ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JEAN MISCHO της 15ης Μαρτίου 1989 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Οι δηλώσεις τις οποίες υπέβαλε η κοινότητα Carpaneto σχετικά με την πληρωμή αμέσων φόρων για τα έτη 1980, 1981, 1982 και 1983, καθώς και οι σχετικές με το φόρο προστιθέμενης αξίας δηλώσεις της κοινότητας Rivergaro για τα έτη 1981, 1982, 1983 και 1985, διορθώθηκαν όλες από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές της Ιταλίας, επειδή δεν περιελάμβαναν τα χρηματικά ποσά ή τα τέλη που είχαν εισπραχθεί έναντι ορισμένων πράξεων που θεωρούνται εμπορικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 του προεδρικού διατάγματος 633 της 26ης Οκτωβρίου 1972.

2. Οι εν λόγω πράξεις ήταν οι ακόλουθες: παραχώρηση χώρων ταφής σε νεκροταφεία και θέσεων σε οστεοφυλάκια, παραχώρηση δικαιώματος επιφανείας και μεταβίβαση κυριότητας οικοπέδων στο πλαίσιο της ενισχύσεως της ανεγέρσεως κατοικιών, παραίτηση από την κυριότητα επί τμήματος οδού και μεταβίβασή του, διανομή ύδατος, παραχώρηση της εκμεταλλεύσεως του χώρου δημοσίου ζυγίσματος των εμπορευμάτων, μεταβίβαση της ξυλείας από το κλάδεμα δένδρων και παραχώρηση παραρτημάτων θέσεων σε οστεοφυλάκια.

3. Ενώπιον των αιτούντων δικαστηρίων, δηλαδή της δευτεροβάθμιας (υπόθεση 231/87) και της πρωτοβάθμιας (υπόθεση 129/88) Commissione tributaria της Piacenza, οι ανωτέρω κοινότητες, καθώς και 23 άλλοι δήμοι και κοινότητες που παρενέβησαν υπέρ της κοινότητας Rivergaro, ισχυρίστηκαν ότι, δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί ΦΠΑ [1], δεν είχαν την ιδιότητα του « υποκειμένου στο φόρο » προκειμένου περί των εν λόγω πράξεων και επομένως δικαιούνταν να απαλλαγούν του ΦΠΑ.

4. Το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας είναι διατυπωμένο ως εξής:

« 5. Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στο 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.

Εντούτοις, 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 στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Οπωσδήποτε, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο, ιδίως για

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η γαλλική.

1 — Έκτη οδηγία του Συμβουλίου (77/388/ΕΟΚ), της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49).

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. »

5. Τα διάφορα προδικαστικά ερωτήματα που υποβλήθηκαν στο Δικαστήριο από τα εθνικά δικαστήρια και περιλαμβάνονται στο κεφάλαιο III της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναφέρονται αποκλειστικώς στην ερμηνεία της διατάξεως αυτής και όχι στη συγκεκριμένη εφαρμογή της επί των κοινοτήτων και των δραστηριοτήτων που αφορούν οι κύριες δίκες. Τα ερωτήματα αφορούν, αφενός μεν, το πρόβλημα του « αμέσου αποτελέσματος » του άρθρου 4, παράγραφος 5 (ερώτημα 1 και στις δύο υποθέσεις), προς το οποίο συνδέεται το ζήτημα του ακριβούς περιεχομένου της υποχρεώσεως μεταφοράς αυτής της διατάξεως της οδηγίας στο εθνικό δίκαιο (ερωτήματα 4 και 5 στην υπόθεση 231/87 και ερώτημα 2 στην υπόθεση 129/88), αφετέρου δε, την έννοια των δραστηριοτήτων ή πράξεων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν « ως δημοσία εξουσία » και οι οποίες δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ (ερώτημα 2 στην υπόθεση 231/87), συμπεριλαμβανομένου του ερωτήματος ποιες δραστηριότητες ή πράξεις καλύπτονται από το δεύτερο εδάφιο της εν λόγω διατάξεως (ερώτημα 3 στην υπόθεση 231/87).

6. Πριν προχωρήσουμε στην εξέταση των ερωτημάτων αυτών κατά τη σειρά με την οποία υποβλήθηκαν, θα ήθελα να επισημάνω επίσης ότι η προκαταρκτική παρατήρηση της ιταλικής κυβερνήσεως, κατά την οποία στην υπόθεση 231/87 η διαφορά δεν έχει σχέση με τον ΦΠΑ αλλά με το φόρο εισοδήματος και επομένως η έκδοση αποφάσεως δεν είναι « αναγκαία » προκειμένου το εθνικό δικαστήριο να προβεί στην « έκδοση της δικής του αποφάσεως » (βλέπε τη διατύπωση του άρθρου 177 της Συνθήκης), δεν μπορεί να γίνει δεκτή. Κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, στο πλαίσιο του συστήματος του άρθρου 177 της Συνθήκης εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να εκτιμούν αν είναι σκόπιμο ή αναγκαίο να υποβάλλουν προδικαστικά ερωτήματα στο Δικαστήριο σε σχέση με τα πραγματικά περιστατικά της υποθέσεως της οποίας έχουν επιληφθεί [2]. Εξάλλου, στη Διάταξη περί παραπομπής, το εθνικό δικαστήριο ανέφερε ρητώς ότι μεταξύ της ιταλικής ρυθμίσεως περί ΦΠΑ και της ρυθμίσεως περί αμέσων φόρων υπάρχει « τέτοια συνάφεια, ώστε, όταν μια συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν υπόκειται σε ΦΠΑ, ούτε τα εισοδήματα που αποφέρει υπόκεινται σε άμεση φορολογία, και αντιστρόφως » (βλέπε τέλος του κεφαλαίου Ι της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση).

Ι — Το « άμεσο αποτέλεσμα » του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας

7. Ενώ με το ερώτημα 1 στην υπόθεση 231/87 ερωτάται « αν η αρχή που θέτει το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία οι λεγόμενες " δραστηριότητες ασκήσεως δημοσίας εξουσίας " δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ, έχει άμεση εφαρμογή όταν δεν υπάρχει ειδική εθνική ρύθμιση », το αντίστοιχο ερώτημα στην υπόθεση 129/88 αναφέρεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, στο σύνολό της. Νομίζω ότι η θεώρηση αυτή είναι η προσήκουσα εν προκειμένω, καθόσον η « αρχή » που διατυπώνεται στο πρώτο εδάφιο εξειδικεύεται και μορφοποιείται στα εδάφια που ακολουθούν.

8. Πράγματι, πρέπει να αναγνωρισθεί ότι η παράγραφος 5 του άρθρου 4 είναι διαρθρωμένη, τρόπον τινα, σε διάφορα επίπεδα, με την

2 — Βλέπε, ιδίως, απόφαση της 14ης Ιουλίου 1988, Smanor, 298/87, Συλλογή 1988, σ. 4489, σκέψη 9, και απόφαση της 29ης Σεπτεμβρίου 1987, Gimenez Zaera, 126/86, Συλλογή 1987, σ. 3697, σκέψη 7.

πρόβλεψη εξαιρέσεων και εξαιρέσεων από τις εξαιρέσεις. Περαιτέρω, στο δεύτερο και στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου αυτής χρησιμοποιούνται εκφράσεις όπως « σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού » ή « πράξεις που δεν είναι αμελητέες », οι οποίες αφήνουν ορισμένο περιθώριο εκτιμήσεως σε όσους καλούνται να τα εφαρμόσουν. Εξάλλου, τα ερωτήματα 4 και 5 στην υπόθεση 231/87 και το ερώτημα 2, στοιχεία α) και δ), στην υπόθεση 129/88 αφορούν ειδικώς το ζήτημα αν τα κράτη μέλη πρέπει απλώς να περιλάβουν τα κριτήρια αυτά στην εθνική τους νομοθεσία ή αν πρέπει να καθορίσουν τα επιβαλλόμενα ποσοτικά όρια.

9. Στην υπόθεση 8/81, Becker κατά Finanzamt Münster-Innenstadt, είχε ζητηθεί από το Δικαστήριο να αποφανθεί επί του αμέσου αποτελέσματος μιας διατάξεως της έκτης οδηγίας, και συγκεκριμένα του άρθρου 13, μέρος Β, στοιχείο δ), περίπτωση 1.

10. Στην απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982 (Συλλογή 1982, σ. 53), το Δικαστήριο υπενθύμισε ότι

« σε όλες τις περιπτώσεις στις οποίες προκύπτει ότι, από απόψεως περιεχομένου, οι διατάξεις μιας οδηγίας δεν περιέχουν αιρέσεις και είναι επαρκώς ακριβείς, είναι δυνατή η επίκληση των εν λόγω διατάξεων, καίτοι δεν έχουν ληφθεί εμπροθέσμως εκτελεστικά μέτρα, είτε εναντίον κάθε εθνικής διατάξεως που δεν είναι σύμφωνη με την οδηγία, είτε καθόσον δύνανται να προσδιορίσουν δικαιώματα, τα οποία οι ιδιώτες είναι σε θέση να προβάλουν έναντι του κράτους » (σκέψη 25).

11. Αυτό ισχύει όχι μόνον όταν οι διατάξεις μιας οδηγίας έχουν μείνει ανεφάρμοστες κατά τη λήξη της προθεσμίας που τάσσεται για την εφαρμογή της, αλλά και σε περίπτωση που ένα κράτος μέλος δεν έχει εφαρμόσει μια οδηγία [3].

