

ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ

M. POIARES MADURO

της 12ης Ιουνίου 2008¹

1. Τα ερωτήματα που υποβάλλονται με την παρούσα προδικαστική παραπομπή αφορούν την ερμηνεία του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 5, 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 βάση² (στο εξής: έκτη οδηγία), που προβλέπει την υπαγωγή στον φόρο προστιθέμενης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) των οργανισμών δημοσίου δικαίου για τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν ως δημόσιες αρχές στο μέτρο που η μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Το Δικαστήριο καλείται συνεπώς να διευκρινίσει τις προϋποθέσεις της παρέκκλισης αυτής από τον κανόνα της μη υπαγωγής στον φόρο των οργανισμών δημοσίου δικαίου για τις δραστηριότητες που πραγματοποιούν ως δημόσιες αρχές, κανόνα που διατυπώνει το πρώτο εδάφιο του εν λόγω άρθρου. Με άλλα λόγια, ο κοινοτικός δικαστής καλείται να διευκρινίσει τα κριτήρια που υπαγορεύουν την επαναφορά της γενικής αρχής της υπαγωγής των οικονομικών δραστηριοτήτων στον ΦΠΑ.

I — Νομικό πλαίσιο, πραγματικά περιστατικά της κύριας δίκης και προδικαστικά ερωτήματα

2. Η κύρια δίκη αφορά την εκμετάλλευση, από τέσσερις τοπικές αρχές του Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και Βόρειας Ιρλανδίας, του Isle of Wight Council, του Mid-Suffolk District Council, του South Tyneside Metropolitan Borough Council και του West Berkshire District Council³, κλειστών χώρων σταθμεύσεως. Ο ιδιωτικός τομέας προσφέρει παρόμοιες υπηρεσίες σε κάθε μία από τις ζώνες που διοικούν οι τοπικές αρχές.

3. Ιστορικά, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης θεωρείται ότι υπόκεινται στον ΦΠΑ για τα έσοδα που αποκομίζουν από τους χρήστες των σχετικών εγκαταστάσεων. Ο ΦΠΑ τιμολογείται στους πελάτες και το προϊόν του φόρου αποδίδεται στη συνέχεια στη φορολογική αρχή του Ηνωμένου Βασιλείου.

1 — Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

2 — ΕΕ L 145, σ. 1. Η οδηγία αυτή τροποποιήθηκε επανειλημμένα και καταργήθηκε με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006 (ΕΕ L 347, σ. 1). Η τελευταία αυτή οδηγία αντιγράφει κατά γράμμα στο άρθρο 13, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας. Ομοίως, το παράρτημα Δ που μνημονεύεται στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, είναι πλέον το παράρτημα I της οδηγίας 2006/112.

3 — Στο εξής: «οι τοπικές αρχές» ή οι «καθών στην κύρια δίκη».

4. Ωστόσο, βάσει του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, οι καθών της κύριας δίκης φρονούν ότι έχουν το δικαίωμα να τους επιστραφεί ο ΦΠΑ που κατέβαλαν παλαιότερα, καθόσον κατά τη διάταξη αυτή:

«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.»

5. Όμως, το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ορίζει, στα επόμενα εδάφια, ότι σε ορισμένες περιπτώσεις οι οργανισμοί αυτοί οφείλουν τον ΦΠΑ. Συγκεκριμένα ορίζει:

«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.

Οπωσδήποτε, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο,

ιδίως για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ 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 και 28».

6. Οι τοπικές αρχές, θεωρώντας ότι δεν πληρούν τις προϋποθέσεις αυτών των διαφόρων παρεκκλίσεων από τον κανόνα της μη υπαγωγής και στηριζόμενες συναφώς στην απόφαση του Δικαστηρίου *Fazenda Pública*⁴, ζήτησαν την επιστροφή του ΦΠΑ που κατέβαλαν από το 2000 στις αρμόδιες φορολογικές αρχές (οι Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs, προσφεύγουσες στην κύρια δίκη). Οι εν λόγω αρχές φρονούν συγκεκριμένα ότι η μη υπαγωγή τους στον φόρο δεν οδηγεί σε στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού και κατά μείζονα λόγο σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού, στις ζώνες που διοικούν.

