# ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ
της 26ης Μαρτίου 1987 *

Στην υπόθεση 235/85,

**Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων,** εκπροσωπούμενη από το νομικό της σύμβουλο Johannes Fons Buhl, επικουρούμενο από το δικηγόρο Χάγης Marten Mees, με αντίκλητο στο Λουξεμβούργο τον Γεώργιο Κρεμλή, μέλος της νομικής της υπηρεσίας, κτίριο Jean Monnet, Kirchberg,

προσφεύγουσα,

κατά

**Βασιλείου των Κάτω Χωρών,** εκπροσωπούμενου από τον G. M. Borchardt, αναπληρωτή νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εξωτερικών, με τόπο επιδόσεως στο Λουξεμβούργο την πρεσβεία του,

καθού,

που έχει ως αντικείμενο να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την έκτη οδηγία (ΦΠΑ), επειδή δεν υπήγαγε στον ΦΠΑ τις δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσίες που παρέχουν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές,

## ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

συγκείμενο από τους Mackenzie Stuart, πρόεδρο, K. Κακούρη και F. Schockweiler, προέδρους τμήματος, G. Bosco, T. Koopmans, U. Everling, R. Joliet, J. C. Moitinho de Almeida και G. C. Rodríguez Iglesias, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: C. O. Lenz
γραμματέας: D. Louterman, υπάλληλος διοικήσεως

λαμβάνοντας υπόψη την έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση και κατόπιν της προφορικής διαδικασίας της 2ας Δεκεμβρίου 1986,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

αφού άκουσε το γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 12ης Φεβρουαρίου 1987,

εκδίδει την ακόλουθη

## Απόφαση

1 Με δικόγραφο που κατατέθηκε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Ιουλίου 1985, η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων άσκησε προσφυγή, δυνάμει του άρθρου 169 της Συνθήκης ΕΟΚ, με την οποία ζητεί να αναγνωριστεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 4, παράγραφοι 1, 2 και 4, της έκτης οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, 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) (στο εξής: έκτη οδηγία), επειδή δεν υπήγαγε στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας τις δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσίες που παρέχουν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές, οι οποίοι αμείβονται από τα πρόσωπα που προσφεύγουν στις υπηρεσίες τους.

2 Στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση αναπτύσσονται διεξοδικώς τα πραγματικά περιστατικά, η διαδικασία, οι λόγοι ακυρώσεως και τα επιχειρήματα των διαδίκων. Τα στοιχεία αυτά του φακέλου δεν επαναλαμβάνονται πιο κάτω παρά μόνο καθόσον απαιτείται για να σχηματίσει κρίση το Δικαστήριο.

3 Προεισαγωγικώς, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινισθεί ότι η διαφορά αφορά αποκλειστικώς την υπαγωγή στον ΦΠΑ μόνο των δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσιών που οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές παρέχουν δυνάμει του νόμου και ότι οι σκέψεις που ακολουθούν αφορούν μόνο αυτό το τμήμα των δραστηριοτήτων τους.

### Σχετικά με τον οικονομικό χαρακτήρα των εν λόγω δραστηριοτήτων

4 Η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές στις Κάτω Χώρες πρέπει να υπαχθούν στον ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 4 της έκτης οδηγίας, δεδομένου ότι δεν αμφισβητείται ότι ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο, δηλαδή χωρίς καμία σχέση εξαρτήσεως και υπό ιδία νομική ευθύνη, οικονομική δραστηριότητα νοούμενη ως διαρκή δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών επ' ανταλλάγματι.

5 Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών απαντά ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν ασκούν δραστηριότητα υποκείμενη στους συνήθεις νόμους της οικονομίας αλλά παρέχουν υπηρεσίες έναντι αμοιβής οριζόμενης από το νόμο, στις οποίες οι πολίτες προσφεύγουν υποχρεωτικώς για λόγους γενικού συμφέροντος.