3 — Βλέπε, σχετικώς, σκέψη 20 της αποφάσεως Becker, καθώς και απόφαση Marshall της 26ης Φεβρουαρίου 1986, 152/84, Συλλογή 1986, σσ. 723 και 748, σκέψη 46, και απόφαση Borrie Clarke της 24ης Ιουνίου 1987, 384/85, Συλλογή 1987, σ. 2865, σκέψη 11.

12. Ο κανόνας του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5, ακόμη και αν εξεταστεί αυτόνομα, είναι επαρκώς ακριβής: τα κράτη μέλη οφείλουν να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν « ως δημοσία εξουσία ».

13. Το γεγονός ότι το πρώτο εδάφιο δεν προσδιορίζει επακριβώς ποιες είναι οι δραστηριότητες αυτές δεν έχει καμία σημασία. Η έννοια αυτή αποτελεί μέρος διατάξεως κοινοτικού δικαίου, της οποίας η ερμηνεία δεν μπορεί να καταλειφθεί στη διακριτική ευχέρεια κάθε κράτους μέλους [4].

14. Το ζήτημα όμως είναι αν, παρά τις εξαιρέσεις που ακολουθούν, ο κανόνας δεν περιέχει αίρεση. Η Επιτροπή εφιστά την προσοχή στο γεγονός ότι οι εξαιρέσεις αυτές είναι διατυπωμένες κατά τρόπο ώστε να παρέχουν στα κράτη μέλη ορισμένα περιθώρια εκτιμήσεως όσον αφορά τη σοβαρότητα των στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού καθώς και το χαρακτήρα των δραστηριοτήτων που περιλαμβάνονται στο παράρτημα Δ ως αμελητέων ή μη. Όπως η Επιτροπή, είμαι της γνώμης ότι αυτά τα περιθώρια εκτιμήσεως συνεπάγονται αναπόφευκτα την ευχέρεια των κρατών μελών να θέτουν προϋποθέσεις ή να περιορίζουν το πεδίο εφαρμογής των εξαιρέσεων του δευτέρου και του τρίτου εδαφίου, ως εκ τούτου δε και του γενικού κανόνα του πρώτου εδαφίου της ίδιας παραγράφου.

15. Συμμερίζομαι όμως και την άποψη της Επιτροπής, που θεμελιώνεται ιδίως στην απόφαση Marshall [5] και κατά την οποία ο

4 — Για την έννοια της « αντιπαροχής » κατά το άρθρο 8, στοιχείο α), της έκτης οδηγίας, βλέπε την απόφαση του Δικαστηρίου της 5ης Φεβρουαρίου 1981 επί της υποθέσεως 154/80, Staatssecretaris van Financiën κατά Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 9. Βλέπε επίσης, όσον αφορά την έννοια της « φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής » κατά το άρθρο 27, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, την απόφαση του Δικαστηρίου της 12ης Ιουλίου 1988 επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 138 και 139/86, Direct Cosmetics Ltd και Laughtons Photographs Ltd κατά Commissioners of Customs and Excise, Συλλογή 1988, σ. 3937, σκέψη 20.

5 — Απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 1986, 152/84, Συλλογή 1986, σσ. 732 και 750.

κανόνας της παραγράφου 1 δεν περιέχει αίρεση και είναι ακριβής στις περιπτώσεις στις οποίες μια δεδομένη δραστηριότητα δεν μπορεί επ' ουδενί να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των εξαιρέσεων (κριτήριο των « εξαιρέσεων που δεν αφορούν την υπό κρίση περίπτωση », σκέψη 54 της αποφάσεως).

16. Αυτό συμβαίνει προκειμένου περί δραστηριοτήτων οι οποίες:

— δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να οδηγήσουν σε στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού, διότι, βάσει του νόμου, μπορούν να ασκούνται μόνον από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, συγχρόνως δε

— δεν περιλαμβάνονται στον πίνακα των δραστηριοτήτων τις οποίες αφορά το παράρτημα Δ της οδηγίας.

17. Στην Ιταλία η παραχώρηση χώρων ταφής σε νεκροταφεία και θέσεων σε οστεοφυλάκια φαίνεται ότι πληροί και τις δύο αυτές προϋποθέσεις. Αντίθετα, η διανομή ύδατος, ακόμα και αν επιτρέπεται να διενεργείται αποκλειστικώς από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, δεν πληροί τη δεύτερη προϋπόθεση, καθόσον απαριθμείται ρητά στο παράρτημα Δ.

18. Όπως θα δούμε αργότερα, η δραστηριότητα η οποία επιτρέπεται να ασκείται μόνο από οργανισμούς δημοσίου δικαίου πρέπει να θεωρείται ως δραστηριότητα την οποία οι οργανισμοί αυτοί ασκούν « ως δημοσία εξουσία » κατά την έννοια του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 4.

19. Το συμπέρασμα επομένως είναι, εν πάση περιπτώσει, ότι ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου μπορεί να επικαλεσθεί το άρθρο 4, παράγραφος 5, για να υποστηρίξει ότι μια συγκεκριμένη δραστηριότητα την οποία ασκεί δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής των εξαιρέσεων που προβλέπουν το δεύτερο και το τρίτο εδάφιο της παραγράφου αυτής και πρέπει, συνεπώς, να υπαχθεί στην ευεργετική διάταξη της παραγράφου 1 και να μη φορολογηθεί.

20. Μπορεί, άραγε, να γίνει ακόμα ένα βήμα και να λεχθεί, όπως προτείνει η Επιτροπή, ότι είναι δυνατή η εφαρμογή της ευνοϊκής ρυθμίσεως περί μη φορολογήσεως και στις δραστηριότητες για τις οποίες « ο ανταγωνισμός του ιδιωτικού τομέα είναι αναμφισβήτητα ασήμαντος »; Ας υποτεθεί, παραδείγματος χάριν, ότι σε ένα κράτος μέλος ο νόμος υποχρεώνει τους δήμους και τις κοινότητες να οργανώνουν την αποκομιδή των οικιακών απορριμμάτων, δεν απαγορεύει όμως την παράλληλη παροχή της υπηρεσίας αυτής από ιδιώτες. Μπορεί ένας δήμος ή μία κοινότητα να απαιτήσει τη μη επιβολή ΦΠΑ επί της δραστηριότητας αυτής, με την αιτιολογία είτε ότι σε ολόκληρη τη χώρα πολύ λίγοι ιδιώτες έχουν κάνει χρήση αυτής της ευχέρειας είτε ότι στην περιοχή του κανένας ιδιώτης δεν έχει οργανώσει την παροχή τέτοιας υπηρεσίας και ότι, επομένως, η στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού την οποία θα μπορούσε να προκαλέσει η μη φορολόγηση της δραστηριότητας αυτής δεν είναι « σημαντική », στο συγκεκριμένο τόπο δε είναι ανύπαρκτη;

21. Επ' αυτού του ζητήματος νομίζω, καταρχάς, ότι ένα κράτος μέλος θα μπορούσε, χωρίς να παραβαίνει την οδηγία, να προβλέψει ότι η δραστηριότητα αυτή υπόκειται καταρχήν σε ΦΠΑ, αλλά να παράσχει συγχρόνως στην αρμόδια διοικητική αρχή την ευχέρεια να επιτρέπει εξαιρέσεις, ενόψει των τοπικών συνθηκών. Τι γίνεται, όμως, αν το κράτος μέλος δεν έχει προβλέψει τη δυνατότητα αποκλίσεως από τον κανόνα;

22. Νομίζω ότι σε μια τέτοια περίπτωση ο δήμος ή η κοινότητα δεν θα μπορούσε να επικαλεσθεί τη μη ύπαρξη στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού σε τοπικό επίπεδο για να ζητήσει από το δικαστήριο να αναγνωρίσει ότι ο κανόνας που έχει θεσπίσει το κράτος είναι ασυμβίβαστος προς την οδηγία και πρέπει να μην εφαρμοστεί. Τα κράτη μέλη δεν μπορούν να υποχρεώνονται να προβλέπουν αποκλίσεις από τη νομοθεσία τους, ώστε να λαμβάνονται

υπόψη οι ιδιαίτερες τοπικές καταστάσεις. Ως προς το ζήτημα αυτό τα κράτη διαθέτουν διακριτική ευχέρεια.

23. Μπορεί ο δήμος ή η κοινότητα να επικαλεσθεί τη μη ύπαρξη σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού σε εθνικό επίπεδο; Και εδώ είμαι της γνώμης ότι το κράτος έχει διακριτική εξουσία προκειμένου να αποφασίσει πότε η στρέβλωση του ανταγωνισμού πληροί αυτή την προϋπόθεση. Θα μπορούσε να θεωρήσει ότι η στρέβλωση είναι αρκετά σημαντική σε ορισμένα μέρη, ώστε να δικαιολογείται η επιβολή ΦΠΑ επί της δραστηριότητας αυτής σε ολόκληρη τη χώρα.

24. Επομένως, το κριτήριο των « σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού » δεν είναι επαρκώς ακριβές, ώστε να μπορούν να το επικαλούνται οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου κατά των διατάξεων του εθνικού δικαίου.

