ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ SIEGBERT ALBER

της 27ης Ιανουαρίου 2000 *

I — Εισαγωγή

1. Η Επιτροπή διατυπώνει στο πλαίσιο της παρούσας διαδικασίας που αφορά παράβαση της Συνθήκης την αιτίαση ότι οι Κάτω Χώρες παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ, επειδή δεν υπήγαγαν τα τέλη για τη χρησιμοποίηση της οδικής υποδομής (διόδια) αυτοκινητοδρόμων (Maut) στον φόρο προστιθεμένης αξίας [1].

2. Το 1989 επιβλήθηκαν εντός των Κάτω Χωρών διόδια και για τη χρησιμοποίηση δύο γεφυρών και μιας σήραγγας. Στα τέλη αυτά δεν επιβλήθηκε φόρος προστιθεμένης αξίας σύμφωνα με τις τότε ισχύουσες ολλανδικές νομοθετικές διατάξεις. Κατά το χρονικό σημείο της ασκήσεως της προσφυγής εξακολουθούσαν να υφίστανται διόδια μόνο για τη χρησιμοποίηση ενός τούνελ. Πρόκειται συγκεκριμένα για τη σήραγγα κάτω από το Dordtse Kil. Και τα εν προκειμένω εισπραττόμενα τέλη δεν υπέκειντο στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Εντούτοις, δεδομένου ότι η Επιτροπή προέβαλε παράβαση του ισχύοντος κοινοτικού δικαίου λόγω της μη επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας, οι ολλανδικές αρχές υπολόγισαν και τα ως προς τα διόδια αυτά τα έσοδα φόρου προστιθεμένης αξίας και απέστειλαν, επ' αυτής της βάσεως, έμβασμα στην Επιτροπή με τις εισφορές ιδίων πόρων των Κοινοτήτων. Τα εμβάσματα αυτά πραγματοποιήθηκαν εντούτοις με την επιφύλαξη διευκρινίσεως των επίμαχων σημείων και ανέρχονταν σε συνολικώς 70 000 περίπου ολλανδικές κορώνες (NLG), για τα διόδια που είχαν εισπραχθεί κατά τα έτη 1981 έως 1998.

II — Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

3. Με έγγραφο της 3ης Δεκεμβρίου 1985, η Επιτροπή ζήτησε από την Ολλανδική Κυβέρνηση να την πληροφορήσει ως προς την είσπραξη φόρου προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων για την χρησιμοποίηση των οδικών αρτηριών (δρόμων, γεφυρών, σηράγγων, υδατοφραγμάτων ποταμών κ.λπ.). Απάντηση δόθηκε με έγγραφο της 8ης Ιουλίου 1986.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

1 — Η Επιτροπή άσκησε εν προκειμένω προσφυγή για τους ίδιους λόγους και κατά της Γαλλίας, της Ιρλανδίας, της Μεγάλης Βρετανίας και της Ελλάδος. Πρόκειται για τις υποθέσεις C-276/97, C-358/97, C-359/97 και C-260/98.
Σε αντίθεση προς τα άλλα κράτη μέλη κατά των οποίων ασκήθηκε προσφυγή, οι Κάτω Χώρες έθεσαν στη διάθεση της Επιτροπής το σχετικό ποσό των ιδίων πόρων 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).

4. Στις 20 Απριλίου 1988, η Επιτροπή απηύθυνε έγγραφο οχλήσεως, με το οποίο υποστήριξε την άποψη ότι η μη επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων, τα οποία αποτελούν την αντιπαροχή για τη χρησιμοποποίηση της υποδομής, συνιστά παράβαση των άρθρων 2 και 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

5. Θεωρώντας ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση δεν απάντησε στο έγγραφο αυτό, η Επιτροπή απηύθυνε με έγγραφο της 19ης Οκτωβρίου 1989 μια πρώτη αιτιολογημένη γνώμη. Με την αιτιολογημένη αυτή γνώμη η Επιτροπή διατύπωσε την αιτίαση ότι οι Κάτω Χώρες, μη επιβάλλοντας φόρο προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων, παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τη Συνθήκη ΕΚ.

6. Με έγγραφο της 8ης Δεκεμβρίου 1989, η Ολλανδική Κυβέρνηση πληροφόρησε την Επιτροπή ότι αντέδρασε στο έγγραφο οχλήσεως με απάντηση της 5ης Ιουλίου 1988.

