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

2. Στο Ηνωμένο Βασίλειο η υποδομή για την οποία καταβάλλονται διόδια διαχωρίζεται κυρίως σε τρεις κατηγορίες.

3. Πρώτον, πρέπει να αναφερθεί η γέφυρα Erskine Bridge πάνω από τον ποταμό Clyde, η οποία αποτελεί ιδιοκτησία του Secretary of State της Σκωτίας, ο οποίος και τη διαχειρίζεται. Τη δεύτερη κατηγορία αποτελούν οι σήραγγες Tine και Mersey καθώς και οι γέφυρες Tay, Tamar, Itchen, Humber, Cleddau, Forth Road και Clifton Suspension, οι οποίες — εκτός από τη γέφυρα Tamar — αποτελούν όλες ιδιοκτησία μιας τοπικής αρχής, της Local passenger transport authority (στο εξής: PTA) [2]. Οι PTA αναλαμβάνουν επίσης την εκμετάλλευση της εκάστοτε υποδομής, εκτός των γεφυρών Tay, Humber και Forth Road. Τις γέφυρες αυτές διαχειρίζεται ένα Bridge Board που διορίζεται και ελέγχεται από τις αρμόδιες τοπικές αρχές. Η γέφυρα Tamar αποτελεί ιδιοκτησία των συμβουλίων της κομητείας Cornwall και Plymouth. Υπάγεται στην αρμοδιότητα μιας πρόσθετης επιτροπής, η οποία όμως δεν έχει συσταθεί βάσει νόμου ή από κάποια τοπική αρχή. Στην τρίτη κατηγορία — των αποκαλουμένων PFI (Private Finance Initiative) crossings — περιλαμβάνονται το Dartford River Crossing (Τάμεσης) και οι γέφυρες Severn και Skye. Η εκμετάλλευσή τους ανατέθηκε από τον αρμόδιο Secretary of State σε παραχωρησιούχους.

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γερμανική.

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

2 — Οι PTA είναι οργανισμοί δημοσίου δικαίου τα μέλη των οποίων προέρχονται από τα εκάστοτε περιφερειακά διαμερίσματα και τα οποία ιδρύθηκαν βάσει νόμου.

4. Όλες οι κατηγορίες έχουν ως κοινό σημείο το ότι τα εισπραττόμενα στο πλαίσιο της διαχειρίσεως διόδια δεν υπόκεινται στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

II — Η πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασία

5. Η Επιτροπή επισήμανε στις βρετανικές αρχές το πρόβλημα της μη επιβολής ΦΠΑ στα διόδια για τη χρήση οδών και γεφυρών με έγγραφο της 27ης Μαρτίου 1987.

6. Οι βρετανικές αρχές, απαντώντας με έγγραφο της 3ης Ιουλίου 1987, εξέθεσαν ότι δεν είναι δυνατό να τροποποιηθεί το βρετανικό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας πριν διευκρινιστεί το ζήτημα από τη Συμβουλευτική Επιτροπή Φόρου Προστιθεμένης Αξίας [3].

7. Με έγγραφο οχλήσεως της 20ής Απριλίου 1988, η Επιτροπή υποστήριξε την άποψη ότι τα καθήκοντα της Συμβουλευτικής Επιτροπής Φόρου Προστιθεμένης Αξίας συνίστανται στην εξέταση ζητημάτων που συνδέονται με την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων στον τομέα του φόρου προστιθεμένης αξίας, πλην όμως η επιτροπή αυτή δεν είναι αρμόδια να αποφασίζει αν υφίστανται παραβάσεις της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Το έγγραφο οχλήσεως κατέληγε με τη διαπίστωση ότι η μη επιβολή ΦΠΑ στα διόδια για τη χρήση οδών και γεφυρών στο Ηνωμένο Βασίλειο συνιστά παράβαση των άρθρων 2 και 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

8. Στο έγγραφο οχλήσεως δόθηκε απάντηση με έγγραφο της 21ης Ιουλίου 1988, με το οποίο οι βρετανικές αρχές επικαλέστηκαν τη διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, κατά την οποία τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία. Επομένως, η είσπραξη διοδίων δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας.

9. Όσον αφορά την προβληματική των ιδίων πόρων, η Επιτροπή απηύθυνε έγγραφο στις 27 Νοεμβρίου 1987. Με το έγγραφο αυτό πληροφόρησε τις βρετανικές αρχές ότι η μέχρι τότε μη επιβολή ΦΠΑ στα διόδια μπορεί να είχε ως αποτέλεσμα το ότι οι εισφορές για τους ιδίους πόρους υπολογίστηκαν εσφαλμένως. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου κλήθηκε να εξετάσει αν καταβλήθηκαν υπερβολικά χαμηλές εισφορές ιδίων πόρων για τα οικονομικά έτη 1984 έως 1986 και, ενδεχομένως, να θέσει στη διάθεση της Επιτροπής τους αντίστοιχους πόρους.

10. Δεδομένου ότι δεν της ανακοινώθηκαν συναφώς νέοι υπολογισμοί, η Επιτροπή απηύθυνε στις 31 Ιανουαρίου 1989 έγγραφο οχλήσεως. Οι βρετανικές αρχές κλήθηκαν εκ νέου να προβούν στους αναγκαίους υπολο-

3 — Βλ. συναφώς το άρθρο 29 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

γισμούς για τα οικονομικά έτη 1984 έως 1986 και να τους διαβιβάσουν στην Επιτροπή. Τα μη καταβληθέντα ποσά μαζί με τους τόκους υπερημερίας έπρεπε να τεθούν στη διάθεση της Επιτροπής από τις 31 Μαρτίου 1988 και για τα επόμενα οικονομικά έτη μέχρι παύσεως της προσαπτόμενης παραβάσεως και να πραγματοποιούνται οι υπολογισμοί ετησίως, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας.

