ΕΚΘΕΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΠ' ΑΚΡΟΑΤΗΡΙΟΥ ΣΥΖΗΤΗΣΗ
στην υπόθεση 235/85 *

I — Πραγματικά περιστατικά

1. Ο νόμος της 28ης Ιουνίου 1968 περί του φόρου κύκλου εργασιών (*Staatsblad*, 329), όπως τροποποιήθηκε, μεταξύ άλλων, με το νόμο της 28ης Δεκεμβρίου 1978 (*Staatsblad*, 677), περί προσαρμογής στην έκτη οδηγία περί ΦΠΑ, προβλέπει, στο άρθρο 1, στοιχείο α), ότι, υπό την ονομασία «φόρος κύκλου εργασιών», εισπράττεται φόρος επί των παροχών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο εσωτερικό του Βασιλείου από επιχειρηματίες στο πλαίσιο των επιχειρήσεών τους. Σύμφωνα με το γράμμα του άρθρου 7, σημείο 1, ως επιχειρηματίας θεωρείται οποιοσδήποτε εκμεταλλεύεται κατά τρόπο ανεξάρτητο μια επιχείρηση. Κατά την έννοια του νόμου ως επιχείρηση πρέπει επίσης να νοηθεί, σύμφωνα με το σημείο 2, στοιχείο α), η άσκηση επαγγέλματος. Το σημείο 3 του εν λόγω άρθρου προβλέπει ότι ο υπουργός μπορεί να ορίσει ότι οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου οι οποίοι, με άλλη ιδιότητα απ' αυτήν του επιχειρηματία, πραγματοποιούν παροχές υπηρεσιών, οι οποίες από τη φύση τους μπορούν επίσης να πραγματοποιηθούν από επιχειρηματίες, θεωρούνται ως επιχειρηματίες ως προς τις εν λόγω παροχές.

2. Το επάγγελμα του συμβολαιογράφου διέπεται στις Κάτω Χώρες από το Wet op het notarisambt (νόμος περί συμβολαιογράφων) (*Staatsblad* 1842, 20) και το επάγγελμα του δικαστικού επιμελητή από το Deurwaardersreglement (κανονιστική απόφαση περί δικαστικών επιμελητών) (*Staatsblad* 1960, 562). Τα νομοθετήματα αυτά καθορίζουν τον αριθμό των καθηκόντων, τις προϋποθέσεις διορισμού και παύσεως των δικαιούχων, την κατά τόπο και καθ' ύλη αρμοδιότητα, τους όρους ασκήσεως του επαγγέλματος, τον πίνακα των αμοιβών, τους κανόνες λογιστικής και τον πειθαρχικό έλεγχο. Οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές παρέχουν, αφενός, υπηρεσίες, τις οποίες τους έχει αναγνωρίσει και επιφυλάξει υπέρ αυτών ο νόμος και οι οποίες καλούνται υπηρεσίες δημοσίου χαρακτήρα και συνίστανται, όσον αφορά τους συμβολαιογράφους, κυρίως στη σύνταξη δημοσίων εγγράφων και όσον αφορά τους δικαστικούς επιμελητές στην επίδοση δικογράφων και στην εκτέλεση δικαστικών αποφάσεων και, αφετέρου, υπηρεσίες που θεωρούνται ως ιδιωτικού χαρακτήρα και περιλαμβάνουν, όσον αφορά τους συμβολαιογράφους, μεταξύ άλλων, τη δραστηριότητά τους ως ειδικών επί δημοσιονομικών θεμάτων, διαχειριστών, εκτελεστών διαθήκης και όσον αφορά τους δικαστικούς επιμελητές, τη δραστηριότητά τους ως πληρεξουσίων ενώπιον ορισμένων δικαστηρίων.

