RETSMØDERAPPORT
i sag 235/85 *

I — De faktiske omstændigheder

1. Den nederlandske lov af 28. juni 1968 om omsætningsafgift (*Staatsblad*, 329), som ændret bl. a. ved lov af 28. december 1978 (*Staatsblad*, 677) om tilpasning til det sjette direktiv om merværdiafgift, bestemmer i artikel 1 litra a), at der under betegnelsen »omsætningsafgift« opkræves en afgift på tjenesteydelser, der erlægges i Kongeriget af erhvervsdrivende inden for rammerne af deres virksomhed. I henhold til artikel 7, punkt 1, anses for erhvervsdrivende den, som driver selvstændig virksomhed. Ved virksomhed i lovens forstand forstås også ifølge punkt 2, a) udøvelse af et erhverv. Punkt 3 i samme artikel 7 bestemmer, at ministeren kan foreskrive, at offentligretlige organer, der på anden måde end som erhvervsdrivende erlægger tjenesteydelser, der efter deres art ligeledes kan erlægges af erhvervsdrivende, anses for erhvervsdrivende, for så vidt angår disse ydelser.

2. I Nederlandene er notarerhvervet reguleret ved Wet op het notarisambt (lov om notarvirksomhed) (*Staatsblad* 1842, 20) og beskæftigelsen som foged og stævningsmand ved Deurwaardersreglement (bekendtgørelse om fogeder og stævningsmænd) (*Staatsblad* 1960, 562). Disse retsakter fastsætter antallet af stillinger, betingelserne for at udnævne og afskedige indehaverne, den geografiske og materielle kompetence, betingelserne for erhvervets udøvelse, gebyrsatserne, reglerne om regnskabsaflæggelse og disciplinær kontrol. Notarerne, fogederne og stævningsmændene udøver dels funktioner, som er tillagt og forbeholdt dem ved lov, benævnt offentlige funktioner — som for notarerne i det væsentlige består i at udstede retsgyldige dokumenter og for fogeder og stævningsmænd i forkyndelse af stævninger og fuldbyrdelse af retsafgørelser — dels funktioner, der anses for private, og som for notarernes vedkommende bl. a. omfatter deres virksomhed som skatteekspert, administrator, eksekutor af testamenter, og for fogeder og stævningsmænd deres virksomhed som befuldmægtigede ved visse retter.

3. Ved udøvelsen af deres offentlige funktioner anses notarer, fogeder og stævningsmænd ikke for erhvervsdrivende i den betydning, der forudsættes i artikel 7 i loven af 1968, og er således ikke pålagt merværdiafgift. Denne fritagelse, som allerede fandtes i den tidligere lovgivning og var fastslået i retspraksis, er blevet bekræftet ved forskellige ministerielle direktiver udstedt i henhold til loven af 1968 (resolutioner af 3. november 1980, nr. 27.955 I, vedrørende auktionssalg, hvorunder notaren optræder som embedsmand; af 17. juli 1984, nr. 283-7242 om notarers udstedelse af retsgyldige dokumenter, og af 15. december 1981, nr. 281-18.950, om fogeders og stævningsmænds ydelser). Disse resolutioner er instrukser fra statssekretæren for Finansministeriet til skatteinspektørerne, men de kan påberåbes for domstolene af den afgiftspligtige.

4. Rådets sjette direktiv (77/388) af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det

* Processprog: Nederlandsk.

fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) (herefter benævnt »sjette direktiv«) fastsætter i artikel 2 anvendelsesområdet for merværdiafgiften, som bl. a. pålægges tjenesteydelser, som mod vederlag erlægges i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

Artikel 4, stk. 1, definerer den afgiftspligtige som enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed.

I henhold til stk. 2 anses bl. a. virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv for økonomisk virksomhed.

Stk. 4 bestemmer, at ved udtrykket »selvstændigt« i stk. 1 undtages fra beskatningen lønmodtagere og andre personer, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgivere ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et underordnelsesforhold.

Ifølge stk. 5, første afsnit, anses offentligretlige organer ikke for afgiftspligtige personer, for så vidt angår virksomhed eller traksaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag. I tredje afsnit bestemmes udtrykkeligt, at disse organer anses for afgiftspligtige personer, for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed. Ifølge sidste afsnit kan medlemsstaterne anse den virksomhed, som udøves af de i tredje afsnit nævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller artikel 28, for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.

I artikel 13 fastsættes bl. a. afgiftsfritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse.

Ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne i en overgangsperiode fortsat fritage en række transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser.

I artikel 6, stk. 1, defineres tjenesteydelse som enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode.

5. I åbningsskrivelsen af 25. oktober 1983 anførte Kommissionen, at notarer, fogeder og stævningsmænd efter dens opfattelse udøver selvstændig økonomisk virksomhed i form af tjenesteydelser og derfor skal pålægges merværdiafgift, og opfordrede den nederlandske regering til at meddele den sine bemærkninger inden for en frist på en måned.