7. Η Επιτροπή, δεδομένου ότι, κατά την άποψή της, δεν δόθηκε τέλος στην προσαπτόμενη παράβαση, απηύθυνε με έγγραφο της 23ης Δεκεμβρίου 1996 αιτιολογημένη γνώμη με την οποία επιβεβαιώθηκε εκ νέου η ήδη διατυπωθείσα αιτίαση.

8. Απάντηση στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη δόθηκε με έγγραφο της 27ης Φεβρουαρίου 1997.

9. Η Επιτροπή άσκησε κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ) προσφυγή, η οποία περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 4 Δεκεμβρίου 1997, και ζήτησε από το Δικαστήριο:

1) να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, μη υπάγοντας, σε αντίθεση προς τα άρθρα 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, στον φόρο προστιθεμένης αξίας τα διόδια για τη χρησιμοποίηση της οδικής υποδομής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ·

2) να καταδικάσει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα.

10. Η Ολλανδική Κυβέρνηση ζητεί από το Δικαστήριο:

1) να απορρίψει την προσφυγή·

2) να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

III — Νομικό πλαίσιο

Η έκτη οδηγία 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).

11. Το άρθρο 2 της οδηγίας ορίζει:

«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·

(...)»

12. 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 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

2 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

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 τ[ου] 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.

IV — Ισχυρισμοί των διαδίκων

13. Η Επιτροπή προβάλλει ότι η Ολλανδική Κυβέρνηση εξέθεσε με την απάντησή της (8 Δεκεμβρίου 1989) στο έγγραφο οχλήσεως ότι κατά το τότε χρονικό σημείο εισπράττονταν διόδια για δύο γέφυρες και μια σήραγγα στα οποία δεν επιβαλλόταν φόρος προστιθεμένης αξίας. Με την απάντηση (27 Φεβρουαρίου 1997) στη νέα αιτιολογημένη γνώμη περιείχετο η δήλωση ότι εφεξής εισπράττονται διόδια μόνο σε μια σήραγγα, πλην όμως ούτε και εδώ επιβάλλεται στα διόδια φόρος προστιθεμένης αξίας.

14. Κατά την Επιτροπή, στην παρούσα περίπτωση πρόκειται για οικονομική δραστηριότητα κατά τη διάθεση προς χρήση της υποδομής αντί καταβολής διοδίων. Δεδομένου ότι σημασία έχει όχι η νομική διαμόρφωση αυτής της δραστηριότητας, αλλά η φύση της, η λήψη υπόψη της οικονομικής πραγματικότητας συνιστά αποφασιστικό κριτήριο για τη δυνατότητα εφαρμογής του κοινού συστήματος προστιθεμένης αξίας. Ούτε ο ορισμός της εννοίας της υποκείμενης στον φόρο παροχής υπηρεσιών μπορεί να επαφίεται στις έννομες τάξεις των κρατών μελών. Διαφορετικά, θα διακυβευόταν η ενιαία και ουδέτερη εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας.

15. Η εκάστοτε δραστηριότητα πρέπει να κρίνεται αντικειμενικώς και ανεξάρτητα από τον σκοπό και τα αποτελέσματά της. Εν προκειμένω μπορεί επίσης να αποδειχθεί άμεση σχέση μεταξύ παροχής και αντιπαροχής. Αφενός, μόνο για συγκεκριμένες αποστάσεις εισπράττονται διόδια και, αφετέρου,

το σχετικό ποσό αποτελεί το αντίτιμο για τη χρησιμοποίηση.

16. Το γεγονός και μόνον ότι η υποδομή δημιουργήθηκε κατ' αρχάς από τον δημόσιο τομέα δεν σημαίνει ήδη ότι η διάθεσή της προς χρήση αντί καταβολής διοδίων πραγματοποιείται στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας.

17. Κατά την έκτη οδηγία ΦΠΑ, η φορολογική υποχρέωση οργανισμών δημοσίου δικαίου αποτελεί τον κανόνα. Η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρέπει να ερμηνεύεται στενά. Τα άρθρα 13 και 28 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ προβλέπουν ρητές εξαιρέσεις από την φορολογική υποχρέωση οργανισμών δημοσίου δικαίου, οπότε άλλες φορολογικές απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και ο γενικός χαρακτήρας του κοινού συστήματος ΦΠΑ.