11. Με έγγραφο της 23ης Μαρτίου 1989, οι βρετανικές αρχές αναφέρθηκαν και πάλι στη ρύθμιση του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ. Δεδομένου, επομένως, ότι δεν έπρεπε να επιβάλλεται ΦΠΑ στα διόδια, δεν ήταν αναγκαίο να διαβιβαστούν τα ζητούμενα στοιχεία.

12. Η Επιτροπή, με την αιτιολογημένη γνώμη της 10ης Αυγούστου 1989, αναφέρθηκε, αφενός, στη μη επιβολή ΦΠΑ στα διόδια και, αφετέρου, προέβαλε παράβαση της Συνθήκης λόγω της αρνήσεως πραγματοποιήσεως εκ νέου υπολογισμού και αποστολής εμβάσματος για τις οφειλόμενες εισφορές ιδίων πόρων μετά των τόκων υπερημερίας.

13. Οι βρετανικές αρχές, στην απάντησή τους με έγγραφο της 8ης Δεκεμβρίου 1989, αναφέρθηκαν και πάλι στον μη δημοσίου δικαίου χαρακτήρα των επιφορτισμένων με την είσπραξη των διοδίων οργάνων.

14. Κατόπιν αυτού, η Επιτροπή άσκησε προσφυγή κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρο 226 ΕΚ) — που περιήλθε στη Γραμματεία του Δικαστηρίου στις 21 Οκτωβρίου 1997 — και ζήτησε από το Δικαστήριο:

1) να αναγνωρίσει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, μη υπάγοντας, κατά παράβαση των άρθρων 2 και 4, παράγραφοι 1, 2 και 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, τα διόδια για τη χρησιμοποίηση των υφισταμένων στο Ηνωμένο Βασίλειο οδών και γεφυρών με διόδια στον φόρο προστιθεμένης αξίας και συνεπεία της παραβάσεως αυτής μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τους αντίστοιχους ίδιους πόρους μετά των τόκων υπερημερίας, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη ΕΚ·

2) να καταδικάσει το Ηνωμένο Βασίλειο στα δικαστικά έξοδα.

15. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ζήτησε από το Δικαστήριο:

1) να απορρίψει την προσφυγή ως απαράδεκτη, καθόσον αφορά προγενέστερες χρονικές περιόδους, ή

2) να απορρίψει την προσφυγή·

3) αν και καθόσον δεν απορριφθεί η προσφυγή, να περιορίσει διαχρονικώς τα αποτελέσματα της αποφάσεως ή, επικουρικώς, να διατάξει κάθε άλλον ενδεικνυόμενο περιορισμό, και

4) 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[4] (στο εξής: οδηγία).

4 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

16. 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 φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή·

(...)»

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

«1) Θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού 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 άλου 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[5], 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 των άρθρων 13[6].»

18. Το άρθρο 13, μέρος Β, προβλέπει για τις λοιπές φορολογικές 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) (...)

5 — 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 εκθέσεως εμπορικού χαρακτήρα κ.λπ.

6 — 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.

β) Τις μισθώσεις ακινήτων, εξαιρέσει:

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

(...)

γ) έως η) (...)»

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

20. Το άρθρο 2, παράγραφος 1 ορίζει:

«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.»

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 [7]

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 [8]

19. Το άρθρο 1 έχει ως εξής:

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

21. Το άρθρο 11 έχει ως εξής:

«Κάθε καθυστέρηση στις εγγραφές του λογαριασμού που αναφέρεται στο άρθρο 9,

7 — ΕΕ L 155, σ. 9.

8 — ΕΕ L 155, σ. 1.

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 [9]

22. Με εισπραχθέντα ποσά ιδίων πόρων από ΦΠΑ συμψηφίζονται με τους ίδιους πόρους που αντιστοιχούν στα ακαθάριστο εθνικό εισόδημα σύμφωνα με την παρούσα απόφαση, στο πλαίσιο της συμπληρωματικής χρηματοδοτήσεως, πράγμα που έχει ως συνέπεια ανακατανομή σε βάρος των άλλων κρατών μελών.

IV — Ισχυρισμοί των διαδίκων

23. Η Επιτροπή προβάλλει ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο [10] υπάρχει ορισμένος αριθμός οδών, γεφυρών και σηράγγων που διατίθενται στο κοινό αντί καταβολής διοδίων, όπου το εθνικό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας δεν προβλέπει την επιβολή του φόρου αυτού στα εν λόγω διόδια. Οι εκάστοτε αρχές [11] έχουν τη δυνατότητα να προβαίνουν σε παραχωρήσεις όσον αφορά τον σχεδιασμό, την κατασκευή και τη συντήρηση οδών. Στη Σκωτία, οι παραχωρήσεις αυτές μπορούν επίσης να αφορούν την οικονομική εκμετάλλευση ή βελτίωση των οδών. Ως αντιπαροχή, μπορούν να επιβάλλονται διόδια για τη χρησιμοποίηση των εν λόγω οδών. Τα διόδια αυτά καθορίζονται από την αρμόδια τοπική αρχή σε συνεργασία με το Υπουργείο Μεταφορών. Συναφώς, ρυθμίζεται επίσης η διάρκεια της επιβολής διοδίων, η οποία συναρτάται με ειδικούς χρηματοοικονομικούς σκοπούς ή με τη χρησιμοποίηση από ορισμένο αριθμό οχημάτων.

