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 Ιρλανδία παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ, επειδή δεν υπήγαγε τα τέλη για τη χρησιμοποίηση οδών και γεφυρών (διόδια) στον φόρο προστιθεμένης αξίας και, κατ' αυτό τον τρόπο, δεν πραγματοποιήθηκαν αντίστοιχες καταβολές ιδίων πόρων, εντόκως [1].

2. Στην Ιρλανία υπάρχουν δύο γέφυρες δημοσίας χρήσεως για τις οποίες εισπράττονται διόδια. Πρόκειται για τις γέφυρες East-Link και West-Link, ο οποίες βρίσκονται αντιστοίχως ανατολικώς και δυτικώς του Δουβλίνου. Οι αρμόδιες αρχές μπορούν είτε οι ίδιες να προβαίνουν στην είσπραξη των διοδίων είτε να την αναθέτουν σε τρίτους, οι οποίοι τότε οφείλουν ως ανταπόδοση να φροντίζουν για τη συντήρηση του εν λόγω τμήματος της οδού. Εντούτοις, τα εισπραττόμενα διόδια ουδόλως υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

II — Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

3. Η Επιτροπή έθεσε το ζήτημα της επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας επί διοδίων με έγγραφο της 3ης Μαρτίου 1987 προς τις ιρλανδικές αρχές. Οι εν λόγω αρχές απάντησαν με έγγραφο της 14ης Δεκεμβρίου 1987.

4. Στις 20 Απριλίου 1988, η Επιτροπή απηύθυνε έγγραφο οχλήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ), με το οποίο υποστήριξε την άποψη ότι η μη επιβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των εισπραττομένων διοδίων για τη χρησιμοποίηση της γέφυρας East Link στο Δουβλίνο συνιστά παράβαση των άρθρων 2 και 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Με νέο έγγραφο της 17ης Οκτωβρίου 1988, οι ιρλανδικές αρχές δήλωσαν ότι τα εν λόγω διόδια συνιστούν μίσθωση ακινήτων και, επομένως, εξαιρούνται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Η Επιτροπή άσκησε εν προκειμένω προσφυγή για τους ίδιους λόγους και κατά της Γαλλίας, 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 διόδια 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).

5. Με έγγραφο της 27ης Νοεμβρίου 1987, η Επιτροπή επισήμανε στις ιρλανδικές αρχές ότι ο εν προκειμένω επίμαχος φόρος προστιθεμένης αξίας πρέπει να περιλαμβάνεται στον υπολογισμό των οφειλομένων εισφορών στον κοινοτικό προϋπολογισμό στο πλαίσιο των ιδίων πόρων.

6. Οι ιρλανδικές αρχές, με την απάντησή τους της 22ας Απριλίου 1988, υποστήριξαν την άποψη ότι, δεδομένου ότι δεν έπρεπε να επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων για τη γέφυρα East Link, δεν οφείλονται επομένως οποιεσδήποτε συνεισφορές ιδίων πόρων.

7. Με έγγραφο της 31ης Ιανουαρίου 1989, η Επιτροπή κίνησε τη διαδικασία λόγω παραβάσεως όσον αφορά τους ίδιους πόρους των Κοινοτήτων. Η Επιτροπή υποστήριξε την άποψη ότι η Ιρλανδία, μη προβαίνοντας στους αναγκαίους υπολογισμούς ως προς το αν και μέχρι ποιου ποσού καταβλήθηκαν πολύ μικρότερες εισφορές ιδίων πόρων από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τα έτη 1984 έως 1986 και μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τα στοιχεία αυτά, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη. Η Επιτροπή κάλεσε επομένως τις ιρλανδικές αρχές να προβούν στους αναγκαίους υπολογισμούς, να μεριμνήσουν ώστε να περιέλθουν στην Επιτροπή τα οφειλόμενα ποσά προσαυξημένα με τους τόκους υπερημερίας από τις 31 Μαρτίου 1988 και να προβούν στους αναγκαίους υπολογισμούς για τα επόμενα οικονομικά έτη μέχρι παύσεως της παραβάσεως για κάθε έτος και, στη συνέχεια, να τους ανακοινώσουν στην Επιτροπή.

8. Οι ιρλανδικές αρχές, και με το έγγραφό τους απαντήσεως της 4ης Οκτωβρίου 1989, αναφέρθηκαν στην ήδη προβληθείσα επιχειρηματολογία.