18. Προκειμένου ορισμένη δραστηριότητα να τύχει απαλλαγής, κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρέπει να πραγματοποιείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας, πράγμα που δεν συμβαίνει εν προκειμένω.

19. Βεβαίως, ο σχεδιασμός και η κατασκευή της οδικής υποδομής (όπως π.χ. γεφυρών και σηράγγων) περιλαμβάνεται σε τέτοιου είδους καθήκοντα δημοσίας εξουσίας. Εντούτοις, η διαχείρισή της διακρίνεται θεμελιωδώς από τα καθήκοντα αυτά. Δεδομένου ότι δεν επιβάλλονται διόδια για όλες τις οδούς, γέφυρες ή σήραγγες, καθίσταται φανερό ότι η επιβολή διοδίων δεν συνιστά άσκηση δημοσίας εξουσίας. Η οικονομική πτυχή καθίσταται επίσης σαφής από το ότι ως προς την εν προκειμένω σήραγγα για την οποία εισπράττονται διόδια υφίστανται εναλλακτικές δυνατότητες στο οδικό δίκτυο.

20. Η αντί ανταλλάγματος διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής προσομοιάζει προς τη διανομή φωταερίου, ύδατος ή ηλεκτρικού ρεύματος. Ακριβώς όμως γι' αυτά δεν είναι δυνατή κανενός είδους απαλλαγή.

21. Για την απάντηση στο ερώτημα πότε ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου ενεργεί ως δημοσία εξουσία αποφασιστική σημασία πρέπει να έχει το αν η συγκεκριμένη δραστηριότητα μπορεί να θεωρηθεί ότι περιλαμβάνεται στον πυρήνα της κρατικής δράσεως. Εν προκειμένω, στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί αρνητική απάντηση.

22. Με τη μη ενιαία εφαρμογή του φόρου προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων στην Κοινότητα θίγεται ο εξερχόμενος των συνόρων ανταγωνισμός και η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων. Το σύστημα ΦΠΑ προϋποθέτει ως ουσιώδες στοιχείο τη δυνατότητα εκπτώσεως η οποία όμως ακριβώς στην παρούσα υπόθεση δεν υφίσταται. Επομένως, είναι αναγκαίο η είσπραξη των διοδίων να υπόκειται και στην περίπτωση των Κάτω Χωρών στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

23. Η Ολλανδική Κυβέρνηση τονίζει κατ' αρχάς την εξαιρετικά μικρή από οικονομικής απόψεως σημασία της υπό κρίση προσφυγής. Στην περίπτωση των Κάτω Χωρών εισπράττονταν διόδια, κατά το χρονικό σημείο που κινήθηκε η διαδικασία αυτή, μόνο για τη χρησιμοποίηση της σήραγγας κάτω από το Dordtse Kil. Επιπλέον, αυτό αποτελούσε μόνο μια χρονικώς περιορισμένη εξαίρεση, δεδομένου ότι δεν υφίστανται ολλανδικές νομοθετικές και διοικητικές διατάξεις που να προβλέπουν γενικώς διόδια [5].

24. Κατ' αρχήν, στις Κάτω Χώρες κάθε πράξη εξ επαχθούς αιτίας υποκειμένου στον φόρο υπόκειται στον ΦΠΑ, εκτός αν υφίσταται λόγος απαλλαγής. Αντιθέτως, στα διόδια δεν επιβάλλεται ο φόρος προστιθεμένης αξίας.

25. Η Επιτροπή δεν αποδεικνύει με την προσφυγή της ότι οι Κάτω Χώρες παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από την έκτη οδηγία ΦΠΑ. Ο ισχυρισμός της Επιτροπής είναι εξαιρετικά γενικός και αφηρημένος και δεν προσδιορίζει επαρκώς τις φερόμενες παραβάσεις. Ιδίως, δεν καθίσταται σαφές τι θα έπρεπε να έχουν κάνει οι Κάτω Χώρες προκειμένου να συμπεριφέρονται, κατά την άποψη της Επιτροπής, σύμφωνα με την οδηγία. Επιπλέον, τα πραγματικά στοιχεία δεν επαρκούν για να είναι δυνατό να συναχθεί η ύπαρξη παραβάσεως. Η Επιτροπή προβάλλει απλώς γενικούς ισχυρισμούς, χωρίς να τους αποδεικνύει. Επομένως, η προσφυγή είναι αβάσιμη και, ενδεχομένως (εν μέρει) απαράδεκτη.