25. Μένει να εξετασθεί αν για μια από τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της οδηγίας ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου θα μπορούσε να ισχυρισθεί ενώπιον εθνικού δικαστηρίου ότι η δραστηριότητα αυτή είναι αμελητέα και συνεπώς δεν πρέπει να φορολογείται.

26. Όσον αφορά την καθιέρωση αυτού του κριτηρίου, τα κράτη μέλη έχουν πολλές δυνατότητες. Μπορούν να το περιλάβουν ως έχει στην εθνική τους νομοθεσία και να αναθέσουν στην αρμόδια διοικητική αρχή την κατά περίπτωση εφαρμογή του. Μπορούν επίσης να καθορίσουν τα είδη των δραστηριοτήτων των απαριθμουμένων στο παράρτημα Δ τα οποία θεωρούνται, γενικά και σε ολόκληρη τη χώρα, ως αμελητέα (οι τοπικές πανηγύρεις για παράδειγμα). Τέλος, μπορούν επίσης να επιβάλλουν ΦΠΑ σε ένα είδος δραστηριότητας προβλέποντας συγχρόνως ένα *όριο* κάτω από το οποίο η εν λόγω δραστηριότητα δεν φορολογείται (για παράδειγμα, ετήσιος κύκλος εργασιών τον οποίο πραγματοποιεί ο δήμος ή η κοινότητα σε σχέση με τη διανομή του ύδατος). Επομένως, το κριτήριο του χαρακτηρισμού της δραστηριότητας ως αμελητέας μπορεί, ενδεχομένως, να οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα από κοινότητα σε κοινότητα.

27. Τι συμβαίνει, όμως, όταν ένα κράτος αγνοεί εξ ολοκλήρου τη διάταξη αυτή της οδηγίας, όταν δηλαδή ούτε περιλαμβάνει το κριτήριο του αμελητέου, ως έχει, στη νομοθεσία του ούτε εξαιρεί από την επιβολή φόρου ορισμένες ειδικώς προσδιοριζόμενες δραστηριότητες τις οποίες θεωρεί αμελητέες ούτε καθορίζει κανένα κατώτατο όριο για τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ;

28. Νομίζω ότι στην περίπτωση αυτή το κράτος μέλος δεν έχει μεταφέρει προσηκόντως την οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, διότι η οδηγία θέτει κατά τρόπο αναμφισβήτητο την αρχή της μη φορολογήσεως των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ και είναι αμελητέες. Βεβαίως, το Συμβούλιο δημιούργησε ίσως υπέρμετρες περιπλοκές περιλαμβάνοντας αυτό το κριτήριο στην παράγραφο 5, το κριτήριο όμως αυτό δεν αποτελεί ευχέρεια της οποίας τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να κάνουν ενδεχομένως χρήση. Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 θέτει σαφώς δύο προϋποθέσεις, οι οποίες πρέπει να πληρούνται σωρευτικώς: οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου « θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ *και* κατά το μέτρο που οι πράξεις αυτές δεν είναι αμελητέες ». Ο σύνδεσμος « και » σημαίνει εν προκειμένω « καθόσον ».

29. Η κατ' αυτόν τον τρόπο τιθεμένη *αρχή* είναι σαφής και χωρίς αίρεση. Από τη διάταξη αυτή, όμως, δεν προκύπτει το περιεχόμενο της έννοιας « αμελητέος ». Σε τελική ανάλυση, η υποχρέωση που επιβάλλεται έτσι στα κράτη μέλη δεν είναι επαρκώς ακριβής, ώστε να μπο-

ρούν να την επικαλούνται οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, ακόμα και αν το κράτος κακώς αγνόησε εξ ολοκλήρου το στοιχείο αυτό του άρθρου 4, παράγραφος 5, κατά τη μεταφορά της οδηγίας στο εθνικό του δίκαιο. Αν πράγματι συνέβη κάτι τέτοιο, εναπόκειται στην Επιτροπή να ασκήσει ενδεχομένως προσφυγή λόγω παραβάσεως κατά του εν λόγω κράτους μέλους.

30. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί η ακόλουθη απάντηση στο ερώτημα 1 που υποβλήθηκε και στις δύο υποθέσεις:

« Οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου μπορούν να επικαλούνται το άρθρο 4, παράγραφος 5, της οδηγίας 77/388 ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, προκειμένου να αντιτάσσονται στην εφαρμογή των εθνικών διατάξεων που τους επιβάλλουν ΦΠΑ για τις δραστηριότητες που δεν περιλαμβάνονται στο παράρτημα Δ της οδηγίας και επιτρέπεται να ασκούνται αποκλειστικώς από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου. »

II — Η έννοια των δραστηριοτήτων ή πράξεων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως « δημοσία εξουσία »

31. Με το ερώτημα 2 που υποβλήθηκε στην υπόθεση 231/87, το εθνικό δικαστήριο ερωτά « αν με την έκφραση " δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία ", η οποία περιέχεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο (της έκτης οδηγίας), ο κοινοτικός νομοθέτης εννοεί τις δραστηριότητες που ασκούν οι δημόσιες αρχές άμεσα και αποκλειστικά και δυνάμει της κυριαρχικής τους εξουσίας, έστω και παράγωγης ».

32. Νομίζω ότι το ερώτημα αυτό πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι το εθνικό δικαστήριο ερωτά αν οι δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν άμεσα και αποκλειστικά και δυνάμει της κυριαρχικής τους εξουσίας συνιστούν:

— δραστηριότητες τις οποίες ασκούν ως δημοσία εξουσία,

— δραστηριότητες επί των οποίων σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να επιβληθεί ΦΠΑ.

33. Επομένως, θα εξετάσω διαδοχικώς ποια είναι τα κριτήρια για τον προσδιορισμό του περιεχομένου της εκφράσεως « δραστηριότητα την οποία (οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου) ασκούν ως δημοσία εξουσία » (τμήμα Α) και σε ποιες περιπτώσεις μια τέτοια δραστηριότητα εμπίπτει κατ' ανάγκη στο πεδίο εφαρμογής του κανόνα της μη επιβολής ΦΠΑ, τον οποίο θέτει το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 4 (τμήμα Β).

Α — *Οι δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία*

34. Στην απόφαση της 26ης Μαρτίου 1987 επί της υποθέσεως « συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές »[6], το Δικαστήριο επιβεβαίωσε, με αναφορά στην απόφαση της 7ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Γερμανίας[7], ότι

« οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν απαλλάσσονται αυτομάτως για όλες τις δραστηριότητες που ασκούν, αλλά μόνο για τις δραστηριότητες που εμπίπτουν στο χώρο της ειδικής αποστολής τους ως δημόσιας αρχής » (σκέψη 21).

6 — Υπόθεση 235/85, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, Συλλογή 1987, σ. 1471.

7 — Υπόθεση 107/84, Συλλογή 1985, σ. 2655.

35. Από τη διαπίστωση αυτή του Δικαστηρίου προκύπτει το παρεπόμενο συμπέρασμα ότι από το γεγονός και μόνο ότι μια δραστηριότητα ασκείται απευθείας από τον ίδιο το δήμο ή την κοινότητα δεν συνάγεται αυτόματα ότι η δραστηριότητα αυτή αποτελεί μέρος της ειδικής αποστολής του δήμου ή της κοινότητας ως δημοσίας αρχής (στις δραστηριότητες που « ασκούνται απευθείας » πρέπει, κατά τη γνώμη μου, να περιληφθούν και οι δραστηριότητες που ασκούνται μέσω δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων, εφόσον αυτό γίνεται επ' ονόματι και για λογαριασμό του δήμου ή της κοινότητας).

36. Αντιθέτως, αποτελούν αναμφισβήτητα μέρος της ειδικής αποστολής του δήμου ή της κοινότητας ως δημοσίας αρχής οι δραστηριότητες τις οποίες οι εν λόγω οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν δυνάμει της « κυριαρχικής τους εξουσίας ». Τι σημαίνει η έκφραση αυτή;

37. Όπως και η Επιτροπή, θα ήθελα να προτείνω να γίνει δεκτός σχετικά ο ορισμός που πρότεινε ο γενικός εισαγγελέας G. F. Mancini στις προτάσεις του επί της υποθέσεως 307/84, Επιτροπή κατά Γαλλικής Δημοκρατίας, δηλαδή ότι η έννοια αυτή αφορά τις δραστηριότητες που υλοποιούνται « με πράξεις βουλήσεως που επιβάλλονται επί των ιδιωτών κατά τρόπο που να απαιτείται η υπακοή τους ή, αν οι τελευταίοι δεν υπακούουν, να εξαναγκάζονται προς συμμόρφωση » (Συλλογή 1986, σσ. 1725 και 1732).

38. Η κυριαρχική εξουσία εκφράζεται συγκεκριμένα με τη χορήγηση αδειών κάθε είδους, με παραχωρήσεις, εγγραφές σε μητρώα, χορήγηση κυρωμένων αντιγράφων, επιβολή κυρώσεων λόγω μη συμμορφώσεως προς νόμους ή κανονισμούς κ. λπ.

39. Οι « δραστηριότητες που ασκούνται δυνάμει κυριαρχικής εξουσίας » αποτελούν συνεπώς σε κάθε περίπτωση δραστηριότητες τις οποίες (οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου) ασκούν « ως δημοσία εξουσία »· η τελευταία όμως αυτή έννοια καλύπτει και άλλα είδη δραστηριοτήτων. Οι έννοιες « δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες (οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου) ασκούν ως δημοσία εξουσία » και « δραστηριότητες ασκούμενες δυνάμει της κυριαρχικής εξουσίας ή της εξουσίας καταναγκασμού » δεν είναι συνώνυμες.

