ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
JEAN MISCHO
της 28ης Μαρτίου 1990 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Κανείς απ' όσους κατέθεσαν γραπτές παρατηρήσεις στο πλαίσιο της παρούσης υποθέσεως δεν παρέλειψε να υπογραμμίσει την ομοιότητα των υποβληθέντων προδικαστικών ερωτημάτων προς τα ερωτήματα τα οποία αφορούσαν οι συνεκδικασθείσες υποθέσεις 231/87 και 129/88. Επομένως, τις απαντήσεις που πρέπει να δοθούν προδικάζει κατά μέγα μέρος, αν όχι εξ ολοκλήρου, η απόφαση που εξέδωσε το Δικαστήριο επί των υποθέσεων εκείνων στις 17 Οκτωβρίου 1989.

2. Από μια προσεκτικότερη ανάλυση μάλιστα προκύπτει ότι η διατύπωση των ερωτημάτων της παρούσης υποθέσεως, καθώς και το σκεπτικό του παραπέμποντος δικαστηρίου, ταυτίζονται εν μέρει με των ερωτημάτων 2, στοιχεία α) έως δ), της υποθέσεως 129/88. Προέρχονται, εξάλλου, από το ίδιο εθνικό δικαστήριο. Η βασική, αν όχι η μόνη, διαφορά είναι η παραπομπή στην έννοια των « διοικητικών λειτουργιών », όπως ορίζονται, για τους διαφόρους κλάδους των δραστηριοτήτων των δήμων και κοινοτήτων, με το προεδρικό διάταγμα 616 της 24ης Ιουλίου 1977, το οποίο εκδόθηκε κατ' εφαρμογήν του άρθρου 118 του ιταλικού Συντάγματος.

3. Με τα *δύο πρώτα ερωτήματα* η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza ερωτά αν ο ιταλός νομοθέτης είχε την υποχρέωση να καθιερώσει τον κανόνα της μη φορολογήσεως των δήμων και κοινοτήτων για τις δραστηριότητες που ασκούν « ως δημοσία εξουσία » κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [1], ορίζοντας τις δραστηριότητες αυτές εν αναφορά προς την προαναφερθείσα έννοια των « διοικητικών λειτουργιών » [ερώτημα α)] και, κατά συνέπεια, να μην θεωρεί τους δήμους και τις κοινότητες ως υποκειμένους στον φόρο για τις δραστηριότητες που ασκούν στο πλαίσιο των « διοικητικών λειτουργιών » τους, όπως ορίζονται από το εθνικό δίκαιο [ερώτημα β)].

4. Με δυο λόγια επομένως, το ζήτημα είναι, σε σχέση με τις προηγούμενες υποθέσεις, αν η έννοια των « διοικητικών λειτουργιών », όπως ορίζεται από την ιταλική νομοθεσία, μπορεί εγκύρως να λαμβάνεται υπόψη ως κριτήριο για τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων τις οποίες οι δήμοι και οι κοινότητες ασκούν ως « δημοσία εξουσία ».

5. Με την προαναφερθείσα απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, το Δικαστήριο έκρινε, απαντώντας στο πρώτο προδικαστικό ερώτημα, ότι

« εναπόκειται σε κάθε κράτος μέλος να επιλέξει τον από νομοτεχνική άποψη καταλληλότερο τρόπο για τη μεταφορά του κανόνα της μη επιβολής του φόρου, ο οποίος θεσπίζεται με τη διάταξη αυτή (το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας), στο εθνικό του δίκαιο ».

Προηγουμένως (σκέψη 18) το Δικαστήριο είχε διευκρινίσει ότι τα κράτη μέλη

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — 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).

« μπορούν, για παράδειγμα, είτε να επαναλάβουν απλώς στην εθνική νομοθεσία τη διατύπωση που χρησιμοποιεί η έκτη οδηγία ή μία ισοδύναμη έκφραση είτε να καταρτίσουν πίνακα των δραστηριοτήτων για τις οποίες τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο ».