7. Οι Commissioners αρνήθηκαν να επιστρέψουν τα σχετικά ποσά. Δεδομένου ότι οι προσφυγές που άσκησαν οι τοπικές αρχές κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του VAT and Duties Tribunal έγινε δεκτή,

4 — Απόφαση της 14ης Δεκεμβρίου 2000, C-446/98 (Συλλογή 2000, σ. I-11435).

η προσφεύγουσα άσκησε έφεση ενώπιον του High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Ηνωμένο Βασίλειο), που ανέστειλε τη δίκη και υπέβαλε στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

II — Νομική ανάλυση

A — Επί του πρώτου προδικαστικού ερωτήματος

«1) Πρέπει ο όρος “στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού”, στην περίπτωση οργανισμών δημοσίου δικαίου και στο πλαίσιο της παρούσας υπόθεσης να ερμηνεύεται με βάση την περιοχή ή τις περιοχές όπου ο οργανισμός εκμεταλλεύεται χώρους σταθμεύσεως αυτοκινήτων ή με βάση το σύνολο του εδάφους του κράτους μέλους;

8. Με το ερώτημα αυτό, το αιτούν δικαστήριο ερωτά κατά τα ουσιώδη αν η περίπτωση του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας προϋποθέτει ότι η ενδεχομένη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού που προκαλεί η μη υπαγωγή των δημοσίων οργανισμών που ασκούν ορισμένες δραστηριότητες ως δημόσιες αρχές εκτιμάται σε τοπικό επίπεδο, πράγμα που συνεπάγεται τον προσδιορισμό των συνθηκών του ανταγωνισμού στη σχετική αγορά, ή αν εκτιμάται σε σχέση μόνο με τη συγκεκριμένη δραστηριότητα.

2) Ποια είναι η έννοια του όρου “θα οδηγούσε σε”; Ειδικότερα, πόσο μεγάλη πιθανότητα ή βεβαιότητα απαιτείται για να πληρούται η προϋπόθεση αυτή;

1. Προκαταρκτικές παρατηρήσεις ως προς την οικονομία του άρθρου 4, παράγραφος 5 της έκτης οδηγίας

3) Ποια είναι η έννοια του όρου “σημαντικές”; Ειδικότερα, ο όρος “σημαντικές” καλύπτει συνέπειες επί του ανταγωνισμού περισσότερο από αμελητέες ή de minimis, “ουσιώδεις” συνέπειες ή “όλως ιδιαίτερες” συνέπειες;»

9. Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα επιβάλλει μια σύντομη ανάπτυξη της οικονομίας του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Ο κανόνας που καθιερώνει η διάταξη αυτή είναι της μη υπαγωγής στον ΦΠΑ των οργανισμών δημοσίου δικαίου οσάκις ενεργούν ως δημόσιες αρχές. Κατά παρέκκλιση από τον κανόνα αυτό που διατυπώνεται στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το δεύτερο εδάφιο του ίδιου άρθρου προβλέπει ότι οι οργανισμοί αυτοί οφείλουν πάντως να καταβάλουν ΦΠΑ

εφόσον η μη υπαγωγή των εν λόγω δραστηριοτήτων θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Αυτή η γενική εξαίρεση συμπληρώνεται εξάλλου από το τρίτο εδάφιο, το οποίο καθορίζει ορισμένες δραστηριότητες για τις οποίες οι οργανισμοί δημόσιου δικαίου, παρά το ότι τις ασκούν ως δημόσιες αρχές, υπόκεινται στον ΦΠΑ. Στο μέτρο, όμως, που οι δραστηριότητες αυτές είναι αμελητέες, τα κράτη μέλη μπορούν, αν το επιθυμούν, να τις εξαιρέσουν του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

10. Συνεπώς, τα διάφορα εδάφια του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας συνδέονται στενά μεταξύ τους. Συγκεκριμένα, η εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της διάταξης αυτής προϋποθέτει ότι τοποθετούμεθα στο πεδίο εφαρμογής του πρώτου εδαφίου. Το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει τη διάταξη αυτή κατά την έννοια ότι θέτει δύο σωρευτικές προϋποθέσεις για την μη υπαγωγή. Πρέπει αφενός οι δραστηριότητες να ασκούνται από δημόσιο οργανισμό και, αφετέρου, ο οργανισμός να ενεργεί ως δημόσια αρχή. Στη συνέχεια έκρινε ότι οι οικείες δραστηριότητες είναι αυτές που πραγματοποιούν οι οργανισμοί αυτοί στο πλαίσιο του νομικού καθεστώτος που διέπει έκαστον, αποκλειομένων των δραστηριοτήτων που ασκούν αυτοί υπό τις ίδιες νομικές συνθήκες με τους ιδιώτες επιχειρηματίες⁵.