40. Αυτό προκύπτει σαφώς από τις προπαρασκευαστικές εργασίες της έκτης οδηγίας. Στο σχολιασμό του άρθρου 4 κατά την υποβολή της προτάσεως της έκτης οδηγίας [8], η Επιτροπή είχε υποστηρίξει ότι

« τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου πρέπει να θεωρούνται ότι υπόκεινται στο φόρο, καθόσον ασκούν οικονομικές δραστηριότητες που διακρίνονται πράγματι από την έννοια της δημοσίας αρχής, δηλαδή δραστηριότητες που θα μπορούσαν να ασκούνται από φορείς ιδιωτικού δικαίου χωρίς να θίγονται οι θεμελιώδεις αρμοδιότητες και η εξουσία των κρατών, των νομών, των δήμων και κοινοτήτων και των άλλων φορέων δημοσίου δικαίου όσον αφορά τη γενική διοίκηση, τη δικαιοσύνη, την ασφάλεια ή την εθνική άμυνα ».

41. Εντούτοις, το άρθρο 4, παράγραφος 5, όπως είχε προταθεί από την Επιτροπή, ήταν διαφορετικό από αυτό που εγκρίθηκε τελικώς. Ήταν διατυπωμένο ως εξής:

« Τα κράτη, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες τις οποίες ασκούν ως δημοσία εξουσία. Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν μία από τις πράξεις στις οποίες αναφέρεται η

8 — *Bulletin des Communautés européennes — Supplément 11/73*, σ. 9.

παράγραφος 1, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις πράξεις αυτές... » [9]

42. Οι « πράξεις στις οποίες αναφέρεται η παράγραφος 1 » ήταν « πράξεις που ανάγονται σε μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που απαριθμούνται στην παράγραφο 2 », η οποία όριζε τις « οικονομικές δραστηριότητες κατά την παράγραφο 1 » όπως ακριβώς η παράγραφος 2 του ισχύοντος άρθρου 4, δηλαδή ως « όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες ». Στην πρόταση της Επιτροπής γινόταν έτσι σαφής διάκριση μεταξύ των δραστηριοτήτων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία και των οικονομικών δραστηριοτήτων, η δε πρώτη από τις δύο έννοιες νοούνταν ως το σύνολο των δραστηριοτήτων που ασκούνται στο πλαίσιο της εξουσίας καταναγκασμού ή της κυριαρχικής εξουσίας.

43. Επομένως, πρέπει κατ' ανάγκη να αναγνωριστεί ότι το Συμβούλιο, θεσπίζοντας το άρθρο 4, παράγραφος 5, υπό την ισχύουσα μορφή του, απέφυγε συνειδητά να υιοθετήσει τη σαφή αυτή διάκριση και έδωσε στην έννοια « δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες (οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου) πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία » ευρύτερο περιεχόμενο, ώστε να καλύπτει και άλλες δραστηριότητες εκτός από τις αναγόμενες στις θεμελιώδεις αρμοδιότητες της κρατικής εξουσίας στους τομείς της γενικής διοικήσεως, της δικαιοσύνης, της ασφάλειας ή της εθνικής άμυνας. Κατ' αυτό τον τρόπο, το Συμβούλιο επέλεξε μια μέση λύση μεταξύ, αφενός, της ακραίας προτάσεως της Επιτροπής, που πρότεινε την επιβολή ΦΠΑ στο σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων των οργανισμών δημοσίου δικαίου, και αφετέρου, της δεύτερης οδηγίας για τον ΦΠΑ [10], κατά την οποία τα κράτη μέλη είχαν την ευχέρεια να μην επιβάλλουν ΦΠΑ επί των οργανισμών δημοσίου δικαίου για τις ίδιες αυτές δραστηριότητες (βλ. τα δύο τελευταία εδάφια του σημείου 2 του παραρτήματος Α της οδηγίας αυτής, το οποίο, δυνάμει του άρθρου 20, αποτελούσε αναπόσπαστο μέρος της).

44. Επομένως, είναι σαφές ότι ορισμένες από τις δραστηριότητες παραγωγού, εμπόρου ή παρέχοντος υπηρεσίες (βλέπε παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 4), οι οποίες ασκούνται από τους δήμους και τις κοινότητες, πρέπει να θεωρούνται ως « δραστηριότητες τις οποίες (οι εν λόγω οργανισμοί) ασκούν ως δημοσία εξουσία ». Πώς μπορούν όμως να αναγνωρίζονται οι δραστηριότητες αυτές;

45. Οι διάδικοι, η ιταλική και η ολλανδική κυβέρνηση και η Επιτροπή πρότειναν σχετικώς διάφορα κριτήρια.

46. Η κοινότητα Rivergaro πρότεινε το κριτήριο του *επιδιωκομένου σκοπού*. Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, όμως, η Επιτροπή ορθώς παρατήρησε ότι στην προαναφερθείσα απόφαση « συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές » το Δικαστήριο έκρινε ότι η έννοια της οικονομικής δραστηριότητας έχει « αντικειμενικό χαρακτήρα υπό την έννοια ότι η δραστηριότητα λαμβάνεται υπόψη καθαυτή, ανεξάρτητα από τους σκοπούς της ή τα αποτελέσματά της » (σκέψη 8). Το ίδιο πρέπει να ισχύει και για τις δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία. Στην πράξη, κάθε δραστηριότητα ασκούμενη από δήμο ή κοινότητα εξυπηρετεί σκοπό αναγόμενο στο γενικό συμφέρον, συμπεριλαμβανομένης της παροχής ύδατος ή της λειτουργίας συγκοινωνιακού δικτύου. Ωστόσο, το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 και το παράρτημα Δ προβλέπουν ότι για τις δραστηριότητες αυτές οι δήμοι και οι κοινότητες υπόκεινται στο φόρο. Εξάλλου, μεταξύ των απαλλαγών που προβλέπονται στο άρθρο 13 περιλαμβάνονται πολλές δραστηριότητες που μπορούν να ασκούνται και από οργανισμούς δημοσίου δικαίου [βλέπε μέρος

9 — *Bulletin des Communautés européennes — Supplément 11/73*, σ. 36.

10 — Δεύτερη οδηγία του Συμβουλίου (67/228/ΕΟΚ), της 11ης Απριλίου 1967, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — διάρθρωση και κανόνες εφαρμογής του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5).

Α, παράγραφος 1, στοιχεία β), ζ) και η] προς εξυπηρέτηση σκοπού γενικού συμφέροντος, προκειμένου να ικανοποιηθούν βασικές ανάγκες των ατόμων [11] ή του κοινωνικού συνόλου [12] [στοιχείο θ]. Το άρθρο 4, παράγραφος 5, τελευταίο εδάφιο, απλώς επιτρέπει στα κράτη μέλη να τις θεωρούν ως δραστηριότητες δημοσίας εξουσίας, χωρίς να τους το επιβάλλει.

47. Περαιτέρω, δεν έχω πεισθεί ότι η παραπομπή στην απόφαση του Δικαστηρίου της 8ης Μαρτίου 1988, Apple and Pear Development Council (102/86, Συλλογή 1988, σ. 1443), την οποία έκανε η Επιτροπή στις γραπτές της παρατηρήσεις επί της υποθέσεως 129/88 προς στήριξη των κριτηρίων που είχε προτείνει στο πλαίσιο της υποθέσεως 231/87, είναι κατ' ανάγκη χρήσιμη εν προκειμένω.

48. Στην υπόθεση Apple and Pear είχε τεθεί ζήτημα ερμηνείας του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας, προκειμένου να κριθεί αν η υπό του Development Council άσκηση των καθηκόντων που του είχε αναθέσει ο νόμος και η επιβολή στα μέλη της υποχρεωτικής ετησίας επιβαρύνσεως προς κάλυψη των διοικητικών και άλλων δαπανών στις οποίες υποβλήθηκε ή θα υποβληθεί κατά την άσκηση των καθηκόντων του συνιστούν «... παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται *εξ επαχθούς αιτίας*», δηλαδή μία από τις φορολογητέες πράξεις βάσει του προαναφερθέντος άρθρου. Οι υπό κρίση υποθέσεις αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, προκειμένου να διαπιστωθεί αν ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου έχει την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο για ορισμένες δραστηριότητες τις οποίες ασκεί.

49. Είναι αλήθεια ότι, στις προτάσεις του της 28ης Οκτωβρίου 1987 επί της υποθέσεως Apple and Pear, ο γενικός εισαγγελέας Sir Gordon Slynn διατύπωσε την άποψη ότι υπάρχει σύνδεσμος μεταξύ των εννοιών «φορολογητέες πράξεις» και «υποκείμενοι στο φόρο», καθόσον, «για να προκύψει υπαγωγή στον ΦΠΑ, πρέπει να υφίσταται ταυτόχρονα και συναλλαγή και υποκείμενο σε φόρο πρόσωπο» [13]. Διευκρίνισε, ωστόσο, ότι πρόκειται για διαφορετικές έννοιες (σ. 7 του πολυγραφημένου κειμένου), περαιτέρω δε υπογράμμισε τον αυτόνομο χαρακτήρα τους, διαπιστώνοντας ότι, αν, όπως πρότεινε, οι εν λόγω συναλλαγές δεν είναι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας, «δεν τίθεται τότε θέμα υπαγωγής στον ΦΠΑ, έστω και αν το ασκούν τις δραστηριότητες πρόσωπο αποτελεί υποκείμενο στο φόρο» (σ. 18 του πολυγραφημένου κειμένου).