6 Προκειμένου να προσδιοριστεί αν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές στις Κάτω Χώρες πρέπει να υπαχθούν στον ΦΠΑ λόγω των δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσιών που παρέχουν έναντι αμοιβής, θα πρέπει να υπενθυμισθεί ότι η έκτη οδηγία καθορίζει πολύ ευρύ πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, προβλέποντας στο άρθρο 2, σχετικά με τις επιβαλλόμενες πράξεις, μαζί με τις εισαγωγές αγαθών, τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας και ορίζοντας στο άρθρο 4, παράγραφος 1, ως υποκείμενο στο φόρο οποιονδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο, οικονομική δραστηριότητα ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής.

7 Η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων ορίζεται στο άρθρο 4, παράγραφος 2, ως περικλείουσα όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων ιδίως των δραστηριοτήτων των ελευθερίων επαγγελμάτων ή των εξομοιούμενων προς αυτά.

8 Η ανάλυση των ορισμών αυτών καθιστά εμφανή την έκταση του πεδίου εφαρμογής που καλύπτεται από την έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων, καθόσον προβλέπονται όλες οι παροχές υπηρεσιών των ελευθερίων επαγγελμάτων, καθώς και τον αντικειμενικό της χαρακτήρα, υπό την έννοια ότι η δραστηριότητα λαμβάνεται υπόψη αυτή καθαυτή, ανεξάρτητα από τους σκοπούς της ή τα αποτελέσματά της.

9 Ενόψει της εκτάσεως του πεδίου εφαρμογής που καθορίζεται από την έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων, οι οποίες περιλαμβάνουν όλες τις δραστηριότητες των ελευθερίων επαγγελμάτων, χωρίς να υπάρχει οποιαδήποτε επιφύλαξη υπέρ επαγγελμάτων που ρυθμίζονται από το νόμο, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές στις Κάτω Χώρες, καθόσον παρέχουν υπηρεσίες κατά τρόπο μόνιμο και έναντι αμοιβής σε ιδιώτες, ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας.

10 Ενόψει του αντικειμενικού χαρακτήρα που έχει η έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων, το γεγονός ότι οι δραστηριότητες των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών συνίστανται στην άσκηση καθηκόντων που τους έχουν ανατεθεί και ρυθμιστεί από το νόμο, για σκοπούς γενικού συμφέροντος, δεν είναι κρίσιμο. Πράγματι, η έκτη οδηγία προβλέπει ρητώς στο άρθρο 6 την υπαγωγή στο σύστημα του ΦΠΑ ορισμένων δραστηριοτήτων που πραγματοποιούνται σ' εκτέλεση νόμου.

11 Οι απαλλαγές από τον ΦΠΑ που ρητώς προβλέπει το άρθρο 13 της έκτης οδηγίας, μεταξύ άλλων, υπέρ των δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος και η ευχέρεια που παρέχεται στα κράτη από το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, να συνεχίζουν να απαλλάσσουν από το φόρο, κατά τη μεταβατική περίοδο, ορισμένες πράξεις μεταξύ των οποίων τις παροχές υπηρεσιών των δικηγόρων και άλλων προσώπων ασκούντων ελευθέρια επαγγέλματα, καθιστούν εμφανές ότι όλες οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται επ' ανταλλάγματι από τους ασκούντες ελευθέρια επαγγέλματα και επαγγέλματα εξομοιούμενα προς αυτά υπόκεινται, καταρχήν, στον ΦΠΑ.

**Σχετικά με την ανεξάρτητη άσκηση των δραστηριοτήτων αυτών**

12 Ακόμη και αν πρέπει να θεωρηθεί ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές ασκούν οικονομική δραστηριότητα, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών φρονεί ότι δεν είναι δυνατό να πρόκειται για δραστηριότητα ασκούμενη κατά τρόπο ανεξάρτητο, εφόσον οι εν λόγω επαγγελματίες διορίζονται από το στέμμα, υπόκεινται σε πειθαρχικό έλεγχο της δημόσιας αρχής και κατά την άσκηση των δημοσίων καθηκόντων τους οι όροι εργασίας και αμοιβής καθορίζονται από το νόμο.