26. Επιπλέον, η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλει εν προκειμένω ότι εφαρμογή έχει το άρθρο 4, παράγραφος 5, με τη συνέπεια ότι δεν πρέπει να επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας στα διόδια. Εδώ, ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου ενεργεί στο πλαίσιο των ειδικώς γι' αυτόν ισχυουσών ρυθμίσεων και, επομένως, ασκεί δημοσία εξουσία. Το άρθρο 4, παράγραφος 5, έχει αυτοτελή σημασία ως προς τον ορισμό του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, δεν πρέπει να ερμηνεύεται τόσο στενά όπως προτείνει η Επιτροπή, οπότε δεν ενδείκνυται ο περιορισμός της απαλλαγής σε δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στον πυρήνα της δημοσίας εξουσίας. Οι αναφερόμενες στο δεύτερο και το τρίτο εδάφιο εξαιρέσεις πρέπει αντιθέτως να ερμηνεύονται στενά.

27. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου, ο οποίος ενεργεί σύμφωνα με το δημόσιο δίκαιο και ασκεί τα καθήκοντά του ως δημοσία εξουσία, δεν εξομοιώνεται με υποκείμενα ιδιωτικού δικαίου. Δεδομένου, επιπλέον, ότι οι εφαρμοστέες ολλανδικές διατάξεις του δημοσίου δικαίου αφορούν την παρεχόμενη υπηρεσία, δεν είναι δυνατή η εφαρμογή της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

5 — Για την ακόμη υπό κατασκευή σήραγγα Westerschelde θα εισπράττονται μετά την ολοκλήρωση του έργου — όπως προβλέπεται το έτος 2003 — διόδια, πλην όμως για τα διόδια αυτά θα επιβάλλεται και φόρος προστιθεμένης αξίας.

28. Εξάλλου, δεν υφίσταται οικονομική δραστηριότητα, δεδομένου ότι μόνον εν μέρει χρηματοδοτείται η υποδομή με τα εισπραττόμενα διόδια. Δεν είναι δυνατό να υπάγεται η κατασκευή μιας οδικής υποδομής στο δημόσιο δίκαιο, ενώ η χρηματοδότηση ή η συντήρησή της να θεωρείται ως ιδιωτική οικονομική δραστηριότητα. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και το ότι με την είσπραξη των διοδίων δεν πρέπει πρωτίστως να σκοπείται η επίτευξη κερδών. Η είσπραξη των τελών αυτών σκοπεί απλώς στη διευκόλυνση της επιτελέσεως των δημοσίων καθηκόντων — διάθεση προς χρήση της υποδομής.

29. Ούτε συμβάλλουν οι ενέργειες που απαιτεί η Επιτροπή στη σταθεροποίηση της ισορροπίας του όλου συστήματος ΦΠΑ. Αντιθέτως, τότε θα έπρεπε να θεωρηθεί ο δημόσιος τομέας ως ο τελικός καταναλωτής, πράγμα που θα συνεπήγετο πλεονεκτήματα γι' αυτόν έναντι του χρήστη των οδών, τα οποία πρέπει ακριβώς να αποφεύγονται σύμφωνα με το σύστημα ΦΠΑ.

30. Η Επιτροπή δεν απέδειξε ούτε την ύπαρξη αντιπαροχής με τη μορφή των διοδίων για τη διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής. Το ύψος των διοδίων δεν αντιστοιχεί απαραίτητα στην αξία της προς τον χρήστη παροχής. Ο ενδεχομένως υφιστάμενος στενός σύνδεσμος μεταξύ διοδίων και παροχής δεν συνεπάγεται ήδη ότι στα εν λόγω διόδια πρέπει να επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας. Πράγματι, δεν υφίσταται αντιπαράθεση με άλλους επιχειρηματίες στο πλαίσιο οικονομικού ανταγωνισμού.

