



Συλλογή της Νομολογίας

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
MACIEJ SZPUNAR
της 8ης Σεπτεμβρίου 2016¹

Υπόθεση C-344/15

National Roads Authority

κατά

The Revenue Commissioners

[αίτηση των Appeal Commissioners (οργάνου προσφυγών σε τελωνειακές και φορολογικές υποθέσεις, Ιρλανδία)

για την έκδοση προδικαστικής απόφασης]

«Προδικαστική παραπομπή — Φόροι — Φόρος προστιθέμενης αξίας — Οδηγία 2006/112/EK — Άρθρο 13, παράγραφος 1 — Υποκείμενοι στον φόρο — Δραστηριότητες ή πράξεις που πραγματοποιούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ως φορείς δημόσιας εξουσίας — Κατασκευή και διαχείριση οδών με διόδια — Στρεβλώσεις του ανταγωνισμού»

Εισαγωγή

1. Η επιβολή φόρου προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) σε δραστηριότητες τις οποίες ασκούν οργανισμοί δημοσίου δικαίου ως φορείς δημόσιας εξουσίας μπορεί να προβάλλει παράλογη. Συγκεκριμένα, η φορολόγηση προκαλεί σημαντικές διοικητικής φύσεως επιπλοκές χωρίς κάποιο εμφανές αντίκρισμα για τα δημόσια οικονομικά, πέραν της μεταφοράς χρηματικών πόρων από τον έναν λογαριασμό σε άλλον. Ωστόσο, δύο σημαντικοί λόγοι συνηγορούν υπέρ της φορολόγησης αυτής στις περιπτώσεις που η δραστηριότητα των δημόσιων οργανισμών είναι παρόμοιας φύσεως με αυτήν μιας συνήθους οικονομικής δραστηριότητας.
2. Πρώτον, η αρχή της καθολικής επιβολής του ΦΠΑ επιτάσσει την κατά το δυνατόν υπαγωγή κάθε οικονομικής δραστηριότητας στον φόρο αυτό. Δεύτερον, στην περίπτωση που δημόσιοι οργανισμοί δραστηριοποιούνται υπό τους ίδιους όρους με εκείνους υπό τους οποίους δραστηριοποιούνται ή μπορούν να δραστηριοποιηθούν οι ιδιωτικές επιχειρήσεις, χωρίς όμως να φορολογούνται για τις δραστηριότητες αυτές, προκαλούνται διαφόρων ειδών στρεβλώσεις του ανταγωνισμού².
3. Για τους λόγους αυτούς, ο νομοθέτης της Ένωσης καθιέρωσε τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων τις οποίες ασκούν δημόσιοι οργανισμοί στις περιπτώσεις που η μη φορολόγηση θα είχε ως επακόλουθο στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Μολονότι η αρχή αυτή έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο σειράς αποφάσεων του Δικαστηρίου, ωστόσο στην πράξη εξακολουθεί να προκαλεί δυσκολίες. Η υπό κρίση υπόθεση παρέχει τη δυνατότητα διασαφήσεως ορισμένων από τα αμφισβητούμενα ζητήματα αυτά και συμπληρώσεως της μέχρι τούδε νομολογίας.

¹ — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η πολωνική.

² — Βλ. προτάσεις της γενικής εισαγγελέα J. Kokott στην υπόθεση *Gemeente Borsele και Staatssecretaris van Financiën* (C-520/14, EU:C:2015:855, σημεία 22 έως 27).

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

4. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας³, ορίζει τα εξής:

«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 δημόσια εξουσία, έστω και αν, για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις αυτές εφόσον η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου θεωρούνται υποκείμενοι στον φόρο, ιδίως για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι και εφόσον οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες.»

Η ιρλανδική νομοθεσία

5. Τα πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης διαδραματίστηκαν σε χρόνο κατά τον οποίο ήταν σε ισχύ το άρθρο 8, παράγραφος 2Α, του Value Added Tax Act 1972 (νόμου του 1972 περί ΦΠΑ), με τον οποίο μεταφέρθηκε στην ιρλανδική έννομη τάξη το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

6. Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης National Roads Authority (στο εξής: NRA) συστάθηκε ως ανεξάρτητη αρχή δυνάμει του Roads Act 1993 (νόμου του 1993 για το οδικό δίκτυο) και είναι αρμόδια για την κατασκευή και τη διαχείριση των εθνικών οδών. Κατά το άρθρο 17, παράγραφος 1, του νόμου αυτού, η NRA είναι επιφορτισμένη με τη διασφάλιση της παροχής ασφαλούς και αποτελεσματικού εθνικού οδικού δικτύου.

7. Τα άρθρα 56 και 57 του Roads Act 1993 παρέχουν στην NRA, ως την αρμόδια για τις εθνικές οδούς «αρχή του εθνικού οδικού δικτύου», την εξουσία να εφαρμόζει σύστημα διοδίων σε επιλεγμένες εθνικές οδούς. Εξάλλου, κατά το άρθρο 61 του προμνησθέντος νόμου, έχει επίσης την εξουσία εκδόσεως διατάξεων εφαρμογής όσον αφορά το σύστημα διοδίων.

8. Το άρθρο 58 του Roads Act 1993 παρέχει στην NRA την εξουσία να εισπράττει διόδια, το ύψος των οποίων καθορίζεται με τις διατάξεις εφαρμογής που εκδίδονται από την ίδια την NRA. Ωστόσο, η NRA δύναται, κατά το άρθρο 63 του νόμου αυτού, να αναθέτει συμβατικώς την είσπραξη των τελών αυτών σε τρίτους. Παράλληλα με την παροχή του δικαιώματος εισπράξεως διοδίων, με τις αντίστοιχες συμβάσεις επιβάλλονται στους τρίτους υποχρεώσεις σχετικά με την κατασκευή και τη συντήρηση ή τη χρηματοδότηση της κατασκευής και τη συντήρηση των οδών με διόδια, καθώς και τη διαχείρισή τους κατά τη διάρκεια ισχύος της οικείας σύμβασης.

3 — ΕΕ 2006, L 347, σ. 1.

Τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία και τα προδικαστικά ερωτήματα

9. Τις περισσότερες εθνικές οδούς με διόδια στην Ιρλανδία τις διαχειρίζονται ιδιωτικές επιχειρήσεις δυνάμει συμβάσεων που έχουν συνάψει με την NRA. Δύο όμως από τις οδούς αυτές, ήτοι τη Westlink Toll Road (τμήμα της περιφερειακής οδού του Δουβλίνου) και την Dublin Tunnel (σήραγγα η οποία συνδέει το Δουβλίνο με τον λιμένα), τις διαχειρίζεται η NRA, η οποία εισπράττει και τα σχετικά τέλη⁴. Αξίζει να επισημανθεί ότι, μέχρι τον Αύγουστο του 2008, και η διαχείριση της Westlink Toll Road ήταν ανατεθειμένη σε ιδιωτικό φορέα δυνάμει συμβάσεως συναφθείσας με την NRA. Ωστόσο, ο φορέας αυτός δεν ήταν διατεθειμένος να αναλάβει τις δαπάνες μετατροπής του συστήματος εισπράξεως των διοδίων, γεγονός που οδήγησε την NRA να λύσει τη σύμβαση και να αναλάβει την άμεση διαχείριση της εν λόγω οδού.