13 Η Επιτροπή απαντά ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές στις Κάτω Χώρες ασκούν τις δραστηριότητές τους για ίδιο λογαριασμό υπό την προσωπική τους ευθύνη και δεν βρίσκονται σε σχέση εξαρτήσεως έναντι ενός εργοδότη.

14 Μπορεί μεν το άρθρο 4, παράγραφος 4, να αποκλείει όλους αυτούς που συνδέονται με έναν εργοδότη με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη, όμως πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν βρίσκονται σε σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι της δημόσιας αρχής, δεδομένου ότι δεν είναι ενσωματωμένοι στη δημόσια διοίκηση. Πράγματι, ασκούν τις δραστηριότητές τους για ίδιο λογαριασμό και υπό ιδία ευθύνη, οργανώνουν ελεύθερα, εντός ορισμένων ορίων που επιβάλλονται από το νόμο, τον τρόπο εκτελέσεως της εργασίας τους και εισπράττουν οι ίδιοι τις αμοιβές που συνιστούν το εισόδημά τους. Το γεγονός ότι υπόκεινται σε πειθαρχικό έλεγχο υπό την εποπτεία της δημόσιας αρχής — κατάσταση που απαντάται και σε άλλα κανονιστικώς ρυθμιζόμενα επαγγέλματα — καθώς και το γεγονός ότι οι αμοιβές τους καθορίζονται από το νόμο, δεν αρκεί για να θεωρηθούν ότι διατελούν έναντι του εργοδότη σε νομική σχέση εξαρτήσεως κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 4.

15 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές στις Κάτω Χώρες, καθόσον ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομικές δραστηριότητες που συνίστανται στην παροχή υπηρεσιών σε τρίτους, έναντι των οποίων λαμβάνουν αμοιβή για ίδιο λογαριασμό,πρέπει να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στον ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας.

**Σχετικά με την απαλλαγή των οργανισμών δημοσίου δικαίου από τον ΦΠΑ**

16 Προς στήριξη της απόψεώς του, το Βασίλειο των Κάτω Χωρών υποστηρίζει ακόμη ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές, ακόμη και αν γίνει δεκτό ότι ασκούν οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2 της έκτης οδηγίας, πρέπει να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 4, παράγραφος 5, υπέρ των οργανισμών δημοσίου δικαίου, ιδιότητα που πρέπει να τους αναγνωριστεί. Η διάταξη αυτή δεν πρέπει να ερμηνευθεί σε σχέση με το τυπικό κριτήριο που αφορά την οργάνωση των ασκουμένων δραστηριοτήτων αλλά σε σχέση με τη φύση τους· απ' αυτή την άποψη δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές εκτελούν πράξεις, οι οποίες από τη φύση τους ανήκουν στη δημόσια αρχή.

17 Η Επιτροπή υποστηρίζει ότι, ενόψει αυτής της ίδιας της αρχής του ΦΠΑ, που συνίσταται σε γενικό καθολικό φόρο επί της καταναλώσεως, επιβάλλεται συσταλτική ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5· η απαλλαγή αυτή προβλέπεται μόνο για τις πράξεις που εκδίδουν οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου και έχουν σχέση με τις θεμελιώδεις αρμοδιότητες και εξουσίες της δημόσιας αρχής και όχι για τις δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν εκ φύσεως από τους ιδιώτες για κερδοσκοπικό σκοπό.

18 Για να εξεταστεί αν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές στις Κάτω Χώρες οφείλουν, όσον αφορά τα δημόσια καθήκοντά τους, να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας, πρέπει η απαλλαγή αυτή να τοποθετηθεί στο γενικό πλαίσιο του κοινού συστήματος του ΦΠΑ που θεσπίστηκε με την έκτη οδηγία.