6. Ved skrivelse fra Nederlandenes Faste Repræsentation af 18. januar 1984 gjorde kongeriget Nederlandenes regering gældende, at notarers, fogeders og stævningsmænds tjenesteydelser ikke er økonomisk virksomhed, og at notarer, fogeder og stævningsmænd under alle omstændigheder må være omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5.

7. I begrundet udtalelse af 13. december 1984 fremsatte Kommissionen den opfattelse, at kongeriget Nederlandene ved at indføre og opretholde momsfritagelse for notarer, fogeder og stævningsmænd, ikke har vedtaget de lov- og forvaltningsforskrifter, der er nødvendige for at efterkomme det sjette direktiv, og opfordrede Kongeriget Nederlandene til at efterkomme denne udtalelse inden for en frist på to måneder. Udtalelsen er ikke blevet besvaret.

II — Skriftveksling og parternes påstande

1. Ved stævning indleveret til Domstolens justitskontor den 30. juli 1985 har Kommissionen indbragt sagen for Domstolen.

2. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen besluttet at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisførelse.

3. *Kommissionen*, sagsøgeren, har nedlagt følgende påstande:

— det statueres, at kongeriget Nederlandene ikke har overholdt sine forpligtelser i henhold til fællesskabsretten, navnlig i henhold til artikel 2 og artikel 4, stk. 1, 2 og 4, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977, ved ikke at inddrage notarers, fogeders og stævningsmænds virksomhed, som udføres mod vederlag fra deres mandanter, under merværdiafgiftssystemet;

— kongeriget Nederlandene tilpligtes at betale sagens omkostninger.

4. *Kongeriget Nederlandene*, sagsøgte, har nedlagt følgende påstande:

— frifindelse;

— Kommissionen tilpligtes at betale sagens omkostninger.

III — Parternes anbringender og argumenter

A — *Begrebet økonomisk virksomhed*

1. Ifølge *Kommissionen* er det ubestrideligt, at notarers, fogeders og stævningsmænds tjenesteydelser er økonomisk virksomhed i den i direktivets artikel 4, stk. 2, forudsatte betydning. Denne bestemmelse kræver ikke udøvelse af en virksomhed, som giver fortjeneste, eller af en virksomhed som markedets love gælder for; der skal blot foreligge en virksomhed, som har permanent karakter og udføres mod vederlag. Denne selvstændige og specielle definition, som gives af direktivet på merværdiafgiftsområdet, må have forrang for de definitioner, der opstilles i andre grene af fællesskabsretten.

Notarers eller fogeders og stævningsmænds virksomhed kan ikke unddrages merværdiafgift med den begrundelse, at der er tale om offentlige myndighedshandlinger, lige så lidt som handlinger af denne type, der udføres af en advokat eller en læge, kan være fritaget for afgift.

Notarer, fogeder og stævningsmænd kan ikke sidestilles med retternes justitssekretærer, ansatte på paskontorer eller skattevæsenets og kommunernes fogeder og stævningsmænd, da disse er tjenestemænd eller ansatte i staten eller andre offentlige organer, som i deres egenskab af underordnede erlægger tjenesteydelser for deres arbejdsgiveres regning og til fordel for denne; notarer samt retsvæsenets fogeder og stævningsmænd udøver derimod deres virksomhed for egen regning, i fuld uafhængighed og på eget retligt ansvar, og de oppebærer selv deres vederlag. Selv om notarer, fogeder og stævningsmænd kontrolleres af det offentlige, i øvrigt ligesom andre kategorier af afgiftspligtige, står de ikke i et hierarkisk underordnelsesforhold til en arbejdsgiver, som det ville være tilfældet, hvis deres funktioner blev udøvet som offentlig myndighed.

Kommissionens definition af udtrykket økonomisk virksomhed i direktivets artikel 4 svarer til den, Domstolen har opstillet i dommene af 1. april 1982 (Hongkong

Trade Development Council, 89/81, Sml. s. 1277) og af 5. maj 1982 (Schul, 15/81, Sml. s. 1409).

2. *Kongeriget Nederlandene* har redegjort for notarers, fogeders og stævningsmænds stilling, som er af en særlig og uafhængig beskaffenhed, der har sin oprindelse i en periode, hvor offentligretlige juridiske personers rolle næppe var udviklet. En gennemgang af notarers, fogeders og stævningsmænds funktioner og af den lovbestemte ordning af disse erhverv viser, at deres virksomhed består i officielle handlinger, som udføres af et offentligt organ af hensyn til almene interesser. Deres virksomheds offentlige karakter står for notarernes vedkommende i forbindelse med den retsgyldighed, der tillægges deres handlinger, og for fogeder og stævningsmænds vedkommende med den offentlige tvang, der udøves over for de retsundergivne. Det kan ikke bestrides, at notarers, fogeders og stævningsmænds funktion har til formål at beskytte almene interesser.