10. Επί των τελών που εισπράττονται από τους χρήστες του οδικού δικτύου, τόσο στις οδούς τις οποίες διαχειρίζονται ιδιωτικοί φορείς όσο και σε εκείνες τις οποίες διαχειρίζεται η NRA, χρεώνεται ΦΠΑ. Ωστόσο, η NRA ζήτησε από τους Revenue Commissioners (αρμόδια φορολογική αρχή) να της επιστραφεί ο φόρος αυτός, για τους μήνες Ιούλιο και Αύγουστο του 2010, όσον αφορά τις δύο εθνικές οδούς τις οποίες διαχειρίζεται άμεσα η ίδια· αιτιολόγησε δε το αίτημά της αυτό υποστηρίζοντας ότι, βάσει των διατάξεων με τις οποίες έχει μεταφερθεί στην εθνική έννομη τάξη το άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112, δεν είναι υποκείμενη στον ΦΠΑ δεδομένου ότι αποτελεί οργανισμό δημοσίου δικαίου. Μετά την άρνηση των Revenue Commissioners να επιστρέψουν τον εν λόγω φόρο, η NRA άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου.

11. Επειδή το δικαστήριο αυτό είχε αμφιβολίες σχετικά με την ορθή ερμηνεία των διατάξεων της οδηγίας 2006/112, αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

- «1) Αν οργανισμός δημοσίου δικαίου ασκεί δραστηριότητα που συνίσταται στην παροχή προσβάσεως σε οδό αντί της καταβολής διοδίων και αν στο κράτος μέλος υπάρχουν ιδιωτικοί φορείς που εισπράττουν διόδια για άλλες οδούς με διόδια δυνάμει συμφωνίας με τον ενδιαφερόμενο δημόσιο φορέα βάσει εθνικών νομοθετικών διατάξεων, πρέπει το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 13[, παράγραφος 1,] της οδηγίας 2006/112 να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι ο ενδιαφερόμενος δημόσιος φορέας πρέπει να θεωρείται ότι βρίσκεται σε ανταγωνισμό με τους ενδιαφερόμενους ιδιωτικούς φορείς, με αποτέλεσμα η μεταχείριση του δημόσιου οργανισμού ως προσώπου μη υποκείμενου στον φόρο να θεωρείται ότι οδηγεί σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, μολονότι α) δεν υπάρχει και δεν μπορεί να υπάρξει πραγματικός ανταγωνισμός μεταξύ του δημόσιου οργανισμού και των ενδιαφερόμενων ιδιωτικών φορέων και β) δεν υπάρχει στοιχείο που να αποδεικνύει την ύπαρξη οποιασδήποτε ρεαλιστικής πιθανότητας ότι οποιοσδήποτε ιδιωτικός φορέας θα μπορέσει να εισέλθει στην αγορά για να κατασκευάσει και εκμεταλλευθεί οδό με διόδια, η οποία θα ανταγωνιζόταν την οδό με διόδια που εκμεταλλεύεται ο δημόσιος οργανισμός;
- 2) Αν δεν υπάρχει τεκμήριο, με ποια κριτήρια θα πρέπει να κριθεί ότι υπάρχει σημαντική στρέβλωση του ανταγωνισμού κατά την έννοια του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 13[, παράγραφος 1,] της οδηγίας 2006/112;»

12. Η διάταξη περί παραπομπής πρωτοκολλήθηκε στο Δικαστήριο στις 6 Ιουλίου 2015. Γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν οι διάδικοι της κύριας δίκης, καθώς και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή. Οι ανωτέρω μετέχοντες στη διαδικασία, καθώς και η Γερμανική και η Πολωνική Κυβέρνηση παρέστησαν στην επ' ακροατηρίου συζήτηση της 25ης Μαΐου 2016.

4 — Όπως προκύπτει από τη διάταξη περί παραπομπής, το τεχνικό σκέλος της εισπράξεως των τελών έχει ανατεθεί από την NRA σε τρίτες επιχειρήσεις· η εισπράξη των τελών στηρίζεται όμως εν προκειμένω σε διαφορετική νομική βάση από ό,τι στην περίπτωση των συμβάσεων διαχειρίσεως κατ' άρθρο 63 του Roads Act 1993, με αποτέλεσμα οι εισπράξεις από τα διόδια να πιστώνονται σε λογαριασμό της NRA.

Εκτίμηση

13. Τα προδικαστικά ερωτήματα της υπό κρίση υπόθεσης, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, βασίζονται στην παραδοχή, την οποία ρητώς διατυπώνει το αιτούν δικαστήριο με τη διάταξή του, ότι η NRA, όταν εισπράττει διόδια, ενεργεί ως φορέας δημόσιας εξουσίας κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112. Στο πλαίσιο αυτό, ο μόνος λόγος, κατά το αιτούν δικαστήριο, για τον οποίον η NRA θα μπορούσε ενδεχομένως να θεωρηθεί ως υποκείμενη στον φόρο, είναι ότι η μη φορολόγηση των δραστηριοτήτων της θα μπορούσε να προκαλέσει σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Κατά συνέπεια, το αιτούν δικαστήριο, το οποίο εκλαμβάνει ως δεδομένη την εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 στην υπό κρίση υπόθεση, ζήτησε από το Δικαστήριο να ερμηνεύσει το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Δεν είμαι όμως απολύτως πεπεισμένος ότι η παραδοχή αυτή του αιτούντος δικαστηρίου ευσταθεί. Ως εκ τούτου, κρίνω σκόπιμο να εξετάσω αρχικώς εν ολίγοις το ζήτημα αυτό⁵.

Η είσπραξη διοδίων ως δραστηριότητα φορέα δημόσιας εξουσίας

14. Κατά το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο παρά μόνον όσον αφορά τις δραστηριότητες τις οποίες πραγματοποιούν «ως δημόσια εξουσία». Συνεπώς, τίθεται το ζήτημα αν οργανισμοί όπως η NRA ασκούν δραστηριότητα ως φορείς δημόσιας εξουσίας όταν εισπράττουν διόδια για τη χρήση δημοσίων οδών.

15. Είναι αυτονόητο ότι η διασφάλιση της υπάρξεως και της λειτουργίας κατάλληλων δημοσίων υποδομών, όπως είναι το οδικό δίκτυο, αποτελεί καθήκον αναγόμενο στην άσκηση δημόσιας εξουσίας, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι οι οργανισμοί που είναι επιφορτισμένοι με την εκπλήρωση του καθήκοντος αυτού ενεργούν όπως ακριβώς οι φορείς δημόσιας εξουσίας. Ταυτοχρόνως όμως το Δικαστήριο έχει αποφανθεί με σειρά αποφάσεων ότι η παροχή πρόσβασης σε οδικές υποδομές έναντι καταβολής διοδίων συνιστά παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας, κατά την έννοια των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης περί ΦΠΑ⁶. Τούτο εξηγείται πρωτίστως από το γεγονός ότι, όταν εισπράττονται διόδια για τη χρήση συγκεκριμένων τμημάτων διαδρομής και όχι γενικώς για τη χρήση του συνολικού εθνικού οδικού δικτύου ή όλων των οδών μιας συγκεκριμένης κατηγορίας, πρόκειται για οδούς υψηλών προδιαγραφών (όπως επί παραδείγματι αυτοκινητοδρόμους) ή για δρόμους μη τυπικής χαράξεως (όπως επί παραδείγματι σήραγγες, γέφυρες μεγάλου μήκους). Κατά κανόνα, στις περιπτώσεις αυτές υπάρχουν διαθέσιμες εναλλακτικές οδοί χωρίς αντίτιμο, οι οποίες οδηγούν στους ίδιους προορισμούς. Η παροχή πρόσβασης σε τέτοιες οδούς δεν αποτελεί πλέον καθήκον αναγόμενο στην άσκηση δημόσιας εξουσίας στο πεδίο της διασφάλισης των οδικών υποδομών, αλλά δραστηριότητα παρεμφερή με παροχή υπηρεσιών εμπορικού χαρακτήρα⁷.