3. Για την παροχή υπηρεσιών δημοσίου χαρακτήρα, οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν θεωρούνται επιχειρηματίες κατά την έννοια του άρθρου 7 του νόμου του 1968 και, επομένως, δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ. Η εξαίρεση αυτή, εφαρμοσθείσα ήδη υπό το καθεστώς της προηγούμενης νομοθεσίας και καθιερωθείσα νομολογιακώς, επιβεβαιώθηκε με διάφορες υπουργικές οδηγίες που εκδόθηκαν κατ' εφαρμογή του νόμου του 1968 (αποφάσεις της 3ης Νοεμβρίου 1980, αριθ. 27.955 I, για τους πλειστηριασμούς που ο συμβολαιογράφος ενεργεί υπό την ιδιότητα δημοσίου υπαλλήλου· της 17ης Ιουλίου 1984, αριθ. 283-7242, σχετικά με τη σύνταξη δημοσίων εγγράφων από τους συμβολαιογράφους και της 15ης Δεκεμβρίου 1981, αριθ. 281-18.950, σχετικά με τις παροχές υπηρεσιών των δικαστικών επιμελητών). Οι αποφάσεις αυτές συνιστούν οδηγίες του Υφυπουργού Οικονομικών που απευθύνονται στους οικονομικούς εφόρους, αλλά που μπορεί να γίνει επίκλησή τους ενώπιον δικαστηρίου από το φορολογούμενο.

4. Η έκτη οδηγία (77/388) του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49) (στο εξής: έκτη οδηγία), καθορίζει στο άρθρο 2 το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, ο οποίος εφαρμόζεται ιδίως στις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται επ' ανταλλάγματι στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στον εν λόγω φόρο, ενεργούντα υπό την ιδιότητά του αυτή.

Το άρθρο 4, παράγραφος 1, ορίζει τον υποκείμενο στο φόρο ως αυτόν που ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιοδήποτε τόπο μια από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2.

Η παράγραφος 2 θεωρεί ως οικονομικές δραστηριότητες, μεταξύ άλλων, τις δραστηριότητες των ελευθερίων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά.

Η παράγραφος 4 ορίζει ότι ο όρος « κατά τρόπο ανεξάρτητο », ο οποίος αναφέρεται στην παράγραφο 1, έχει την έννοια ότι αποκλείονται από τη φορολογία οι μισθωτοί και λοιπά πρόσωπα κατά το μέτρο που συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξαρτήσεως.

Σύμφωνα με την παράγραφο 5, πρώτο εδάφιο, οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες ή πράξεις τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, έστω και αν, επ' ευκαιρία αυτών των δραστηριοτήτων ή πράξεων, εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις. Το τρίτο εδάφιο προβλέπει ρητώς ότι οι οργανισμοί αυτοί θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για ορισμένες πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα Δ. Το τελευταίο εδάφιο επιτρέπει στα κράτη να θεωρούν ως δραστηριότητες δημοσίας αρχής τις δραστηριότητες των οργανισμών που προβλέπονται στο τρίτο εδάφιο, οι οποίες απαλλάσσονται δυνάμει των άρθρων 13 ή 28.

Το άρθρο 13 προβλέπει μεταξύ άλλων απαλλαγές υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού συμφέροντος.

Σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), τα κράτη μπορούν να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από το φόρο, κατά τη μεταβατική περίοδο, ορισμένες πράξεις που απαριθμούνται στο παράρτημα ΣΤ υπό τις προϋποθέσεις που υφίστανται στο συγκεκριμένο κράτος.

Το άρθρο 6, παράγραφος 1, ορίζει την παροχή υπηρεσιών ως κάθε πράξη που δεν αποτελεί παράδοση αγαθού.

5. Στο έγγραφο οχλήσεώς της της 25ης Οκτωβρίου 1983, η Επιτροπή φρονεί ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές που ασκούν κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ και καλεί την ολλανδική κυβέρνηση να της γνωστοποιήσει τις παρατηρήσεις της εντός προθεσμίας ενός μηνός.

6. Με έγγραφο της Μόνιμης Αντιπροσωπείας των Κάτω Χωρών της 18ης Ιανουαρίου 1984, η κυβέρνηση του Βασιλείου των Κάτω Χωρών ισχυρίζεται ότι οι παροχές υπηρεσιών των δικαστικών επιμελητών και των συμβολαιογράφων δεν συνιστούν οικονομική δραστηριότητα και ότι, εν πάση περιπτώσει, οι συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές πρέπει να τύχουν της εξαιρέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας.