6. Ο εθνικός νομοθέτης μπορεί βεβαίως να ορίσει τις δραστηριότητες αυτές χρησιμοποιώντας και μια έννοια (ή έκφραση) από το εθνικό δίκαιο ή αναφερόμενος σε προϋπάρχοντα πίνακα, όπως είναι η έννοια ή ο πίνακας των « διοικητικών λειτουργιών » των δήμων και κοινοτήτων, δεν υποχρεούται όμως να το πράξει [ερώτημα α)]. Αν ακολουθήσει, πάντως, αυτή τη μέθοδο, πρέπει να φροντίσει ώστε μεταξύ των δραστηριοτήτων που θα ορίσει κατ' αυτόν τον τρόπο να μην συμπεριλάβει δραστηριότητες μη ανταποκρινόμενες στον ορισμό που έδωσε το Δικαστήριο στις δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως « δημοσία εξουσία ».

7. Η έννοια των δραστηριοτήτων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν « ως δημοσία εξουσία » είναι έννοια του κοινοτικού δικαίου και μάλιστα της έκτης οδηγίας. Το ότι ο προσδιορισμός της εκτάσεως της απαλλαγής των οργανισμών δημοσίου δικαίου από τον φόρο γίνεται με βάση τον « τρόπο ασκήσεως » των δραστηριοτήτων συνήχθη από το Δικαστήριο κατόπιν αναλύσεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, στο πλαίσιο του συστήματος της οδηγίας (σκέψη 15). Κατά συνέπεια, η έκταση της απαλλαγής δεν εξαρτάται από τους χαρακτηρισμούς ή τις έννοιες του εθνικού δικαίου και μόνον, πολλώ δε μάλλον όταν οι χαρακτηρισμοί και οι έννοιες αυτές προέρχονται, όπως εν προκειμένω, από άλλους κλάδους δικαίου και όχι από τον κλάδο στον οποίο εντάσσεται το υπό κρίση ζήτημα.

8. Επομένως, μια δραστηριότητα δήμου ή κοινότητας δεν μπορεί άνευ ετέρου να θεωρηθεί ότι απαλλάσσεται αυτοδικαίως του φόρου για τον λόγο και μόνο ότι περιλαμβάνεται στις « διοικητικές λειτουργίες » όπως ορίζονται από το διάταγμα 616 [ερώτημα β)].

9. Το Δικαστήριο βεβαίως δέχθηκε ότι το μόνο κριτήριο βάσει του οποίου μπορούν να διακρίνονται με βεβαιότητα οι δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν « ως δημοσία εξουσία » από τις δραστηριότητες που ασκούν ως υποκείμενα του ιδιωτικού δικαίου είναι « το *δυνάμει του εθνικού δικαίου* εφαρμοστέο νομικό καθεστώς ». Αν όμως η έκταση της απαλλαγής από τον φόρο εξαρτάται, κατά τα ανωτέρω, από το εθνικό δίκαιο, αυτό δεν σημαίνει ότι προσδιορίζεται βάσει του χαρακτηρισμού ορισμένων δραστηριοτήτων σύμφωνα με το δίκαιο αυτό, αλλ' ότι η εν λόγω εξάρτηση υφίσταται μόνον κατά το μέτρο που το εθνικό δίκαιο αναθέτει στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου την άσκηση δεδομένης δραστηριότητας υπό ιδιαίτερους νομικούς όρους, όρους δημοσίου δικαίου, διαφορετικούς από τους ισχύοντες για τους ιδιωτικούς φορείς.

10. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση έγινε σύντομη αναφορά στο πρόβλημα των μικτών νομικών καθεστώτων, δηλαδή των καταστάσεων που διέπονται εν μέρει από το δημόσιο δίκαιο (παραδείγματος χάριν, πράξη παραχωρήσεως) και εν μέρει από το ιδιωτικό δίκαιο (παραδείγματος χάριν, η σύμβαση η σχετική με την πράξη παραχωρήσεως). Η κοινότητα Carpaneto θεωρεί ότι το καθεστώς του δημοσίου δικαίου πρέπει να υπερισχύει, « όταν έχει πρωτεύοντα ρόλο ». Η Επιτροπή θεωρεί ότι ο δημοσίου δικαίου χαρακτήρας της δραστηριότητας πρέπει να υπερισχύει σε όλες τις περιπτώσεις, βάσει της αρχής accessorium sequitur principale, και ότι κατά συνέπεια η δραστηριότητα πρέπει να εξαιρείται του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

11. Δεν μου φαίνεται, ωστόσο, δυνατόν να επιλυθεί το πρόβλημα αυτό στο πλαίσιο της παρούσης υποθέσεως, διότι είναι πολύ περίπλοκο. Αυτό καταδεικνύεται ιδίως από το γεγονός ότι οι λύσεις που έχουν δώσει τα κράτη μέλη είναι τελείως διαφορετικές. Έτσι — για να μείνουμε στο παράδειγμα των παραχωρήσεων, το οποίο ανέφερε η Επιτροπή — φαίνεται ότι η νομοθεσία που πραγματεύεται το ζήτημα αυτό λεπτομερέστερα είναι η νομοθεσία του Μεγάλου Δουκάτου του Λουξεμβούργου. Η νομοθεσία αυτή προβλέπει

ότι η εκμίσθωση και η παραχώρηση του δικαιώματος θέσεως, στάσεως και σταθμεύσεως επί των δημοσίων οδών, η παραχώρηση του δικαιώματος προσγειώσεως και στάσεως στα αεροδρόμια, η παραχώρηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως συλλογικής κεραίας, καθώς και η παραχώρηση τάφων ή υπογείων χώρων ταφής στα νεκροταφεία δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ [2].

12. Η γαλλική νομοθεσία, αντιθέτως, δεν αναφέρει καμία από τις περιπτώσεις αυτές, αλλά προβλέπει ότι η παραχώρηση δικαιώματος διαφημίσεως σε ειδικούς προς τούτο χώρους υπόκειται σε ΦΠΑ (*Lamy fiscal*, 1988, τόμος 2, αριθ. 5019). Στο γαλλικό δίκαιο απαντά επίσης ένα ενδιαφέρον παράδειγμα όπου το παράρτημα δεν φαίνεται να ακολουθεί το κύριο πράγμα. Ειδικότερα,

« το τέλος που εισπράττουν ενδεχομένως οι ορεινοί δήμοι και κοινότητες για τη χρησιμοποίηση των οριζοντίων χιονοδρομίων και των συλλογικών εγκαταστάσεων απαλλάσσεται του ΦΠΑ. Εντούτοις, όταν η επιβολή του τέλους ανατίθεται σε σωματείο που δρα σε επίπεδο ενός ή περισσοτέρων νομών ή μιας περιφέρειας, η αντιπαροχή που καταβάλλεται ενδεχομένως στο σωματείο αυτό έναντι της διενεργείας της εισπράξεως πρέπει να φορολογείται. Το αυτό ισχύει ακόμα και όταν η αντιπαροχή έχει τη μορφή επιχορηγήσεως προς τον δήμο ή την κοινότητα ή όταν το σωματείο την παρακρατεί από το ποσό των συλλεγομένων τελών (inst. 10 Σεπτεμβρίου 1985, BO 31-17-83) » (*Lamy fiscal*, τόμος 2, αριθ. 5018).

13. Όπως φαίνεται από τα ανωτέρω, το πρόβλημα των μικτών καθεστώτων θα άξιζε τον κόπο να ερευνηθεί σε πολύ μεγαλύτερο βάθος. Δεδομένου, πάντως, ότι τα προδικαστικά ερωτήματα δεν το θίγουν, είμαι της γνώμης ότι δεν είναι σκόπιμο να δοθεί απάντηση σχετικώς.