24. Σε ορισμένες οδούς, τα διόδια επιβάλλονται για λογαριασμό του υπουργείου από τρίτους στο πλαίσιο παραχωρήσεων. Αντιθέτως, άλλες οδοί για τις οποίες επιβάλλονται διόδια ανήκουν στην κυριότητα ιδιωτών. Και τα δύο συστήματα έπρεπε να έχουν υπαχθεί στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

25. Προς στήριξη του παραδεκτού της προσφυγής της, η Επιτροπή προβάλλει ότι στο πλαίσιο της διαδικασίας λόγω παραβάσεως κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης δεν υφίσταται προθεσμία για την άσκηση προσφυγής. Δεδομένου ότι η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν απέδειξε ότι παραβιάστηκαν τα δικαιώματά της άμυνας και δεν πρόκειται για διαδικασία παρόμοια προς αστική ή ποινική δίκη, η προσφυγή

9 — 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.

10 — Όσον αφορά τη Βόρεια Ιρλανδία, η Επιτροπή δεν διαθέτει κανένα στοιχείο ως προς την είσπραξη διοδίων σε δημόσιες οδούς.

11 — Ως προς την Αγγλία και την Ουαλία, η αρχή αυτή είναι η Highway Authority ως προς δε τη Σκωτία η Roads Authority.

ασκείται παραδεκτώς και στην περίπτωση κατά την οποία μεταξύ της πριν από την άσκησή της διαδικασίας και της ασκήσεώς της έχει παρεμβληθεί σημαντικό χρονικό διάστημα.

26. Εν προκειμένω, πρέπει να ληφθεί ως βάση ότι υφίσταται οικονομική δραστηριότητα υποκειμένου στον φόρο. Η ύπαρξη οικονομικής δραστηριότητας πρέπει να εξετάζεται αντικειμενικώς, λαμβανομένης υπόψη της οικονομικής πραγματικότητας. Όταν διενεργείται πράξη εξ επαχθούς αιτίας, τη φορολογική βάση αποτελεί το αντίτιμο της πράξεως αυτής. Δεδομένου ότι εν προκειμένω η καταβολή διοδίων πραγματοποιείται οσάκις επιτρέπεται σ' ένα όχημα η χρησιμοποίηση μιας οδού, υφίσταται άμεσος σύνδεσμος μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανομένης αντιπαροχής.

27. Κατά την άποψη της Επιτροπής, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι τυγχάνει εν προκειμένω εφαρμογής το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, δεδομένου ότι στη διάταξη αυτή μπορούν να υπάγονται μόνο δραστηριότητες που περιλαμβάνονται στον πυρήνα των καθηκόντων του δημόσιου τομέα και τα οποία ασκούνται από τον ίδιο τον οργανισμό δημοσίου δικαίου. Αντιθέτως, το γεγονός ότι ένας ιδιώτης επιχειρηματίας — ο παραχωρησιούχος — πραγματοποιεί δραστηριότητες, έστω χάριν του γενικού συμφέροντος, δεν έχει ως αποτέλεσμα ότι οι δραστηριότητες αυτές εξαιρούνται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

28. Ο εκάστοτε χρήστης των οδών αντιμετωπίζει το ζήτημα λήψεως αποφάσεως οικονομικού χαρακτήρα. Πρέπει να σταθμίσει, αφενός, την τιμή των διοδίων και, αφετέρου, της εξοικονομήσεως χρόνου και καταναλώσεως βενζίνης. Όταν όμως η διάθεση προς χρήση μιας οδικής υποδομής συνεπάγεται τέτοιου είδους εκτιμήσεις, οι εκάστοτε οργανισμοί δεν ενεργούν πλέον προς εκπλήρωση καθηκόντων του δημοσίου τομέα και, επομένως, η είσπραξη των διοδίων δεν αποτελεί ειδικό καθήκον στο πλαίσιο της ασκήσεως δημοσίας εξουσίας.

29. Ακόμη και όταν οι κρατικές αρχές έχουν διατηρήσει ένα γενικό δικαίωμα επιτηρήσεως και ελέγχου, οι εκμεταλλευόμενοι την υποδομή ενεργούν ως ιδιώτες επιχειρηματίες.

30. Σε αντίθεση προς την άποψη της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, δεν υφίσταται ούτε απαλλασσόμενη φόρου μίσθωση ακινήτων. Μίσθωση ακινήτου μπορεί να υφίσταται μόνον όταν στον μισθωτή παραχωρείται από τον κύριο ορισμένη έκταση ή ορισμένος χώρος προς αποκλειστική χρήση για ορισμένη διάρκεια αντί καταβολής αντίστοιχης αντιπαροχής. Εντούτοις, δεν μπορεί να θεωρηθεί εν προκειμένω ότι υφίσταται μίσθωση, δεδομένου ότι δεν έχει παραχωρηθεί κανένα αποκλειστικό δικαίωμα χρήσεως, αλλ' απλώς και μόνο το δικαίωμα μετακινήσεως με όχημα επί μιας οδού.

31. Η Επιτροπή θεωρεί ότι δεν ενδείκνυται να περιοριστούν διαχρονικώς στην παρούσα διαδικασία τα αποτελέσματα της αποφάσεως. Στο πλαίσιο διαδικασίας λόγω παραβά-

σεως κατά το άρθρο 169 της Συνθήκης, η Επιτροπή γνωστοποίησε στο οικείο κράτος μέλος ότι, κατά τη γνώμη της, το κράτος παρέβη υποχρεώσεις που υπέχει από τη Συνθήκη. Το Δικαστήριο έχει προβεί σε περιορισμό των αποτελεσμάτων μιας αποφάσεως μόνο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες οι ενδιαφερόμενοι είχαν ήδη λάβει νομικά μέτρα για την άρση της παραβάσεως πριν από την έκδοση της αποφάσεως. Συναφώς, το Δικαστήριο υπογραμμίζει κάθε φορά ότι ο διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων των αποφάσεών του, αποτελεί εξαίρεση. Μόνο στην περίπτωση σοβαρών οικονομικών διαταραχών και ενόψει των γενικών αρχών του δικαίου — όπως της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης — το Δικαστήριο χρησιμοποίησε αυτό το μέσο.

