DOMSTOLENS DOM

26. marts 1987 *

I sag 235/85,

Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl som befuldmægtiget, bistået af advokat Marten Mees, Haag, og med valgt adresse i Luxembourg hos Georges Kremlis, Kommissionens Juridiske Tjeneste, Jean Monnet-bygningen, Kirchberg,

sagsøger,

mod

Kongeriget Nederlandene, ved assisterende juridisk konsulent G. M. Borchardt, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, og med valgt adresse i Luxembourg på den nederlandske ambassade,

sagsøgt,

hvorunder der er nedlagt påstand om, at det statueres, at Kongeriget Nederlandene ved ikke at opkræve moms af de offentlige funktioner, som varetages af notarer, fogeder og stævningsmænd, har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til sjette direktiv (moms),

har

DOMSTOLEN,

sammensat af præsidenten Mackenzie Stuart, afdelingsformændene C. Kakouris og F. Schockweiler, dommerne G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida og G. C. Rodríguez Iglesias,

generaladvokat: C. O. Lenz
justitssekretær: fuldmægtig D. Louterman

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 2. december 1986,

* Processprog: Nederlandsk.

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 12. februar 1987,

afsagt følgende

Dom

1 Ved stævning indleveret til Domstolens justitskontor den 30. juli 1985 har Kommissionen for De europæiske Fællesskaber i henhold til EØF-traktatens artikel 169 anlagt sag med påstand om, at det statueres, at Kongeriget Nederlandene ved ikke at inddrage notarers, fogeders og stævningsmænds offentlige funktioner, som varetages mod vederlag fra deres mandanter, under merværdiafgiftssystemet, har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 4, i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt »sjette direktiv«).

2 Med hensyn til en mere udførlig fremstilling af de faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt parternes anbringender og argumenter henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

3 Indledningsvis forekommer det hensigtsmæssigt at præcisere, at sagen udelukkende drejer sig om spørgsmålet, om de offentlige funktioner, som notarer, fogeder og stævningsmænd varetager i henhold til loven, bær pålægges moms, og at der ved pådømmelsen udelukkende tages stilling til den del af deres virksomhed.

Den pågældende virksomheds økonomiske karakter

4 Kommissionen har gjort gældende, at notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene skal pålægges moms i henhold til artikel 4 i sjette direktiv, da det er ubestrideligt, at de uafhængigt, nemlig uden for ethvert underordnelsesforhold og på eget retligt ansvar, udøver en økonomisk virksomhed forstået som permanent virksomhed i form af tjenesteydelser, der erlægges mod vederlag.

5 Kongeriget Nederlandene har heroverfor anført, at notarer, fogeder og stævningsmænd ikke udøver en virksomhed, der er undergivet de normale økonomiske love, men mod et ved lov fastsat vederlag erlægger ydelser, som borgerne obligatorisk skal benytte af almene hensyn.

6 Det bør ved afgørelsen af, om notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene skal pålægges moms af deres offentlige funktioner, som varetages mod vederlag, tillægges betydning, at sjette direktiv anviser et meget vidt anvendelsesområde for merværdiafgiften, da det i artikel 2 vedrørende afgiftspligtige transaktioner ved siden af indførsel af goder nævner levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet, og da det i artikel 4, stk. 1, som afgiftspligtig person definerer enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

7 Begrebet økonomisk virksomhed er defineret i artikel 4, stk. 2, som omfattende alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder bl. a. virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.

8 En gennemgang af disse definitioner viser dels det vide omfang af det anvendelsesområde, der dækkes af begrebet økonomisk virksomhed, idet alle liberale erhvervs tjenesteydelser er omfattet, dels dets objektive karakter i den forstand, at virksomheden betragtes i sig selv, uafhængigt af sit formål eller sine resultater.

9 I betragtning af det vide omfang af det anvendelsesområde, der er defineret ved begrebet økonomisk virksomhed, som omfatter alle aktiviteter inden for liberale erhverv, uden at der er taget noget forbehold til fordel for lovregulerede erhverv, må det fastslås, at notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene, i det omfang de permanent og mod vederlag erlægger tjenesteydelser for private, udøver en økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand.

10 I betragtning af den objektive karakter af begrebet økonomisk virksomhed er det uden betydning, at notarers, fogeders og stævningsmænds virksomhed består i at udøve funktioner, som af almene hensyn er tillagt dem og reguleret ved lov. Sjette direktiv bestemmer i artikel 6 udtrykkeligt, at visse former for virksomhed, som udføres ifølge lov, er omfattet af momsordningen.

11 De momsfritagelser, som udtrykkeligt fastsættes i sjette direktivs artikel 13, bl. a. virksomhed af almen interesse, og den mulighed, som er givet medlemsstaterne i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, til fortsat i en overgangsperiode at fritage visse transaktioner, herunder tjenesteydelser fra advokater og andre medlemmer af liberale erhverv, viser, at alle tjenesteydelser, der erlægges mod vederlag af medlemmer af liberale erhverv og dermed sidestillede personer, i princippet er pålagt moms.

Uafhængig udøvelse af denne virksomhed

12 Selv hvis det måtte antages, at notarer, fogeder og stævningsmænd udøver en økonomisk virksomhed, er kongeriget Nederlandene af den opfattelse, at der ikke kan være tale om virksomhed, der udøves uafhængigt, når disse fagfolk udnævnes af regeringen, er underlagt offentlig disciplinærkontrol, og arbejds- og lønvilkår ved udøvelsen af deres offentlige funktioner er fastlagt ved lov.