2 — Règlement grand-ducal της 22ας Οκτωβρίου 1979 περί επιβολής ΦΠΑ επί των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, Mémorial A, σ. 15542.

14. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση έγινε επίσης λόγος για την αυτονομία των περιφερειών της Ιταλίας και για το ενδεχόμενο να αναθέτει μία από αυτές στους δήμους και στις κοινότητες και μόνον την άσκηση ορισμένης δραστηριότητας βάσει νομικού καθεστώτος δημοσίου δικαίου, ενώ άλλη περιφέρεια να επιτρέπει και στους ιδιωτικούς φορείς να ασκούν την ίδια δραστηριότητα βάσει συμβάσεων ιδιωτικού δικαίου.

15. Όπως και η Επιτροπή, νομίζω ότι στην περίπτωση αυτή ο εθνικός νομοθέτης δικαιούται, εφαρμόζοντας το κριτήριο « σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού », να επιβάλλει ΦΠΑ επί των δραστηριοτήτων αυτών, παρόλο που ασκούνται σε ορισμένα μέρη της επικράτειας « στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού καθεστώτος των οργανισμών δημοσίου δικαίου » και χωρίς να υπάρχουν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού σε τοπικό επίπεδο.

16. Τι πρέπει να πράξει, όμως, εν τω μεταξύ ο δικαστής ενώπιον του οποίου άγεται μια τέτοια υπόθεση; Και εδώ συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής, κατά την οποία ο δικαστής πρέπει να δεχθεί ότι η δραστηριότητα του δήμου ή της κοινότητας υπόκειται σε ΦΠΑ, εφόσον καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η μη φορολόγηση θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού μεταξύ επιχειρήσεων εγκατεστημένων σε διάφορες περιοχές του ίδιου κράτους μέλους.

17. Αφού, όμως, ούτε και αυτό το ζήτημα δεν τέθηκε με τα προδικαστικά ερωτήματα, νομίζω ότι δεν χρειάζεται να λάβει θέση επ' αυτού το Δικαστήριο με τις απαντήσεις του.

18. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί στα δύο πρώτα ερωτήματα καταρχάς η απάντηση που δόθηκε στο πρώτο από τα ερωτήματα που αφορούσαν οι συνεκδικασθείσες υποθέσεις 231/87 και 129/88, εν συνεχεία δε να προστεθεί ότι

« τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να απαλλάσσουν ορισμένες δραστηριότητες από τον ΦΠΑ για τον λόγο και μόνο ότι στο εθνικό δίκαιο οι δραστηριότητες αυτές χαρακτηρίζονται ως " διοικητικές λειτουργίες " ή κατ' ανάλογο τρόπο ».

19. Όσον αφορά το *ερώτημα γ)*, το Δικαστήριο θα μπορούσε είτε να υπενθυμίσει απλώς την απάντηση που έδωσε με το σημείο 2 του διατακτικού της αποφάσεώς του επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 231/87 και 129/88 είτε να τροποποιήσει ελαφρώς τη διατύπωσή της, ώστε να υπάρχει μεγαλύτερη αντιστοιχία προς την ακριβή διατύπωση του ερωτήματος, με το οποίο ερωτάται όχι τόσο υπό ποίες προϋποθέσεις τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά παρέκκλιση από το πρώτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, να προβλέπουν την επιβολή του φόρου επί των δήμων και κοινοτήτων, αλλά μάλλον υπό ποίες προϋποθέσεις οι δήμοι και οι κοινότητες δικαιούνται, παρά το δεύτερο εδάφιο της ίδιας διατάξεως, φορολογικής απαλλαγής για τις δραστηριότητες που ασκούν « ως δημοσία εξουσία ».