50. Εξάλλου, αντίθετα απ' ό,τι πιστεύει, όπως φαίνεται, η Επιτροπή, δεν νομίζω ότι καθοριστικοί παράγοντες για την απόφαση του Δικαστηρίου ήταν το γεγονός ότι οι εν λόγω επιβαρύνσεις ήσαν υποχρεωτικές, δηλαδή οφείλονταν όχι βάσει συμβάσεως, αλλ' εκ του νόμου, ή το γεγονός ότι το ποσό τους δεν αντικατόπτριζε την οικονομική αξία των παρεχομένων υπηρεσιών. Πρώτον, από το δεύτερο μέρος της σκέψεως 15 της αποφάσεως προκύπτει ότι το Δικαστήριο κατέληξε στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ της παρεχομένης υπηρεσίας και της λαμβανομένης αντιπαροχής όχι επειδή ο κάθε παραγωγός οφείλει να καταβάλει την επιβάρυνση, αλλ' επειδή οφείλει να την καταβάλει «ανεξαρτήτως του αν ωφελείται ή όχι από μια συγκεκριμένη υπηρεσία του Council». Δεύτερον, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου [14], που επιβεβαιώθηκε πρόσφατα με απόφαση της 23ης Νοεμβρίου 1988 [15], «η αντιπαροχή είναι αντικειμενική αξία, εφόσον η βάση επιβολής του φόρου είναι το πράγματι

11 — Βλέπε στην αρχή της σ. 22 της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση (πολυγραφημένο κείμενο).

12 — Βλέπε στην αρχή της σ. 19 της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση (πολυγραφημένο κείμενο).

13 — Για τις φορολογητέες πράξεις που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας, αυτό προκύπτει σαφώς από το ίδιο το γράμμα του άρθρου 2. Εξάλλου, οι εισαγωγές αγαθών φορολογούνται ανεξάρτητα από το αν πραγματοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4.

14 — Βλέπε απόφαση της 5ης Φεβρουαρίου 1981, 154/80, Staatssecretaris van Financiën κατά Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, Συλλογή 1981, σ. 445, σκέψη 13.

15 — Υπόθεση 230/87, Naturally Yours Cosmetics Ltd κατά Commissioners of Customs and Exsice, Συλλογή 1988, σ. 6365.

εισπραττόμενο αντάλλαγμα και όχι μία αξία η οποία εκτιμάται σύμφωνα με αντικειμενικά κριτήρια (σκέψη 16). Επομένως, λόγω μάλλον της *μη υπάρξεως κατ' ανάγκη σχέσεως μεταξύ των πλεονεκτημάτων και της αντιπαροχής* παρά της ελλείψεως ισορροπίας μεταξύ τους, το Δικαστήριο έκρινε ότι «υποχρεωτικές επιβαρύνσεις, όπως αυτές που έχουν επιβληθεί στους παραγωγούς, *δεν* αποτελούν αντιπαροχή έχουσα *άμεση σχέση* με τα *πλεονεκτήματα που οι συγκεκριμένοι παραγωγοί αποκομίζουν* από την άσκηση των αρμοδιοτήτων του Council» (σκέψη 16 της αποφάσεως Apple and Pear). Νομίζω ότι το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται επίσης από το γεγονός ότι το πρώτο επιχείρημα στο οποίο στηρίχθηκε το Δικαστήριο αναφερόταν ακριβώς στο ότι τα εν λόγω οφέλη παρέχονται σε ολόκληρο τον οικείο τομέα, όχι δε κατ' ανάγκη σε κάθε συγκεκριμένο παραγωγό (βλέπε σκέψη 14).

51. Τέλος, νομίζω ότι η άποψη της Επιτροπής περιέχει ορισμένες αντιφάσεις, διότι η Επιτροπή, ενώ δηλώνει ότι θεωρεί ως ένδειξη του ότι μια δραστηριότητα αποτελεί δραστηριότητα δημοσίας εξουσίας το γεγονός ότι τα καταβαλλόμενα τέλη ή οι καταβαλλόμενες εισφορές δεν αποτελούν αντιπαροχή για την παρεχόμενη υπηρεσία, «αλλά το ποσοστό της δαπάνης για την παροχή της υπηρεσίας με το οποίο ο νομοθέτης θέλησε να επιβαρύνει μονομερώς τον αποδέκτη της, βάσει εκτιμήσεων φορολογικής, κοινωνικής ή άλλης φύσεως» (σ. 29 της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πολυγραφημένο κείμενο), κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση αντιτάχθηκε — ορθώς — στην εφαρμογή του κριτηρίου που βασίζεται στον τρόπο υπολογισμού της αντιπαροχής, το οποίο είχε προτείνει η κοινότητα Rivergaro και κατά το οποίο αποτελεί δραστηριότητα ασκήσεως δημοσίας εξουσίας η δραστηριότητα για την οποία ο οργανισμός δημοσίου δικαίου λαμβάνει αντιπαροχή που «καθορίζεται κυριαρχικώς, (επομένως δε) είτε ως υποχρεωτική τιμή είτε ως τίμημα που εξυπηρετεί ορισμένη πολιτική, βάσει όχι της αγοραίας αξίας της παρεχομένης υπηρεσίας αλλά βάσει πολιτικών κριτηρίων, χωρίς άμεση σχέση με την αγοραία αξία της υπηρεσίας αυτής» (σ. 21 της εκθέσεως για την επ' ακροατηρίου συζήτηση, πολυγραφημένο κείμενο).

52. Θα ήθελα να προσθέσω ότι, αν γινόταν δεκτό αυτό το κριτήριο, ένας δήμος ή μια κοινότητα δεν θα μπορούσε ποτέ να υπόκειται σε ΦΠΑ για τις συγκοινωνίες, τα κολυμβητήρια, τα θέατρα και τα μουσεία που ιδρύει και εκμεταλλεύεται, διότι η τιμή που ζητείται να καταβάλει το κοινό είναι σχεδόν πάντοτε «τιμή που εξυπηρετεί ορισμένη πολιτική», δηλαδή τιμή που δεν αντιστοιχεί στο κόστος της παροχής.

53. Επομένως, για τους λόγους που μόλις ανέπτυξα και για αυτούς που αναφέρθηκαν στο πλαίσιο της εξετάσεως του κριτηρίου του επιδιωκομένου σκοπού[16] είμαι της γνώμης ότι ο *τρόπος καθορισμού* (μονομερώς και κυριαρχικώς) ή *υπολογισμού της αντιπαροχής* που καταβάλλεται στον οργανισμό δημοσίου δικαίου δεν πρέπει να θεωρείται αποφασιστικό κριτήριο για τον ορισμό των δραστηριοτήτων που ο δημόσιος οργανισμός ασκεί «ως δημοσία εξουσία».

54. Τι πρέπει να γίνει δεκτό όσον αφορά *το κριτήριο* το οποίο προτείνει η Επιτροπή και *κατά το οποίο η άσκηση των δραστηριοτήτων* από τον οργανισμό δημοσίου δικαίου *πρέπει να είναι υποχρεωτική*; Κατά την άποψή της, ως δραστηριότητες τις οποίες ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου ασκεί ως δημοσία εξουσία πρέπει να θεωρούνται «οι αναγόμενες στις αρμοδιότητες που είναι απολύτως απαραίτητες προς εκπλήρωση του σκοπού για τον οποίο έχει ιδρυθεί ο οργανισμός δημοσίου δικαίου» [βλέπε σημείο 10, μέρος Β, στοιχείο α), των γραπτών παρατηρήσεών της επί της υποθέσεως 231/87, σ. 35] ή όσες απορρέουν από «υποχρέωση που επιβάλλει η έννομη τάξη του κράτους και την εκπλήρωση της οποίας δεν μπορεί να αποφύγει (ο δημόσιος οργανισμός)» (απάντηση που προτάθηκε στο ερώτημα 2 της υποθέσεως 231/87).

55. Νομίζω και εγώ ότι οι δραστηριότητες που καλύπτονται από τον ορισμό αυτό ή — για να

16 — Πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι το άρθρο 4, παράγραφος 1, αναφέρεται στις οικονομικές δραστηριότητες «*ανεξαρτήτως* του επιδιωκομένου σκοπού ή *των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής*» και ότι στην παράγραφο 2 γίνεται λόγος περί «εσόδων», χωρίς να διευκρινίζεται ότι τα έσοδα αυτά πρέπει να αντιστοιχούν στην πραγματική οικονομική αξία της ασκουμένης δραστηριότητας.

επαναλάβω τη διατύπωση που χρησιμοποιεί η ολλανδική κυβέρνηση — που ασκούνται δυνάμει « εντολής του νομοθέτη » συνιστούν, εν πάση περιπτώσει, δραστηριότητες τις οποίες ο οικείος οργανισμός ασκεί ως « δημοσία εξουσία », έστω και αν δεν προβλέπεται ότι ασκούνται αποκλειστικώς από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

56. Από τη στιγμή που ο νομοθέτης εκτιμά ότι ορισμένη δραστηριότητα έχει τόση σημασία από άποψη κοινής ωφελείας, ώστε πρέπει να ασκείται οπωσδήποτε από τους δήμους και τις κοινότητες ή από άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, η δραστηριότητα αυτή γίνεται κατ' ανάγκη δραστηριότητα την οποία οι οργανισμοί αυτοί ασκούν ως δημοσία εξουσία.