5 — Χάριν πληρότητας πρέπει επίσης να προσθέσω ότι η εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 στην υπόθεση της κύριας δίκης αποκλείεται δεδομένου ότι η είσπραξη διοδίων δεν περιλαμβάνεται στις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα I της οδηγίας αυτής. Ειδικότερα, δεν πρόκειται για περίπτωση μεταφοράς αγαθών ή προσώπων (παράρτημα I, σημεία 3 και 5) –βλ. απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-358/97, EU:C:2000:425, σκέψη 4).

6 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/97, EU:C:2000:424, σκέψη 36), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-358/97, EU:C:2000:425, σκέψη 34), Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψη 46), και Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-408/97, EU:C:2000:427, σκέψη 30).

7 — Βλ., αντιστοίχως, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα S. Alber στην υπόθεση Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-408/97, EU:C:2000:43, σημείο 52).

16. Με τις ίδιες αποφάσεις το Δικαστήριο απέρριψε, αντιθέτως, τη θέση της Επιτροπής ότι η έννοια του φορέα δημόσιας εξουσίας κατ' άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112⁸ πρέπει να ερμηνεύεται συσταλτικώς, ήτοι ότι περιορίζεται στην άσκηση δημόσιας εξουσίας, γεγονός που δεν συντρέχει στην περίπτωση της παροχής πρόσβασης σε οδικές υποδομές έναντι καταβολής διοδίων⁹. Η θέση αυτή του Δικαστηρίου είναι εύλογη, εφόσον ληφθεί υπόψη ότι, κατά τις διατάξεις του δικαίου της Ένωσης περί ΦΠΑ, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται όποιος ασκεί οικονομική δραστηριότητα¹⁰. Επομένως, το άρθρο 13 της οδηγίας 2006/112 εξαιρεί από τη φορολόγηση μόνον οικονομικές δραστηριότητες, καθώς η εξαίρεση μη οικονομικής δραστηριότητας στερείται βεβαίως νοήματος¹¹.

17. Το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι, κατά τη νομολογία του, ως δραστηριότητες πραγματοποιούμενες από φορείς ως δημόσια εξουσία νοούνται εκείνες των οργανισμών δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς, αποκλεισμένων των δραστηριοτήτων τις οποίες ασκούν υπό τις ίδιες νομικές προϋποθέσεις με εκείνες που ισχύουν για τις ιδιωτικές επιχειρήσεις¹².

18. Απορρίπτοντας τη θέση της Επιτροπής, το Δικαστήριο δέχθηκε σιωπηρώς ότι η είσπραξη διοδίων μπορεί να λογιστεί τόσο ως δραστηριότητα φορέα δημόσιας εξουσίας όσο και ως οικονομική δραστηριότητα ασκούμενη από ιδιωτικούς φορείς, τούτο δε ακόμη και σε κράτη στα οποία οι δυο αυτές μορφές εισπράξεως διοδίων συνυπάρχουν¹³. Εντούτοις, φρονώ ότι από τις αποφάσεις αυτές δεν προκύπτει ότι οι δημόσιοι οργανισμοί που εισπράττουν διόδια ενεργούν πάντοτε ως φορείς δημόσιας εξουσίας κατά την έννοια του άρθρου 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

19. Οι προαναφερθείσες αποφάσεις εκδόθηκαν στο πλαίσιο διαδικασιών που αφορούσαν παράβαση υποχρεώσεων των κρατών μελών. Όπως διαπίστωσε το Δικαστήριο, η Επιτροπή στις διαδικασίες αυτές ούτε απέδειξε, αλλά ούτε και επιδίωξε να αποδείξει, ότι οι δημόσιοι οργανισμοί στα επιμέρους καθών οι προσφυγές κράτη μέλη εισέπραξαν διόδια υπό τις ίδιες προϋποθέσεις όπως οι ιδιωτικές επιχειρήσεις¹⁴. Υπό τις συνθήκες αυτές, το Δικαστήριο, λόγω του κατ' αντιμωλίαν χαρακτήρα της διαδικασίας λόγω παραβάσεως, δεν είχε άλλη δυνατότητα παρά να διαπιστώσει ότι τα καθών κράτη μέλη δεν παρέβησαν τις υποχρεώσεις που υπέχουν από τις Συνθήκες επειδή δεν υπέβαλαν σε ΦΠΑ τα εισπραχθέντα από τους δημόσιους οργανισμούς διόδια.

20. Εντούτοις, φρονώ ότι τούτο δεν σημαίνει ότι το νυν άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι οι δημόσιοι οργανισμοί που εισπράττουν διόδια ενεργούν πάντοτε ως φορείς δημόσιας εξουσίας. Το ζήτημα αυτό πρέπει να εξετάζεται χωριστά σε κάθε επιμέρους περίπτωση, κατ' εφαρμογή του κριτηρίου που προανέφερα στο σημείο 17. Υπενθυμίζω ότι, κατά το κριτήριο αυτό, πρέπει να εξετάζεται αν ο οργανισμός δημοσίου δικαίου ασκεί τη δραστηριότητά του στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτόν ή στο πλαίσιο γενικών προϋποθέσεων εφαρμοζόμενων ή δυνάμενων να εφαρμοστούν και σε ιδιωτικούς φορείς.

8 — Οι παρατιθέμενες αποφάσεις στηρίχθηκαν στην 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49). Στο άρθρο 13, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 αντιστοιχούσε το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

9 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/97, EU:C:2000:424, σκέψη 41), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-358/97, EU:C:2000:425, σκέψη 39), Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψη 51), και Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-408/97, EU:C:2000:427, σκέψη 36).

10 — Βλ. άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112.

11 — Βλ. απόφαση της 16ης Ιουλίου 2009, Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-554/07, EU:C:2009:464, σκέψη 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

12 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/97, EU:C:2000:424, σκέψη 40), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-358/97, EU:C:2000:425, σκέψη 38), Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψη 50), και Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-408/97, EU:C:2000:427, σκέψη 35).

13 — Βλ. ιδίως απόφαση της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψεις 56 και 57).

14 — Βλ. αποφάσεις της 12ης Σεπτεμβρίου 2000, Επιτροπή κατά Γαλλίας (C-276/97, EU:C:2000:424, σκέψη 42), Επιτροπή κατά Ιρλανδίας (C-358/97, EU:C:2000:425, σκέψη 40), Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου (C-359/97, EU:C:2000:426, σκέψη 52), και Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών (C-408/97, EU:C:2000:427, σκέψη 37).