11. Συναφώς και όπως επισημαίνει η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων με τις παρατηρήσεις της, μπορούμε να διατυπώσουμε αμφιβολίες εν προκειμένω όσον αφορά τη συρροή των προϋποθέσεων αυτών σε σχέση με την παροχή χώρων σταθμεύσεως από τις τοπικές αρχές. Ειδικότερα, δεν είναι βέβαιο ότι η παροχή θέσεων σε κλειστούς χώρους σταθμεύσεως διέπεται από νομικό σύστημα που προσιδιάζει στο δημόσιο οργανισμό. Δεδομένου όμως ότι το αιτούν δικαστήριο δεν υπέβαλε το ερώτημα αυτό στο Δικαστήριο και δεδομένου ότι ο έλεγχος της συρροής των εν λόγω προϋποθέσεων είναι έργο του εθνικού δικαστηρίου⁶, είναι περιττό να εξετάσω περαιτέρω το ζήτημα αυτό.

2. Η ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο της έκτης οδηγίας

12. Όπως παρατήρησα ανωτέρω, το κεντρικό ζήτημα επί του οποίου καλείται το Δικαστήριο να αποφανθεί εν προκειμένω είναι το ζήτημα με ποια προσέγγιση θα καθοριστεί αν υπάρχει σημαντική στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, στοιχειοθετούσα παρέκκλιση από τη μη υπαγωγή των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ενεργούν ως δημόσιες αρχές, κατά τα προβλεπόμενα στο πρώτο εδάφιο του άρθρου αυτού.

6 — Απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, 231/87 και 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ., αποκαλούμενη «Carpaneto I» (Σύλλογος 1989, σ. 3233, σκέψη 16), και απόφαση Fazenda Pública, ό.π. (σκέψη 23).

5 — Απόφαση Fazenda Pública, ό.π. (σκέψεις 16 και 17).

13. Οι διάδικοι διαφωνούν επ' αυτού. Οι καθόν της κύριας δίκης καθώς και η Ιταλική Κυβέρνηση υποστηρίζουν μια προσέγγιση από τη σκοπιά του ανταγωνισμού που προϋποθέτει προηγούμενη και συγκεκριμένη ανάλυση της σχετικής αγοράς για να προσδιοριστεί αν η συγκεκριμένη δραστηριότητα υπόκειται σε ΦΠΑ, ενώ οι προσφεύγουσες στην κύρια δίκη υποστηρίζουν τη φορολογική προσέγγιση που στηρίζεται στην συγκεκριμένη δραστηριότητα. Το Ηνωμένο Βασίλειο επισημαίνει επιπλέον τις δυσχέρειες εφαρμογής των κριτηρίων που αφορούν τον ανταγωνισμό στο φορολογικό τομέα. Η Ιρλανδία επιχειρεί να συμφιλιώσει τις απόψεις αυτές θεωρώντας ότι εμπίπτουν στο πεδίο διακριτικής ευχέρειας των κρατών μελών.

14. Όπως θα αποδείξω, η φορολογική προσέγγιση πρέπει να επικρατήσει. Συγκεκριμένα, το φορολογικό σύστημα που καθιερώνει η έκτη οδηγία σκοπεί να υπαγάγει στο ΦΠΑ όλες τις οικονομικές δραστηριότητες. Συγκεκριμένα, το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας ορίζει ότι «στον ΦΠΑ υπόκεινται: 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 αυτήν, καθώς και οι εισαγωγές αγαθών.» Μόνο κατά παρέκκλιση από τον γενικό αυτό κανόνα, ορισμένες δραστηριότητες εξαιρούνται από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ. Με την προοπτική αυτή το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας ορίζει ότι οι δραστηριότητες που πραγματοποιούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ως δημοσία εξουσία δεν υπόκεινται στον φόρο. Αντιθέτως, ακόμη και στην περίπτωση που τηρούνται οι προϋποθέσεις αυτής της εξαίρεσης από την υπαγωγή, ο κοινοτικός νομοθέτης θεώρησε αναγκαίο, στο τρίτο εδάφιο του άρθρου αυτού, να διατηρήσει την υπαγωγή για ορισμένες από τις δραστηριότητες αυτές.