20. Υπενθυμίζω ότι δυνάμει του εν λόγω δευτέρου εδαφίου, όπως το ερμήνευσε το Δικαστήριο με την προαναφερθείσα απόφαση,

« τα κράτη μέλη υποχρεούνται να φορολογούν τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου για τις δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί αυτοί ασκούν ως δημοσία εξουσία, όταν οι δραστηριότητες αυτές μπορούν να ασκούνται και από ιδιώτες, υπό καθεστώς ανταγωνισμού προς αυτούς, εφόσον η μη επιβολή του φόρου μπορεί να έχει ως συνέπεια σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού, δεν υποχρεούνται όμως να μεταφέρουν κατά γράμμα το κριτήριο αυτό στο εθνικό τους δίκαιο ούτε να καθορίσουν ποσοτικά όρια για τη μη επιβολή του φόρου » (σκέψη 24).

21. Λίγο πιο κάτω, εξάλλου (σκέψη 32 της αποφάσεως της 17ης Οκτωβρίου 1989), το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι το γεγονός ότι η εφαρμογή αυτού του περιορισμού του κανόνα της μη επιβολής φόρου προϋποθέτει εκτίμηση οικονομικών περιστάσεων δεν αναιρεί το άμεσο αποτέλεσμα του άρθρου 4, παράγραφος 5, και επομένως

« οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου μπορούν να επικαλούνται (την εν λόγω διάταξη) προκειμένου να αντιτάσσονται στην εφαρμογή των εθνικών διατάξεων που προβλέπουν τη φορολόγησή τους για δραστηριότητες μη περιλαμβανόμενες στο παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας τις οποίες ασκούν ως δημοσία εξουσία και των οποίων η μη φορολόγηση δεν μπορεί να έχει ως συνέπεια σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού » (σκέψη 33).

22. Από τις ανωτέρω σκέψεις προκύπτει ότι, δυνάμει του δευτέρου εδαφίου της εν λόγω διατάξεως, τα κράτη μέλη οφείλουν όχι μόνο να επιβάλλουν φόρο επί των οργανισμών δημοσίου δικαίου όταν η κατά το πρώτο εδάφιο μη φορολόγηση θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού, αλλά και να *μην* τους επιβάλλουν ΦΠΑ εάν οι στρεβλώσεις του ανταγωνισμού στις οποίες θα μπορούσε να οδηγήσει η μη φορολόγηση δεν είναι « σημαντικές », οφείλουν δηλαδή να τηρούν τον κανόνα της μη φορολογήσεως παρά τη δυνατότητα προκλήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, εφόσον οι στρεβλώσεις δεν ανήκουν στην κατηγορία των « σημαντικών ».

23. Προς άρση πάσης παρεξηγήσεως, η οποία θα εγεννάτο ενδεχομένως από το γεγονός ότι το ερώτημα αναφέρεται στις δραστηριότητες τις οποίες οι δήμοι και κοινότητες ασκούν « προαιρετικώς », καθώς και από τις απαντήσεις που πρότεινε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης, η οποία αντιδιαστέλλει τις δραστηριότητες που οι δήμοι και κοινότητες υποχρεούνται να ασκούν προς τις δραστηριότητες που ασκούν προαιρετικώς, διευκρινίζω —

πράγμα που θα μπορούσε να γίνει και στο σκεπτικό της αποφάσεως — ότι δεν είναι αυτό το κριτήριο βάσει του οποίου προσδιορίζεται αν μία δραστηριότητα υπάγεται ή όχι σε αυτές που οι δήμοι και κοινότητες ασκούν « ως δημοσία εξουσία » ή αν υπόκειται ή όχι στον φόρο. Ειδικότερα, στο πεδίο εφαρμογής του δευτέρου εδαφίου δεν εμπίπτουν μόνον οι δραστηριότητες που οι δήμοι και κοινότητες ασκούν « προαιρετικώς ». Αντίθετα, από την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989 (σκέψη 21) προκύπτει σαφώς ότι οι δραστηριότητες στις οποίες αναφέρεται το δεύτερο εδάφιο είναι ακριβώς οι ίδιες με του πρώτου εδαφίου: είτε ασκούνται προαιρετικώς είτε ασκούνται υποχρεωτικώς, πρέπει να φορολογούνται όταν η μη φορολόγησή τους θα οδηγούσε ενδεχομένως σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