32. Εν προκειμένω, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου ειδοποιήθηκε εγκαίρως για την ύπαρξη παραβάσεως των διατάξεων του κοινού συστήματος ΦΠΑ και κλήθηκε να λάβει αντίστοιχα μέτρα, ιδίως ως προς τις καταβολές των ιδίων πόρων. Δεδομένου ότι δεν υφίστατο καμία αντικειμενική και σοβαρή αβεβαιότητα ως προς την εφαρμογή των κοινοτικών διατάξεων, το Δικαστήριο δεν οφείλει να περιορίσει διαχρονικώς τα αποτελέσματα της αποφάσεώς του.

33. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου υποστηρίζει αντιθέτως την άποψη ότι η προσφυγή της Επιτροπής είναι απαράδεκτη τουλάχιστον καθόσον αφορά τις αναγόμενες στο παρελθόν επιπτώσεις της προσαπτόμενης παραβάσεως. Αυτό προκύπτει από την αδικαιολογήτως μακρά διάρκεια της διαδικασίας, πλέον των δέκα ετών από την κίνηση της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας μέχρι της ασκήσεως της προσφυγής. Η Επιτροπή δεν προβάλλει με την προσφυγή της μόνο παράβαση της Συνθήκης, αλλά επιδιώκει να υποχρεωθεί επίσης το Ηνωμένο Βασίλειο να καταβάλει εισφορές ιδίων πόρων από το 1984 με τους τόκους υπερημερίας. Όμως, ενόψει αυτών των σημαντικών δημοσιονομικών επιπτώσεων, η μέθοδος αυτή ενέργειας είναι απαράδεκτη.

34. Αν, εντούτοις, το Δικαστήριο δεχθεί την προσφυγή, θα πρέπει τα αποτελέσματα της αποφάσεως να περιοριστούν διαχρονικώς ώστε να αποκλειστεί αναδρομικώς εκ νέου υπολογισμός των ιδίων πόρων από το 1984.

35. Το Δικαστήριο διαθέτει, βάσει της ρυθμίσεως του άρθρου 174 της Συνθήκης ΕΚ (νυν άρθρου 231 ΕΚ) ένα αντίστοιχο μέσο το οποίο μπορεί να εφαρμοστεί και στο πλαίσιο της διαδικασίας λόγω παραβάσεως. Αφενός, πρέπει να επισημανθεί ότι η δυσανάλογη και υπερβολικά μακρά διάρκεια της διαδικασίας συρρικνώνει σημαντικώς τα δικαιώματα άμυνας του καθού κράτους μέλους. Υπάρχει μια γενική αρχή του κοινοτικού δικαίου κατά την οποία πρέπει να τηρούνται λογικές διαδικαστικές προθεσμίες. Υπό το πρίσμα επίσης της ασφάλειας δικαίου και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης δεν μπορεί ο τρόπος ενέργειας της Επιτροπής να γίνει αποδεκτός χωρίς αντίρρηση και χωρίς συνέπειες. Από την προδικαστική διαδικασία κατέστη φανερό ότι υφίστατο αντικειμενική και σοβαρή αβεβαιότητα ως προς την εφαρμογή κοινοτικών διατάξεων. Εν προκειμένω ήταν οπωσδήποτε αναγκαία η ταχεία διευκρίνιση της καταστάσεως.

36. Αφετέρου, υφίστανται σημαντικές πρακτικές δυσκολίες για να γίνει δεκτό το αίτημα της Επιτροπής. Δεν είναι πλέον δυνατό να ζητηθεί εκ των υστέρων απ' όλους τους χρήστες οδών ο αναλογών φόρος προστιθεμένης αξίας. Αν είχε προχωρήσει ταχύτερα η διαδικασία, αυτό θα ήταν ενδεχομένως ακόμη δυνατό σε σημαντικώς ενωρίτερο χρονικό σημείο. Η προκύπτουσα για τον εθνικό προϋπολογισμό ζημία, υπό την προϋπόθεση ότι το Δικαστήριο θα εκδώσει αντίστοιχη απόφαση, θα είναι σημαντική, δεδομένου ότι οι αντίστοιχες εισφορές ιδίων πόρων θα πρέπει να καταβληθούν από αυτόν. Επίσης, ως προς τους προβαλλόμενους τόκους, προκύπτει σημαντική ζημία που θα μπορούσε να είχε αποφευχθεί.

37. Ως προς το βάσιμο της αγωγής, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ότι οι οργανισμοί που εισπράττουν τα διόδια δεν είναι υποκείμενοι στον φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 1, της οδηγίας, δεδομένου ότι έχει εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 5.

38. Η διαχείριση της γέφυρας Erskine ασκείται από τον Secretary of State (στη Σκωτία) υπό την ιδιότητά του ως φορέα δημοσίας εξουσίας. Κατά την είσπραξη επίσης διοδίων, ο Secretary of State δεν είναι υποκείμενος στον φόρο κατά την έννοια της οδηγίας. Το πότε ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου ενεργεί κατά το δημόσιο ή το ιδιωτικό δίκαιο πρέπει να κρίνεται σύμφωνα με τις εθνικές νομοθετικές διατάξεις. Δεδομένου, όμως ότι ο Secretary of State ασκεί τις δραστηριότητές του στο πλαίσιο του δημοσίου και των ειδικά γι' αυτόν ισχυουσών διατάξεων, απαλλάσσεται ως προς τα διόδια από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Η κατασκευή και συντήρηση των δημοσίων αρτηριών πραγματοποιούνται από έναν οργανισμό δημοσίου δικαίου σύμφωνα με το δημόσιο δίκαιο στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας. Επομένως, και η αντίστοιχη χρησιμοποίηση διέπεται από το δημόσιο δίκαιο. Η οδική αρτηρία για την οποία καταβάλλονται διόδια αποτελεί ένα μέρος της υποδομής για την οποία δεν υφίσταται κατά κανόνα καμία λογική εναλλακτική δυνατότητα. Επιπλέον, ο Secretary of State δεν έχει μεταβιβάσει εν προκειμένω τις αρμοδιότητές του, οπότε δεν μπορεί να γίνει λόγος για ιδιώτη επιχειρηματία.