57. Η Επιτροπή αναφέρθηκε ακόμα στις δραστηριότητες που ασκούνται με μονομερείς *πράξεις ή ενέργειες, που αποτελούν έκφραση προνομίων που βαίνουν πέραν του κοινού δικαίου* (παραδείγματος χάριν, οι ασκούμενες κατά παραχώρηση). Και σ' αυτή την περίπτωση συμμερίζομαι την άποψη της Επιτροπής ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν τις δραστηριότητες αυτού του είδους ως « δημοσία εξουσία ».

58. Τέλος, κάθε δραστηριότητα — έστω και μη υποχρεωτική ή μη ασκούμενη βάσει προνομιών δημοσίου δικαίου — την οποία ασκούν κατ' αποκλειστικότητα, βάσει του Συντάγματος, του νόμου ή άλλου ισοδύναμου κανόνα, οι δήμοι και οι κοινότητες ή άλλοι οργανισμοί δημοσίου δικαίου, πρέπει να θεωρείται ότι ασκείται « ως δημοσία εξουσία ». Πράγματι, μπορεί βασίμως να γίνει δεκτό ότι οι δραστηριότητες αυτές επιτρέπεται να ασκούνται μόνον από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου λόγω της ειδικής αποστολής των οργανισμών αυτών ή λόγω των ιδιαιτέρων εγγυήσεων που παρέχουν όσον αφορά την καλή εκτέλεση των δραστηριοτήτων αυτών.

59. Προτείνω, λοιπόν, τέσσερα *εναλλακτικά* κριτήρια βάσει των οποίων είναι δυνατόν να « αναγνωρισθεί » ότι πρόκειται για τέτοιου είδους δραστηριότητα, δηλαδή:

— την άσκηση κυριαρχικής εξουσίας·

— το γεγονός ότι η δραστηριότητα είναι υποχρεωτική·

— τη χρησιμοποίηση προνομιών εκτός του κοινού δικαίου·

— το γεγονός ότι η δραστηριότητα αποτελεί μονοπώλιο εκ του νόμου.

60. Αυτό όμως που ενδιαφέρει τα εθνικά δικαστήρια είναι αν υπάρχουν και κριτήρια βάσει των οποίων μπορεί να προσδιοριστεί με βεβαιότητα ότι δεν μπορεί να επιβληθεί ΦΠΑ σε μια δραστηριότητα που υπάγεται σε μια από αυτές τις κατηγορίες.

Β — *Οι δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία και επί των οποίων δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να επιβληθεί ΦΠΑ*

61. Ας θυμηθούμε, καταρχάς, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περιέχει μια γενική αρχή και μια εξαίρεση.

62. Η *γενική αρχή* είναι ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία.

63. Η *εξαίρεση* είναι ότι υπόκεινται, παρά ταύτα, στο φόρο στις περιπτώσεις κατά τις οποίες η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

64. Επομένως, εναπόκειται στα κράτη μέλη να προσδιορίσουν τις δραστηριότητες οι οποίες, αν δεν επιβληθεί ΦΠΑ επί των οργανισμών δημοσίου δικαίου που τις ασκούν, υπάρχει φόβος να προκαλέσουν σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Κατά γενικό κανόνα, συνεπώς, το πρόβλημα δεν μπορεί να λυθεί παρά μόνο αν το κράτος μέλος προβεί σε εκτίμηση καθεμιάς από τις δραστηριότητες αυτές. Η εκτίμηση αυτή, εξάλλου, είναι δυνατόν να οδηγήσει σε διαφορετικά αποτελέσματα από κράτος σε κράτος.

65. Υπάρχει, ωστόσο, μία περίπτωση κατά την οποία δεν μπορεί να προκληθεί στρέβλωση του ανταγωνισμού: όταν το Σύνταγμα, ο νόμος ή μια διάταξη της ίδιας ισχύος προβλέπει ότι η οικεία δραστηριότητα ασκείται αποκλειστικά από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

66. Όπως είδαμε προηγουμένως, στην περίπτωση των δραστηριοτήτων αυτών πρέπει οπωσδήποτε να θεωρείται ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου τις ασκούν « ως δημοσία εξουσία ». Διαθέτουμε έτσι ένα ασφαλές κριτήριο για τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων για τις οποίες ένας οργανισμός δημοσίου δικαίου δεν μπορεί *ποτέ* να υπόκειται σε ΦΠΑ. Στην Ιταλία, η παραχώρηση χώρων ταφής σε νεκροταφεία και θέσεων σε οστεοφυλάκια φαίνεται ότι αποτελεί τυπικό παράδειγμα για την περίπτωση αυτή.

67. Εντούτοις, υπάρχει επίσης μια εξαίρεση στο κριτήριο της αποκλειστικότητας. Στο παράρτημα Δ της οδηγίας απαριθμούνται οι δραστηριότητες επί των οποίων πρέπει οπωσδήποτε να επιβάλλεται ΦΠΑ (εκτός αν είναι αμελητέες). Είναι δυνατόν, όμως, σε ένα κράτος μέλος να προβλέπεται ότι ορισμένες από αυτές τις δραστηριότητες ασκούνται αποκλειστικως από τους δήμους και τις κοινότητες. Έτσι φαίνεται ότι έχει το πράγμα στην Ιταλία όσον αφορά τη διανομή ύδατος. Σε τέτοιες περιπτώσεις, επομένως, το κριτήριο της αποκλειστικότητας δεν είναι καθοριστικό προκειμένου να διαγνωσθεί αν πρέπει ή όχι να επιβληθεί φόρος. Το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 5 αποτελεί, συνεπώς, διάταξη με ιδιαίτερο χαρακτήρα, η οποία απαριθμεί, αφενός μεν, τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η ύπαρξη στρεβλώσεων του ανταγωνισμού τρόπον τινά τεκμαίρεται, αφετέρου δε, ορισμένες περιπτώσεις κατά τις οποίες πρέπει να επιβληθεί φόρος, ακόμα και αν δεν υπάρχει κανένας φόβος να προκληθούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού. Είναι προφανές ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, λόγω των πολλών τροποποιήσεων που υπέστη κατά τη διάρκεια των συζητήσεων για τη σύνταξή του, στερείται αυστηρής λογικής δομής. Η διαπίστωση αυτή προκύπτει και από το γεγονός ότι στη γαλλική, ελληνική, ολλανδική και πορτογαλική γλώσσα υπάρχει στο τρίτο εδάφιο η έκφραση « ιδίως », που δεν έχει κανένα νόημα μέσα σε μια φράση που αναφέρεται στις δραστηριότητες επί των οποίων πρέπει « οπωσδήποτε » να επιβάλλεται ΦΠΑ. Δεδομένου, επιπλέον, ότι στο γερμανικό, αγγλικό, δανικό, ισπανικό και ιταλικό κείμενο δεν υπάρχει έκφραση αντίστοιχη προς το « ιδίως », νομίζω ότι δεν πρέπει να αποδοθεί ιδιαίτερη σημασία στην έκφραση αυτή.

68. Μπορεί, ακόμα, να διερωτηθεί κανείς μήπως οι δραστηριότητες που ασκούνται δυνάμει της κυριαρχικής εξουσίας δεν πρέπει να θεωρούνται ipso facto ως μη υποκείμενες στο φόρο. Δεν νομίζω ότι συμβαίνει κάτι τέτοιο, καίτοι σπανιότατα θα πρέπει να επιβληθεί φόρος επί των δραστηριοτήτων αυτών.

69. Πράγματι, οι περισσότερες από τις δραστηριότητες αυτές δεν είναι οικονομικές δραστηριότητες και επομένως, εξ αυτού του λόγου

και μόνο, δεν μπορεί να επιβληθεί επ' αυτών ΦΠΑ. Οι περισσότερες άλλωστε επιτρέπεται να ασκούνται μόνο από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, στην περίπτωση δε αυτή λειτουργεί το προαναφερθέν κριτήριο. Όπως καταδείχθηκε όμως στην υπόθεση 235/85, τη λεγόμενη « συβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές », δεν αποκλείεται ορισμένες δραστηριότητες που εντάσσονται στην άσκηση της δημοσίας εξουσίας να ασκούνται παράλληλα και από ιδιωτικούς φορείς και από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Θα μπορούσε, επομένως, να καταστεί αναγκαία η επιβολή ΦΠΑ επί των τελευταίων αυτών, προκειμένου να αποφευχθεί η πρόκληση σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Συνεπώς, το κριτήριο της ασκήσεως κυριαρχικής εξουσίας ή εξουσίας καταναγκασμού δεν αρκεί καθεαυτό.