9. Με έγγραφο της 19ης Οκτωβρίου 1989, η Επιτροπή απέστειλε την αιτιολογημένη γνώμη στην οποία αναφέρεται τόσο η υπαγωγή στον φόρο προστιθεμένης αξίας όσο και το ζήτημα των ιδίων πόρων.

10. Ως προς τους ιδίους πόρους, η Ιρλανδική Κυβέρνηση απάντησε με έγγραφο της 23ης Μαΐου 1990, ως προς δε την υπαγωγή στον φόρο προστιθεμένης αξίας με έγγραφο της 12ης Οκτωβρίου 1990, με το οποίο επικαλέστηκε εφαρμογή της προβλέπουσας εξαίρεση διατάξεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

11. Η Επιτροπή, με την προσφυγή της που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 21 Οκτωβρίου 1997, ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να αναγνωρίσει ότι η Ιρλανδία, μη υπάγοντας στον φόρο προστιθεμένης αξίας τα διόδια για τη χρησιμοποίηση των υφισταμένων οδών και γεφυρών με διόδια στην Ιρλανδία, κατά παράβαση των άρθρων 2 και 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τους αντίστοιχους ιδίους πόρους και τόκους υπερημερίας, παρέβη τις

υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ·

2) να καταδικάσει την Ιρλανδία στα δικαστικά έξοδα.

12. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να αναγνωρίσει ότι η Ιρλανδία, μη επιβάλλοντας φόρο προστιθεμένης αξίας στα διόδια για τη χρησιμοποίηση των υφισταμένων οδών και γεφυρών με διόδια στην Ιρλανδία και μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τους αντίστοιχους ιδίους πόρους και τόκους υπερημερίας, δεν παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ·

2) να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

III — Νομικό πλαίσιο

1. *Επί της επιβολής του φόρου προστιθεμένης αξίας*

Η 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[2] (στο εξής: οδηγία).

13. 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·

(...)».

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

14. Το άρθρο 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, της οδηγίας έχει 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 δρασηριότητες, 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 [3], 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 [4] (...)».

3 — 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.

4 — 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.

15. Το άρθρο 13 προβλέπει ως προς τις λοιπές απαλλαγές στην ημεδαπή τα ακόλουθα:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

α) (...)

β) Τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

1. των πράξεων παροχής καταλύματος (...), στο πλαίσιο του ξενοδοχειακού τομέα
2. των μισθώσεων χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων·
3. των μισθώσεων εργαλείων και μηχανημάτων μονίμως εγκατεστημένων·
4. των μισθώσεων χρηματοθυρίδων.

(...)»

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 [5]

16. Το άρθρο 1 έχει ως εξής:

«Οι πόροι ΦΠΑ προκύπτουν από την εφαρμογή του ενιαίου συντελεστή που καθορίζεται σύμφωνα με την απόφαση 88/376/ΕΟΚ, Ευρατόμ, στη βάση που προσδιορίζεται σύμφωνα με τον παρόντα κανονισμό.»

17. 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.»

5 — ΕΕ L 155, σ. 9.

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 [6]

18. 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 [7]

19. 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

20. Η Επιτροπή τονίζει κατ' αρχάς ότι το υφιστάμενο στην Ιρλανδία σύστημα διοδίων ρυθμίστηκε αρχικά από τον Local Government (Toll Roads) Act του 1979, κατόπιν δε με τον Roads Act του 1993 [8]. Κατά τη ρύθμιση αυτή, μια αρμόδια για τις οδούς αρχή (Road Authority) μπορεί να επιβάλλει διόδια για τη χρησιμοποίηση ορισμένων οδών. Το ύψος των διοδίων καθορίζεται από αυτή την αρχή. Οι αρμοδιότητες αυτές ασκούνται από τοπικούς οργανισμούς ή στην περίπτωση των εθνικών οδών από την εθνική αρχή για τις οδούς (National Roads Authority). Μια αρμόδια για τις οδούς αρχή μπορεί με έγκριση του Υπουργείου Περιβάλλοντος να συνάψει σύμβαση με τρίτους η οποία προβλέπει ότι ο εν λόγω τρίτος αναλαμβάνει τη χρηματοδότηση μιας νέας οδού και την είσπραξη διοδίων. Μια τέτοια σύμβαση μπορεί να αφορά την πλήρως ή εν μέρει κατανομή του κόστους κατασκευής και συντηρήσεως των οδών.

6 — ΕΕ L 155, σ. 1.

7 — 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).