39. Όσον αφορά τις PTA και τα Bridge Boards, η οργανωτική μορφή είναι η ίδια όπως στην περίπτωση της γέφυρας Erskine: οργανισμός δημοσίου δικαίου υφίσταται μόνο επί τοπικού επιπέδου. Και εδώ επίσης η είσπραξη των διοδίων πραγματοποιείται στο πλαίσιο του δημοσίου δικαίου.

40. Ως προς τα PFI Crossings, οι παραχωρησιούχοι είναι επίσης οργανισμοί δημοσίου δικαίου. Δεσμεύονται από τους ισχύοντες γι' αυτούς νόμους ως προς την κατασκευή και διαχείριση των οδικών αρτηριών για τις οποίες καταβάλλονται διόδια. Στην περίπτωση του Dartford River Crossing, ο Secretary of State έχει μεταβιβάσει τις αρμοδιότητές του για τη συντήρηση και βελτίωση των οδικών αρτηριών σε παραχωρησιούχους. Εντούτοις, ο Secretary of State διατηρεί σε υπερκείμενο επίπεδο την ευθύνη και τον έλεγχο. Καθορίζει ιδίως το ύψος των διοδίων και τις λεπτομέρειες που αφορούν την είσπραξή τους. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι η πράξη παραχωρήσεως διέπεται από το κοινό δίκαιο.

41. Επίσης, ως προς τις Severn Bridges, είναι δυνατή η μεταβίβαση ορισμένων αρμοδιοτήτων του Secretary of State σε παραχωρησιούχο. Το νομικό πλαίσιο και το περιεχό-

μενο της πράξεως παραχωρήσεως έχουν τύχει ρυθμίσεως παρόμοιας με της περιπτώσεως του Dartford River Crossing.

42. Η Skye Bridge αποτελεί αντικείμενο διαχειρίσεως σύμφωνα με τον New Roads and Street Works Act 1991. Ο Secretary of State και τα Councils, αυτά ως τοπικές αρχές, είναι αρμόδιοι για την κατασκευή των οδών κατά τον σκωτσέζικο Road's Act 1984. Και εδώ επίσης προβλέπεται η είσπραξη διοδίων. Ακόμη και όταν η κατασκευή οδών εμπίπτει κατ' αρχήν στην αρμοδιότητα δημοσίων υπηρεσιών, είναι δυνατή η μεταβίβαση του σχεδιασμού και της κατασκευής ορισμένων οδών σε ιδιώτες σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες. Οι οδοί αυτές μπορούν στη συνέχεια να αποτελούν αντικείμενο διαχειρίσεως από παραχωρησιούχους, οι οποίοι είχαν συμμετάσχει στον σχεδιασμό, την κατασκευή, τη συντήρηση, την εκμετάλλευση ή τη βελτίωση των αντιστοίχων οδών, αντί καταβολής διοδίων. Σε μια τέτοια περίπτωση, μεταβιβάζεται στους παραχωρησιούχους η εξουσία για την είσπραξη διοδίων. Αυτό εντούτοις ουδόλως μεταβάλλει το ότι οι οδοί εξακολουθούν να αποτελούν κυριότητα του δημοσίου. Τα δημόσια καθήκοντα μεταβιβάζονται στους παραχωρησιούχους για τη διάρκεια της παραχωρήσεως. Οι ισχύουσες για την Skye Bridge νομικές διατάξεις αντιστοιχούν προς αυτές που εφαρμόζονται για το Dartford Crossing και τις Severn Bridges. Στους παραχωρησιούχους επιτρέπεται απλώς να αποκομίζουν μια λογική απόδοση.

43. Δεδομένου ότι ο Secretary of State και οι τοπικές αρχές εξακολουθούν να έχουν την ευθύνη για την κατασκευή και τη συντήρηση των οδικών τμημάτων με διόδια, πρέπει να ληφθεί γενικώς ως βάση ότι η διάθεση προς χρήση της υποδομής από οργανισμούς δημοσίου δικαίου πραγματοποιείται στο πλαίσιο της ασκήσεως δημοσίας εξουσίας.

44. Συνεπεία επίσης της απομένουσας επιρροής κρατικών υπηρεσιών, η κατάσταση των παραχωρησιούχων διαφέρει από αυτή των επιχειρήσεων που ασκούν οικονομικές δραστηριότητες. Επομένως, δεν μπορεί να πρόκειται για υποκείμενους στον φόρο κατά την έννοια της έκτης οδηγίας ΦΠΑ, διότι για τους παραχωρησιούχους ισχύουν άλλες νομικές γενικές προϋποθέσεις απ' ό,τι για ιδιώτες επιχειρηματίες.

45. Επιπλέον, δεν υφίσταται ούτε υποκείμενη στον φόρο πράξη, δεδομένου ότι επιτελούνται καθήκοντα στο πλαίσιο ασκήσεως δημοσίας εξουσίας.