70. Όσον αφορά τις υποχρεωτικές δραστηριότητες, των οποίων η άσκηση επιβάλλεται στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου εκ του νόμου, δεν μπορεί και πάλι να γίνει δεκτό ότι πρέπει κατ' ανάγκη να απαλλάσσονται του ΦΠΑ, καθόσον είναι δυνατόν η ιδιωτική πρωτοβουλία να ανταγωνίζεται τον οργανισμό δημοσίου δικαίου (ο νόμος θα μπορούσε, παραδείγματος χάριν, να υποχρεώνει τους νομούς ή άλλες περιφερειακές διοικητικές μονάδες να εξασφαλίσουν την ατμοπλοϊκή σύνδεση της ηπειρωτικής χώρας με τα γειτονικά νησιά, χωρίς να απαγορεύει στους ιδιώτες την οργάνωση ανταγωνιστικής υπηρεσίας).

71. Η εκτίμηση είναι δυσχερέστερη όσον αφορά τις δραστηριότητες που ασκούνται με μονομερείς πράξεις ή ενέργειες οι οποίες αποτελούν έκφραση προνομίων πέραν του κοινού δικαίου. Οι περιπτώσεις κατά τις οποίες η *ίδια* δραστηριότητα μπορεί να ασκείται από ιδιώτες βάσει του ιδιωτικού δικαίου είναι ίσως αρκετά σπάνιες. Δεν νομίζω, ωστόσο, ότι μπορεί να αποκλεισθεί εκ των προτέρων η δυνατότητα υπάρξεως τέτοιων περιπτώσεων και, επομένως, το ενδεχόμενο προκλήσεως στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

72. Σε τελική ανάλυση, συνεπώς, επιβάλλεται να αναγνωριστεί ότι το μόνο κριτήριο βάσει του οποίου μπορεί να διαγνωσθεί με βεβαιότητα ότι μια δραστηριότητα που ασκείται από οργανισμό δημοσίου δικαίου δεν πρέπει να υποβληθεί σε ΦΠΑ είναι το γεγονός ότι η δραστηριότητα αυτή μπορεί να ασκείται αποκλειστικώς από τέτοιους οργανισμούς. Αν κατάλαβα καλά, η Επιτροπή προτείνει τη σωρευτική εφαρμογή αυτού του κριτηρίου και δύο άλλων. Αν όμως πληρούται η προϋπόθεση της αποκλειστικότητας, δεν χρειάζεται πλέον να εφαρμοσθούν άλλα κριτήρια, διότι στην περίπτωση αυτή δεν μπορεί να υπάρχει στρέβλωση του ανταγωνισμού.

73. Η ίδια παρατήρηση ισχύει όσον αφορά τη διατύπωση του ερωτήματος 2 του εθνικού δικαστηρίου, το οποίο μας απασχολεί εν προκειμένω. Το εν λόγω ερώτημα αναφέρεται σε δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν άμεσα, αποκλειστικά και δυνάμει της κυριαρχικής τους εξουσίας.

74. Αν με την έκφραση « αποκλειστικά » το δικαστήριο εννοούσε τις δραστηριότητες των οποίων την αποκλειστική άσκηση από οργανισμούς δημοσίου δικαίου προβλέπει ο νόμος (αποκλειστικότητα de jure και όχι de facto), στο ερώτημα αυτό προσήκει ασφαλώς καταφατική απάντηση. Νομίζω, όμως, ότι μπορεί να δοθεί στο εθνικό δικαστήριο απάντηση με ευρύτερο περιεχόμενο, ότι δηλαδή αρκεί μια δραστηριότητα να επιτρέπεται να ασκείται αποκλειστικά από οργανισμούς δημοσίου δικαίου για να μην επιβάλλεται επ' αυτής ΦΠΑ, έστω και αν η δραστηριότητα αυτή δεν ασκείται δυνάμει κυριαρχικής εξουσίας.

75. Όπως είδαμε πάντως προηγουμένως, πρέπει να αφήσουμε κατά μέρος τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ, οι οποίες, υπό την προϋπόθεση ότι δεν είναι αμελητέες, υπόκεινται πάντοτε σε ΦΠΑ, και αν ακόμα ορισμένες από αυτές επιτρέπεται να ασκούνται αποκλειστικώς από οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

76. Κατά συνέπεια, προτείνω να δοθεί η εξής απάντηση στο ερώτημα 2 που υποβλήθηκε στο πλαίσιο της υποθέσεως 231/87:

« Το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, έχει την έννοια ότι τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε ΦΠΑ για τις δραστηριότητες ή πράξεις που επιτρέπεται να ασκούνται αποκλειστικώς και μόνον από αυτούς, εκτός αν οι δραστηριότητες ή πράξεις αυτές απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας ».

III — Το ερώτημα 3 στην υπόθεση 231/87

77. Το ερώτημα αυτό αφορά το ζήτημα:

« αν, εφόσον γίνει δεκτό ότι οι δραστηριότητες ασκήσεως δημοσίας εξουσίας ασκούνται αποκλειστικώς από τις δημόσιες αρχές, η έκφραση " τέτοιες δραστηριότητες ", η οποία χρησιμοποιείται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, καλύπτει τις υπόλοιπες δραστηριότητες των δημοσίων υπηρεσιών, οι οποίες ρυθμίζονται στην Ιταλία από το βασιλικό διάταγμα 2578 της 15ης Οκτωβρίου 1925 ».

78. Στο πλαίσιο των αιτήσεων για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως το Δικαστήριο δεν επιτρέπεται να κρίνει τις διατάξεις των εθνικών νομοθετικών ρυθμίσεων σε σχέση με το κοινοτικό δίκαιο. Αντιθέτως, επιτρέπεται να παρέχει στα εθνικά δικαστήρια κριτήρια βάσει των οποίων μπορούν να προσδιορίζουν σε ποιες περιπτώσεις μια δραστηριότητα εμπίπτει σε ορισμένη διάταξη του κοινοτικού δικαίου.

79. Από την ανάλυση που έγινε ως προς το ερώτημα 2 προκύπτει ότι η έκφραση « τέτοιες δραστηριότητες », η οποία χρησιμοποιείται στο *δεύτερο εδάφιο*, αναφέρεται στις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, δηλαδή τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται κατ' ενάσκηση κυριαρχικής εξουσίας, τις δραστηριότητες που ασκούνται δυνάμει υποχρεώσεως επιβαλλομένης από την κρατική έννομη τάξη προς την οποία είναι αδύνατη η μη συμμόρφωση ή τις δραστηριότητες που ασκούνται με μονομερείς πράξεις ή ενέργειες βάσει προνομίων πέραν του κοινού δικαίου, κατά το μέτρο που δεν προβλέπεται ότι οι δραστηριότητες αυτές ασκούνται αποκλειστικά από τους οργανισμούς αυτούς. Αυτή την απάντηση προτείνω για το ερώτημα αυτό.

80. Εξυπακούεται, νομίζω, ότι το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 5 του άρθρου 4 αφορά μόνον δραστηριότητες ή πράξεις έναντι των οποίων ο οργανισμός δημοσίου δικαίου λαμβάνει κάποια αντιπαροχή, διότι στο πεδίο εφαρμογής της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ εμπίπτουν μόνο « οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας » (άρθρο 2 της έκτης οδηγίας).

IV — Υποχρεώσεις των κρατών μελών σχετικά με τον τρόπο μεταφοράς της οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο

81. Τα ερωτήματα 4 και 5 της δευτεροβάθμιας Commissione tributaria της Piacenza (υπόθεση 231/87) και το ερώτημα 2 της πρωτοβάθμιας Commissione tributaria της Piacenza (υπόθεση 129/88) αφορούν τον τρόπο κατά τον οποίο τα κράτη μέλη όφειλαν να μεταφέρουν στο εθνικό τους δίκαιο τις διατάξεις του άρθρου 4, παράγραφος 5. Κατ' ουσία, όλα αυτά τα ερωτήματα θέτουν τα ακόλουθα τέσσερα προβλήματα.

82. α) Είχαν τα κράτη μέλη την υποχρέωση να καθιερώσουν τη γενική αρχή του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, καθορίζοντας συγκεκριμένα κριτήρια για τον προσδιορισμό των δραστηριοτήτων τις οποίες οι δήμοι και οι κοινότητες ασκούν ως «δημοσία εξουσία»;

83. Δυνάμει του άρθρου 189, τρίτο εδάφιο, της Συνθήκης, τα κράτη μέλη οφείλουν να λαμβάνουν όλα τα απαραίτητα μέτρα προς εξασφάλιση της επιτεύξεως του αποτελέσματος που επιδιώκει η οδηγία. Είναι όμως και τα μόνα αρμόδια να επιλέξουν τον τύπο και τα μέσα με τα οποία θα τηρηθεί η υποχρέωση αυτή.

84. Ένα από τα μέσα προς επίτευξη του αποτελέσματος που επιδιώκει το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ μπορεί να συνίσταται στην απλή επανάληψη της αρχής που θέτει το πρώτο εδάφιο της διατάξεως αυτής στην εθνική νομοθεσία. Το κράτος μέλος είναι ελεύθερο να προσθέσει συγκεκριμένα κριτήρια που να καθιστούν δυνατό να προσδιοριστεί όχι μόνο ποιες είναι οι δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως «δημοσία εξουσία», αλλά προ πάντων σε ποιες από τις δραστηριότητες αυτές πρέπει να επιβάλλεται ΦΠΑ.

85. Μια απλούστερη μέθοδος μπορεί, επομένως, να συνίσταται στην κατάρτιση πίνακα των εν λόγω δραστηριοτήτων. Αυτό μπορεί να γίνει σωρευτικά μαζί με την επανάληψη της γενικής αρχής ή εναλλακτικά, αντί της επαναλήψεως της αρχής αυτής.