8 — Οι από το 1979 ισχύουσες διατάξεις εξακολουθούν να ισχύουν με τη μορφή των διατάξεων του 1993. Η Επιτροπή θεωρεί επομένως ότι η νομική κατάσταση εξακολουθεί να υφίσταται αμετάβλητη από το 1979.

21. Η Επιτροπή προβάλλει περαιτέρω ότι η διαχείριση μιας οδού και η είσπραξη διοδίων αποτελούν εκμετάλλευση ενσωμάτων αγαθών προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Επομένως, πρόκειται για μια κατά το άρθρο 4, παράγραφος 1, της οδηγίας οικονομική δραστηριότητα που ασκείται από υποκείμενο στον φόρο.

22. Η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να κρίνεται αντικειμενικώς, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής πραγματικότητας. Επομένως, ως προς την παρούσα περίπτωση, πρέπει να θεωρηθεί, ενόψει των πραγματικών συνθηκών, ότι υφίσταται οικονομική δραστηριότητα. Η δραστηριότητα αυτή πραγματοποιείται επίσης πρωτίστως εξ επαχθούς αιτίας, οπότε υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και του καταβαλλομένου αντιτίμου με τη μορφή διοδίων, δεδομένου ότι ο χρήστης πληρώνει κάθε φορά που επιθυμεί να χρησιμοποιήσει τη συγκεκριμένη οδό.

23. Δεδομένου ότι είναι επιβεβλημένο να ερμηνευθούν σύμφωνα με το κοινοτικό δίκαιο οι όροι «πράξη» και «οικονομική δραστηριότητα», το υποστηριζόμενο από την Επιτροπή συμπέρασμα δεν μεταβάλλεται ούτε όταν ο ιδιώτης επιχειρηματίας ασκεί δραστηριότητες προς το γενικό συμφέρον.

24. Σε αντίθεση προς την άποψη της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υπάρχει εξαίρεση κατά το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', κατά το οποίο απαλλάσσονται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας οι μισθώσεις ακινήτων. Η μίσθωση — κατά την Επιτροπή — προϋποθέτει τρία ουσιώδη στοιχεία: πρώτον, πρέπει να πρόκειται για συγκεκριμένη περιοχή ή για συγκεκριμένο χώρο ο οποίος, δεύτερον, παραχωρείται για ορισμένη διάρκεια με, τρίτον, ως αντάλλαγμα, καταβολή ορισμένου ποσού από τον χρήστη στον ιδιοκτήτη. Όμως, κατά τη διέλευση μιας οδού ή γέφυρας δεν υφίστανται ήδη τα χρονικά στοιχεία. Επιπλέον, ο χρήστης δεν μπορεί να χρησιμοποιήσει συγκεκριμένο χώρο και να αποκλείσει άλλους από την ίδια χρήση. Η καταβολή διοδίων δεν παρέχει στον χρήστη δικαίωμα αποκλειστικής χρησιμοποιήσεως ενός πράγματος, αλλά του δίνει απλώς το δικαίωμα να κινείται σε συγκεκριμένη οδό. Ο όρος «μίσθωση» πρέπει να ερμηνεύεται σύμφωνα με τη γενική αντίληψη της εννοίας του. Ο εν λόγω όρος προϋποθέτει μια σχέση κυρίου/μισθωτή ή εν πάση περιπτώσει δικαίωμα απολαύσεως του πράγματος. Δεδομένου ότι η διάταξη του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β', συνιστά εξαίρεση από τον κανόνα υπαγωγής στον φόρο, πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

25. Ούτε εξαίρεση κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται εν προκειμένω, δεδομένου ότι η εκμετάλλευση της υποδομής αντί καταβολής διοδίων δεν συνιστά δραστηριότητα οργανισμού δημοσίου δικαίου στην οποία υποχρεούται ο οργανισμός αυτός ενεργώντας ως δημόσια εξουσία. Δεδομένου επίσης ότι η διάταξη αυτή εμπεριέχει εξαίρεση από την έννοια του υποκειμένου στον φόρο, πρέπει επίσης να ερμηνεύεται στενά.

26. Η Επιτροπή εκθέτει συναφώς ότι είναι δυνατό κατά τις ιρλανδικές διατάξεις να ανατίθεται σε επιχειρήσεις, που δεν διέπο-

νται από το δημόσιο δίκαιο, η εκμετάλλευση μιας οδού και η είσπραξη διοδίων. Εδώ πρόκειται για ιδιώτες που ασκούν οικονομική δραστηριότητα.