7. Στην αιτιολογημένη γνώμη της, της 13ης Δεκεμβρίου 1984, η Επιτροπή φρονεί ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, θεσπίζοντας και διατηρώντας την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τους συμβολαιογράφους και τους δικαστικούς επιμελητές, δεν θέσπισε τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις προκειμένου να προσαρμοστεί προς την έκτη οδηγία και καλεί το Βασίλειο των Κάτω Χωρών να προσαρμοστεί προς την αιτιολογημένη αυτή γνώμη εντός προθεσμίας δύο μηνών. Στην αιτιολογημένη αυτή γνώμη δεν δόθηκε απάντηση.

II — Έγγραφη διαδικασία και αιτήματα των διαδίκων

1. Με δικόγραφο που κατέθεσε στη γραμματεία του Δικαστηρίου στις 30 Ιουλίου 1985, η Επιτροπή άσκησε προσφυγή λόγω παραβάσεως ενώπιον του Δικαστηρίου κατά του Βασιλείου των Κάτω Χωρών.

2. Κατόπιν εκθέσεως του εισηγητή δικαστή και μετά από ακρόαση του γενικού εισαγγελέα, το Δικαστήριο αποφάσισε να προχωρήσει στην προφορική διαδικασία χωρίς προηγούμενη διεξαγωγή αποδείξεων.

3. Η *Επιτροπή*, προσφεύγουσα, ζητεί από το Δικαστήριο:

— να αναγνωρίσει ότι το Βασίλειο των Κάτω Χωρών παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από τις κοινοτικές διατάξεις και, ιδίως, το άρθρο 2 και το άρθρο 4, παράγραφοι 1, 2 και 4, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, επειδή δεν υπήγαγε στο σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας τις δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσίες που παρέχουν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές, οι οποίοι αμείβονται από τους εντολείς τους·

— να καταδικάσει το Βασίλειο των Κάτω Χωρών στα δικαστικά έξοδα.

4. Το *Βασίλειο των Κάτω Χωρών*, καθού, ζητεί από το Δικαστήριο:

— να απορρίψει την προσφυγή της Επιτροπής·

— να καταδικάσει την Επιτροπή στα δικαστικά έξοδα.

III — Ισχυρισμοί και επιχειρήματα των διαδίκων

Α — *Σχετικά με την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας*

1. Κατά την *Επιτροπή*, είναι αναμφισβήτητο ότι οι παροχές υπηρεσιών των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών συνιστούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της οδηγίας. Η διάταξη αυτή δεν απαιτεί την άσκηση κερδοσκοπικής δραστηριότητας ή δραστηριότητας στην οποία εφαρμόζονται οι νόμοι της αγοράς, αλλά την άσκηση δραστηριότητας που έχει μόνιμο χαρακτήρα και πραγματοποιείται επ' ανταλλάγματι. Ο αυτοτελής και ειδικός αυτός ορισμός που δίνεται από την οδηγία στον τομέα του ΦΠΑ πρέπει να υπερισχύσει των ορισμών που δίνονται σ' άλλους κλάδους του κοινοτικού δικαίου.

Οι δραστηριότητες των συμβολαιογράφων ή των δικαστικών επιμελητών δεν μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ για το λόγο ότι πρόκειται για πράξεις δημόσιας αρχής, όπως δεν μπορούν να απαλλαγούν από τον εν λόγω φόρο και οι πράξεις αυτού του είδους που ενεργούνται από δικηγόρο ή ιατρό.

Η εξομοίωση των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών προς τους γραμματείς των δικαστηρίων, τους υπαλλήλους της υπηρεσίας που εκδίδει τα διαβατήρια, τους κλητήρες των φορολογικών υπηρεσιών και των δήμων δεν είναι δυνατή, δεδομένου ότι αυτοί οι τελευταίοι είναι υπάλληλοι του κράτους ή άλλων δημοσίων οργανισμών και παρέχουν υπό την ιδιότητά τους του υφισταμένου υπηρεσίες για λογαριασμό και προς όφελος του εργοδότη τους· οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές, αντιθέτως, ασκούν τις δραστηριότητές τους για ίδιο λογαριασμό, εντελώς ανεξάρτητα και υπό μόνη τη νομική τους ευθύνη και εισπράττουν δικαιώματα προς ίδιο όφελος. Ακόμη και αν ελέγχονται από οποιαδήποτε υπηρεσία, όπως εξάλλου και άλλες κατηγορίες υποκειμένων στο φόρο, οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν διατελούν σε σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως έναντι ενός εργοδότη, πράγμα που θα συνέβαινε αν ασκούσαν τα καθήκοντά τους σαν δημόσιος οργανισμός.

