ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πρώτο τμήμα)
της 15ης Μαΐου 1990 *

Στην υπόθεση C-4/89,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση της πρωτοβάθμιας commissione tributaria της Piacenza προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του παραπέμποντος δικαστηρίου μεταξύ

Comune di Carpaneto Piacentino και λοιπών

και

Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto di Piacenza

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

συγκείμενο από τους Sir Gordon Slynn, πρόεδρο τμήματος, R. Joliet και G. C. Rodríguez Iglesias, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: J. Mischo
γραμματέας: D. Louterman, κύρια υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η κοινότητα Carpaneto Piacentino και λοιποί, εκπροσωπούμενοι από τους δικηγόρους Francesco Tesauro και Michele Avantaggiati,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

— η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη από τον καθηγητή Luigi Ferrari Bravo, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον Franco Favara, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Enrico Traversa, μέλος της νομικής της υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν των αγορεύσεων κατά την προφορική διαδικασία της 6ης Μαρτίου 1990,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Μαρτίου 1990,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με Διάταξη της 22ας Δεκεμβρίου 1988, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 5 Ιανουαρίου 1989, η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, διάφορα προδικαστικά ερωτήματα ως προς την ερμηνεία 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 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Τα ερωτήματα αυτά ανέκυψαν στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της κοινότητας Carpaneto Piacentino, καθώς και ένδεκα άλλων δήμων και κοινοτήτων που παρενέβησαν υπέρ της, και του Ufficio provinciale imposta sul valore aggiunto της Piacenza· η διαφορά αυτή αφορά τον χαρακτηρισμό, ενόψει της επιβολής φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ), των ακολούθων πράξεων των δήμων και κοινοτήτων: παραχώρηση χώρων ταφής σε νεκροταφεία και θέσεων σε οστεοφυλάκια, παραχώρηση παραρτημάτων θέσεων σε οστεοφυλάκια και διαφόρων σχετικών αντικειμένων, μεταβίβαση της κυριότητας οικοπέδων για την κατασκευή λαϊκών κατοικιών καθώς και παραχώρηση δικαιωμάτων επιφανείας επί των οικοπέδων που προορίζονται για τέτοιου είδους κατοικίες, συμμετοχή στις δαπάνες για την εγκατάσταση αγωγού ύδατος, έσοδα από την παραχώρηση της εκμεταλλεύσεως του χώρου δημοσίου ζυγίσματος, πώληση υδραυλικού υλικού προς ανακύκλωση, πώληση καταλοίπων οδικού υλικού και μεταβίβαση της ξυλείας από το κλάδεμα των δένδρων των δρόμων.

3 Προκειμένου να επιλύσει τη διαφορά αυτή, η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να ζητήσει από το Δικαστήριο να αποφανθεί προδικαστικώς επί των ακολούθων ερωτημάτων:

« Είχε ο ιταλός νομοθέτης — κατ' εφαρμογήν του άρθρου 1 της έκτης οδηγίας και προκειμένου να προσαρμόσει το δικό του σύστημα ΦΠΑ προς τις κοινοτικές διατάξεις — την υποχρέωση:

α) να καθιερώσει τη γενική αρχή που περιλαμβάνεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας, αποσαφηνίζοντας τα συγκεκριμένα κριτήρια που ισχύουν για τον καθορισμό των δραστηριοτήτων που ασκούν οι δήμοι και οι κοινότητες " ως δημόσια εξουσία " βάσει της έννοιας της " διοικητικής λειτουργίας ", όπως ορίστηκε, για τους διαφόρους κλάδους των δραστηριοτήτων των δήμων και κοινοτήτων, με το προεδρικό διάταγμα 616 της 24ης Ιουλίου 1977, που εκδόθηκε σε εκτέλεση του εξουσιοδοτικού νόμου 382/1975, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 118 του Συντάγματος;

β) να αποκλείσει, επομένως, από την κατηγορία των εμπορικών δραστηριοτήτων όλες όσες χαρακτηρίζονται από το νόμο ως άσκηση διοικητικών λειτουργιών κατά την έννοια του διατάγματος 616 της 24 Ιουλίου 1977 και των άλλων νομοθετικών διατάξεων των οποίων γίνεται μνεία στο εν λόγω διάταγμα;

γ) κατ' εφαρμογήν του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας, να μην επιβάλλει σε καμία περίπτωση ΦΠΑ για τις δραστηριότητες που ασκούν προαιρετικώς οι δήμοι και οι κοινότητες (διαχείριση ορισμένων δημοσίων υπηρεσιών), εφόσον οι δραστηριότητες αυτές δεν οδηγούν σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ελεύθερου ανταγωνισμού, ενόψει του ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται και από ιδιώτες, όπως συμβαίνει π.χ. με τη διαχείριση των φαρμακείων στους περισσότερους δήμους και στις περισσότερες κοινότητες, και επομένως να προσδιορίσει τα αναγκαία ποσοτικά όρια;

δ) να καθορίσει ένα ανώτατο αφορολόγητο όριο για τις δραστηριότητες δημοσίας εξουσίας που περιλαμβάνονται στον πίνακα του παραρτήματος Δ της έκτης οδηγίας, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το άρθρο 4, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας (εξαιρουμένης της διαχειρίσεως των υδραγωγείων, η οποία είναι υποχρεωτική και επομένως συνιστά επιτέλεση διοικητικής λειτουργίας); »