Στο μέτρο που το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, ανεξαρτήτως εδαφίου, αφορά τους ίδιους οργανισμούς που ενεργούν ως δημόσια εξουσία, η μόνη αιτιολογία της διαφορετικής φορολογικής μεταχείρισης των οικείων δραστηριοτήτων που προβλέπουν τα διάφορα αυτά εδάφια δεν μπορεί παρά να στηρίζεται στη διαφορά της φύσεως των δραστηριοτήτων αυτών. Την άποψη αυτή επιβεβαιώνει το Δικαστήριο που παρατηρεί ότι η επαναφορά της υπαγωγής που προβλέπει το τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας έχει σκοπό να εξασφαλίσει ότι «ορισμένες κατηγορίες οικονομικών δραστηριοτήτων, των οποίων η σπουδαιότητα οφείλεται στο αντικείμενό τους, δεν θα απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ»⁷.

15. Συγκεκριμένα, ο λόγος υπάρξεως της παρέκκλισης από την υπαγωγή στον φόρο των οικονομικών δραστηριοτήτων που προβλέπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας στηρίζεται στο μαχητό τεκμήριο ότι οι δραστηριότητες που ασκούν οι δημόσιοι οργανισμοί ως δημοσία εξουσία είναι δραστηριότητες βασικά κανονιστικής φύσεως που συνδέονται με τη χρήση των προνομίων της δημόσιας αρχής. Υπό τις συνθήκες αυτές, η μη υπαγωγή στον ΦΠΑ αυτών των δραστηριοτήτων δεν μπορεί να έχει αποτελέσματα που θίγουν τον ανταγωνισμό με αυτές που ασκούνται από τον ιδιωτικό τομέα, εφόσον κατά κανόνα ασκούνται αποκλειστικά ή σχεδόν αποκλειστικά από τον δημόσιο τομέα. Κατ' αυτόν τον τρόπο δεν θίγεται η φορολογική ουδετερότητα.

7 — Απόφαση Cagraneto I, όπ.π. (σκέψη 26), υπογράμμιση του συντάκτη.

16. Το τεκμήριο αυτό όμως δεν παύει να είναι μαχητό. Στο μέτρο που ο ορισμός των δημοσίων οργανισμών που ενεργούν ως δημοσία εξουσία στηρίζεται βέβαια σε κοινοτικά κριτήρια πλην όμως εξαρτάται από την εσωτερική οργάνωση κάθε κράτους μέλους, είναι μεγάλη η πιθανότητα ορισμένες από τις δραστηριότητες αυτές που ασκούν οι εν λόγω δημόσιοι οργανισμοί να ανατίθενται επίσης και στον ιδιωτικό τομέα. Πράγματι, στις προϋποθέσεις της παρέκκλισης μπορούν να υπαχθούν και δραστηριότητες βασικά οικονομικής φύσεως κατά τα προβλεπόμενα στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, εφόσον, βάσει του εθνικού δικαίου, ο δημόσιος οργανισμός ενεργεί στο πλαίσιο «ενός νομικού καθεστώτος που του προσιδιάζει», είναι δε η ιδιαιτερότητα αυτού του συστήματος που προσδίδει, σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου, τον χαρακτηρισμό της ασκουμένης δραστηριότητας ως εκδήλωσης δημοσίας εξουσίας. Η μη υπαγωγή, όμως, των δραστηριοτήτων αυτών που είναι βασικά οικονομικές μπορεί να καταστεί πηγή στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού στο μέτρο που οι δραστηριότητες αυτές ασκούνται ή μπορούν κατά κανόνα να ασκηθούν παράλληλα, και μάλιστα κυρίως, από τον ιδιωτικό τομέα. Η μη υπαγωγή θα κατέληγε, στην περίπτωση αυτή, σε εκτροχιασμό του συστήματος ΦΠΑ που στηρίζεται προπάντων στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας.