I mangel af en præcis definition af begrebet økonomisk virksomhed i sjette direktiv må man henholde sig til kriterier, som er opstillet i andre af fællesskabsrettens grene, så meget desto mere som den afgiftsmæssige harmonisering er en etape på vejen mod indførelse af et fællesmarked. Det eneste gyldige kriterium er kriteriet om leveringernes og tjenesteydelsernes art og ikke kriteriet om den pågældende virksomheds tilrettelæggelse, som er forskellig fra én stat til en anden. Uden at det er nødvendigt at give en generel definition af begrebet økonomisk virksomhed, kan i hvert fald følgende antages: begrebet omfatter ikke de former for virksomhed, f. eks. notarers, fogeders og stævningsmænds, som ikke er omfattet af de normale økonomiske love; det omfatter ikke offentlige organers virksomhed, der indebærer udøvelse af offentlig myndighed, hvis vederlag er fastsat ved lov; det er udelukket at inddrage virksomhed, som ikke indebærer erlæggelse af en egentlig tjenesteydelse til fordel for de retsundergivne, og som disse obligatorisk skal benytte af hensyn til almene interesser. Den omstændighed, at de pågældende former for virksomhed ikke er omfattet af etableringsretten og den frie udveksling af tjenesteydelser, udelukker ligeledes, at de kan betegnes som økonomisk virksomhed.

Det kan ikke hævdes, at deres virksomhed er af økonomisk karakter, under henvisning til det ydre karakteristikum, nemlig den uafhængighed eller det manglende hierarkiske underordnelsesforhold, hvorunder disse embedsmænd udfører deres opgave. Den omstændighed, at notarer, fogeder og stævningsmænd ikke er integreret i statsapparatet, skyldes historiske årsager, men har ingen indflydelse på arten af den udøvede virksomhed. Andre embedsmænd, navnlig medlemmerne af dommerstanden, er heller ikke ved udøvelsen af deres funktioner placeret i et hierarkisk underordnelsesforhold.

B — *Begrebet offentligretligt organ*

1. *Kommissionen* har gjort gældende, at begrebet transaktion, som foretages af offentlige myndigheder i den i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, forudsatte betydning, er et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes selvstændigt. Selv om dette begreb henviser til de bestående offentlige myndigheder i medlemsstaterne, kan de ikke frit definere det under henvisning til nationale traditioner og særlige forhold. Formålet med artikel 4, stk. 5, er ikke at fritage alle offentlige myndigheders handlinger for merværdiafgift, men kun dem, der står i forbindelse med staternes og de offentligretlige institu-

tioners fundamentale kompetence på områderne almindelig forvaltning, retsvæsen, sikkerhed og militær.

De former for virksomhed, som efter deres art kan udøves af uafhængige erhvervsdrivende i erhvervsmæssigt øjemed eller af medlemmer af liberale erhverv mod vederlag fra deres mandanter, kan ikke anses for virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed, og private, der udøver denne type virksomhed, er ikke omfattet af begrebet offentligretligt organ.

I de tilfælde, hvor de grundlæggende offentlige opgaver er overdraget uafhængige fysiske personer — f. eks. hvor advokater har kompetence til at optræde som stedfortrædende dommere, er disse med hensyn til de pågældende retsakter snævert forbundet med den offentlige myndigheds hierarki og modtager vederlag af staten.

Selve merværdiafgiftens princip som altomfattende og generel afgift på forbrug kræver en indskrænkende fortolkning af begrebet transaktioner, som foretages i egenskab af offentlig myndighed. Derfor kan notarer, fogeder og stævningsmænd heller ikke, for så vidt angår alle de funktioner, som varetages inden for rammerne af deres opgaver, henføres til kategorien offentligretlige organer med den begrundelse, *at* de udnævnes ved kongelig resolution, *at* deres arbejds- og vederlagsvilkår er fastsat ved lov, *at* deres bistand er obligatorisk, *at* værdien af deres akter ligger i det formelle aspekt, og *at* de retsundergivne skal benytte deres bistand af hensyn til den almene interesse. Den nederlandske regering har i øvrigt aldrig påberåbt sig afgiftsfritagelse i henhold til overgangsordningen i sjette direktivs artikel 28.