13 Kommissionen har heroverfor anført, at notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene udøver deres virksomhed for egen regning og under personligt ansvar, og at de ikke står i et underordnelsesforhold til en arbejdsgiver.

14 Skønt artikel 4, stk. 4, udelukker enhver, som er forpligtet over for en arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et underordnelsesforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår samt arbejdsgiverens ansvar, må det dog konstateres, at notarer, fogeder og stævningsmænd ikke befinder sig i noget hierakisk underordnelsesforhold til det offentlige, da de ikke er integreret i den offentlige forvaltning. De udøver deres virksomhed for egen regning og under eget ansvar, tilrettelægger inden for visse lovfastsatte grænser frit det daglige arbejde og oppebærer selv de gebyrer, som udgør deres indtægt. Den omstændighed, at de er undergivet disciplinærkontrol under det offentliges tilsyn, et forhold, som genfindes i andre lovregulerede erhverv, samt den omstændighed, at deres vederlag er fastsat ved lov, er ikke tilstrækkeligt til, at de må anses for at stå i et retligt underordnelsesforhold til en arbejdsgiver i den i artikel 4, stk. 4, forudsatte betydning.

15 Det må derfor fastslås, at notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene, når de selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, som består i at erlægge tjenesteydelser for tredjemand, til gengæld for hvilke de for egen regning oppebærer et vederlag, skal anses for momspligtige i den i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, forudsatte betydning.

Momsfritagelse til fordel for offentligretlige organer

16 Til støtte for sin opfattelse har kongeriget Nederlandene endvidere anført, at notarer, fogeder og stævningsmænd, selv hvis de antages at udøve økonomisk virksomhed i den i sjette direktivs artikel 4, stk. 1 og 2, forudsatte betydning, må være omfattet af fritagelsen i artikel 4, stk. 5, til fordel for offentligretlige organer, da det må anerkendes, at de har denne egenskab. Stk. 5 skal ikke fortolkes på grundlag af det formelle kriterium vedrørende den udøvede virksomheds tilrettelæggelse, men på grundlag af virksomhedens art; herved kan der ikke være tvivl om, at notarer, fogeder og stævningsmænd foretager handlinger, som efter deres art henhører under offentlig myndighed.

17 Kommissionen har gjort gældende, at i betragtning af selve princippet i merværdiafgiften, som består i en generel altomfattende forbrugsskat, skal artikel 4, stk. 5, fortolkes indskrænkende; denne fritagelse omfatter kun handlinger, som foretages af offentligretlige organer, og som er forbundet med det offentliges fundamentale kompetencer og opgaver, og ikke med den virksomhed, som efter sin art kan udøves af private i erhvervsmæssigt øjemed.

18 Ved afgørelsen af, om notarer, fogeder og stævningsmænd i Nederlandene, for så vidt angår deres offentlige funktioner, bør være omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, må denne fritagelse placeres i den generelle sammenhæng i den fælles merværdiafgiftsordning, som er indført ved sjette direktiv.

19 Som det blev fastslået ved gennemgangen af begrebet økonomisk virksomhed, er sjette direktiv karakteriseret ved sit generelle anvendelsesområde og ved den omstændighed, at alle fritagelser skal være udtrykkelige og præcise.

20 Herved bemærkes, at artikel 4, stk. 5, alene fastsætter en undtagelse til fordel for offentligretlige organer, og ydermere kun for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver i deres egenskab af offentlig myndighed.

21 En gennemgang af denne bestemmelse på baggrund af direktivets formål viser, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at undtagelsen gælder, nemlig et offentligt organs udøvelse af virksomhed og udøvelse af virksomhed udført i egenskab af offentlig myndighed, hvilket på den ene side betyder, at offentligretlige organer ikke automatisk er fritaget, for så vidt angår deres virksomhed generelt, men kun for så vidt angår den virksomhed, der henhører under deres særlige opgaver som offentlig myndighed (se dom af 11. juli 1985, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland, 107/84, Sml. s. 2663), og på den anden side, at virksomhed udøvet af en privatperson ikke er fritaget for moms, blot fordi den består i at foretage handlinger, som henhører under den offentlige myndigheds prærogativer.

22 Hvis notarer, fogeder og stævningsmænd ved varetagelsen af deres offentlige funktioner eventuelt udøver myndighedsprærogativer i henhold til offentlig bemyndigelse, følger det derfor ikke heraf, at de er omfattet af fritagelsen i artikel 4, stk. 5. De udøver ikke denne virksomhed som offentligretligt organ, da de ikke er integreret i det offentliges forvaltningsapparat, men i form af en selvstændig økonomisk virksomhed, som udøves inden for rammerne af et liberalt erhverv.

23 Det må derfor fastslås, at kongeriget Nederlandene ved ikke at inddrage notarers, fogeders og stævningsmænds offentlige funktioner, som varetages mod vederlag fra deres mandanter, under merværdiafgiftssystemet, har undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til sjette direktivs artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 4.

Sagens omkostninger

24 I henhold til procesreglementets artikel 69, stk. 2, dømmes den tabende part til at afholde sagens omkostninger. Da Kongeriget Nederlandene har tabt sagen, pålægges det sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

udtaler og bestemmer

DOMSTOLEN

1) **Kongeriget Nederlandene har ved ikke at inddrage de offentlige funktioner, som varetages af notarer, fogeder og stævningsmænd, under merværdiafgiftssystemet, undladt at opfylde sine forpligtelser i henhold til artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 4 i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag.**

2) **Kongeriget Nederlandene betaler sagens omkostninger.**

Mackenzie Stuart Kakouris Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 26. marts 1987.

P. Heim
Justitssekretær

A. J. Mackenzie Stuart
Præsident