Ο ορισμός της Επιτροπής για τον όρο της οικονομικής δραστηριότητας που αναφέρεται στο άρθρο 4 της οδηγίας αντιστοιχεί με τον ορισμό που έδωσε το Δικαστήριο στην από-

φαση της 1ης Απριλίου 1982 (Hong Kong Trade Development Council, 89/81, Συλλογή σ. 1277) και στην απόφαση της 5ης Μαΐου 1982 (Schul, 15/81, Συλλογή σ. 1409).

2. Το *Βασίλειο των Κάτω Χωρών* εξηγεί την ιδιαίτερη και ανεξάρτητη φύση της υπηρεσίας των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών, η προέλευση της οποίας ανάγεται σε εποχή κατά την οποία ο ρόλος του νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου δεν είχε καθόλου αναπτυχθεί. Η ανάλυση των καθηκόντων των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών και της νόμιμης οργάνωσης των επαγγελμάτων αυτών καθιστά εμφανές ότι οι δραστηριότητές τους συνίστανται στη σύνταξη δημοσίων πράξεων, οι οποίες εκτελούνται από δημόσιο οργανισμό προς το γενικό συμφέρον. Ο δημόσιος χαρακτήρας των δραστηριοτήτων τους συντείνει, όσον αφορά τους συμβολαιογράφους, στην αυθεντικότητα που προσδίδεται στις πράξεις τους και, όσον αφορά τους δικαστικούς επιμελητές, στο δημόσιο καταναγκασμό που ασκείται έναντι των πολιτών. Δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι το έργο των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών αποβλέπει στην προστασία του γενικού συμφέροντος.

Ελλείψει ακριβούς ορισμού της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας στην έκτη οδηγία, πρέπει να προσφύγει κανείς σε κριτήρια που δίδονται σε άλλους κλάδους του κοινοτικού δικαίου, και αυτό πολύ περισσότερο που η δημοσιονομική εναρμόνιση συνιστά ενδιάμεσο στάδιο προς την εγκαθίδρυση κοινής αγοράς. Το μόνο έγκυρο κριτήριο είναι αυτό που αφορά το χαρακτήρα των παραδόσεων και υπηρεσιών και όχι αυτό που αφορά την οργάνωση των εν λόγω δραστηριοτήτων, η οποία διαφέρει από το ένα κράτος στο άλλο. Χωρίς να είναι αναγκαίο να δοθεί γενικός ορισμός της έννοιας της οικονομικής δραστηριότητας, είναι εντούτοις δυνατό να θεωρηθεί ότι δεν συμπεριλαμβάνονται σ' αυτήν δραστηριότητες, όπως αυτές των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών, οι οποίες δεν διέπονται από τους συνήθεις κανόνες της οικονομίας, δεν αποτελούν δραστηριότητες δημόσιων οργανισμών που προϋποθέτουν την άσκηση δημόσιας εξουσίας, των οποίων οι αμοιβές καθορίζονται από το νόμο, δεν προϋποθέτουν την παροχή πραγματικής υπηρεσίας προς όφελος των πολιτών και στις οποίες πρέπει αυτοί οι τελευταίοι υποχρεωτικά να προσφεύγουν για υπηρεσίες γενικού συμφέροντος. Ομοίως, το γεγονός ότι οι εν λόγω δραστηριότητες δεν διέπονται από τις διατάξεις περί ελευθερίας εγκαταστάσεως και ελεύθερης κυκλοφορίας των υπηρεσιών αποκλείει το χαρακτηρισμό τους ως οικονομικών δραστηριοτήτων.