24. Όσον αφορά *το ερώτημα δ)*, προτείνω να υπομνησθεί η απάντηση που δόθηκε με το σημείο 3 του διατακτικού της αποφάσεως επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 231/87 και 129/88, με προσθήκη ενδεχομένως της εξής διευκρινίσεως (που περιέχεται και στη σκέψη 27 της ανωτέρω αποφάσεως): από το γεγονός ότι, δυνάμει του τρίτου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, τα κράτη μέλη δεν έχουν υποχρέωση να εξαιρούν από την υποχρεωτική επιβολή του φόρου τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ, κατά το μέτρο που οι δραστηριότητες αυτές είναι αμελητέες, προκύπτει ότι

« δεν υποχρεούνται ούτε να καθορίσουν κανένα όριο για τη μη επιβολή φόρου επί των εν λόγω δραστηριοτήτων ».

25. Εν *κατακλείδι,* προτείνω επομένως να δοθούν οι ακόλουθες απαντήσεις στα ερωτήματα που υπέβαλε η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza:

« 1) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου " ως δημοσία εξουσία ", κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, είναι οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν οι οργανισμοί αυτοί στο πλαίσιο του ιδιαίτερου νομικού τους καθεστώτος, ενώ αποκλείονται οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν υπό τους ίδιους νομικούς όρους όπως και οι ιδιωτικοί φορείς. Εναπόκειται σε κάθε κράτος μέλος να επιλέξει τον από νομοτεχνική άποψη καταλληλότερο τρόπο για τη μεταφορά του κανόνα της μη επιβολής του φόρου, ο οποίος θεσπίζεται με τη διάταξη αυτή, στο εθνικό του δίκαιο. *Τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται να απαλλάσσουν ορισμένες δραστηριότητες από τον ΦΠΑ για τον λόγο και μόνο ότι στο εθνικό δίκαιο οι δραστηριότητες αυτές χαρακτηρίζονται ως " διοικητικές λειτουργίες " ή κατ' ανάλογο τρόπο.*

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι τα κράτη μέλη υποχρεούνται *να μην* φορολογούν τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου για τις δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί αυτοί ασκούν ως δημοσία εξουσία, *ακόμα και* όταν οι δραστηριότητες αυτές μπορούν να ασκούνται και από ιδιώτες, υπό καθεστώς ανταγωνισμού προς αυτούς, *εφόσον* η μη επιβολή του φόρου *δεν* μπορεί να έχει ως συνέπεια σημαντικές στρεβλώσεις

των όρων του ανταγωνισμού, δεν υποχρεούνται όμως να μεταφέρουν κατά γράμμα το κριτήριο αυτό στο εθνικό τους δίκαιο ούτε να καθορίσουν ποσοτικά όρια για τη μη επιβολή του φόρου.

3) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι δεν επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να μεταφέρουν στη φορολογική τους νομοθεσία το κριτήριο του " μη αμελητέου " ως προϋπόθεση για τη φορολόγηση των πράξεων που απαριθμούνται στον πίνακα του παραρτήματος Δ. *Κατά συνέπεια, τα κράτη μέλη δεν υποχρεούνται ούτε να καθορίσουν κανένα όριο για τη μη επιβολή φόρου επί των εν λόγω δραστηριοτήτων*[3]. »

3 — Με τις υπογραμμίσεις σημειώνονται οι προτεινόμενες μεταβολές και προσθήκες σε σχέση με τις απαντήσεις που δόθηκαν στο πλαίσιο των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 231/87 και 129/88.