21. Ας στρέψουμε την προσοχή μας και πάλι στην υπό κρίση υπόθεση. Η διαπίστωση περί του αν ο δημόσιος οργανισμός εισπράττει τα διόδια στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτόν ή στο πλαίσιο γενικών προϋποθέσεων απόκειται στα εθνικά δικαστήρια. Πρέπει, ωστόσο, να υπογραμμίσω το εξής.

22. Όπως προκύπτει από τα στοιχεία που παρατίθενται στην απόφαση περί παραπομπής, η NRA συστάθηκε δυνάμει του Roads Act 1993· ο νόμος αυτός διέπει επίσης τις βασικές αρχές της δράσεώς της. Κατά τις διατάξεις του νόμου αυτού, η NRA έχει την εξουσία να εφαρμόζει σύστημα διοδίων στις εθνικές οδούς τις οποίες διαχειρίζεται. Επιπλέον, έχει το δικαίωμα να εκδίδει διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία του εν λόγω συστήματος διοδίων. Δύναται είτε να εισπράττει τα αντίστοιχα διόδια η ίδια είτε να αναθέτει την είσπραξη σε ιδιωτική επιχείρηση¹⁵.

23. Θα μπορούσε, συνεπώς, να θεωρηθεί προφανές ότι η NRA, όταν εισπράττει διόδια, ενεργεί στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτήν, όπως αυτό αναμφίβολα αποτυπώνεται στις διατάξεις του Roads Act 1993. Πρέπει όμως να ληφθεί υπόψη ότι δυνάμει του ίδιου νόμου και των διατάξεων εφαρμογής που εκδίδει η NRA, δραστηριοποιούνται και ιδιωτικοί φορείς, οι οποίοι διαχειρίζονται οδούς με διόδια δυνάμει συμβάσεως με την NRA. Επίσης, οι διατάξεις εφαρμογής οι οποίες διέπουν το συγκεκριμένο κάθε φορά σύστημα διοδίων (ήτοι το σύστημα διοδίων που εφαρμόζεται σε συγκεκριμένο τμήμα διαδρομής μιας εθνικής οδού) δεσμεύουν ακόμη και την ίδια τη NRA κατά την είσπραξη των διοδίων αυτών, κατά τον ίδιο τρόπο που δεσμεύουν και τους ιδιωτικούς φορείς.

24. Συνεπώς, δεν μπορεί να αποκλειστεί ότι η NRA ενεργεί ως φορέας δημόσιας εξουσίας μόνον όταν αποφασίζει σχετικά με την εφαρμογή συστήματος διοδίων και όταν εκδίδει τις σχετικές διατάξεις εφαρμογής, ενώ, αντιθέτως, κατά την είσπραξη των αντίστοιχων τελών δραστηριοποιείται βάσει των ίδιων αρχών όπως μια ιδιωτική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, η εξαίρεση που θεσπίζεται με το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 δεν εφαρμόζεται εν προκειμένω. Φρονώ ότι το αιτούν δικαστήριο πρέπει να επανεξετάσει, υπό το πρίσμα των ανωτέρω επισημάνσεων, την παραδοχή του ότι η NRA ενεργεί ως φορέας δημόσιας εξουσίας κατά την είσπραξη των διοδίων και ότι ως εκ τούτου εμπίπτει στην προαναφερθείσα εξαίρεση. Σε περίπτωση που, κατόπιν της επανεξετάσεως αυτής, το αιτούν δικαστήριο καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η NRA δεν ενεργεί ως φορέας δημόσιας εξουσίας όταν εισπράττει διόδια, τα προδικαστικά ερωτήματα στην υπό κρίση υπόθεση θα καταστούν άνευ αντικειμένου.

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

25. Με τα ερωτήματά του στην υπό κρίση υπόθεση, τα οποία πρέπει να εξεταστούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί κατ' ουσίαν να διευκρινιστεί αν το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση κατά την οποία, βάσει του εθνικού δικαίου κράτους μέλους, τα διόδια μπορούν να εισπράττονται, και πράγματι εισπράττονται, τόσο από οργανισμούς δημοσίου δικαίου όσο και από ιδιωτικές επιχειρήσεις, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο λόγω προκλήσεως σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τούτο δε ακόμη και όταν δεν υφίσταται καμία ρεαλιστική πιθανότητα άμεσου ανταγωνισμού μεταξύ οδών στις οποίες τα διόδια εισπράττονται από οργανισμό δημοσίου δικαίου και οδών στις οποίες τα διόδια εισπράττονται από ιδιωτική επιχείρηση.

26. Για την ορθή ερμηνεία του άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 είναι αναγκαία η συστηματική ένταξη της διατάξεως αυτής στο κοινό σύστημα ΦΠΑ. Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται όποιος ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα. Υπενθυμίζω ότι, κατά τη νομολογία του

¹⁵ — Βλ. σημεία 6 έως 8 των παρουσών προτάσεων.

Δικαστηρίου¹⁶, η παροχή πρόσβασης σε οδικές υποδομές έναντι καταβολής διοδίων συνιστά οικονομική δραστηριότητα. Συνεπώς, όποιος ασκεί τη δραστηριότητα αυτή, είναι κατ' αρχήν υποκείμενος στον ΦΠΑ. Εντούτοις, το άρθρο 13, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 ορίζει ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία. Κατά την προεκτεθείσα νομολογία του Δικαστηρίου¹⁷, ως δραστηριότητες πραγματοποιούμενες από φορείς ως δημόσια εξουσία νοούνται εκείνες των οργανισμών δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς. Η εξαίρεση που θεσπίζεται με την ως άνω ρύθμιση στηρίζεται στην παραδοχή ότι η δραστηριότητα των δημόσιων οργανισμών συνιστά μια μορφή μονοπωλίου, ήτοι ότι εφόσον ασκείται στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς, δεν μπορεί κατά κανόνα να ασκηθεί από άλλους, και ειδικότερα όχι από ιδιωτικούς φορείς. Επομένως, δεν γεννάται ούτε κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού, διότι ο ανταγωνισμός κατά κανόνα αποκλείεται.

27. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 εισάγει ωστόσο περιορισμούς στο πεδίο εφαρμογής της ρυθμίσεως του πρώτου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, προβλέποντας επαναφορά στον γενικό κανόνα περί φορολογήσεως της οικονομικής δραστηριότητας σε περίπτωση που η μη υποβολή του οργανισμού δημοσίου δικαίου στον φόρο θα προκαλούσε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Επομένως, κατά λογική ακολουθία, το δεύτερο εδάφιο εφαρμόζεται στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η δραστηριότητα του δημοσίου οργανισμού, μολονότι ασκείται στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτόν, εντούτοις δεν έχει μονοπωλιακό χαρακτήρα, ήτοι μπορεί να ασκηθεί και από άλλους, και ειδικότερα από ιδιωτικούς φορείς. Συγκεκριμένα, στις περιπτώσεις αυτές δεν ισχύει πλέον το τεκμήριο απουσίας στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

28. Συντασσόμενο προς την ανωτέρω λογική, το τμήμα μείζονος συνθέσεως του Δικαστηρίου αποφάνθηκε, όσον αφορά την εκμετάλλευση χώρων σταθμεύσεως έναντι αντιτίμου από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, ότι οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε συνάρτηση με τη μη υποβολή των δημόσιων οργανισμών στον φόρο πρέπει να εκτιμώνται σε σχέση με το είδος της συγκεκριμένης δραστηριότητας και όχι σε σχέση με τη συγκεκριμένη αγορά και την πιθανότητα να προκληθούν πράγματι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στη συγκεκριμένη αυτή αγορά¹⁸.