19 Όπως έγινε δεκτό στο πλαίσιο της ανάλυσης της έννοιας των οικονομικών δραστηριοτήτων, χαρακτηριστικό της έκτης οδηγίας είναι ο γενικός χαρακτήρας του πεδίου εφαρμογής της και το γεγονός ότι όλες οι απαλλαγές πρέπει να είναι ρητές και ακριβείς.

20 Σχετικά πρέπει να γίνει δεκτό ότι το άρθρο 4, παράγραφος 5, προβλέπει απαλλαγή μόνο υπέρ των οργανισμών δημοσίου δικαίου και επιπλέον μόνο για τις πράξεις και τις δραστηριότητες που ασκούν υπό την ιδιότητα της δημόσιας αρχής.

21 Η ανάλυση της διατάξεως αυτής υπό το φως των στόχων της οδηγίας καθιστά εμφανές ότι δύο προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν σωρευτικώς για να εφαρμοστεί η απαλλαγή, δηλαδή η άσκηση δραστηριοτήτων από δημόσιο οργανισμό και η άσκηση δραστηριοτήτων υπό την ιδιότητα της δημόσιας αρχής, πράγμα που σημαίνει, αφενός, 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 (βλέπε απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985, Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, 107/84, Συλλογή 1985, σ. 2663) και, αφετέρου, ότι μια δραστηριότητα η οποία ασκείται από ιδιώτη δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ για μόνο το λόγο ότι συνίσταται στην εκτέλεση πράξεων που συγκαταλέγονται μεταξύ των προνομίων της δημόσιας αρχής.

22 Συνεπώς, και αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές, κατά την άσκηση των δημόσιων καθηκόντων τους, ασκούν προνόμια δημόσιας εξουσίας δυνάμει δημόσιου διορισμού, αυτό δεν σημαίνει ότι μπορούν να τύχουν της απαλλαγής που προβλέπεται από το άρθρο 4, παράγραφος 5. Πράγματι, ασκούν τις δραστηριότητες αυτές όχι ως οργανισμοί δημοσίου δικαίου, δεδομένου ότι δεν είναι ενσωματωμένοι στην οργάνωση της δημόσιας διοίκησης, αλλά υπό τη μορφή ανεξάρτητης οικονομικής δραστηριότητας που ασκείται στο πλαίσιο ελευθερίου επαγγέλματος.

23 Επομένως, πρέπει να γίνει δεκτό ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 4, παράγραφοι 1, 2 και 4, της έκτης οδηγίας, επειδή δεν υπήγαγε στο σύστημα του ΦΠΑ τις δημόσιου χαρακτήρα υπηρεσίες που παρέχουν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές, οι οποίοι αμείβονται από τα πρόσωπα που προσφεύγουν στις υπηρεσίες τους.

**Επί των δικαστικών εξόδων**

24 Κατά το άρθρο 69, παράγραφος 2, του κανονισμού διαδικασίας, ο ηττηθείς διάδικος καταδικάζεται στα δικαστικά έξοδα. Δεδομένου ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών ηττήθη, πρέπει να καταδικαστεί στα δικαστικά έξοδα.

Για τους λόγους αυτούς

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ

αποφασίζει:

1) **Το Βασίλειο των Κάτω Χωρών παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις διατάξεις του άρθρου 2 και του άρθρου 4, παράγραφοι 1, 2 και 4, της οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου, 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, επειδή δεν υπήγαγε στον ΦΠΑ τις δημόσιου χαρακτήρα υπηρεσίες που παρέχουν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές.**

2) **Καταδικάζει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα.**

Mackenzie Stuart Κακούρης Schockweiler Bosco

Koopmans Everling Joliet Moitinho de Almeida Rodríguez Iglesias

Δημοσιεύτηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 26 Μαρτίου 1987.

Ο γραμματέας

P. Heim

Ο πρόεδρος

A. J. Mackenzie Stuart