27. Απαλλαγή από τον φόρο μπορεί επιπλέον να ισχύει μόνο για οργανισμούς του δημοσίου δικαίου, αλλά και πάλι μόνον όταν οι οργανισμοί αυτοί ενεργούν πράγματι ως δημόσια εξουσία.

28. Δεδομένου ότι για τον χρήστη μιας οδού υπεισέρχονται στην περίπτωση των διοδίων εκτιμήσεις οικονομικού χαρακτήρα (ύψος των διοδίων, εξοικονόμηση χρόνου και κατανάλωση βενζίνης), λαμβάνεται μια απόφαση οικονομικής φύσεως, οπότε η διάθεση προς χρήση μιας οδού και η είσπραξη των διοδίων δεν αποτελεί ειδική αποστολή δημοσίας εξουσίας. Ακόμη και αν οι αρμόδιες αρχές εξακολουθούν να διατηρούν την εποπτεία επί των εκάστοτε επιχειρήσεων οι οποίες εκμεταλλεύονται την υποδομή, εισπράττουν τα διόδια και επίσης καθορίζουν το ύψος των διοδίων, η οικονομική δραστηριότητα δεν ασκείται από τις δημόσιες αρχές υπό την ιδιότητα της δημόσιας εξουσίας. Επομένως, πρόκειται για οικονομικές δραστηριότητες που πρέπει να καταλογίζονται στον ιδιωτικό τομέα. Αποφασιστική σημασία έχει εν προκειμένω το ότι η φορολογητέα δραστηριότητα συνίσταται στη διάθεση στη χρήση του κοινού της υποδομής αντί καταβολής διοδίων.

29. Επομένως, ως προς τους ιδίους πόρους προκύπτει, κατά την Επιτροπή, ότι συνεπεία της μη επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων έγινε εσφαλμένη επιλογή της αντίστοιχης βάσεως υπολογισμού με τη συνέπεια ότι κατά την είσπραξη των ιδίων πόρων της Κοινότητας διαταράχθηκε η ισορροπία μεταξύ των κρατών μελών της Κοινότητας.

30. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση, εντούτοις, υποστηρίζει την άποψη ότι οι επιφορτισμένοι με την είσπραξη των διοδίων δεν είναι υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας αυτής. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, δραστηριότητες που ασκούνται στο πλαίσιο δημοσίας εξουσίας εξαιρούνται από τη φορολογική υποχρέωση, έστω και αν συνιστούν πράξεις εξ επαχθούς αιτίας. Εν προκειμένω, οι ιρλανδικές αρχές ενήργησαν ως δημόσια εξουσία, εφόσον κατασκευάζουν οδούς και γέφυρες για την κοινή χρήση. Η εξασφάλιση της χρηματοδοτήσεως και της συντηρήσεως αυτής της υποδομής συνιστά αποστολή δημοσίας εξουσίας. Σύμφωνα με τις ισχύουσες ιρλανδικές διατάξεις, η χρηματοδότηση αυτή μπορεί να πραγματοποιείται μόνο μέσω της εισπράξεως διοδίων. Αυτό όμως δεν μεταβάλλει τον δημοσίου δικαίου χαρακτήρα της εν λόγω δραστηριότητας.

31. Η Ιρλανδική Κυβέρνηση αντιλαμβάνεται επιπλέον τη διάθεση προς χρήση ορισμένων οδικών υποδομών αντί καταβολής διοδίων ως μίσθωση και, κατά συνέπεια, θεωρεί ότι η ρύθμιση για τις φορολογικές απαλλαγές κατά το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', τυγχάνει εφαρμογής.

32. Τα αναφερθέντα από την Επιτροπή ουσιώδη στοιχεία της μισθώσεως δεν συνάγονται από τις διατάξεις της οδηγίας. Στην παρούσα περίπτωση πρόκειται επιπλέον για

περιορισμένο χώρο — την οδό ή τη γέφυρα, που διασχίζεται —, που τίθεται για συγκεκριμένη διάρκεια — τη διάρκεια της διελεύσεως [9] — στη διάθεση του χρήστη. Στη μίσθωση αυτή ο χρήστης καταβάλλει αντάλλαγμα — τα διόδια —, το ύψος του οποίου καθορίζεται από δημόσια αρχή.