29. Η κρίση αυτή του Δικαστηρίου στηρίχθηκε σε δύο λόγους. Πρώτον, το νυν άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 πρέπει, κατά το Δικαστήριο, να ερμηνεύεται υπό το φως του νυν άρθρου 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας αυτής. Το τελευταίο αυτό εδάφιο ορίζει, ωστόσο, ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου λογίζονται σε κάθε περίπτωση ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα I της οδηγίας, και τούτο ανεξαρτήτως του αν στη συγκεκριμένη αγορά μπορούν στην πράξη να προκληθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού ή όχι. Ως εκ τούτου, το νυν άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 πρέπει να ερμηνεύεται κατ' αναλογία υπό την έννοια ότι αναφέρεται στο είδος της δραστηριότητας αυτής καθαυτήν και όχι στην κατάσταση που επικρατεί στις επιμέρους αγορές¹⁹.

30. Δεύτερον, η ερμηνεία του νυν άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 υπό την έννοια ότι η δυνατότητα προκλήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού κρίνεται βάσει της καταστάσεως που επικρατεί στη συγκεκριμένη αγορά προσκρούει, κατά το Δικαστήριο, στις αρχές της φορολογικής ουδετερότητας και της ασφάλειας δικαίου. Συγκεκριμένα, η ερμηνεία αυτή οδηγεί όχι μόνο σε διαφορετική μεταχείριση των δημόσιων οργανισμών από τις ιδιωτικές επιχειρήσεις, αλλά ακόμη και σε διαφορετική μεταχείριση των επιμέρους οργανισμών δημοσίου δικαίου μεταξύ τους, καθώς για την ίδια δραστηριότητα κάποιοι από αυτούς θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως υποκείμενοι

16 — Βλ. σημείο 15 των παρούσων προτάσεων.

17 — Βλ. σημείο 17 των παρούσων προτάσεων.

18 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 31 έως 40 καθώς και σημείο 1 του διατακτικού).

19 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 38 έως 40).

στον φόρο, ενώ άλλοι όχι. Τούτο όμως συνιστά παραβίαση της αρχής της ουδετερότητας του ΦΠΑ²⁰. Επιπλέον, η ερμηνεία αυτή απαιτεί περίπλοκες οικονομικές αναλύσεις σχετικά με τις επιμέρους αγορές, των οποίων τα αποτελέσματα μπορεί μάλιστα να μεταβάλλονται με τον χρόνο, πράγμα που δεν συνάδει με την αρχή της ασφάλειας δικαίου²¹.

31. Εν αντιθέσει προς τα όσα εκθέτει η NRA με τις παρατηρήσεις που υπέβαλε στην υπό κρίση υπόθεση, φρονώ ότι οι διαπιστώσεις του Δικαστηρίου έχουν την έννοια ότι θεσπίζουν τεκμήριο προκλήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Το Δικαστήριο διαπίστωσε ρητώς ότι το νυν άρθρο 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 στηρίζεται στο τεκμήριο ότι υφίστανται στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στις περιπτώσεις που οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν μία από τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα I της οδηγίας αυτής²². Εν συνεχεία, το Δικαστήριο επισήμανε ότι είναι δυνατό να υπάρχουν στα επιμέρους κράτη μέλη άλλες κατηγορίες δραστηριοτήτων, μη απαριθμούμενες στο παράρτημα της οδηγίας, οι οποίες επίσης ασκούνται παράλληλα τόσο από δημόσιους όσο και από ιδιωτικούς φορείς. Σε αυτές ακριβώς τις δραστηριότητες εφαρμόζεται το νυν άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112²³. Κατά τα λοιπά, το Δικαστήριο διαπίστωσε ότι αμφότερες οι διατάξεις (ήτοι το πρώτο και το δεύτερο εδάφιο του νυν άρθρου 13, παράγραφος 1) διαπνέονται από την ίδια λογική²⁴.

32. Φρονώ ότι οι ανωτέρω σκέψεις του Δικαστηρίου μπορούν να έχουν μόνον την έννοια ότι, στις περιπτώσεις που, βάσει της εσωτερικής νομοθεσίας κράτους μέλους, ορισμένη δραστηριότητα ασκείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτόν, αλλά ταυτοχρόνως ασκείται ή μπορεί να ασκηθεί και από ιδιωτικές επιχειρήσεις στο πλαίσιο γενικών προϋποθέσεων, η στρέβλωση του ανταγωνισμού τεκμαίρεται, ανεξαρτήτως της πραγματικής καταστάσεως της συγκεκριμένης αγοράς. Επομένως, βάσει του άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο ως προς τη δραστηριότητα αυτή.

33. Το συμπέρασμα στο οποίο κατέληξε το Δικαστήριο με την προεκτεθείσα απόφαση στηρίχθηκε σε εκτίμηση των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης που διέπουν τη φορολόγηση των δραστηριοτήτων οργανισμών δημοσίου δικαίου και όχι στην ιδιαιτερότητα της συγκεκριμένης δραστηριότητας την οποία αφορούσε η υπόθεση εκείνη, ήτοι τη διάθεση προς χρήση χώρων σταθμεύσεως έναντι αντιτίμου. Συνεπώς, δεν βλέπω για ποιον λόγο δεν μπορεί η νομολογία αυτή να εφαρμοστεί και σε άλλες δραστηριότητες, όπως επί παραδείγματι στην παροχή πρόσβασης σε οδικές υποδομές έναντι καταβολής διοδίων. Εφόσον η οικεία δραστηριότητα ασκείται αποκλειστικώς από έναν ή περισσότερους οργανισμούς δημοσίου δικαίου στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος που ισχύει γι' αυτούς, ήτοι στο πλαίσιο μονοπωλίου, τότε δεν υφίσταται κίνδυνος στρεβλώσεως του ανταγωνισμού. Συνεπώς, οι δημόσιοι οργανισμοί που ασκούν τη δραστηριότητα αυτή δεν πρέπει να λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο. Στην περίπτωση όμως που, όπως συμβαίνει στην Ιρλανδία, τα διόδια είναι δυνατό να εισπράττονται και από ιδιωτικές επιχειρήσεις, η δραστηριότητα αυτή δεν υπόκειται στο μονοπώλιο δημοσίου οργανισμού, γεγονός το οποίο αποτελεί τεκμήριο υπάρξεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού και καθιστά αναγκαία τη φορολόγηση και των πράξεων των οργανισμών δημοσίου δικαίου. Στο πλαίσιο αυτό δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι δεν υπάρχει ανταγωνισμός μεταξύ των οδών στις οποίες τα διόδια εισπράττονται από δημόσιους οργανισμούς και των οδών στις οποίες τα τέλη αυτά εισπράττονται από ιδιωτικές επιχειρήσεις. Συγκεκριμένα, ουσιώδες είναι εν προκειμένω το είδος της ασκούμενης δραστηριότητας και όχι η κατάσταση που επικρατεί στη συγκεκριμένη αγορά, ήτοι σε ορισμένο τμήμα διαδρομής ή σε οδικούς άξονες που συνδέουν ορισμένες τοποθεσίες.