Den fritagelse for merværdiafgift, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, står i forbindelse med beskatningens vigtigste rolle, nemlig at overføre midler fra et som oftest privat budget til et offentligt budget. Offentlige myndighedshandlinger er ikke pålagt merværdiafgift, ligesom de er fritaget for indkomstskat af den simple grund, at midlerne allerede befinder sig på statens eller det pågældende offentlige organs budget, og at der i tilfælde af beskatning ville ske sammenfald af skatte- og afgiftsmyndigheden og den afgiftspligtige. Statens eller et offentligt organs indtægter beskattes kun og pålægges i henhold til artikel 4, stk. 5, andet og tredje afsnit, kun merværdiafgift for at undgå konkurrencefordrejninger i tilfælde af, at staten udøver erhvervsmæssig økonomisk virksomhed. Den del af notarers, fogeders og stævningsmænds virksomhed, der medfører en overførsel af midler fra et privatbudget til et andet privatbudget, er pålagt indkomstskat og merværdiafgift.

2. Ifølge *kongeriget Nederlandene* må der blandt de former for virksomhed, som i en moderne stat er forbeholdt de offentlige myndigheder eller offentligretlige organer, sondres mellem to kategorier: på den ene side de former for økonomisk virksomhed, som opfylder reelle behov hos brugerne, og som, skønt private virksomheder kan påtage sig dem, af politiske grunde er koncentreret hos offentlige myndigheder; på den anden side de offentlige tjenesteydelser, som brugerne i henhold til lov er forpligtet til at benytte af hensyn til almene interesser, og for hvilke der ved lov er fastsat en fast pris; den sidstnævnte kategori, hvortil hører notarers, fogeders og stævningsmænds virksomhed, kan ikke anses for økonomisk virksomhed i sjette direktivs forstand. Såfremt det imidlertid skulle forholde sig anderledes, finder forbeholdet i artikel 4, stk. 5, anvendelse.

Ved fortolkningen af artikel 4, stk. 5, må man tage udgangspunkt i arten af den udøvede virksomhed og ikke i ydre karaktertræk, nemlig tilrettelæggelsen af denne virksomhed, som højst er et indicium for eventuel varetagelse af grundlæggende offentlige opgaver. Kun en sådan fortolkning sikrer en ensartet anvendelse af sjette direktiv.

Begrebet offentligretligt organ er en samlet betegnelse for alle de former for offentlige organer, der findes i de forskellige stater. Et sådant organs uafhængighed og manglende hierarkiske underordnelsesforhold er ikke til hinder for at anvende artikel 4, stk. 5. Sjette direktivs bilag D, som der henvises til i artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, bestemmer udtrykkeligt, at en række virksomheder, der ofte udøves af retligt uafhængige organer i den offentlige administration, er pålagt afgift. Desuden bestemmer stk. 5, sidste afsnit, at visse former for virksomhed, som er opregnet i artikel 13, kan anses for virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, selv om de udøves af retligt uafhængige organer. Notarers, fogeders og stævningsmænds arbejds- og aflønningsvilkår er fastsat ved lov. Det manglende retlige underordnelse i forhold til et andet offentligretligt organ skyldes de pågældende funktioners art og er baseret på betragtninger svarende til dem, der gælder for dommerstanden: for notarernes vedkommende drejer det sig om at sikre fuldstændig objektivitet ved registreringen af dokumenter; hvad angår fogeder og stævningsmænd, står deres virksomhed i nøje forbindelse med retsafgørelser. Hvis notarer, fogeder og stævningsmænd antages at udføre deres funktioner som privatpersoner, overses det, at de indtager en officiel stilling og udøver fundamentale kompetencer og opgaver inden for retsvæsenet.

Kommissionens budgettekniske argument er uden betydning, da denne budgetteknik, som er forskellig fra den ene stat til den anden, taler for en anden fortolkning af artikel 4, stk. 5. Argumenterne om afgiftens funktion og sondringen mellem det offentlige budget og det private budget er forfejlede, da den logiske følge af et sådant ræsonnement er ikke at opkræve moms af leveringer af goder og tjenesteydelser til offentlige myndigheder. Artikel 4, stk. 5, omhandler ikke leveringer af goder og tjenesteydelser til de offentlige myndigheder, men dem, som de offentlige myndigheder foretager til fordel for de endelige forbrugere; ifølge Kommissionens opfattelse vil det være rimeligt at pålægge disse transaktioner afgift, da de offentlige midler herved vil blive forøget. Notarer, fogeder og stævningsmænd er pålagt indkomstskat på samme grundlag som alle andre embedsmænd, idet de af notarer, fogeder og stævningsmænd udøvede funktioner har den særlige karakter, at embedsmandens person og det offentlige organ her falder sammen.

Fogeders og stævningsmænds vederlag fastsættes ved lov, notarers vederlag ved Notarsamfundets detaljerede salærskala. Den omstændigheder, at vederlagene ikke overgår via statskassen, men udbetales direkte af de berørte til de pågældende embedsmænd, ændrer ikke deres virksomheds offentlige karakter.

F. Schockweiler
Refererende dommer