33. Βεβαίως, στον χρήστη δεν παρέχεται κανένα δικαίωμα κατοχής συνεπεία του γεγονότος αυτού, πλην όμως δεν απαιτείται ούτε η κλασική σχέση κύριος/μισθωτής, όπως καθίσταται φανερό από τις αναφερόμενες στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', άλλες δραστηριότητες [10]. Ούτε οι δραστηριότητες αυτές συνιστούν χαρακτηριστικά παραδείγματα μισθώσεως και, επομένως, τίποτε δεν εμποδίζει την υπαγωγή της παρούσας περιπτώσεως στην έννοια αυτή.

34. Όσον αφορά την εξαίρεση των οργανισμών δημοσίου δικαίου, που ενεργούν ως δημόσια εξουσία, από την υπαγωγή στον φόρο προστιθεμένης αξίας, η Ιρλανδική Κυβέρνηση προβάλλει ότι όλες οι ρυθμίσεις που αφορούν οδούς και γέφυρες εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της δημόσιας αρχής. Η κατασκευή και συντήρηση αυτής της οδικής υποδομής αποτελεί έργο των τοπικών ή εθνικών αρχών. Για τις εθνικές οδούς μπορεί να προβλεφθεί η είσπραξη διοδίων. Στο πλαίσιο της αναθέσεως των έργων κατασκευής και της συντηρήσεως των οδών και γεφυρών μπορούν οι αρχές να παραχωρήσουν, πλήρως ή εν μέρει, τα έσοδα από τα διόδια σε τρίτους. Εντούτοις, οι αρχές αυτές παραμένουν αποκλειστικώς αρμόδιες για την είσπραξη των διοδίων, πράγμα που όντως συμβαίνει στο πλαίσιο της δράσεώς τους ως δημοσίας αρχής.

35. Σημείο αναφοράς της εν λόγω δραστηριότητας είναι πάντοτε μια δημόσια αρχή. Οι επιφορτισμένοι με την είσπραξη των διοδίων τρίτοι δεν ενεργούν αυτοτελώς. Η διάθεση της υποδομής προς γενική χρήση συνιστά και παραμένει άσκηση δημόσιας εξουσίας από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Ο χρήστης της υποδομής καταβάλλει τα διόδια, διότι οι δημόσιες υπηρεσίες δικαιούνται προς τούτο για τη διάθεση προς χρήση της υποδομής.

36. Αν, όμως, εν προκειμένω δεν πρέπει να επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας στα διόδια, δεν μπορεί να υποστηριχθεί ότι η εισφορά της Ιρλανδίας στους ιδίους πόρους της Κοινότητας ήταν υπερβολικά μικρή. Επομένως, η προσφυγή της Επιτροπής είναι και ως προς τον λόγο αυτόν αβάσιμη.

V — Εκτίμηση

1. *Επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας στα διόδια*

37. 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

9 — Η έννοια της «μισθώσεως» καλύπτει και περιπτώσεις που αναφέρονται σε σύντομη μόνο διάρκεια.

10 — Ως προς το γράμμα του στοιχείου β', βλ. σημείο 15 ανωτέρω.

καταφατική περίπτωση, αν πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα.

α) Παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας

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

39. 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 [11].

40. 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.

41. 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.

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

β) Υποκείμενος στον φόρο

43. 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.

44. 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

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

αυτών των δραστηριοτήτων, εισπράττουν π.χ. τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

αα) Δραστηριότητα αναγόμενη στην άσκηση κυριαρχικής εξουσίας

45. 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 [12].

46. 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 [13].

47. 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 [14].

48. 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 [15]. 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.

49. 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 —

12 — 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).

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

14 — Απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 15).

15 — Απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 12, σκέψη 16).

βλ. σημείο 14 ανωτέρω — για τις οποίες στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκειται και η δημόσια αρχή.

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

51. 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.

52. 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

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

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

55. 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 [16].

56. 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 [17]. Εν προκειμένω, η αντί καταβολής διοδίων διάθεση χρήσης της οδικής υποδομής πραγματοποιείται από τις αρμόδιες αρχές ή από τρίτους στους οποίους έχει παραχωρηθεί η δραστηριότητα αυτή.

57. Ακόμη και αν οι παραχωρήσεις που πραγματοποιούνται 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.

58. Η εκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ [18]. 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

16 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 12), 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).

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

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

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) Μίσθωση

59. Εφόσον, σύμφωνα με τα μέχρι τούδε εκτεθέντα, πρέπει να θεωρηθεί ότι υπόκειται κατ' αρχήν στον φόρο ο επιφορτισμένος με την είσπραξη των διοδίων οργανισμός, τίθεται το ερώτημα αν υφίσταται ενδεχομένως φορολογική απαλλαγή για την εν λόγω δραστηριότητα βάσει της ρυθμίσεως του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β'.

60. Σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, η διάθεση προς χρήση της υποδομής αντί καταβολής διοδίων θα απαλλασσόταν από τον φόρο εάν επρόκειτο για μίσθωση ακινήτων.

61. Στις σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου δεν περιέχεται ερμηνεία του όρου αυτού. Επομένως, προκειμένου να διευκρινισθεί η έννοιά του, πρέπει να εξετασθεί το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται, λαμβανομένης υπόψη της οικονομίας της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

62. Από το πνεύμα και τον σκοπό της οδηγίας και, ειδικότερα, από το γράμμα του άρθρου 2 αυτής μπορεί να συναχθεί ότι η βασική αρχή της οδηγίας πρέπει να έχει την έννοια ότι όλες οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας, εφόσον δεν απαλλάσσονται ρητώς από αυτόν. Οι περί απαλλαγής διατάξεις πρέπει επομένως να ερμηνεύονται στενά, διότι συνιστούν εξαίρεση από τη βασική αρχή της οδηγίας.

63. Αυτό σημαίνει επομένως ότι εν προκειμένω ο όρος «μίσθωση ακινήτων» πρέπει να αντιστοιχεί προς τη συνήθη σημασία της λέξεως. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί, πράγματι, κάθε σύμβαση, η οποία παρουσιάζει στοιχεία μισθώσεως, να καλύπτεται αυτομάτως από τον όρο αυτό. Αυτό θα έχει ως συνέπεια ευρεία ερμηνεία της φορολογικής απαλλαγής, πράγμα που ασφαλώς δεν θέλησε ο νομοθέτης. Επομένως, προϋπόθεση αποτελεί το ότι στη συμβατική συμφωνία υπερισχύουν στοιχεία μισθώσεως.

64. Η διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής αντί καταβολής διοδίων δεν πληροί όμως την προϋπόθεση αυτή. Βεβαίως, τίθεται στη διάθεση του χρήστη αντί αντιπαροχής για ορισμένη διάρκεια (χρόνος διαδρομής) ένας τοπικώς οριοθετημένος χώρος (η απόσταση της διαδρομής). Πάντως, υπερισχύουν εδώ στοιχεία που δεν ανταποκρίνονται στην έννοια της μισθώσεως, δεδομένου ότι για τον χρήστη σημασία έχει η κατά το δυνατόν γρήγορη και ασφαλής διέλευση

συγκεκριμένης αποστάσεως. Αντιθέτως, η χρησιμοποίηση του πράγματος έχει δευτερεύουσα σημασία.

65. Εν προκειμένω, μια γέφυρα, αν υιοθετηθεί η επιχειρηματολογία της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως, δεν εκμισθώνεται σε ένα μόνο πρόσωπο, αλλά συγχρόνως σε περισσότερα πρόσωπα. Επομένως, τα πρόσωπα αυτά εκ προοιμίου δεν έχουν αποκλειστικό δικαίωμα κατοχής στη γέφυρα. Δεν υφίσταται μια κατάσταση στην οποία περισσότερα πρόσωπα είναι δυνατό να είναι μισθωτές του ίδιου πράγματος. Οι αυτοκινητιστές δεν έχουν την πρόθεση να μισθώνουν από κοινού τη γέφυρα και να ευθύνονται εις ολόκληρον για το μίσθωμα, όπως, παραδείγματος χάρη, αυτό συμβαίνει με τις ομαδικές συγκατοικήσεις.

66. Επομένως, δεν υφίσταται μισθωτική σχέση, διότι στον χρήστη δεν παρέχεται ούτε δικαίωμα απαγορεύσεως κάθε παράνομης χρήσεως από τρίτους ούτε μπορεί αυτός να χρησιμοποιεί γενικώς το πράγμα. Το δικαίωμά του χρήσεως περιορίζεται αποκλειστικώς στη δυνατότητα διελεύσεως.

67. Ακόμη λιγότερο συνίσταται ο κύριος σκοπός της «συμβάσεως» μεταξύ των μερών στη χρησιμοποίηση ακινήτου, ενώ αντιθέτως σκοπείται η χρήση μιας και μόνον υπηρεσίας στο ακίνητο αυτό. Για τους αυτοκινητιστές η σύντομη χρησιμοποίηση του ακινήτου έχει μάλλον δευτερεύουσα σημασία, ενώ αυτό που ιδίως προέχει γι' αυτούς είναι να φτάσουν γρήγορα και ασφαλώς στον προορισμό τους.

68. Δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της Ιρλανδικής Κυβερνήσεως ότι οι δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', καθιστούν φανερό ότι ο όρος της μισθώσεως πρέπει να νοείται ευρέως. Τα αναφερθέντα παραδείγματα δεν αποτελούν «ευρέως νοούμενες» μισθωτικές σχέσεις. Αποτελούν ενδεχομένως ιδιαίτερες μισθωτικές σχέσεις, πλην όμως δεν αποκλίνουν σημαντικά από τα κριτήρια της γενικής έννοιας της μισθώσεως. Ακόμη και αν αυτό συνέβαινε, δεν θα μπορούσαν συναφώς να συναχθούν τα συμπεράσματα στα οποία καταλήγει η Ιρλανδία όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή. Οι τέσσερις «ειδικές μισθωτικές σχέσεις» δεν μνημονεύονται προκειμένου να καταδειχθεί ότι η έννοια της μισθώσεως μπορεί να νοηθεί ευρέως, αλλά διότι υπόκεινται — ως «εξαίρεση της εξαιρέσεως» της φορολογικής απαλλαγής της μισθώσεως — στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Ακριβώς διότι η μίσθωση — ως εξαίρεση του κανόνα — δεν υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας, η έννοια της μισθώσεως, ως εκτίθεται στα σημεία 61 και 62, πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

69. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται εν προκειμένω απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ μίσθωση ακινήτων.

δ) (Επικουρικώς) Επί του ζητήματος των στρεβλώσεων του ανταγωνισμού

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

71. 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 προς χρήση μιας οδικής υποδομής, όπως της εν προκειμένω, δεν υφίσταται ανταγωνισμός εντασσόμενος στο πλαίσιο του ιδιωτικού δικαίου, οπότε δεν μπορεί να υπάρχει καν ανταγωνισμός.

72. 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.

73. 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 37 έως 68. 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.

ε) Προσωρινό συμπέρασμα

74. Επομένως, η Ιρλανδία μη επιβάλλοντας φόρο προστιθεμένης αξίας στα διόδια για τη χρησιμοποίηση των γεφυρών σε αντίθεση προς τα άρθρα 2 και 4 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

2. *Ίδιοι πόροι*

75. 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.

76. 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.

77. 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 Ιρλανδική 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.

78. 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 [19].

3. *Διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως*

79. Κατόπιν της διαπιστώσεως ότι η Ιρλανδία 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 Ιρλανδίας για ολόκληρο το εν προκειμένω χρονικό διάστημα.

80. Χαρακτηριστικό της διαδικασίας λόγω παραβάσεως είναι κατ' αρχάς το ότι το κράτος μέλος οφείλει σε περίπτωση βάσιμης προσφυγής να λάβει όλα τα μέτρα για την εξάλειψη της παραβάσεως. Αντιθέτως, το Δικαστήριο δεν μπορεί, δεδομένου ότι πρό-

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

κειται για αναγνωριστική απόφαση, να υποχρεώσει το καθού κράτος να παύσει την παράβαση ή να καταργήσει ή να τροποποιήσει το βαλλόμενο μέτρο.

81. Επομένως, το Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία να υποχρεώσει ρητώς τη Ιρλανδία 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 Ιρλανδίας για την εξάλειψη της αντίθετης προς τη Συνθήκη καταστάσεως.

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

83. Δεδομένου ότι η Επιτροπή οφείλει, κατά τα άρθρα 155 (νυν άρθρο 211 ΕΚ) και 169 της Συνθήκης ΕΚ, να κινεί τη διαδικασία λόγω παραβάσεως για κάθε περίπτωση παραβάσεως 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 κατά το άρθρο 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 [20]. Επομένως, εναπόκειται στην εκτίμηση της Επιτροπής το πότε θα ασκήσει προσφυγή σε συνάρτηση με την αιτιολογημένη γνώμη μετά τη λήξη της ταχθείσας προθεσμίας [21]. Σε ακραίες εξαιρετικές περιπτώσεις, στις οποίες η Επιτροπή άφησε να παρέλθει πάρα πολύς χρόνος πριν ασκήσει την προσφυγή και ούτε εξάλλου είχε λάβει άλλα μέτρα έναντι του κράτους μέλους, δεν μπορεί εντούτοις να αποκλεισθεί πλήρως η ένσταση *απαραδέκτου* της προσφυγής λόγω *απώλειας* του δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής [22]. Η τάση, εντούτοις, της νομολογίας του Δικαστηρίου είναι ότι δεν γίνεται δεκτή αποδυνάμωση του δικαιώματος προσφυγής της Επιτροπής [23].