20 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 42 έως 45).

21 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 47 έως 51).

22 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 35).

23 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 36 και 37).

24 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, *Isle of Wight Council* κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 38). Βλ., επίσης, προτάσεις του γενικού εισαγγελέα Μ. Poiares Maduro στην ίδια υπόθεση (C-288/07, EU:C:2008:345, σημεία 18 και 19).

34. Εξυπακούεται ότι ορισμένες από τις σκέψεις στις οποίες το Δικαστήριο στήριξε την προεκτεθείσα απόφασή του, η οποία είχε ως αντικείμενο τη διάθεση προς χρήση χώρων σταθμεύσεως έναντι αντιτίμου σε πολυάριθμες κοινότητες του Ηνωμένου Βασιλείου, ελάχιστη σημασία μπορούν να έχουν στην υπό κρίση υπόθεση, η οποία αφορά την έναντι αντιτίμου παροχή πρόσβασης σε οδικές υποδομές από έναν οργανισμό επιφορτισμένο με αρμοδιότητες εκτεινόμενες σε όλη την επικράτεια. Συγκεκριμένα, πρώτον, δεν υφίσταται εν προκειμένω το πρόβλημα της διαφορετικής μεταχειρίσεως διαφόρων δημόσιων οργανισμών, δεδομένου ότι ο εν λόγω οργανισμός, ως κεντρική αρχή, είναι εξ ορισμού ο μοναδικός. Δεύτερον, το ζήτημα της υπάρξεως ή μη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού είναι λιγότερο περίπλοκο στην περίπτωση τμήματος διαδρομής από ό,τι στην περίπτωση χώρου σταθμεύσεως. Εξάλλου, από χρονικής απόψεως, οι οδικές υποδομές είναι συνήθως σταθερότερες από ό,τι ο αριθμός και η θέση των χώρων σταθμεύσεως. Συνεπώς, η απόφαση σχετικά με τη φορολόγηση ή μη της παροχής πρόσβασης σε οδικές υποδομές ευλόγως εγείρει λιγότερα αμφισβητούμενα ζητήματα υπό το πρίσμα της ασφάλειας δικαίου.

35. Παράλληλα όμως, η ερμηνεία των διατάξεων του δικαίου της Ένωσης δεν πρέπει να εξαρτάται από την οργανωτική διάρθρωση των φορέων δημόσιας εξουσίας στα επιμέρους κράτη μέλη, αλλά πρέπει να είναι ομοιόμορφη ούτως ώστε να καθίσταται δυνατή η εφαρμογή τους σε όλο το έδαφος της Ένωσης. Δεν αποκλείεται πάντως οι ίδιες δυσχέρειες, τις οποίες επισήμανε το Δικαστήριο σε συνάρτηση με τη διάθεση προς χρήση χώρων σταθμεύσεως, να ανακύπτουν σε ορισμένα κράτη μέλη και σε συνάρτηση με την παροχή πρόσβασης σε οδικές υποδομές. Εξάλλου, ήδη από τη συζήτηση και μόνο, η οποία διεξάγεται στην υπό κρίση υπόθεση όσον αφορά το αν και σε ποια έκταση υπάρχει ανταγωνισμός μεταξύ, αφενός, του έναντι τιμήματος διατιθέμενου τμήματος διαδρομής που φέρει την ονομασία Westlink Toll Road, το οποίο αποτελεί τμήμα της δυτικής περιφερειακής οδού του Δουβλίνου, και, αφετέρου, της ανατολικής περιφερειακής οδού της πόλης αυτής, καταδεικνύεται ότι η εκτίμηση των ενδεχόμενων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού δεν είναι πάντοτε τόσο απλή και προφανής ούτε και σε συνάρτηση με τις οδικές υποδομές.

36. Υπάρχει όμως και ένα περαιτέρω επιχείρημα το οποίο φρονώ ότι συνηγορεί υπέρ της ερμηνείας του άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 υπό την έννοια ότι, για την εξέταση της προκλήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, κρίσιμο είναι το είδος της οικείας δραστηριότητας και όχι η κατάσταση της συγκεκριμένης αγοράς.

37. Το αιτούν δικαστήριο έκρινε με τη διάταξή του ότι στην πράξη αποκλείεται η δημιουργία σχέσεως ανταγωνισμού μεταξύ τμημάτων διαδρομής στα οποία τα διόδια εισπράττονται από την NRA και άλλων τμημάτων διαδρομής, ήδη υφιστάμενων ή μελλοντικών, στα οποία τα διόδια μπορούν να εισπραχθούν από ιδιωτικές επιχειρήσεις. Το αιτούν δικαστήριο κατέληξε όμως στη διαπίστωση αυτή έχοντας λάβει υπόψη του μόνο τμήματα διαδρομής τα οποία θα μπορούσαν να βρίσκονται σε ανταγωνισμό μεταξύ τους από τη σκοπιά των χρηστών τους, απέκλεισε δε το ενδεχόμενο τέτοιου είδους ανταγωνισμού. Υπό το πρίσμα αυτό, το εν λόγω συμπέρασμα είναι βεβαίως ορθό: ο οδηγός ο οποίος επιθυμεί να μεταβεί από το σημείο Α στο σημείο Β δεν θα κινηθεί τελικώς προς το σημείο Γ μόνον επειδή εκεί χρεώνεται χαμηλότερο ποσό διοδίων.

38. Ωστόσο, οι ιδιωτικές επιχειρήσεις οι οποίες παρέχουν πρόσβαση σε οδικές υποδομές έναντι καταβολής διοδίων ενεργούν ως φορείς παροχής υπηρεσιών όχι μόνον έναντι των χρηστών των οδών αυτών, αλλά και έναντι των φορέων δημόσιας εξουσίας οι οποίοι τους ανέθεσαν τα καθήκοντα αυτά, όπως είναι επί παραδείγματι η NRA στην Ιρλανδία. Συγκεκριμένα, οι οδικές υποδομές συνιστούν δημόσιες υποδομές των οποίων η κατασκευή και η συντήρηση αποτελούν καθήκοντα αναγόμενα στην άσκηση δημόσιας εξουσίας. Οι εν λόγω φορείς δημόσιας εξουσίας δύνανται να αναθέτουν σε ιδιωτικές επιχειρήσεις την εκτέλεση των καθηκόντων αυτών παρέχοντάς τους ως αντάλλαγμα το δικαίωμα να εισπράττουν διόδια από τους χρήστες. Στο πλαίσιο αυτό, οι ιδιωτικές επιχειρήσεις ενεργούν ως φορείς παροχής υπηρεσιών έναντι των φορέων δημόσιας εξουσίας. Εν προκειμένω, δεν ασκεί επιρροή το γεγονός ότι η αμοιβή για την υπηρεσία αυτή δεν συνιστά εκ των προτέρων καθοριζόμενο τίμημα, αλλά χορηγείται με τη μορφή παραχωρήσεως δικαιώματος προς εισπραξη διοδίων.