31. Τέλος, η Επιτροπή δεν απέδειξε ότι ο τρόπος ενεργείας των Κάτω Χωρών συνεπάγεται σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο. Δεδομένου ότι δεν υφίσταται συμμετοχή στον ανταγωνισμό και ούτε αποδείχθηκαν πέραν των συνόρων επιπτώσεις, ο ισχυρισμός της Επιτροπής πρέπει και εν προκειμένω να απορριφθεί ως αβάσιμος.

V — Εκτίμηση

Επί του παραδεκτού

32. Η Ολλανδική Κυβέρνηση προβάλλει την ένσταση του (εν μέρει) απαραδέκτου. Υποστηρίζει ότι η Επιτροπή δεν προσκόμισε ούτε κατά την πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία ούτε κατά την άσκηση της προσφυγής συγκεκριμένες αποδείξεις για το ότι οι Κάτω Χώρες παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τη Συνθήκη ΕΚ. Επίσης, το αίτημα της προσφυγής είναι τελείως αόριστο, οπότε η προσφυγή είναι ενδεχομένως (εν μέρει) απαράδεκτη.

33. Επ' αυτού, πρέπει να λεχθεί ότι ως προς το βάσιμο πρέπει να εξετάζεται αν τα προβαλλόμενα από την Επιτροπή περιστατικά

επαληθεύονται και από αυτά προκύπτει παράβαση του κοινοτικού δικαίου που πρέπει να καταλογισθεί στο καθού κράτος μέλος. Συναφώς, εναπόκειται στην Επιτροπή να αποδείξει την ύπαρξη της προβαλλόμενης παραβάσεως της Συνθήκης. Η Επιτροπή πρέπει να παράσχει στο Δικαστήριο τα απαραίτητα στοιχεία, βάσει των οποίων μπορεί αυτό να ελέγξει την ύπαρξη της παραβάσεως της Συνθήκης. Η Επιτροπή δεν μπορεί να στηρίζεται σε υποθέσεις. Το ζήτημα αυτό δεν χρειάζεται όμως να εξετασθεί εδώ (επί του βασίμου της προσφυγής, βλ. το σημείο 38 επ. κατωτέρω).

34. Πάντως, αποτελεί ζήτημα παραδεκτού το αν το αίτημα της προσφυγής της Επιτροπής είναι επαρκώς ορισμένο. Για την κατανόηση του αιτήματος παροχής έννομης προστασίας πρέπει κατ' αρχήν να λαμβάνεται ως βάση το συγκεκριμένο αίτημα της προσφυγής, λαμβανομένων υπόψη των στοιχείων που παρατίθενται προς στήριξη της προσφυγής. Από τα στοιχεία αυτά πρέπει τότε να προκύπτει ποια συμπεριφορά προσάπτει η Επιτροπή στο οικείο κράτος μέλος ως συνιστώσα παράβαση της Συνθήκης. Το αντικείμενο της προσφυγής πρέπει εν προκειμένω να προσδιορίζεται με την προδικαστική διοικητική διαδικασία.

35. Εν προκειμένω, καθοριστική για τις ενέργειες της Επιτροπής στην πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία είναι η ειλικρινής συνεργασία της με τα κράτη μέλη, δεδομένου ότι δεν είναι αυτή αρμόδια να ελέγχει αυτοτελώς το εθνικό σύστημα ΦΠΑ και να εξετάζει την εκάστοτε δεδομένη κατάσταση. Επίσης, όσον αφορά τις συναφώς προκύπτουσες εισφορές ιδίων πόρων, η Επιτροπή οφείλει να στηρίζεται στις αναγκαίες πληροφορίες και στοιχεία που θέτουν στη διάθεσή της τα κράτη μέλη. Δεδομένου ότι η Επιτροπή κατά την πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία και με την προσφυγή της μπορεί να στηριχθεί μόνο στα στοιχεία που λαμβάνει από τα κράτη μέλη, δεν μπορεί κράτος μέλος να υποστηρίζει ότι τα εκτιθέμενα από την Επιτροπή δεν είναι επαρκώς σαφή και ότι η προσφυγή είναι απαράδεκτη, όταν η Επιτροπή αναφέρεται στο στάδιο της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας και στο πλαίσιο της προσφυγής στα εκτεθέντα από το κράτος μέλος.