84. 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 στην παρούσα υπόθεση. Δεδομένου ότι δεν προβλήθηκε τίποτε σχετικώς, δεν χρειάζεται το σημείο αυτό να εξετασθεί περαιτέρω. Εξάλλου, δεν θα ήταν δυνατό, στο πλαίσιο

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

21 — 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).

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

23 — Όπ.π., υποσημειώσεις 21 και 22.

της προσφυγής λόγω παραβάσεως, να διατυπωθεί αυτοτελές αίτημα για την καταβολή των πόρων.

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

86. 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 [24]. Το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει με τη νομολογία του [25] τη δυνατότητα επικλήσεως της αρχής της ασφάλειας δικαίου όταν δεν υφίσταται ρύθμιση για την παραγραφή.

87. 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.

88. 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.

89. 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 ιδιαί-

24 — 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.

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

τερη αυστηρότητα» [26]. 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.

90. 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 [27]. 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.

91. 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.

92. 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.

93. 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,

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

27 — Απόφαση της 16ης Μαΐου 1991, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (προπαρατεθείσα στην υποσημείωση 22), σκέψη 37.

μπορεί κατ' αρχήν να κρίνει ποιες υποχρεώσεις απορρέουν από τις οδηγίες ΦΠΑ και να ενεργήσει αντιστοίχως.

94. 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.

95. 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.

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

97. 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.

98. Από το προσκομισθέν στη δικογραφία έγγραφο οχλήσεως της Επιτροπής της 20ής Απριλίου 1988 προκύπτει ότι οι αιτιάσεις της Επιτροπής αφορούν το χρονικό διάστημα από το 1984 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 1984 έτη και δεν μπορούν πλέον να διορθωθούν οι αντίστοιχες ετήσιες καταστάσεις.

99. 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 1984 δεν θα μπορούσε πλέον να διορθωθεί μετά τις 31 Ιουλίου 1988. Για τα μεταγενέστερα έτη υφίσταται αντίστοιχος υπολογισμός. Επομένως, δεν θα ήταν πλέον δυνατή για την Επιτροπή η είσπραξη των ιδίων πόρων.

100. 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 1984 έως 1990, τα προβλήματα και οι διαφορετικές νομικές απόψεις που αποτέλεσαν την αφορμή για την υπό κρίση προσφυγή συζητήθηκαν επίσης με την Ιρλανδία.

101. 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 [28]. 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 του διλήμματος που απέρρεε από τη νομική κατάσταση δεν ήταν δυνατή ούτε η συμβιβαστική λύση.

102. 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.

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

103. 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.

104. 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 στην Ιρλανδία άξια προστασίας εμπιστοσύνη ως προς το ότι η Επιτροπή θα τηρούσε τις προθεσμίες της διαδικασίας διορθώσεως.

105. 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.

106. 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 21 Οκτωβρίου 1997, τα οικονομικά έτη από το 1994 δεν είχαν ακόμα κλείσει και ότι εξακολουθεί να είναι δυνατή η διόρθωση [29].

107. 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 Ιρλανδίας —, να απορριφθεί εν προκειμένω η προσφυγή κατά τα λοιπά. Το ίδιο ισχύει και ως προς την επιδίκαση των δικαστικών εξόδων.

VI — Δικαστικά έξοδα

108. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπήρχε σχετικό αίτημα του νικήσαντος διαδίκου. Η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί η Ιρλανδία στα δικαστικά

29 — Ως προς τον υπολογισμό, βλ. σημείο 98.

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 Ιρλανδία ηττήθηκε ουσιαστικώς εν προκειμένω, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

VII — Πρόταση

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

«1) Η Ιρλανδία, μη υπάγοντας, κατά παράβαση των άρθρων 2 και 4 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ 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 για τη χρησιμοποίηση των υφισταμένων οδών και γεφυρών με διόδια στην Ιρλανδία στον φόρο προστιθεμένης αξίας και, ως εκ τούτου, μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τις αντίστοιχες εισφορές για τους ιδίους πόρους, οπότε μόνο από το οικονομικό έτος 1994 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 ΕΚ.

2) Καταδικάζει την Ιρλανδία στα δικαστικά έξοδα.»