4 Όλα τα υποβληθέντα ερωτήματα αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, το οποίο έχει ως εξής:

« Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στον φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως 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 στον φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Οπωσδήποτε, οι προαναφερθέντες οργανισμοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο, ιδίως για τις πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ 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 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση εκτίθενται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά και το νομικό πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, η εξέλιξη της διαδικασίας καθώς και οι γραπτές παρατηρήσεις που κατατέθηκαν στο Δικαστήριο. Τα στοιχεία αυτά της δικογραφίας δεν επαναλαμβάνονται κατωτέρω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για τη συλλογιστική του Δικαστηρίου.

6 Προκαταρκτικώς, σημειώνεται ότι τα ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην παρούσα υπόθεση είναι κατ' ουσίαν ίδια με τα ερωτήματα στις υποθέσεις Comune di Carpaneto Piacentino και Comune di Rivergaro, επί των οποίων εκδόθηκε απόφαση του Δικαστηρίου στις 17 Οκτωβρίου 1989 (231/87 και 129/88, Συλλογή 1989, σ. 3233).

Επί του πρώτου και του δευτέρου ερωτήματος

7 Το πρώτο και το δεύτερο ερώτημα αφορούν την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας.

8 Πρέπει να υπομνησθεί ότι με την προαναφερθείσα απόφαση το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρώτο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι οι δραστηριότητες τις οποίες ασκούν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου « ως δημόσια 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.

9 Το μόνο νέο ζήτημα που τίθεται στην παρούσα υπόθεση αφορά το αν οι « διοικητικές λειτουργίες » τις οποίες επιτελούν οι δήμοι και οι κοινότητες της Ιταλίας δυνάμει του προεδρικού διατάγματος 616 της 24ης Ιουλίου 1977 πρέπει να θεωρούνται ως δραστηριότητες τις οποίες οι δήμοι και κοινότητες ασκούν « ως δημοσία εξουσία » και εξαιρούνται, επομένως, της επιβολής ΦΠΑ.

10 Σχετικώς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατά την προαναφερθείσα απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989 (213/87 και 129/88, σκέψη 15), ο προσδιορισμός της εκτάσεως της απαλλαγής των οργανισμών δημοσίου δικαίου από τον φόρο γίνεται με βάση τον τρόπο ασκήσεως των δραστηριοτήτων. Ειδικότερα, κατά το μέτρο που η διάταξη αυτή εξαρτά τη μη επιβολή του φόρου επί των οργανισμών δημοσίου δικαίου από την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί ενεργούν « ως δημοσία εξουσία », δεν απαλλάσσει από τον φόρο τις δραστηριότητες που ασκούν οι οργανισμοί όχι ως φορείς δημοσίου δικαίου, αλλ' ως φορείς ιδιωτικού δικαίου. Κατά συνέπεια, το μόνο κριτήριο που καθιστά δυνατή την ασφαλή διάκριση των δύο αυτών κατηγοριών δραστηριοτήτων είναι το κατά το εθνικό δίκαιο εφαρμοστέο νομικό καθεστώς.

11 Το γεγονός ότι η εθνική νομοθεσία χαρακτηρίζει ως « διοικητικές λειτουργίες » ορισμένες δραστηριότητες που ασκούν οι δήμοι και κοινότητες μπορεί να αποτελεί ένδειξη του ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται σε καθεστώς δημοσίου δικαίου. Όπως προκύπτει όμως από την προαναφερθείσα απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989, στα εθνικά δικαστήρια εναπόκειται ο κατάλληλος χαρακτηρισμός των εν λόγω δραστηριοτήτων βάσει του κριτηρίου που έχει καθορίσει το Δικαστήριο.

12 Επομένως, στο πρώτο και στο δεύτερο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι 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 στα εθνικά δικαστήρια να προβαίνουν στον χαρακτηρισμό των εν λόγω δραστηριοτήτων βάσει του κριτηρίου αυτού.

Επί του τρίτου ερωτήματος

13 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, αρκεί να υπομνησθεί ότι με την προαναφερθείσα απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989 το Δικαστήριο έκρινε ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι 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.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

14 Προκειμένου να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό, αρκεί να υπομνησθεί ότι με την προαναφερθείσα απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1989 το Δικαστήριο έκρινε ότι 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.

Επί των δικαστικών εξόδων

15 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πρώτο τμήμα),

κρίνοντας επί των ερωτημάτων που του υπέβαλε η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza με Διάταξη της 22ας Δεκεμβρίου 1988, αποφαίνεται:

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 στα εθνικά δικαστήρια να προβαίνουν στον χαρακτηρισμό των εν λόγω δραστηριοτήτων βάσει του κριτηρίου αυτού.

2) Το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο εδάφιο, της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι 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.

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.

Slynn Joliet Rodríguez Iglesias

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 15 Μαΐου 1990.

Ο γραμματέας

J.-G. Giraud

Ο πρόεδρος του πρώτου τμήματος

Gordon Slynn