86. β) Είχαν τα κράτη μέλη την υποχρέωση να απαλλάξουν από τη φορολόγηση τις δημόσιες δραστηριότητες οι οποίες, καίτοι είναι δυνατόν να χαρακτηρισθούν ως εμπορικές κατά την εθνική νομοθεσία, έχουν χαρακτήρα δραστηριοτήτων ασκήσεως δημοσίας εξουσίας;

87. Όπως είδαμε, στην έννοια «δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες (οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου) ασκούν ως δημοσία εξουσία» δόθηκε, στο κείμενο που ενέκρινε το Συμβούλιο, ευρύτερο περιεχόμενο από αυτό που είχε στην πρόταση της Επιτροπής και η έννοια αυτή καλύπτει συγχρόνως δραστηριότητες που ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δυνάμει της κυριαρχικής τους εξουσίας (jure imperii) και δραστηριότητες που μπορούν να χαρακτηρισθούν ως οικονομικές, δηλαδή δραστηριότητες παραγωγού, εμπόρου ή παρέχοντος υπηρεσίες, κατά τον ορισμό του άρθρου 4, παράγραφος 2.

88. Από το άρθρο 4, παράγραφος 5, προκύπτει ότι τα κράτη μέλη οφείλουν επίσης να μην επιβάλλουν ΦΠΑ στις δραστηριότητες που χαρακτηρίζονται ως εμπορικές βάσει της εθνικής νομοθεσίας, αν οι δραστηριότητες αυτές ανταποκρίνονται στα κριτήρια που προτάθηκαν στο πλαίσιο της απαντήσεως στο ερώτημα 2 της υποθέσεως 231/87.

89. γ) Είχαν τα κράτη μέλη την υποχρέωση να περιλάβουν στη φορολογική τους νομοθεσία το κριτήριο της «σημαντικής στρεβλώσεως των όρων του ανταγωνισμού» (ερώτημα 4 στην υπόθεση 231/87) ή όφειλαν να *μην* επιβάλλουν φόρο στις δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία, όταν οι δραστηριότητες αυτές *δεν* οδηγούν σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού, να καθορίσουν δε επακριβώς τα επιβαλλόμενα ποσοτικά όρια [ερώτημα 2γ) στην υπόθεση 129/88];

90. Όπως επισήμανα ήδη προηγουμένως, η υπό εξέταση διάταξη θέτει μια αρχή και εισάγει μια εξαίρεση. Η αρχή επιβάλλει στα κράτη μέλη την υποχρέωση να θεσπίσουν όλες τις απαραίτητες διατάξεις προκειμένου να μην επιβάλλεται ΦΠΑ στις δραστηριότητες που καλύπτονται από τον ορισμό του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 5, εκτός αν η μη φορο-

λόγηση αυτή μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

91. Είναι προφανές ότι τα κράτη μέλη είναι ελεύθερα να επαναλάβουν την εξαίρεση αυτή στην εθνική τους νομοθεσία, μόνη όμως η επανάληψη αυτή θα άφηνε πολλά ζητήματα αδιευκρίνιστα τόσο για τις αρμόδιες διοικητικές αρχές όσο και για τους οικείους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

92. Εξάλλου, ο απλός καθορισμός ποσοτικού ορίου, χωρίς άλλη ειδικότερη ρύθμιση, δεν είναι σε θέση να άρει την αβεβαιότητα αυτή. Η στρέβλωση του ανταγωνισμού είναι έννοια που δεν προσφέρεται για αριθμητική εκτίμηση η οποία να ισχύει για όλες τις οικονομικές δραστηριότητες που μπορούν να ασκούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Δεν βλέπω τι άλλο θα μπορούσαν να πράξουν τα κράτη μέλη παρά να καταρτίσουν πίνακα των μη υποκειμένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων ή πίνακα των υποκειμένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων (η μέθοδος που επέλεξε το ιταλικό Υπουργείο Οικονομικών), ή και τους δύο. Στον πίνακα των υποκειμένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων θα περιλαμβάνονται προφανώς οι δραστηριότητες που θεωρούνται ότι δημιουργούν σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. Αν διαπιστωνόταν, όμως, ότι μια από τις δραστηριότητες του πίνακα αυτού δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να οδηγήσει σε στρέβλωση (ενώ συγχρόνως πρόκειται για δραστηριότητα την οποία οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως «δημοσία εξουσία»), το κράτος μέλος θα είχε, στο σημείο αυτό, εκπληρώσει πλημμελώς τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την οδηγία.

93. δ) Οφείλουν τα κράτη μέλη να περιλάβουν στη φορολογική τους νομοθεσία το κριτήριο του μη αμελητέου για ορισμένες δραστηριότητες (ερώτημα 5 στην υπόθεση 231/87) ή υποχρεούνται να καθορίσουν όριο για τη μη επιβολή φόρου στις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ [ερώτημα 2δ) στην υπόθεση 129/88];

94. Όπως ήδη διαπίστωσα ανωτέρω στο πλαίσιο του προβλήματος του «αμέσου αποτελέσματος», οι δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ δεν πρέπει να υπόκεινται σε ΦΠΑ παρά μόνον εφόσον δεν είναι αμελητέες. Όσον αφορά την εφαρμογή της αρχής αυτής, τα κράτη μέλη μπορούν να επιλέξουν μεταξύ πολλών δυνατοτήτων. Μία από αυτές συνίσταται στον καθορισμό ενός ορίου για τη μη επιβολή φόρου.

95. Προτείνω, επομένως, να δοθούν στα δύο ιταλικά δικαστήρια οι συμπληρωματικές απαντήσεις που διατυπώνονται στα σημεία 4, 5 και 6 της τελικής προτάσεως.

Τελική πρόταση

Για όλους τους προεκτεθέντες λόγους, προτείνω να δοθούν οι εξής απαντήσεις στα υποβληθέντα ερωτήματα:

«1) Οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου μπορούν να επικαλούνται το άρθρο 4, παράγραφος 5, της οδηγίας 77/388 ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, προκειμένου να

αντιτάσσονται στην εφαρμογή των εθνικών διατάξεων που τους επιβάλλουν ΦΠΑ για τις δραστηριότητες που δεν περιλαμβάνονται στο παράρτημα Δ της οδηγίας και επιτρέπεται να ασκούνται αποκλειστικώς από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, έχει την έννοια ότι τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν μπορούν σε καμία περίπτωση να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε ΦΠΑ για τις δραστηριότητες ή πράξεις που επιτρέπεται να ασκούνται αποκλειστικώς και μόνον από αυτούς, εκτός αν οι δραστηριότητες ή πράξεις αυτές απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας.

3) Η έκφραση " τέτοιες δραστηριότητες ", η οποία χρησιμοποιείται στο δεύτερο εδάφιο, αναφέρεται στις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, δηλαδή τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται κατ' ενάσκηση κυριαρχικής εξουσίας, τις δραστηριότητες που ασκούνται δυνάμει υποχρεώσεως επιβαλλομένης από την κρατική έννομη τάξη προς την οποία είναι αδύνατη η μη συμμόρφωση ή τις δραστηριότητες που ασκούνται με μονομερείς πράξεις ή ενέργειες βάσει προνομίων πέραν του κοινού δικαίου, κατά το μέτρο που δεν προβλέπεται ότι οι δραστηριότητες αυτές ασκούνται αποκλειστικά από τους οργανισμούς αυτούς.

4) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, έχει την έννοια ότι υποχρεώνει τα κράτη μέλη να θεσπίσουν τις κατά την κρίση τους πλέον ενδεδειγμένες διατάξεις προκειμένου να μην επιβάλλεται ΦΠΑ στις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, εφόσον οι δραστηριότητες αυτές δεν εμπίπτουν στις εξαιρέσεις του δευτέρου και του τρίτου εδαφίου.

5) Από το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ δεν απορρέει υποχρέωση των κρατών μελών να μεταφέρουν κατά γράμμα στο εθνικό τους δίκαιο το κριτήριο των " σημαντικών στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού ". Στην πράξη, όμως, τα κράτη μέλη οφείλουν να εφαρμόζουν το κριτήριο αυτό και να προβαίνουν σε συγκεκριμένη εκτίμηση της καταστάσεως του ανταγωνισμού κατά τον τύπο και με τα μέσα που κρίνουν ως τα πλέον ενδεδειγμένα, επιβάλλοντας ΦΠΑ στις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία, οσάκις η μη φορολόγηση των δραστηριοτήτων ή πράξεων αυτών θα μπορούσε να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

6) Από το άρθρο 4, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, δεν απορρέει υποχρέωση των κρατών μελών να μεταφέρουν κατά γράμμα στο εθνικό τους δίκαιο το κριτήριο του χαρακτήρα των δραστηριοτήτων που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της οδηγίας ως " αμελητέων "· τα κράτη μέλη *υποχρεούνται όμως*, βάσει της προαναφερθείσης διατάξεως, *να μην επιβάλλουν ΦΠΑ*, κατά τον τύπο και τα μέσα που κρίνουν ως τα πλέον ενδεδειγμένα, επί των δραστηριοτήτων των οργανισμών δημοσίου δικαίου οι οποίες περιλαμβάνονται στο παράρτημα Δ και είναι αμελητέες. »