36. Η Επιτροπή αποβλέπει στην παύση της αντίθετης προς το κοινοτικό δίκαιο καταστάσεως. Η κατάσταση αυτή συνίσταται, κατά την άποψή της, κατ' αρχήν στο ότι δεν επιβάλλεται φόρος προστιθεμένης αξίας στα τέλη οδικής υποδομής. Δεδομένου ότι η Επιτροπή επιδιώκει να συμπεριλάβει εδώ όλες τις σχετικές καταστάσεις και όχι μόνο μια μεμονωμένη περίπτωση, δικαιούται, αφενός, να περιλάβει στην κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ προσφυγή της «συνεχιζόμενες ενέργειες» και, αφετέρου, μπορεί στο πλαίσιο της παρούσας αναγνωριστικής προσφυγής να διατυπώσει αιτιάσεις και όσον αφορά τον γενικό τρόπο ενέργειας των κρατών μελών.

37. Για τους λόγους αυτούς, η προσφυγή της Επιτροπής ασκείται παραδεκτώς.

Επί του βασίμου

1. Επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας επί των διοδίων

38. 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

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

40. 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 [6].

41. 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.

42. 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.

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

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

β) Υποκείμενος στον φόρο

44. 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.

45. 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

46. 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 [7].

47. 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 δημοσίας 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 δημοσίας αρχής [8].

48. 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 [9].

49. 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

7 — 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).

8 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 21).

9 — Απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 15).

τους καθεστώτος [10]. 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.

50. 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.

51. 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 δημοσίας εξουσίας.

52. 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

10 — Απόφαση Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ. (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σκέψη 16).

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.

53. 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

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

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

56. 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 [11].

57. 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 [12].

58. Ακόμη και αν εν προκειμένω η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής αντί καταβολής διοδίων διέπεται από το δημόσιο δίκαιο και η απόσταση για την οποία εισπράττονται διόδια ανήκει στο δημόσιο οδικό δίκτυο, το γεγονός αυτό δεν έχει σημασία για 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

11 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7), 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).

12 — Προτάσεις του γενικού εισαγγελέα C. O. Lenz της 12ης Φεβρουαρίου 1987 στην υπόθεση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 7, σημείο 22).

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 πρόκειται για την καθ' αυτήν δραστηριότητα ανεξαρτήτως του σκοπού και του αποτελέσματός της.

59. Η εκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ [13]. 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

60. 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.

61. 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.

62. 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,

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

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, γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της Επιτροπής, οι στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού θα έθιγαν περισσότερο τις χώρες στις οποίες δεν εισπράττονται καν διόδια.

63. 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 38 έως 58. 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.

64. Επομένως, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι Κάτω Χώρες παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τη Συνθήκη, διότι δεν υπήγαγαν την είσπραξη των διοδίων στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

65. Ολοκληρώνοντας, πρέπει ακόμη να εξετάσω με συντομία — καίτοι οι διάδικοι δεν το έθιξαν εδώ αυτό — το ζήτημα κατά πόσον η διαπιστωθείσα στις υποθέσεις C-276/97, C-358/97, C-359/97 και C-260/98 [14] [15] εκπρόθεσμη προβολή των αξιώσεων για την πληρωμή των ποσών των ιδίων πόρων ασκεί επιρροή επί της παρούσας περιπτώσεως.

66. Στις μνημονευθείσες υποθέσεις, η Επιτροπή άφησε να παρέλθει σημαντικό χρονικό διάστημα μετά το πέρας της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας μέχρι της ασκήσεως της προσφυγής, χωρίς να προβεί σε επαρκείς ενέργειες για να διευκρινισθούν τα επίμαχα ζητήματα.

67. Δεδομένου ότι από το άρθρο 9, παράγραφος 2, πρώτη περίοδος, του κανονισμού (ΕΟΚ, Ευρατόμ) 1553/89 του Συμβουλίου, της 29ης Μαΐου 1989, για το ομοιόμορφο οριστικό καθεστώς είσπραξης των ιδίων πόρων που προέρχονται από τον φόρο επί της προστιθεμένης αξίας [16] συνάγεται ότι οι αφορώσες τη βάση των ιδίων πόρων ΦΠΑ ετήσιες καταστάσεις των κρατών μελών μπορούν να διορθώνονται μόνο μέχρι τις 31 Ιουλίου του τέταρτου έτους που ακολου-

14 — Στις υποθέσεις αυτές (βλ. επίσης την υποσημείωση 1) η Επιτροπή διατύπωσε έναντι των καθών κρατών μελών και την αιτίαση ότι συνεπεία της μη εισπράξεως των διοδίων δεν κατέστη δυνατό να καταβληθούν αντίστοιχες εισφορές στους ίδιους πόρους.