46. Τέλος, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ακόμη ότι εν προκειμένω, αν παρά ταύτα θα γινόταν δεκτή η ύπαρξη φορολογητέας δραστηριότητας ενός υποκειμένου στον φόρο, οι ενέργειες αυτές απαλλάσσονται από τον φόρο, διότι πρόκειται για μίσθωση ακινήτων που εξαιρούνται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας. Για τον εννοιολογικό προσδιορισμό της μισθώσεως δεν απαιτείται να υπάρχει η κλασική σχέση κυρίου/μισθωτή. Εν προκειμένω ενδείκνυται ευρεία ερμηνεία, όπως καθίσταται φανερό και από την απαρίθμηση που περιέχεται στο άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β'. Οι περιπτώσεις αυτές δεν μπορούν να υπαχθούν στην κλασική μίσθωση. Η μίσθωση δεν προϋποθέτει αναγκαίως ότι ο εκάστοτε μισθωτής πρέπει να έχει αποκλειστικό δικαίωμα χρήσεως ενός ακινήτου. Αυτό καθίσταται σαφές με το παράδειγμα της μισθώσεως χώρων για τη στάθμευση αυτοκινήτων σύμφωνα με το άρθρο 13, μέρος Β, στοιχείο β', περίπτωση 2. Εν προκειμένω, ο χρήστης της οδού αποκτά δικαίωμα χρήσεως ορισμένου οδικού τμήματος. Και η απαιτούμενη από την Επιτροπή χρονική συνιστώσα μπορεί κάλλιστα να προσδιοριστεί, διότι αυτή συνίσταται στο

χρονικό διάστημα κατά το οποίο διανύεται η απόσταση για την οποία εισπράττονται διόδια. Δεδομένου επίσης ότι ο κύριος σκοπός της συμφωνίας μεταξύ του εισπράττοντος τα διόδια και του χρήστη της οδού συνίσταται στην αντί καταβολής ανταλλάγματος παροχή δικαιώματος χρήσεως, υφίσταται μίσθωση. Επομένως, και από αυτήν την άποψη η εν λόγω δραστηριότητα απαλλάσσεται από τον φόρο προστιθεμένης αξίας.

V — Εκτίμηση

Επί του παραδεκτού της προσφυγής

47. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου προβάλλει ότι το γεγονός ότι μεταξύ της 20ής Απριλίου 1988, ημερομηνία του εγγράφου οχλήσεως της Επιτροπής[12], και της 21ης Οκτωβρίου 1997, ημερομηνίας περιελεύσεως της υπό κρίση προσφυγής στο Δικαστήριο, παρήλθαν περίπου δέκα έτη δείχνει ότι πρόκειται για διαδικασία υπερβολικά μακράς διάρκειας που δεν δικαιολογείται.

48. Η καθής κυβέρνηση αμφισβητεί με τον ισχυρισμό αυτόν το παραδεκτό της προσφυγής, καθόσον με αυτήν ζητείται η καταβολή εισφορών ιδίων πόρων μετά των τόκων υπερημερίας.

49. Συναφώς, επιβάλλεται κατ' αρχάς η διαπίστωση ότι κατά πάγια νομολογία η Επιτροπή, ενόψει του ρόλου της ως φύλακα της Συνθήκης, είναι αποκλειστικά αρμόδια να αποφασίζει αν είναι σκόπιμο να κινήσει τη διαδικασία λόγω παραβάσεως[13]. Οι διατάξεις του άρθρου 169 της Συνθήκης πρέπει να εφαρμόζονται, χωρίς να οφείλει η Επιτροπή να τηρεί ορισμένη προθεσμία, εφόσον δεν πρόκειται για μια περίπτωση κατά την οποία η υπερβολικά μακρά διάρκεια της προβλεπόμενης στο άρθρο αυτό διαδικασίας θα μπορούσε να δυσχεράνει το οικείο κράτος να αντικρούσει τα επιχειρήματα της Επιτροπής και ως εκ τούτου να παραβιάζονται τα δικαιώματά της άμυνας[14]. Το οικείο κράτος μέλος οφείλει να αποδείξει ότι συντρέχει η περίπτωση αυτή.

50. Εν προκειμένω, η καθής κυβέρνηση ισχυρίζεται απλώς και μόνον ότι μεταξύ της κινήσεως της πριν από την άσκηση της προσφυγής διαδικασίας και της ασκήσεως της προσφυγής μεσολάβησε ένα εξαιρετικά μακρό χρονικό διάστημα και ότι η αδράνεια της Επιτροπής είχε επίδραση στα αμυντικά της μέσα. Η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου δεν διατύπωσε εντούτοις συγκεκριμένα επιχειρήματα που θα μπορούσαν να καταστήσουν φανερό ότι το χρονικό αυτό διάστημα δυσχέρανε την αντίκρουση των επιχειρημάτων της Επιτροπής και ότι ως εκ τούτου παραβιάστηκαν τα δικαιώματά της

12 — Η αιτιολογημένη γνώμη επακολούθησε με έγγραφο της 10ης Αυγούστου 1989.

13 — Απόφαση της 21ης Ιανουαρίου 1999, C-207/97, Επιτροπή κατά Βελγίου (Συλλογή 1999, σ. I-275, σκέψη 24 με περαιτέρω παραπομπές).

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

άμυνας. Επομένως, η προσφυγή δεν ασκείται απαραδέκτως.

Επί του βασίμου

1. Επιβολή φόρου προστιθεμένης αξίας στα διόδια

51. 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

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

53. 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 [15].

54. 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.

55. Επίσης τα διόδια δεν αποτελούν 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 μια 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 παροχή υπηρεσίας.

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

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

β) Υποκείμενος στον φόρο

57. 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.

58. 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

59. 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 [16].

60. 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 [17].

61. 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 [18].

62. Το Δικαστήριο έχει επομένως κρίνει ότι οι αναφερόμενοι στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν δραστηριότητες ως δημοσία εξουσία, όταν τις

16 — 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).

17 — Απόφαση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (παρατεθείσα στην υποσημείωση 16, σκέψη 21).

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

ασκούν στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού τους καθεστώτος [19]. 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.

63. 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 17 ανωτέρω — για τις οποίες στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκειται και η δημόσια αρχή.

64. 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.

65. 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 οικονο-

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

μικού 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.

66. 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

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

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

69. 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 [20].

70. 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 [21]. Στην παρούσα περίπτωση, η διάθεση προς χρήση της οδικής υποδομής αντί καταβολής διοδίων πραγματοποιείται από τις αρμόδιες αρχές ή από τρίτους στους οποίους παραχωρήθηκε η δραστηριότητα αυτή. Ακόμη και αν η παραχώρηση αυτή διέπεται από το δημόσιο δίκαιο και τα οδικά τμήματα 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

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

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

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.

71. Η εκτίμηση της οικονομικής πραγματικότητας συνιστά θεμελιώδες κριτήριο για την εφαρμογή του κοινού συστήματος ΦΠΑ [22]. 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) Μίσθωση

72. Εφόσον, σύμφωνα με τα μέχρι τούδε εκτεθέντα, διαπιστώθηκε ότι υφίσταται κατ' αρχήν φορολογική υποχρέωση του επιφορτισμένου με την είσπραξη των διοδίων οργανισμού, τίθεται το ερώτημα αν υφίσταται ενδεχομένως φορολογική απαλλαγή για την εν λόγω δραστηριότητα βάσει της ρυθμίσεως του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο β'.

73. Σύμφωνα με την εν λόγω ρύθμιση, η διάθεση προς χρήση της υποδοχής αντί καταβολής διοδίων θα απαλλασσόταν από τον φόρο εάν αυτό αποτελούσε μίσθωση ακινήτων.

74. Στις σχετικές διατάξεις του κοινοτικού δικαίου δεν απαντά ερμηνεία του όρου αυτού. Επομένως, προκειμένου να διευκρινισθεί η έννοιά του, πρέπει να εξετασθεί το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται και σε αναφορά προς το οποίο πρέπει να ληφθεί υπόψη η οικονομία της έκτης οδηγίας ΦΠΑ.

75. 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 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.

76. Αυτό σημαίνει επομένως ότι εν προκειμένω ο όρος «μίσθωση ακινήτων» πρέπει να αντιστοιχεί προς τη συνήθη σημασία της

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

λέξεως. Συγκεκριμένα, δεν μπορεί, αφενός, 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.

77. 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.

78. Εν προκειμένω, μια γέφυρα και μια σήραγγα — αν ακολουθηθεί η επιχειρηματολογία της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου — 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.

79. Επομένως, δεν υφίσταται μια σχέση μισθώσεως, 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.

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

81. Δεν μπορεί να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου 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 να συναχθούν τα συμπεράσματα του Ηνωμένου Βασιλείου όσον αφορά τη φορολογική απαλλαγή. Οι τέσσερις «ειδικές μισθωτικές σχέσεις» δεν αναφέρονται προκειμένου να καταδειχθεί ότι η έννοια της μισθώσεως μπορεί να νοηθεί ευρέως, αλλά διότι υπόκεινται — ως «εξαίρεση της εξαιρέσεως» της φορολογικής απαλλαγής της μισθώσεως — στην υποχρέωση φόρου προστιθεμένης αξίας. Ακριβώς διότι η μίσθωση — ως εξαίρεση του κανόνα — δεν υπόκειται στον φόρο προστιθεμένης αξίας, η έννοια της μισθώσεως, ως εκτίθεται στα

σημεία 79 και 80, πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

82. Επομένως, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι υφίσταται εν προκειμένω μίσθωση ακινήτων.

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

83. Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, θεωρούνται ως υποκείμενοι σε 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 του ανταγωνισμού. Κατόπιν των ανωτέρω παρατηρήσεων, η υποπερίπτωση αυτή δεν χρειάζεται να εξετασθεί, δεδομένου ότι μπορεί να θεωρηθεί ότι δεν υφίσταται κρατική δραστηριότητα. Επομένως, η εξέταση πραγματοποιείται μόνον επικουρικώς.

84. Θα υφίστατο στρέβλωση του ανταγωνισμού κατά την ανωτέρω έννοια μόνον αν ο μη υποκείμενος στον φόρο κρατικός οργανισμός ανταγωνιζόταν έναν υποκείμενο στον φόρο ιδιώτη όσον αφορά την ίδια δραστηριότητα και, για τον λόγο αυτό, θα μπορούσε να παρέχει φθηνότερα τις υπηρεσίες του λόγω της απαλλαγής από τον φόρο. 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.

85. 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.

86. 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

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

2. Ίδιοι πόροι

88. 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.

89. 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.

90. 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 Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου — 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.

91. 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 [23].

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

3. Διαχρονικός περιορισμός των αποτελεσμάτων της αποφάσεως

92. Κατόπιν της διαπιστώσεως ότι το Ηνωμένο Βασίλειο 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 του Ηνωμένου Βασιλείου για ολόκληρο το εν προκειμένω χρονικό διάστημα.

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

94. Επομένως, το Δικαστήριο δεν έχει την εξουσία να υποχρεώσει ρητώς το Ηνωμένο Βασίλειο 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 του Ηνωμένου Βασιλείου για την εξάλειψη της αντίθετης προς τη Συνθήκη καταστάσεως.

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

96. Δεδομένου ότι η Επιτροπή οφείλει, κατά τα άρθρα 155 (νυν άρθρο 221 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 [24]. Επομένως, εναπόκειται στην εκτίμηση της Επιτροπής το πότε θα ασκήσει προσφυγή σε συνάρτηση με την αιτιολογημένη γνώμη μετά τη λήξη της ταχθείσας προθεσμίας [25]. 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

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

25 — 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).

