τιμές.

87. Μόνον τα κράτη μέλη τα οποία προέβησαν σε εκ των υστέρων πληρωμές, χωρίς προηγουμένως να έχουν εισπράξει αντίστοιχους φόρους προστιθεμένης αξίας, θα περιέρχονταν σε μειονεκτική θέση. Εντούτοις, πρέπει να θεωρηθεί ότι οι πληρωμές αυτές πραγματοποιήθηκαν με την επιφύλαξη αντίστοιχης διορθώσεως της ετησίας καταστάσεως. Όταν αυτή αποκλείεται, τα οικεία κράτη μέλη μπορούν να ζητήσουν επιστροφή των ποσών που καταβλήθηκαν εκ των υστέρων.

88. Από την αποκλειστική προθεσμία του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 1553/89 μπορεί να συναχθεί ότι ο κίνδυνος των κρατών μελών να καταβάλουν εν αγνοία ποσά αναλογούντα σε φόρο προστιθεμένης αξίας που δεν εισπράχθηκε δεν θα πρέπει οπωσδήποτε να υπερβαίνει τα τέσσερα οικονομικά έτη. Εξάλλου, τα κράτη μέλη δεν είναι πλέον, κατ' αρχήν, άξια προστασίας, όταν πριν από τη λήξη της προθεσμίας έλαβαν γνώση ρητής αιτιάσεως εκ μέρους της

Επιτροπής. Το οικείο κράτος μέλος φέρει την ευθύνη όταν δεν ανταποκρίνεται σε αιτίαση της Επιτροπής και π.χ. παραλείπει εν γένει να προβεί στην είσπραξη φόρων προστιθεμένης αξίας. Γνωρίζοντας την εν λόγω αιτίαση, μπορεί κατ' αρχήν να κρίνει ποιες υποχρεώσεις απορρέουν από τις οδηγίες ΦΠΑ και να ενεργήσει αντιστοίχως.

89. Όταν όμως τα κράτη μέλη διαφωνούν, συνεπεία βασίμων εκτιμήσεων, με την Επιτροπή ως προς το αν ορισμένοι κύκλοι εργασιών πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ ή όχι, τότε η ουσιαστική διαμόρφωση της διαδικασίας διορθώσεως και, ιδίως, η εφαρμογή της από την Επιτροπή στη συγκεκριμένη περίπτωση μπορεί να μην έχει τις δέουσες συνέπειες. Δεδομένου ότι η Κοινότητα είναι συντεταγμένη ως κοινότητα δικαίου, τα κράτη μέλη δικαιούνται κατ' αρχήν να απαιτήσουν να έλθει μια διαφορά που αφορά το ρυθμιστικό περιεχόμενο των οδηγιών ΦΠΑ εντός ευλόγου χρόνου ενώπιον του Δικαστηρίου και αυτό να αποφανθεί επ' αυτής.

90. Επιπροσθέτως, τα κράτη μέλη δεν μπορούν να φέρουν, τα ίδια, το ζήτημα προς διευκρίνιση όταν η διαδικασία λόγω παραβάσεως έχει καθηλωθεί, όπως εν προκειμένω, στο πριν από την άσκηση της προσφυγής στάδιο. Η Επιτροπή δεν υποχρεούται στην άσκηση προσφυγής, το δε κράτος μέλος δεν μπορεί να προσβάλει μια αιτιολογημένη γνώμη. Οι παράγοντες αυτοί θα μπορούσαν από κοινού να αποτελέσουν κίνητρο για να καταστρατηγηθεί η διαδικασία λόγω παραβάσεως. Εξάλλου, μια τέτοια συμπεριφορά της Επιτροπής θα αντέφασκε προς το πνεύμα της διαδικασίας της διορθώσεως.

91. Στη σχέση της Επιτροπής προς το κράτος μέλος πρέπει να θεωρηθεί ότι τα παρελθόντα οικονομικά έτη έχουν κλείσει και δεν θα πραγματοποιηθεί πλέον διόρθωση.

92. Κατ' αρχάς, είναι αμφίβολο σε ποιο χρονικό διάστημα αναφέρεται η προσφυγή της Επιτροπής. Το αίτημα της προσφυγής σκοπεί απλώς και μόνο στην αναγνώριση της παραβάσεως, χωρίς να καθορίζεται σ' αυτήν συγκεκριμένο χρονικό διάστημα. Για την ερμηνεία του αιτήματος της προσφυγής πρέπει να ληφθεί ως βάση ο πρόδηλος σκοπός της επιδιώξεως νομικής προστασίας, δηλαδή ότι ο σκοπός της προσφυγής πρέπει να διευκρινισθεί σε αντιστοιχία προς τη θεμελίωση της προσφυγής.

93. Από το προσκομισθέν στη δικογραφία έγγραφο οχλήσεως της Επιτροπής της 28ης Ιανουαρίου 1988 προκύπτει ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής αφορούν το χρονικό διάστημα από το 1981 μέχρι τη λήξη των προσαπτομένων παραβάσεων. Επομένως, πρέπει να ληφθεί ως βάση ότι και στο πλαίσιο επίσης της προσφυγής πρέπει να θεωρηθεί ότι σημασία έχει η περίοδος αυτή. Ακόμη και αν η Επιτροπή, μετά την περάτωση της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας μέχρι την άσκηση της προσφυγής, δεν έλαβε περαιτέρω μέτρα ως προς τα επακολουθήσαντα έτη, πρέπει να θεωρηθεί ότι αυτή θέλησε να επιδιώξει την παύση των παραβάσεων με αντίστοιχα αποτελέσματα για τον μετέπειτα χρόνο. Επομένως, πρέπει να εξετασθεί κατά πόσο έχουν κλείσει τα οικονομικά μετά το 1981 έτη και δεν μπορούν πλέον να διορθωθούν οι αντίστοιχες ετήσιες καταστάσεις.

94. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του κανονισμού 1553/89 ορίζει ότι, μετά τις 31 Ιουλίου του τέταρτου έτους που ακολουθεί ένα οικονομικό έτος (αυτό αντιστοιχεί σε 43 μήνες), δεν μπορεί πλέον να διορθωθεί η ετήσια κατάσταση. Επομένως, η ετήσια κατάσταση του οικονομικού έτους 1981 δεν θα μπορούσε πλέον να διορθωθεί μετά τις 31 Ιουλίου 1985. Για τα μεταγενέστερα έτη υφίσταται αντίστοιχος υπολογισμός. Επομένως, δεν θα ήταν πλέον δυνατή για την Επιτροπή η είσπραξη των ιδίων πόρων.

95. Είναι πάντως αμφίβολο πώς πρέπει να νοηθεί η προβλέπουσα εξαίρεση ρύθμιση του άρθρου 9, παράγραφος 2, δεύτερη φράση. Στη διάταξη αυτή αναφέρεται ως προς την ετήσια κατάσταση που δεν μπορεί πλέον να διορθωθεί: «(...) εκτός όσον αφορά τα σημεία που έχουν γνωστοποιηθεί πριν από την ημερομηνία αυτή, είτε από την Επιτροπή είτε από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Όσον αφορά τα οικονομικά έτη 1981 έως 1990, τα προβλήματα και οι διαφορετικές νομικές απόψεις που αποτέλεσαν την αφορμή για την υπό κρίση προσφυγή συζητήθηκαν επίσης με τη Γαλλία.

96. Πολλά στοιχεία συνηγορούν υπέρ του ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεύτερη φράση, έχει την έννοια ότι εξαίρεση από την αποκλειστική προθεσμία των 43 μηνών θα πρέπει να είναι δυνατή μόνον όταν τα εμπλεκόμενα μέρη εξακολούθησαν κατά το μετέπειτα χρονικό διάστημα να καταβάλλουν προσπάθειες για τη λύση των προβλημάτων που ανέκυψαν. Όταν όμως η διαδικασία ατονεί αδικαιολογήτως επί μακρό χρονικό διάστημα, τότε θα ήταν παράλογο και αντίθετο προς τον επιδιωκόμενο σκοπό η διάταξη αυτή να τυγχάνει εφεξής εφαρμογής. Εν προκειμένω, εντούτοις, κατά τα έτη 1990 έως 1997 δεν πραγματοποιήθηκε μεταξύ των εμπλεκομένων μερών κανένας περαιτέρω ικανοποιητικός διάλογος που θα μπορούσε να έχει ως αποτέλεσμα λύση του προβλήματος. Η Επιτροπή εξέθεσε κατά την προφορική διαδικασία, κατόπιν σχετικής ερωτήσεως, ότι επισήμαινε τακτικώς στα οικεία κράτη μέλη τα προβλήματα που σχετίζονται με τους ιδίους πόρους και ότι υπήρξε επίσης συνεχής διάλογος με τα κράτη μέλη ως προς το ζήτημα της εισπράξεως του ΦΠΑ [27]. Εντούτοις, αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί επαρκές για να θεωρηθεί ότι ήταν δυνατό να επιτευχθεί φιλική συμφωνία. Μια τέτοια συμφωνία δεν ήταν πλέον δυνατή συνεπεία των απόψεων των μερών. Πρέπει επίσης να ληφθεί υπόψη ότι λόγω της «ήξεις — αφήξεις» νομικής καταστάσεως δεν ήταν δυνατή ούτε η λύση του συμβιβασμού.

97. Αν ο σκοπός της διατάξεως αυτής είναι η χορήγηση παρατάσεως της προθεσμίας σε περίπτωση περίπλοκων περιπτώσεων και πολύπλευρων προβλημάτων, τότε θα πρέπει και να καθίσταται φανερό ότι τα εμπλεκόμενα μέρη καταβάλλουν προσπάθεια για την εξεύρεση λύσεως. Διαφορετικά, η Επιτροπή θα μπορούσε να καταστρατηγεί την κατά την πρώτη φράση της σχετικής διατάξεως προθεσμία των 43 μηνών, αμφισβητώντας συστηματικά τις ετήσιες καταστάσεις των κρατών μελών. Θα είχε τότε απεριορίστως τη δυνατότητα να ελέγχει τα δεδομένα και να αναβάλλει επ' αόριστον το κλείσιμο των οικονομικών ετών. Αυτό όμως ούτε θα ήταν ευκταίο από οικονομικής απόψεως ούτε θα συμφωνούσε προς την αρχή της ασφάλειας δικαίου. Η Επιτροπή θα μπορούσε, χωρίς να χρειάζεται να το δικαιολογήσει, να καταστρατηγήσει τις κατά την πρώτη φράση της σχετικής διατάξεως προϋποθέσεις, σύμφωνα με την οποία η καταληκτική ημερομηνία για το κλείσιμο των ετησίων καταστάσεων είναι η 31η Ιουλίου του τέταρτου έτους που ακολουθεί ένα δεδομένο οικονομικό έτος.

27 — Το Ηνωμένο Βασίλειο και η Ελλάδα αμφισβήτησαν κατά την προφορική διαδικασία ότι είχε υπάρξει διάλογος με την Επιτροπή.

98. Δεδομένου ότι η διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, δεν αποτελεί διάταξη περί παραγραφής, είναι άνευ σημασίας το αν το κράτος μέλος δεν πρότεινε την ένσταση παραγραφής. Σε παραγραφή υπόκεινται μόνον οι αξιώσεις. Το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεν παρέχει όμως καμία αξίωση, αλλά ρυθμίζει απλώς τις προθεσμίες για τη διόρθωση των ετησίων καταστάσεων.

99. Οι σκέψεις αυτές επιτρέπουν την εκδοχή ότι κατά το μακρύ χρονικό διάστημα μεταξύ της περατώσεως της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας και της ασκήσεως της προσφυγής δημιουργήθηκε στη Γαλλία άξια προστασίας εμπιστοσύνη ως προς το ότι η Επιτροπή θα τηρούσε τις προθεσμίες της διαδικασίας διορθώσεως.

100. Ακόμη και αν μπορούσε να υποστηριχθεί η άποψη ότι η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία είχε ως αποτέλεσμα τη διακοπή της προθεσμίας, η διακοπή αυτή δεν μπορεί επίσης να εκτείνεται πέραν της προαναφερθείσας προθεσμίας των 43 μηνών. Δεδομένου ότι μεταξύ της τελευταίας αλληλογραφίας στο πλαίσιο της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας και της ασκήσεως της προσφυγής παρήλθαν πλέον των τεσσάρων ετών — συγκεκριμένα επτά έτη —, δεν θα μπορούσε πλέον να ασκήσει επιρροή ούτε μια ενδεχομένως δυνατή διακοπή της προθεσμίας συνεπεία της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας.

101. Επομένως, λόγω της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της γενικής αντιλήψεως περί του εκπροθέσμου σε συνάρτηση με την αποκλειστική προθεσμία των 43 μηνών για τη δυνατότητα διορθώσεως, η είσπραξη των εισφορών στους ίδιους πόρους πρέπει να περιοριστεί στα τέσσερα έτη πριν από την άσκηση της προσφυγής. Αυτό σημαίνει για την υπό κρίση περίπτωση ότι, δεδομένου ότι η προσφυγή της Επιτροπής περιήλθε στο Δικαστήριο στις 30 Ιουλίου 1997, τα οικονομικά έτη από το 1993 δεν είχαν ακόμα κλείσει και ότι εξακολουθεί να είναι δυνατή η διόρθωση [28]. Για την τήρηση της προθεσμίας των 43 μηνών αρκεί η άσκηση προσφυγής, δεδομένου ότι δεν υφίστανται συναφώς άλλες διαδικαστικές προθεσμίες. Η κοινοποίηση της προσφυγής στη Γαλλική Δημοκρατία θα μπορούσε μεν να πραγματοποιηθεί μετά τις 31 Ιουλίου 1997, πλην όμως από αυτό δεν μπορεί να συναχθεί καμία άλλη συνέπεια ως προς τα προς τα έξω αποτελέσματα, δεδομένου ότι ως κρίσιμο χρονικό σημείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση της προσφυγής στο Δικαστήριο.

102. Δεδομένου ότι η αξίωση καταβολής των εισφορών στους ιδίους πόρους δεν αποτελούσε αυτή καθαυτή αντικείμενο του αιτήματος της προσφυγής, αλλά προκύπτει μόνον εμμέσως από την παραβίαση της Συνθήκης, δεν πρέπει, παρά το εν μέρει εκπρόθεσμο — πράγμα που εμμέσως ισοδυναμεί με μερική νίκη της Γαλλικής Δημοκρατίας —, να απορριφθεί εν προκειμένω η προσφυγή κατά τα λοιπά. Το ίδιο ισχύει και ως προς την επιδίκαση των δικαστικών εξόδων.

VI — Δικαστικά έξοδα

103. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικη-

28 — Ως προς τον υπολογισμό, βλ. σημείο 93.

σαντος διαδίκου. Η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί η Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα. Ακόμη και αν η αξίωση καταβολής των εισφορών στους ιδίους πόρους προβάλλεται εν μέρει εκπροθέσμως, αυτό δεν ασκεί καμία επιρροή επί της κατανομής των δικαστικών εξόδων, δεδομένου ότι η αξίωση αυτή αποτελεί απλώς παρεπόμενο της διαπιστωθείσας παραβάσεως και δεν μπορεί να προβληθεί με την παρούσα προσφυγή. Αντικείμενο της διαφοράς είναι εν προκειμένω μόνον η αναγνώριση της αντίθετης προς τη Συνθήκη συμπεριφοράς. Δεδομένου ότι η Γαλλική Δημοκρατία ηττήθηκε ουσιαστικώς εν προκειμένω, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

VII — Πρόταση

104. Επομένως, για τους ανωτέρω λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφασίσει ως εξής:

1) Η Γαλλική Δημοκρατία, μη υπάγοντας, σε αντίθεση προς τα άρθρα 2 και 4 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τα διόδια αυτοκινητοδρόμων στον φόρο προστιθεμένης αξίας και, ως εκ τούτου, μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τις αντίστοιχες εισφορές στους ιδίους πόρους, οπότε μόνον από το οικονομικό έτος 1993 είναι δυνατή η εκ των υστέρων είσπραξη των ιδίων πόρων και η αξίωση τόκων υπερημερίας εκ μέρους της Επιτροπής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

2) Καταδικάζει τη Γαλλική Δημοκρατία στα δικαστικά έξοδα.