15 — Βλ. τις προτάσεις που ανέπτυξα στις 27 Ιανουαρίου 2000 σε καθεμία από τις υποθέσεις αυτές, τίτλος V — Εκτίμηση, κεφάλαιο 3.

16 — ΕΕ L 155, σ. 9.

θεί ένα δεδομένο οικονομικό έτος, πρέπει να θεωρηθεί ότι μετά την πάροδο της αποκλειστικής αυτής προθεσμίας δεν είναι πλέον κατ' αρχήν δυνατή ούτε η είσπραξη των εισφορών ιδίων πόρων. Από τη ρύθμιση αυτή εξαιρούνται σύμφωνα με το άρθρο 9, παράγραφος 2, δεύτερη περίοδος, τα σημεία που έχουν γνωστοποιηθεί από την Επιτροπή ή από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος πριν από την ημερομηνία αυτή. Η ρύθμιση αυτή σκοπεί να διευκολύνει τη διευκρίνιση επίμαχων σημείων, τα οποία όμως έχουν θιγεί, και σε μεταγενέστερο χρονικό σημείο. Εδώ, όμως, πρέπει να υφίσταται η προϋπόθεση ότι οι ενδιαφερόμενοι προσπαθούν κατά το μετέπειτα χρονικό διάστημα να εξεύρουν λύση στα προβλήματα και ότι μια τέτοια λύση είναι πράγματι δυνατή.

68. Όμως, στο πλαίσιο των διαδικασιών που κινήθηκαν κατά της Γαλλικής Δημοκρατίας, της Ιρλανδίας, του Ηνωμένου Βασιλείου και της Ελλάδος δεν πραγματοποιήθηκε κατά τα έτη που μεσολάβησαν μεταξύ της περατώσεως της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας και της ασκήσεως της προσφυγής κανένας περαιτέρω επαρκής διάλογος, οπότε κατέστη εκπρόθεσμη, σύμφωνα με την αποκλειστική προθεσμία των 43 μηνών, οποιαδήποτε απαίτηση για την καταβολή των εισφορών. Μόνο τα οικονομικά έτη που καλύπτονται από την προθεσμία αυτή πριν από την άσκηση της προσφυγής δεν είχαν ακόμη κλείσει και οι σχετικές με αυτά ετήσιες καταστάσεις μπορούν ακόμη να διορθωθούν.

69. Σε αντίθεση, όμως, προς τις περιπτώσεις αυτές, οι Κάτω Χώρες κατέβαλαν με επιφύλαξη τις αντίστοιχες εισφορές ιδίων πόρων στην Επιτροπή, η οποία και περίπου επτά έτη μετά από την πρώτη αιτιολογημένη γνώμη (19 Οκτωβρίου 1989) απηύθυνε νέα γνώμη (23 Δεκεμβρίου 1996). Σύμφωνα όμως με τα μέχρι τούδε εκτεθέντα, πρέπει να θεωρηθεί ότι η αξίωση για την καταβολή των πόρων έχει καταστεί εκπρόθεσμη, όσον αφορά τα οικονομικά έτη πριν από το 1993. Άρα, ακόμη και αν οι Κάτω Χώρες κατέβαλαν με επιφύλαξη τις υπολογισθείσες εισφορές ιδίων πόρων, πρέπει να είναι δυνατή αξίωση επιστροφής των πριν από το 1993 καταβληθέντων πόρων ή προσυπολογισμός τους για τα επόμενα οικονομικά έτη.

70. Δεδομένου ότι το πρόβλημα αυτό δεν αποτελεί αντικείμενο της παρούσας διαδικασίας, δεν χρειάζεται να κριθεί οριστικώς.

VI — Δικαστικά έξοδα

71. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστούν οι Κάτω Χώρες στα δικαστικά έξοδα.

VII — Πρόταση

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

1) Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, μη υπάγοντας, κατά παράβαση των άρθρων 2 και 4 της έκτης οδηγίας περί φόρου προστιθεμένης αξίας 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, στον φόρο προστιθεμένης αξίας τα διόδια για τη χρησιμοποίηση της οδικής υποδομής, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ.

2) Καταδικάζει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα.