τικού δικαίου. Εναπόκειται στα εθνικά δικαστήρια να προβαίνουν στους αναγκαίους χαρακτηρισμούς βάσει του κριτηρίου αυτού.

Το δεύτερο εδάφιο 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.

Το τρίτο εδάφιο 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.

ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση C-4/89 *

I — Νομικό πλαίσιο

1. *Κοινοτικό δίκαιο*

Το άρθρο 4 της οδηγίας 77/388 (έκτης οδηγίας) του Συμβουλίου 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) ορίζει την έννοια του υποκειμένου στον φόρο προστιθεμένης αξίας. Κατά τον ορισμό αυτό, θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο, οικονομική δραστηριότητα. Εξαίρεση από τον γενικό αυτό κανόνα προβλέπεται στην παράγραφο 5 του προαναφερθέντος άρθρου 4, της οποίας την ερμηνεία έχουν ως αντικείμενο οι παρούσες υποθέσεις.

Η παράγραφος αυτή έχει ως εξής:

« 5. 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

* Γλώσσα διαδικασίας: η ιταλική.

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. »

2. *Εθνικό δίκαιο*

Το άρθρο 1 του ιταλικού προεδρικού διατάγματος 633 της 26ης Οκτωβρίου 1972 (το οποίο μεταγενεστέρως τροποποιήθηκε επανειλημμένως) ορίζει τις πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται στις μεταβιβάσεις αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ή την εξάσκηση τέχνης ή επαγγέλματος, καθώς και στις εισαγωγές, ανεξαρτήτως του προσώπου που τις πραγματοποιεί.

Το άρθρο 4 του ίδιου διατάγματος ορίζει ότι ως « άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας » νοείται η κατά σύνηθες — έστω μη αποκλειστικό — επάγγελμα άσκηση εμπορικών ή γεωργικών δραστηριοτήτων κατά τα άρθρα 2135 και 2195 του ιταλικού αστικού κώδικα, ακόμα και αν οι δραστηριότητες αυτές δεν οργανώνονται υπό μορφή επιχειρήσεως.

Οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων αυτών επί του Δημοσίου, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως και εν γένει των δημοσίων οργανισμών οι οποίοι, εξ ορισμού, δεν έχουν ως αποκλειστικό ή ως κύριο αντικείμενο την άσκηση εμπορικών ή γεωργικών δραστηριοτήτων καθορίζονται στο τέταρτο εδάφιο του άρθρου 4 του προαναφερθέντος διατάγματος, κατά το οποίο « όσον αφορά τους προαναφερθέντες οργανισμούς ... θεωρούνται ότι πραγματοποιούνται κατά την άσκηση επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μόνον οι μεταβιβάσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών οι οποίες γίνονται κατά την άσκηση εμπορικών ή γεωργικών δραστηριοτήτων ».

Το πέμπτο εδάφιο του άρθρου 4 του ανωτέρω διατάγματος προβλέπει ότι υπόκεινται σε φόρο οι εμπορικές ή γεωργικές δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου, ακόμα και αν είναι αμελητέες.

Όσον αφορά τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοικήσεως, η από 22 Μαΐου 1976 εγκύκλιος υπ' αριθμόν 18/360068 του Υπουργείου Οικονομικών « προς άρση αμφιβολιών και ακριβή προσδιορισμό των πράξεων που υπόκεινται στον φόρο » περιέχει πίνακα με λεπτομερή — καίτοι όχι περιοριστική — απαρίθμηση των δραστηριοτήτων οι οποίες συγκεντρώνουν τις απαραίτητες προϋποθέσεις ώστε να υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Η ανωτέρω εκτιθέμενη εθνική κανονιστική ρύθμιση δεν περιέχει καμία ρητή αναφορά στις λεγόμενες « θεσμικές δραστηριότητες », τις οποίες οι δήμοι και κοινότητες ασκούν ως δημόσιες αρχές.

Η Διάταξη περί παραπομπής αναφέρει σχετικώς ότι το προεδρικό διάταγμα 616 της 24ης Ιουλίου 1977, που εκδόθηκε σε εκτέλεση του εξουσιοδοτικού νόμου 382 της 22ας Ιουλίου 1975, κατ' εφαρμογήν της συνταγματικής αρχής του άρθρου 188 του Συντάγματος, ορίζει τις « διοικητικές λειτουργίες » των δήμων και κοινοτήτων στους διαφόρους κλάδους δραστηριοτήτων. Οι λειτουργίες αυτές θα πρέπει, κατά τη Διάταξη περί παραπομπής, να αποτε-

λούν το καθοριστικό κριτήριο για τη διάκριση των « θεσμικών δραστηριοτήτων » από τις εμπορικές δραστηριότητες.

II — Το ιστορικό της υποθέσεως και η διαφορά της κύριας δίκης

Με πράξη της 23ης Μαρτίου 1988 το Ufficio provinciale IVA της Piacenza διόρθωσε τη δήλωση φόρου προστιθεμένης αξίας της κοινότητας Carpaneto Piacentino για το έτος 1983, με την αιτιολογία ότι η εν λόγω κοινότητα είχε παραλείψει να εκδώσει τιμολόγια και να καταχωρίσει στο βιβλίο τιμολογίων ΦΠΑ (κεφάλαιο: πωλήσεις) τις αποδείξεις για τις εισπράξεις που είχε πραγματοποιήσει από τις ακόλουθες δραστηριότητες: 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.

Η αξίωση της φορολογικής αρχής στηριζόταν στη σκέψη ότι όλες αυτές οι περιπτώσεις αφορούσαν εμπορικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4 του προαναφερθέντος διατάγματος 633/72, περιλαμβανόμενες στον πίνακα των υποκειμένων σε ΦΠΑ δραστηριοτήτων των δήμων και κοινοτήτων τον οποίο περιέχει η εγκύκλιος 18/360068 του Υπουργείου Οικονομικών της 22ας Μαΐου 1976.

Η κοινότητα Carpaneto Piacentino άσκησε προσφυγή κατά της διορθωτικής πράξεως ενώπιον της πρωτοβάθμιας commissione tributaria της Piacenza, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι συνέτρεχε παράβαση του άρθρου 4 του προαναφερθέντος διατάγματος καθώς και του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

Ένδεκα άλλοι δήμοι και κοινότητες παρενέβησαν υπέρ της κοινότητας Carpaneto Piacentino.

Όλοι οι δήμοι και οι κοινότητες ζήτησαν να υποβληθεί στο Δικαστήριο αίτηση για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως της έκτης οδηγίας.

III — Τα προδικαστικά ερωτήματα

Με Διάταξη της 22ας Δεκεμβρίου 1988, η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΟΚ, τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

« 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 τον νόμο ως

άσκηση *διοικητικών λειτουργιών* κατά την έννοια του διατάγματος 616 της 24ης 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); »

IV — Διαδικασία ενώπιον του Δικαστηρίου

Η Διάταξη περί παραπομπής πρωτοκολλήθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 5 Ιανουαρίου 1989.

Σύμφωνα με το άρθρο 20 του πρωτοκόλλου περί του οργανισμού του Δικαστηρίου, γραπτές παρατηρήσεις κατέθεσαν:

— στις 5 Απριλίου 1989 η κοινότητα Carpaneto Piacentino, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, και ένδεκα άλλοι δήμοι και κοινότητες που παρενέβησαν υπέρ της, εκπροσωπούμενοι από τους δικηγόρους Francesco Tesauro και Michele Avantaggiati,

— στις 20 Απριλίου 1989 η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας, εκπροσωπούμενη από τον Luigi Ferrari Bravo, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών, επικουρούμενο από τον Franco Favara, avvocato dello Stato, και

— στις 21 Μαρτίου 1989 η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Enrico Traversa, μέλος της νομικής της υπηρεσίας.

Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

Με απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 1989, το Δικαστήριο ανέθεσε την εκδίκαση της υποθέσεως στο πρώτο τμήμα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 95, παράγραφος 1 και 2, του κανονισμού διαδικασίας.

V — Συνοπτική έκθεση των γραπτών παρατηρήσεων που κατατέθηκαν ενώπιον του Δικαστηρίου

Τόσο η προσφεύγουσα της κύριας δίκης όσο και η ιταλική κυβέρνηση και η Επιτροπή υπογραμμίζουν την ομοιότητα των προδικαστικών ερωτημάτων που υπέβαλε η πρωτοβάθμια commissione tributaria της Piacenza με τα ερωτήματα που είχε υποβάλει το ίδιο δικαστήριο καθώς και η δευτεροβάθμια commissione tributaria της ίδιας πόλης στο πλαίσιο των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 129/88 και 231/87. Η απόφαση επί των υποθέσεων αυτών εκδόθηκε στις 17 Οκτωβρίου 1989 (Συλλογή 1989, σ. 3233).

Η κοινότητα *Carpaneto Piacentino* και οι άλλοι δήμοι και κοινότητες που παρενέβησαν υπέρ της στην κύρια δίκη αναφέρουν ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περιέχει ακριβείς διατάξεις αναγκαστικού δικαίου, μη επιδεχόμενες εξαιρέσεως. Πρόκειται επομένως, κατά την άποψή τους, για κανόνες που έχουν απευθείας εφαρμογή και από τους οποίους απορρέουν δικαιώματα υπέρ των υποκειμένων της κοινοτικής εννόμου τάξεως, τα οποία τα κράτη μέλη οφείλουν να τηρούν.

Εν συνεχεία, ισχυρίζονται ότι η έκφραση « δραστηριότητες τις οποίες (οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου) ασκούν ως δημοσία εξουσία » στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, περιλαμβάνει τόσο τις δραστηριότητες των οργανισμών δημοσίου δικαίου που διέπονται από κανόνες δημοσίου δικαίου όσο και τις δραστηριότητες που ασκούνται υπό καθεστώς ιδιωτικού δικαίου και αποσκοπούν στην ικανοποίηση βασικών αναγκών του κοινωνικού συνόλου ή ασκούνται κατά παράδοση μόνον από δημοσίους φορείς. Μπορεί να πρόκειται για δραστηριότητες που ασκούνται και από άλλα πρόσωπα, υπόκεινται δε, δυνάμει του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, σε ΦΠΑ, εφόσον η απαλλαγή τους θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Κατά τη γνώμη τους, η ιταλική φορολογική νομοθεσία δεν συμβιβάζεται με την κοινοτική έννομη τάξη, αφενός μεν, επειδή επιβάλλει φόρο, κατά παράβαση του πρώτου εδαφίου του άρθρου 4, παράγραφος 5, επί των δραστηριοτήτων δημοσίας εξουσίας οι οποίες, καθόσον ασκούνται κατ' αποκλειστικότητα από οργανισμούς δημοσίου δικαίου, δεν είναι δυνατόν να διαταράξουν το καθεστώς του ελεύθερου ανταγωνισμού, αφετέρου δε, επειδή επιβάλλει φόρο προστιθεμένης αξίας, κατά παράβαση του δευτέρου εδαφίου της προαναφερθείσας διατάξεως, και επί των δραστηριοτήτων ως προς τις οποίες οι ενδεχόμενες στρεβλώσεις του ανταγωνισμού δεν έχουν καμία σημασία.

Όσον αφορά τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας, η κοινότητα Carpaneto Piacentino και οι λοιποί δήμοι και κοινότητες ισχυρίζονται ότι οι δραστηριότητες αυτές δεν υπόκεινται στον φόρο, σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, παρά μόνον εφόσον δεν είναι αμελητέες, πράγμα που απαιτεί τον υπό των κρατών μελών καθορισμό κατωτάτου ορίου φορολογήσεως.

Τέλος, υπογραμμίζουν τη σημασία της νομικής κατηγορίας « διοικητικές λειτουργίες », η οποία προβλέπεται από το άρθρο 118 του ιταλικού Συντάγματος σε σχέση ακριβώς με τους δήμους και τις κοινότητες και τις επαρχίες και ορίζεται στο προεδρικό διάταγμα 616 της 24ης Ιουλίου 1977. Η κατηγορία αυτή, που περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες τις οποίες αφορά η κύρια δίκη, είναι αντίθετη προς την έννοια των εμπορικών δραστηριοτήτων και επομένως πρέπει να ληφθεί υπόψη προκειμένου να ερμηνευθεί το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, δηλαδή προκειμένου να καθοριστούν οι δραστηριότητες τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία.

Η *ιταλική κυβέρνηση* θεωρεί ότι η έννοια των πράξεων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου πραγματοποιούν ως δημοσία εξουσία δεν πρέπει να συσχετιστεί άμεσα και αυστηρά με την απαρίθμηση των διοικητικών λειτουργιών των δήμων και κοινοτήτων, η οποία περιέχεται στο προεδρικό διάταγμα 616 της 24ης Ιουλίου 1977. Κατά την άποψή της, εξάλλου, η απαρίθμηση αυτή δεν έχει καμία χρησιμότητα σε σχέση με τους άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, εφόσον αφορά μόνο τους δήμους και τις κοινότητες.

Η ιταλική κυβέρνηση προτείνει, επομένως, να δοθεί στα δύο πρώτα ερωτήματα η απάντηση ότι η έννοια των πράξεων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία είναι αυτοτελής έννοια και μετέχει της καθαρώς ενδεικτικής φύσεως της οδηγίας στην οποία περιέχεται, χωρίς να μπορεί να εξομοιωθεί προς την απαρίθμηση δραστηριοτήτων ή

διοικητικών λειτουργιών στη νομοθεσία των κρατών μελών, η οποία πραγματοποιείται για άλλους σκοπούς, όπως είναι η εσωτερική κατανομή των αρμοδιοτήτων.

Όσον αφορά το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, η ιταλική κυβέρνηση θεωρεί ότι δεν βοηθεί να ορισθεί η έννοια των δραστηριοτήτων τις οποίες οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία και ότι είναι, επομένως, δυνατόν να υπάρχουν δραστηριότητες που δεν ασκούνται από τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου υπό καθεστώς νομίμου μονοπωλίου, οι οποίες όμως να υπόκεινται σε ΦΠΑ, παρόλο που δεν προκαλούν στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Όσον αφορά το τρίτο εδάφιο του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, η ιταλική κυβέρνηση θεωρεί ότι η εισαγωγή του κριτηρίου του μη αμελητέου στην εθνική νομοθεσία δεν είναι υποχρεωτική.

Η *Επιτροπή* παραπέμπει, κατ' ουσίαν, στις παρατηρήσεις που κατέθεσε στο πλαίσιο των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 129/88 και 231/87. Διευκρινίζει, πάντως, ότι στο ιταλικό δίκαιο η έννοια της «διοικητικής λειτουργίας» υπονοεί την άσκηση κυριαρχικής εξουσίας και μπορεί, επομένως, να αποτελεί ένδειξη περί του ότι πρόκειται για δραστηριότητα την οποία οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου ασκούν ως δημοσία εξουσία κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας. Θεωρεί, ωστόσο, ότι δεν πρέπει να αποδίδεται υπερβολική σημασία στην ένδειξη αυτή, αφενός μεν, επειδή στην ιταλική νομοθεσία περί κατανομής των αρμοδιοτήτων μεταξύ της κεντρικής κρατικής διοικήσεως και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοικήσεως ο όρος «διοικητική λειτουργία» δεν έχει αυστηρώς καθορισμένο περιεχόμενο και χρησιμοποιείται συχνά προκειμένου περί δραστηριοτήτων προδήλως εμπορικού χαρακτήρα, αφετέρου δε, επειδή η έννοια του «υποκειμένου» στον ΦΠΑ είναι έννοια του κοινοτικού δικαίου μόνο, η οποία δεν μπορεί να εξαρτάται από έννοιες καθαρώς εθνικού δικαίου.

G. C. Rodríguez Iglesias
εισηγητής δικαστής