39. Η απόφαση αναθέσεως της διαχείρισεως τμήματος διαδρομής με διόδια σε ιδιωτικό φορέα εξαρτάται από πλήθος διαφορετικών παραγόντων. Ένας εξ αυτών είναι δίχως άλλο το ύψος των τελών τα οποία προτίθεται να εισπράττει η ιδιωτική επιχείρηση. Όμως και από τη σκοπιά της ιδιωτικής επιχειρήσεως, το ύψος των τελών που είναι δυνατό να εισπραχθούν αποτελεί επίσης έναν από τους κύριους παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση περί ασκήσεως της δραστηριότητας, διότι είναι αποφασιστικής σημασίας όσον αφορά την οικονομική αποδοτικότητά της.

40. Όταν ο φορέας δημόσιας εξουσίας έχει ταυτοχρόνως επιλογή είτε να αναθέσει σε ιδιωτική επιχείρηση τη διαχείριση ορισμένης οδού και την είσπραξη των σχετικών διοδίων είτε να ασκήσει ο ίδιος τη δραστηριότητα αυτή, περιέρχεται αυτομάτως σε σχέση ανταγωνισμού με τις ιδιωτικές επιχειρήσεις οι οποίες θα μπορούσαν να ασκήσουν τη δραστηριότητα αυτή. Στην περίπτωση αυτή, η μη φορολόγηση της δραστηριότητας που ασκείται από δημόσιο οργανισμό με την ταυτόχρονη φορολόγηση της ίδιας δραστηριότητας όταν αυτή ασκείται από ιδιωτική επιχείρηση προκαλούν αναπόφευκτα στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Συγκεκριμένα, εφόσον υποτεθεί ότι ισχύουν τα ίδια τέλη για τους χρήστες, η εν λόγω δραστηριότητα αποβαίνει οικονομικώς αποδοτικότερη όταν ασκείται από δημόσιο φορέα παρά όταν ασκείται από ιδιωτική επιχείρηση, η οποία οφείλει να καταβάλει, επί του ποσού των διοδίων που εισπράττει από τους χρήστες, τον ΦΠΑ που αναλογεί στο Δημόσιο. Η διαφορά αυτή ως προς την οικονομική αποδοτικότητα επηρεάζει αναπόφευκτα την απόφαση του φορέα δημόσιας εξουσίας όσον αφορά το αν θα αναθέσει τη διαχείριση της οδού σε ιδιωτικό φορέα, μόνη δε η επιρροή αυτή αρκεί για τη διαπίστωση στρεβλώσεως του ανταγωνισμού.

41. Το συμπέρασμα αυτό ισχύει κατά μείζονα λόγο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο φορέας δημόσιας εξουσίας, ο οποίος έχει την εξουσία να αποφασίζει αν θα αναθέσει ενδεχομένως τη διαχείριση της οδού και την είσπραξη τελών σε ιδιωτική επιχείρηση, δύναται επίσης, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της NRA, να καθορίζει το ανώτατο ύψος των τελών που θα εισπράττονται από τους χρήστες. Στην περίπτωση αυτή, οι ιδιωτικές επιχειρήσεις βρίσκονται σε προδήλως δυσμενέστερη θέση, καθόσον, από τα έσοδα που τους αποφέρουν τα προκαθορισμένα τέλη, θα πρέπει να καλύψουν όχι μόνον τις δαπάνες τους και το κέρδος που τους αναλογεί, αλλά και τον ΦΠΑ.

42. Με τις ανωτέρω επισημάνσεις αντικρούεται επίσης το επιχείρημα, το οποίο προέβαλε η Πολωνική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι η δυνατότητα των ιδιωτικών επιχειρήσεων να εισέλθουν σε αγορά όπως αυτή της έναντι ανταλλάγματος παροχής πρόσβασης σε οδικές υποδομές είναι μόνον υποθετικής φύσεως επειδή εξαρτάται από την απόφαση ενός φορέα δημόσιας εξουσίας. Ακριβώς κατά τον χρόνο που ο εν λόγω φορέας δημόσιας εξουσίας λαμβάνει την απόφαση εγκρίσεως της δραστηριοποιήσεως ιδιωτικών επιχειρήσεων στην αγορά, ενώ ταυτοχρόνως δραστηριοποιείται και ο ίδιος στην αγορά αυτή, αλλά υπό διαφορετικούς όρους καθότι δεν υπόκειται σε φόρο, υφίσταται στρέβλωση του ανταγωνισμού η οποία δικαιολογεί την εφαρμογή του άρθρου 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112.

43. Το ως άνω συμπέρασμα δεν ανατρέπεται ούτε από το επιχείρημα, το οποίο προέβαλε η NRA κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση και συμμερίστηκε η Γερμανική Κυβέρνηση, ότι η είσπραξη τελών από δημόσιο οργανισμό ο οποίος ενεργεί ως φορέας δημόσιας εξουσίας δεν αποσκοπεί αποκλειστικώς στην επίτευξη κέρδους, αλλά επίσης, επί παραδείγματι, στον περιορισμό της κυκλοφορίας σε ορισμένο τμήμα διαδρομής ή στην εκτροπή της σε άλλη διαδρομή. Εξάλλου, το επιχείρημα αυτό αντιφάσκει προς τον ισχυρισμό ότι δεν υπάρχει κανενός είδους ανταγωνισμός μεταξύ των διάφορων τμημάτων οδικού δικτύου.

44. Πρώτον, η εξάρτηση της φορολόγησεως ή μη μιας δραστηριότητας δημόσιου οργανισμού από τον σκοπό της δραστηριότητας αυτής αντιβαίνει πλήρως στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Η εφαρμογή συστήματος διοδίων μπορεί πράγματι να εξυπηρετεί διαφορετικούς σκοπούς. Ενίοτε αποσκοπεί στον περιορισμό της κυκλοφορίας, άλλοτε στην ανάληψη των δαπανών κατασκευής της οικείας οδού από μια ιδιωτική επιχείρηση με αντάλλαγμα το δικαίωμα εισπράξεως διοδίων στην εν λόγω οδό, και άλλοτε στην εξεύρεση πόρων για την κατασκευή και τη συντήρηση άλλων δημόσιων οδών. Είναι δυνατή η επιδίωξη ενός ή περισσότερων από τους σκοπούς αυτούς από κοινού και είναι επίσης

δυνατή η μεταβολή τους με τον χρόνο, όταν επί παραδείγματι οι δαπάνες κατασκευής της οδού έχουν αποσβεσθεί, αλλά η εισπραξη διοδίων συνεχίζεται. Συνεπώς, το κριτήριο αυτό δεν είναι κατάλληλο για να μπορεί να διαπιστωθεί εκ των προτέρων με βεβαιότητα αν η οικεία δραστηριότητα πρέπει να υπαχθεί στον φόρο.

45. Δεύτερον, το γεγονός ότι επιδιώκονται και άλλοι σκοποί, πλην της μόνης επίτευξης κέρδους, δεν αποκλείει τη δυνατότητα ανάθεσης της εισπράξεως τελών σε ιδιωτικό φορέα. Από τη σκοπιά του χρήστη της οδού είναι εν τέλει αδιάφορο το ποιος εισπράττει τα διόδια. Επομένως, η επιθυμητή συμπεριφορά των χρηστών της οδού μπορεί να εξασφαλιστεί ανεξαρτήτως του φορέα που εισπράττει τα διόδια.

46. Τέλος, τρίτον, ως υποκείμενος στον φόρο νοείται, κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, πρώτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, όποιος ασκεί οικονομική δραστηριότητα «ανεξάρτητα από τον επιδιωκόμενο σκοπό και τα αποτελέσματά της». Επομένως, εφόσον, ως γνωστόν²⁵, η παροχή πρόσβασης σε οδικές υποδομές έναντι καταβολής διοδίων συνιστά οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ο σκοπός και τα αποτελέσματα της οικείας δραστηριότητας δεν αποτελούν κατάλληλα κριτήρια για την εκτίμηση του ζητήματος αν ο φορέας που ασκεί τη δραστηριότητα αυτή πρέπει να λογίζεται ως υποκείμενος στον φόρο.

47. Φρονώ, συνεπώς, ότι σε κάθε περίπτωση που οργανισμός δημοσίου δικαίου δύναται, βάσει της εθνικής νομοθεσίας, να αναθέτει σε ιδιωτικές επιχειρήσεις την άσκηση ορισμένης δραστηριότητας, την οποία όμως μπορεί να ασκήσει αυτοτελώς και ο ίδιος, πρέπει να τεκμαίρεται η ύπαρξη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, εφόσον η οικεία δραστηριότητα δεν φορολογείται όταν ασκείται από δημόσιο φορέα, ενώ, αντιθέτως, η άσκηση της από ιδιωτικό φορέα υπόκειται στον φόρο.

48. Τούτο δεν σημαίνει, όπως υπαινίχθηκε η Γερμανική Κυβέρνηση κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι κάθε δραστηριότητα των φορέων δημόσιας εξουσίας η οποία ασκείται έναντι εισπράξεως τελών πρέπει να υπόκειται στον φόρο για τον λόγο ότι θα μπορούσε θεωρητικώς να ανατεθεί και σε ιδιωτικές επιχειρήσεις. Μολονότι το Δικαστήριο έχει αποφανθεί ότι κατά την εκτίμηση της υπάρξεως ενδεχόμενων στρεβλώσεων του ανταγωνισμού πρέπει να λαμβάνεται υπόψη όχι μόνον ο πραγματικός ανταγωνισμός, αλλά και ο δυνητικός²⁶, εντούτοις έχει ταυτοχρόνως επισημάνει ότι η αμιγώς θεωρητική δυνατότητα των ιδιωτικών επιχειρήσεων να δραστηριοποιηθούν σε ορισμένη αγορά δεν μπορεί να εξομοιωθεί με ύπαρξη δυνητικού ανταγωνισμού, καθόσον η δυνατότητα αυτή πρέπει να είναι πραγματική και όχι αμιγώς υποθετική²⁷.

49. Η αρχή αυτή πρέπει να ερμηνευθεί σε συνδυασμό με την αρχή κατά την οποία η πρόκληση στρεβλώσεων του ανταγωνισμού κρίνεται βάσει του είδους της συγκεκριμένης δραστηριότητας και όχι βάσει της καταστάσεως που επικρατεί στη συγκεκριμένη αγορά. Επομένως, στις περιπτώσεις που τα διόδια εισπράττονται αποκλειστικώς από φορέα δημόσιας εξουσίας (ή στο όνομα και για λογαριασμό του), όπως συμβαίνει επί παραδείγματι στη Γερμανία, δεν υφίσταται πραγματική δυνατότητα ασκήσεως της δραστηριότητας αυτής από ιδιωτικές επιχειρήσεις, επομένως δεν υφίσταται ούτε καν δυνητικός ανταγωνισμός, κατά μείζονα δε λόγο ούτε και δυνατότητα προκλήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού. Αντιθέτως, όταν η ανάθεση της εισπράξεως διοδίων σε ιδιωτικές επιχειρήσεις δεν αποτελεί απλώς δυνατότητα προβλεπόμενη από το εθνικό δίκαιο, αλλά συνιστά και την ευρύτερα χρησιμοποιούμενη πρακτική, όπως συμβαίνει στην Ιρλανδία, όπου η NRA εισπράττει διόδια μόνον κατ' εξαίρεση σε δύο τμήματα του οδικού δικτύου, φρονώ ότι είναι πρόδηλο ότι η δυνατότητα ασκήσεως δραστηριότητας από ιδιωτικές επιχειρήσεις δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ως αμιγώς θεωρητική.

25 — Βλ. σημείο 15 των παρουσών προτάσεων και εκεί παρατιθέμενη νομολογία.

26 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψεις 60 έως 63).

27 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 64).

50. Το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112 απαιτεί επίσης οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού εξαιτίας της μη φορολόγησεως της δραστηριότητας την οποία ασκεί ο δημόσιος οργανισμός να είναι σημαντικές. Κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η έννοια αυτή πρέπει να ερμηνευτεί, υπό το πρίσμα του άρθρου 13, παράγραφος 1, τρίτο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, υπό την έννοια ότι η μη υπαγωγή των δημόσιων οργανισμών στη φορολόγηση μπορεί να γίνει δεκτή μόνον εφόσον προκαλεί αμελητέες στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού²⁸.

51. Η εκτίμηση σχετικά με το αν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στη συγκεκριμένη περίπτωση δεν είναι απλώς αμελητέες αποτελεί πραγματικό ζήτημα το οποίο εμπίπτει προδήλως στην αρμοδιότητα των εθνικών αρχών και δικαστηρίων. Πρέπει όμως να υπογραμμισώ το εξής: ακόμη και αν διαπιστωθεί ότι οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού είναι μόνον αμελητέες, το τεκμήριο υπάρξεως τέτοιων στρεβλώσεων διατηρείται· στην περίπτωση αυτή, απλώς επιτρέπεται η μη φορολόγηση της δραστηριότητας του δημόσιου οργανισμού *παρά* τις στρεβλώσεις αυτές.

Πρόταση

52. Κατόπιν των ανωτέρω σκέψεων, προτείνω στο Δικαστήριο να απαντήσει στα ερωτήματα που υπέβαλαν οι Appeal Commissioners (όργανο προσφυγών σε τελωνειακές και φορολογικές υποθέσεις, Ιρλανδία) ως εξής:

Το άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πρέπει να λογίζονται ως υποκείμενοι στον φόρο λόγω προκλήσεως σημαντικών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, εφόσον, βάσει του εθνικού δικαίου κράτους μέλους, τα διόδια μπορούν να εισπράττονται, και πράγματι εισπράττονται, τόσο από οργανισμούς δημοσίου δικαίου όσο και από ιδιωτικές επιχειρήσεις· τούτο ισχύει ακόμη και όταν δεν υφίσταται καμία ρεαλιστική πιθανότητα άμεσου ανταγωνισμού μεταξύ οδών στις οποίες τα διόδια εισπράττονται από οργανισμό δημοσίου δικαίου και οδών στις οποίες τα διόδια εισπράττονται από ιδιωτική επιχείρηση.

28 — Απόφαση της 16ης Σεπτεμβρίου 2008, Isle of Wight Council κ.λπ. (C-288/07, EU:C:2008:505, σκέψη 76 και σημείο 3 του διατακτικού).