ενέργειας· μεταφοράς αγαθών· παροχής λιμενικών και αερολιμενικών υπηρεσιών· μεταφοράς προσώπων· παραδόσεων καινούργιων αγαθών κατασκευασθέντων προς τον σκοπό πωλήσεώς τους· δραστηριότητες γεωργικών οργανισμών παρεμβάσεως που αναφέρονται σε γεωργικά προϊόντα και πραγματοποιούνται κατ' εφαρμογήν κανονισμών περί κοινής οργάνωσης της αγοράς των σχετικών προϊόντων· δραστηριότητες εκμετάλλευσης πανηγύρεων και εκθέσεων εμπορικού χαρακτήρα, δραστηριότητες εναποθήκευσης· δραστηριότητες πρακτορείων ταξιδίων· δραστηριότητες λεσχών και κυλικείων επιχειρήσεων, πρατηρίων, συνεταιρισμών και παρομοίων ιδρυμάτων και δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεοράσεως πλην των προβλεπομένων από το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, περίπτωση ιζ', της έκτης οδηγίας. Από το γράμμα του εδαφίου αυτού προκύπτει σαφώς ότι η υπαγωγή χωρεί ανεξάρτητα από το αν υπάρχει πραγματικός ή δυνητικός ανταγωνισμός στο επίπεδο ορισμένων τοπικών αγορών, στις οποίες οι δραστηριότητες αυτές μπορούν κάλλιστα να ασκηθούν από δημόσιους οργανισμούς στο πλαίσιο νομικού καθεστώτος που τους προσιδιάζει. Το μόνο στοιχείο που ενδιαφέρει είναι η φύση της οικείας δραστηριότητας.

17. Αυτήν ακριβώς την περίπτωση επιδίωξε κυρίως να αποφύγει ο κοινοτικός νομοθέτης προβλέποντας στο τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, την υπαγωγή στον ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της οδηγίας αυτής. Πρόκειται για δραστηριότητες τηλεπικοινωνιών· διανομής ύδατος, φωταερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής

18. Κατά συνέπεια, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας που προβλέπει, όπως και το τρίτο εδάφιο του άρθρου αυτού, παρέκκλιση από την μη υπαγωγής πρέπει να θεωρηθεί ότι υπακούει στην ίδια λογική με το τρίτο εδάφιο, δηλαδή αποκατάσταση της αρχής της υπαγωγής στο ΦΠΑ των δραστηριοτήτων οικονομικής φύσεως.

19. Στο πλαίσιο αυτό, το κριτήριο της στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού παρεμβαίνει με μόνο σκοπό να βοηθήσει τις αρμόδιες εθνικές αρχές να καθορίσουν ποιες δραστηριότητες πρέπει ή δεν πρέπει να υπάγονται στον ΦΠΑ. Η έννοια της στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού δεν υπεισέρχεται ως ρυθμιστική αρχή ειδικών οικονομικών καταστάσεων όπως είναι οι συμπράξεις ή η κατάχρηση δεσπόζουσας θέσεως, αλλά ως παρεμπύπτον κριτήριο στη διάθεση των κρατών μελών για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ προκειμένου να μπορούν να καθορίσουν ποιων δραστηριοτήτων η άσκηση πρέπει να υπόκειται σε ΦΠΑ⁸. Το κριτήριο αυτό εντάσσεται συνεπώς στην κοινοτική φορολογική πολιτική η οποία σκοπεί να υπαγάγει, σύμφωνα με την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, όλες τις οικονομικές δραστηριότητες στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

21. Για τον λόγο αυτό, το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να ερμηνευθεί κατά την έννοια ότι στα κράτη μέλη εναπόκειται, στο πλαίσιο του περιθωρίου εκτιμήσεως που τους αναγνωρίζεται για την εφαρμογή της διάταξης αυτής⁹, να καθορίσουν, αναλόγως των οικείων δραστηριοτήτων, αν υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού στην περίπτωση που οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου που τις ασκούν ως δημοσία εξουσία δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ.

B — Επί του δευτέρου προδικαστικού ερωτήματος

20. Εξάλλου, μόνο η προσέγγιση αυτή κατοχυρώνει την αρχή της απλότητας που συνδέεται με την ανάγκη ασφάλειας δικαίου, στην είσπραξη του φόρου. Μια ανάλυση κατά περίπτωση της κατάστασης του ανταγωνισμού στις σχετικές αγορές θα έθιγε έντονα τις αρχές αυτές. Αναφέρω παρεμπιπτόντως ότι η προσέγγιση αυτή εμφανίζει το πλεονέκτημα ότι αποτρέπει τις ιδιαίτερα υψηλές διοικητικές δαπάνες για τις αρμόδιες εθνικές αρχές.

22. Με το δεύτερο ερώτημά του το αιτούν δικαστήριο προβληματίζεται ως προς την έννοια της έκφρασης «θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού» που περιέχεται στο δεύτερο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Ερωτά δεν αν η διάταξη αυτή καλύπτει αποκλειστικά τον πραγματικό ανταγωνισμό ή αν επεκτείνεται και στον δυνητικό.

8 — Βλ., κατ' αυτήν την έννοια, την άποψη που υποστήριξε ο γενικός εισαγγελέας Mischo στα σημεία 14 και 15 των προτάσεων του στην υπόθεση C-4/89, *Comune di Carpaneto Piacentino κ.λπ.*, αποκαλούμενη «Carpaneto II» (απόφαση της 15ης Μαΐου 1990, Συλλογή 1990, σ. I-1869).

9 — Προς επιβεβαίωση του περιθωρίου εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται στα κράτη μέλη, βλ., μεταξύ άλλων, προαναφερθείσες αποφάσεις *Carpaneto I* (σκέψη 23), *Carpaneto II* (σκέψη 13) και *Fazenda Pública* (σκέψεις 31 και 32). Σημειωτέον επίσης ότι το περιθώριο εκτιμήσεως που αναγνωρίζεται στο κράτη μέλη είναι ευρύτερο στο πλαίσιο του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας ΦΠΑ απ' ό,τι για τη μεταφορά του τρίτου εδαφίου όπου οι δραστηριότητες οι οποίες κατ' αρχήν υπόκεινται στον φόρο έχουν εκ των προτέρων καθοριστεί από τον κοινοτικό νομοθέτη.

23. Το ότι λαμβάνεται υπόψη ο δυνητικός ανταγωνισμός συνάγεται κατά λογική συνέπεια από την ερμηνεία που υποστηρίζω στο πλαίσιο του πρώτου ερωτήματος. Πράγματι, στο μέτρο που επιβάλλεται η προσέγγιση ανά δραστηριότητα, λίγο ενδιαφέρει η κατάσταση από τη σκοπιά του ανταγωνισμού σε μια συγκεκριμένη τοπική αγορά.

24. Κυρίως όμως, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι το δεύτερο εδάφιο, του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας «αφορά δηλαδή — προκειμένου να εξασφαλιστεί η ουδετερότητα του φόρου, που περιλαμβάνεται μεταξύ των βασικών στόχων της έκτης οδηγίας — την περίπτωση κατά την οποία οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν, στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού τους καθεστώτος, δραστηριότητες τις οποίες μπορούν να ασκούν και ιδιώτες, υπό καθεστώς ανταγωνισμού προς αυτούς, βάσει των κανόνων του ιδιωτικού δικαίου ή κατά παραχώρηση της δημοσίας αρχής»¹⁰. Αν όμως πρέπει να ληφθεί υπόψη μόνο ο πραγματικός ανταγωνισμός, τότε δεν διατηρείται πλέον η φορολογική ουδετερότητα στο μέτρο που κατ' αυτό τον τρόπο δεν λαμβάνεται υπόψη η είσοδος, μακροπρόθεσμα ή βραχυπρόθεσμα, ορισμένων ιδιωτών επιχειρηματιών οι οποίοι εν πάση περιπτώσει υπόκεινται στον ΦΠΑ. Υπό τις συνθήκες αυτές είναι πάντως σαφές ότι η μη υπαγωγή των δημοσίων φορέων που ασκούν την ίδια δραστηριότητα με τους ιδιώτες επιχειρηματίες οι οποίοι υπόκεινται στον ΦΠΑ μπορεί να οδηγήσει σε σημαντική στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

25. Εξάλλου, όπως παρατηρεί η γενική εισαγγελέας Kokott «μολονότι επί του παρόντος δεν υπάρχει ανταγωνιστής που να προσφέρει ανταγωνιστικές παροχές υποκείμενες στον ΦΠΑ, ο κίνδυνος στρεβλώσεων του ανταγωνισμού μπορεί να είναι πραγματικός. Πράγματι, αρκεί να είναι δυσμενής η αρχική κατάσταση, για να αποθαρρυνθούν οι δυνητικοί ανταγωνιστές από οποιαδήποτε δραστηριοποίησή τους στην αγορά [...]»¹¹.

26. Κατά συνέπεια και σύμφωνα με την άποψη που υποστηρίζει η Επιτροπή, η έκφραση «θα οδηγούσε σε» έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει τόσο τον πραγματικό όσο και τον δυνητικό ανταγωνισμό εφόσον δεν είναι απλώς υποθετικός.

Γ — Επί του τρίτου προδικαστικού ερωτήματος

27. Το τρίτο προδικαστικό ερώτημα του εθνικού δικαστηρίου αφορά την έννοια της έκφρασης «σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού»¹². Υπονοεί η έκφραση αυτή αποτέλεσμα επί του

10 — Απόφαση Carpaneto I, ό.π. (σκέψη 22). Ο στόχος της φορολογικής ουδετερότητας που επιδιώκει το εδάφιο αυτό επισημαίνεται κατ' επανάληψη, βλ., πλέον πρόσφατα, απόφαση της 8ης Ιουνίου 2006, C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle (Συλλογή 2006, σ. I-4999, σκέψη 24).

11 — Σημείο 131 των προτάσεων στην υπόθεση C-369/04, Hutchison 3G κ.λπ. (απόφαση της 26ης Ιουνίου 2007, Συλλογή 2007, σ. I-5247).

12 — Υπογράμμιση του συντάκτη.

ανταγωνισμού που δεν είναι αμελητέο ή μόνο «όλως ιδιαίτερο» αποτέλεσμα που υπερακοντίζει τις στρεβλώσεις οι οποίες προκύπτουν κατά κανόνα από τη συνύπαρξη στην ίδια αγορά επιχειρηματιών που φορολογούνται και άλλων που δεν φορολογούνται;

αποκτούν την πλήρη σημασία τους μόνο κατά τον χρόνο που εξειδικεύονται, κατά περίπτωση και υπό το φως των σκοπών του κειμένου στο οποίο εντάσσονται. Σ' αυτό το πλαίσιο και με αυτό το πνεύμα, η ερμηνεία του όρου «σημαντικές» πρέπει να λαμβάνει υπόψη το περιθώριο εκτιμήσεως που αφήνει η έκτη οδηγία στα κράτη μέλη προκειμένου να καθορίσουν τι καλύπτει ο όρος αυτός στη συγκεκριμένη περίπτωση¹³.

28. Οφείλω να ομολογήσω ότι πρώτη παρόρμησή μου είναι να απαντήσω: ούτε το ένα ούτε το άλλο. Δεν υπάρχει αμφιβολία ότι η βούληση του κοινοτικού νομοθέτη ήταν να προτιμήσει μια έκφραση όπως «σημαντικές» που προϋποθέτει στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού προφανώς περισσότερο από αμελητέα, χωρίς όμως να είναι εξαιρετική. Συναφώς, η απάντηση που θα μπορούσε να δοθεί στο ερώτημα αυτό θυμίζει το σχόλιο του Bernard Shaw που είπε ότι «δεν υπάρχει δυσκολότερο ερώτημα από εκείνο στο οποίο η απάντηση είναι προφανής».

29. Πράγματι, ο κίνδυνος που διατρέχουμε αν αντικαταστήσουμε μια λέξη με μια άλλη είναι να επιλέξουμε μια έκφραση εξίσου αβέβαιη. Θεωρώ προσφορότερο να αρχίσω αναγνωρίζοντας τα όρια της ερμηνείας ορισμένων όρων, που στην πραγματικότητα αφορούν κάθε προκαθορισμό μέσω ερμηνείας, γενικής και αφηρημένης. Οι όροι αυτοί