δικαιώματος ασκήσεως προσφυγής [26]. Η τάση, εντούτοις, της νομολογίας του Δικαστηρίου είναι ότι δεν γίνεται δεκτή αποδυνάμωση του δικαιώματος προσφυγής της Επιτροπής [27].

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

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

99. 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 [28]. Το Δικαστήριο έχει ήδη αναγνωρίσει με τη νομολογία του [29] τη δυνατότητα επικλήσεως της αρχής της ασφάλειας δικαίου όταν δεν υφίσταται ρύθμιση για την παραγραφή.

100. 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 διαδικα-

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

27 — Όπ.π., υποσημειώσεις 25 και 26.

28 — 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.

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

σίας, 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.

101. 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.

102. Στην ύπαρξη διαχρονικού περιορισμού αντιτίθεται κατ' αρχάς το ότι το Δικαστήριο κατά πάγια νομολογία τονίζει ότι, «οσάκις πρόκειται για διατάξεις που μπορούν να έχουν οικονομικές επιπτώσεις, η βεβαιότητα και η δυνατότητα προβλέψεως αποτελούν (...) επιταγή που πρέπει να τηρείται με ιδιαίτερη αυστηρότητα» [30]. 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.

103. 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 [31]. 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.

104. 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.

105. Μόνον τα κράτη μέλη τα οποία προέβησαν σε εκ των υστέρων πληρωμές, χωρίς

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

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

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.

106. Από την αποκλειστική προθεσμία του άρθρου 9, παράγραφος 2, του κανονισμού 1553/89 μπορεί να συναχθεί ότι ο κίνδυνος των κρατών μελών να καταβάλουν εν αγνοία ποσά αναλογούντα σε φόρο προστιθεμένης αξίας που δεν εισπράχθηκε δεν θα πρέπει οπωσδήποτε να υπερβαίνει τα τέσσερα οικονομικά έτη. Εξάλλου, τα κράτη μέλη δεν είναι πλέον, κατ' αρχήν, άξια προστασίας, όταν πριν από τη λήξη της προθεσμίας έλαβαν γνώση ρητής αιτιάσεως εκ μέρους της Επιτροπής. Το οικείο κράτος μέλος φέρει την ευθύνη όταν δεν ανταποκρίνεται σε αιτίαση της Επιτροπής και π.χ. παραλείπει εν γένει να προβεί στην είσπραξη φόρων προστιθεμένης αξίας. Γνωρίζοντας την εν λόγω αιτίαση, μπορεί κατ' αρχήν να κρίνει ποιες υποχρεώσεις απορρέουν από τις οδηγίες ΦΠΑ και να ενεργήσει αντιστοίχως.

107. 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.

108. 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.

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

110. 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.

111. 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.

112. 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.

113. 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 το Ηνωμένο Βασίλειο.

114. 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 [32]. 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

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

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.

115. 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.

116. 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.

117. 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 στο Ηνωμένο Βασίλειο άξια προστασίας εμπιστοσύνη ως προς το ότι η Επιτροπή θα τηρούσε τις προθεσμίες της διαδικασίας διορθώσεως.

118. 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.

119. 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 [33]. Για την τήρηση της προθεσμίας των 43 μηνών αρκεί η άσκηση προσφυγής, δεδομένου ότι δεν υφίστανται συναφώς

33 — Ως προς τον υπολογισμό, βλ. σημείο 111.

άλλες διαδικαστικές προθεσμίες. Η κοινοποίηση της προσφυγής στο Ηνωμένο Βασίλειο θα μπορούσε μεν να πραγματοποιηθεί μετά τις 21 Οκτωβρίου 1997, πλην όμως από αυτό δεν μπορεί να συναχθεί καμία άλλη συνέπεια ως προς τα προς τα έξω αποτελέσματα, δεδομένου ότι ως κρίσιμο χρονικό σημείο πρέπει να θεωρηθεί η περιέλευση της προσφυγής στο Δικαστήριο.

120. 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 του Ηνωμένου Βασιλείου —, να απορριφθεί εν προκειμένω η προσφυγή κατά τα λοιπά. Το ίδιο ισχύει και ως προς την επιδίκαση των δικαστικών εξόδων.

VI — Δικαστικά έξοδα

121. Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του Κανονισμού Διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα, εφόσον υπάρχει σχετικό αίτημα. Η Επιτροπή ζήτησε να καταδικαστεί το Ηνωμένο Βασίλειο στα δικαστικά έξοδα. Ακόμη και αν η αξίωση καταβολής των εισφορών στους ιδίους πόρους είναι εν μέρει εκπρόθεσμη, αυτό δεν ασκεί καμία επιρροή επί της κατανομής των δικαστικών εξόδων, δεδομένου ότι η αξίωση αυτή αποτελεί μόνο 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 το Ηνωμένο Βασίλειο ηττήθηκε εν προκειμένω, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

VII — Πρόταση

122. Επομένως, για τους ανωτέρω λόγους, προτείνω στο Δικαστήριο να αποφανθεί ως εξής:

«1) Το Ηνωμένο Βασίλειο, μη υπάγοντας, κατά παράβαση των άρθρων 2 και 4 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, τα διόδια για τη χρησιμοποίηση των υφισταμένων οδών και γεφυρών με διόδια στο Ηνωμένο Βασίλειο στον φόρο προστιθεμένης αξίας και, ως εκ τούτου, μη θέτοντας στη διάθεση της Επιτροπής τις αντίστοιχες εισφορές για τους ιδίους πόρους, οπότε μόνον από το οικο-

νομικό 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 περί ιδρύσεως της Ευρωπαϊκής Κοινότητας.

2) Καταδικάζει το Ηνωμένο Βασίλειο στα δικαστικά έξοδα.»