30. Εξάλλου, πολύ συχνά η ερμηνεία ενός τέτοιου όρου μπορεί να προσδιοριστεί μόνο αρνητικά με έμφαση περισσότερο σ' αυτό που δεν σημαίνει παρά σ' αυτό που σημαίνει. Συναφώς, όπως προανέφερα, τα διάφορα εδάφια της παραγράφου 5 του άρθρου 4 συνδέονται στενά μεταξύ τους έτσι ώστε η ερμηνεία ενός από αυτά δεν μπορεί να μη λάβει υπόψη αυτήν που αρμόζει στα άλλα. Αν, συνεπώς, θεωρήσουμε ότι η χρήση και μόνο προνομίων δημόσιας εξουσίας που χαρακτηρίζει τη δραστηριότητα ως δραστηριότητα αρχής ενεργούσας στο πλαίσιο ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, αρκεί να αποκλείσει την ύπαρξη οποιασδήποτε στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού ιδίως με ιδιώτες επιχειρηματίες, σημαίνει ότι αναιρείται η πρακτική αποτελεσματικότητα του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Ομοίως, ο αποκλεισμός από το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ που αναγνωρίζεται υπέρ του οργανισμού ο οποίος ενεργεί ως δημόσια αρχή δεν μπορεί να θεωρηθεί καθεαυτός ότι συνεπάγεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού που δικαιολογεί την υπαγωγή στον ΦΠΑ βάσει του δεύτερου εδαφίου του

13 — Για παρόμοιο συλλογισμό βλ. ιδίως: απόφαση της 27ης Ιουνίου 2000, C-240/98 έως C-244/98, Océano Grupo Editorial και Salvat Editores (Συλλογή 2000, σ. I-4941, σκέψεις 25 επ.).

άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, μόνο η *σημαντική* στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού πυροδοτεί την πληρωμή του φόρου από τον οργανισμό που ενεργεί ως δημόσια αρχή διότι διαφορετικά το πρώτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας χάνει την πρακτική του αποτελεσματικότητα. Κάθε άλλη ερμηνεία παρουσιάζει τον κίνδυνο να περιλάβει σχεδόν όλες τις πράξεις ή δραστηριότητες που πραγματοποιούνται από δημόσια αρχή, η οποία ενεργεί υπ' αυτήν την ιδιότητα, στο πλαίσιο εφαρμογής της παρέκκλισης από τον κανόνα της μη υπαγωγής του ΦΠΑ των οργανισμών αυτών.

31. Η έκφραση «σημαντικές» υπονοεί ότι η στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού δεν είναι μεν αμελητέα ούτε όλως ιδιαίτερη, αλλά ασυνήθιστη. Κάθε περαιτέρω εξειδίκευση της έννοιας είναι δυνατή μόνον κατά περίπτωση και υπό το φως των στόχων της έκτης οδηγίας που περιέγραψα στο πρώτο μέρος των προτάσεων αυτών. Επ' αυτού συνεπώς, καταλήγω στο συμπέρασμα ότι η ερμηνεία της έκφρασης αυτής ανάγεται στο περιθώριο εκτιμήσεως των κρατών μελών στο μέτρο που δεν αποκτά τη σημασία της παρά μόνο στο πλαίσιο της εφαρμογής και υπό τον όρο ότι η ερμηνεία σέβεται τους στόχους της έκτης οδηγίας όπως διευκρινίστηκαν.

III — Πρόταση

32. Βάσει των προεκτεθέντων προτείνω στο Δικαστήριο να δώσει την ακόλουθη απάντηση στα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, 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, έχει την έννοια ότι στα κράτη μέλη εναπόκειται, στο πλαίσιο του περιθωρίου εκτιμήσεως που τους αναγνωρίζεται για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, να καθορίσουν αναλόγως τις συγκεκριμένες δραστηριότητες, αν υπάρχει κίνδυνος στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού στην περίπτωση που οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου που τις ασκούν ως δημόσια εξουσία δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ.

- 2) Η έκφραση “θα οδηγούσε σε” έχει την έννοια ότι περιλαμβάνει τόσο τον πραγματικό όσο και τον δυνητικό ανταγωνισμό εφόσον δεν είναι απλώς υποθετικός.

- 3) Η έκφραση “σημαντικές” υπονοεί ότι η στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού δεν είναι αμελητέα ούτε όλως ιδιαίτερη αλλά ασυνήθιστη. Η ερμηνεία της έκφρασης αυτής ανάγεται στο περιθώριο εκτιμήσεως των κρατών μελών στο μέτρο που δεν αποκτά στη σημασία της παρά μόνο κατά την εφαρμογή και εφόσον σέβεται τους στόχους της οδηγίας 77/388, όπως έχουν διευκρινιστεί.»