Ο δήθεν οικονομικός χαρακτήρας των δραστηριοτήτων τους δεν μπορεί να βασιστεί στο εξωτερικό χαρακτηριστικό της ανεξαρτησίας ή της μη υπάρξεως ιεραρχικής σχέσεως, στο πλαίσιο της οποίας οι υπάλληλοι αυτοί εκτελούν το έργο τους. Το γεγονός ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν έχουν ενσωματωθεί στον κρατικό μηχανισμό εξηγείται από ιστορικούς λόγους, αλλά δεν έχει καμία επίδραση στο χαρακτήρα των ασκουμένων δραστηριοτήτων. Και άλλοι δημόσιοι υπάλληλοι, και ιδίως τα μέλη της καθημένης δικαιοσύνης δεν διατελούν, επίσης, σε σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως κατά την άσκηση των καθηκόντων τους.

Β — *Σχετικά με την έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου*

1. Η *Επιτροπή* ισχυρίζεται ότι η έννοια της πράξης που πραγματοποιείται απ' τις δημόσιες αρχές κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας συνιστά έννοια του κοινοτικού δικαίου, η οποία πρέπει να ερμηνευθεί κατά τρόπο αυτοτελή. Ακόμη και αν η εν λόγω έννοια παραπέμπει στις δημόσιες αρχές που υφίστανται στα κράτη μέλη, τα τελευταία αυτά δεν μπορούν να την προσδιορίσουν κατά βούληση αναφερόμενα σε εθνικές παραδόσεις και ιδιαιτερότητες. Ο σκοπός του άρθρου 4, παράγραφος 5, δεν συνίσταται στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ όλων των πράξεων που έχουν σχέση με την άσκηση της δημόσιας εξουσίας, αλλά μόνο αυτών που συνδέονται με

τις θεμελιώδεις αρμοδιότητες και εξουσίες των κρατών και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου σε θέματα γενικής διοικήσεως, δικαιοσύνης, ασφάλειας και εθνικής άμυνας.

Οι δραστηριότητες που μπορούν από τη φύση τους να ασκηθούν από ανεξάρτητους επιχειρηματίες με κερδοσκοπικό σκοπό ή από ελεύθερους επαγγελματίες, που αμείβονται από τους εντολείς τους, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως δραστηριότητες ασκούμενες εξ ονόματος της δημόσιας εξουσίας και οι ιδιώτες που ασκούν αυτό το είδος δραστηριοτήτων δεν μπορούν να καλυφθούν από την έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες θεμελιώδεις δημόσιες αρμοδιότητες ανατίθενται σε ανεξάρτητα φυσικά πρόσωπα, όπως είναι οι δικηγόροι-αναπληρωτές δικαστές, τα εν λόγω πρόσωπα συνδέονται στενά, όσον αφορά τις εν λόγω πράξεις, με την ιεραρχία της δημόσιας εξουσίας και αμείβονται από το κράτος.

Η ίδια η αρχή του ΦΠΑ ως καθολικής και γενικής επιβαρύνσεως επί της καταναλώσεως απαιτεί συσταλτική ερμηνεία της έννοιας των πράξεων που πραγματοποιούνται ως άσκηση δημόσιας εξουσίας. Οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν μπορούν επίσης να συμπεριληφθούν, όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχουν στο πλαίσιο των καθηκόντων τους, στην κατηγορία των οργανισμών δημοσίου δικαίου επειδή διορίζονται με Βασιλικό Διάταγμα, ο νόμος καθορίζει τους όρους εργασίας τους και αποδοχών τους, το έργο τους είναι υποχρεωτικό, η αξία των πράξεών τους έγκειται στο τυπικό μέρος και οι πολίτες πρέπει να προσφεύγουν σ' αυτούς για λόγους γενικού συμφέροντος. Αφετέρου, η ολλανδική κυβέρνηση ποτέ δεν επικαλέστηκε τις απαλλαγές της μεταβατικής περιόδου που προβλέπονται στο άρθρο 28 της έκτης οδηγίας.

Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 4, παράγραφος 5 της έκτης οδηγίας βασίζεται στο θεμελιώδη ρόλο του φόρου που συνίσταται στη μεταβίβαση πόρων από προϋπολογισμό, συνήθως ιδιωτικό, σε δημόσιο προϋπολογισμό. Οι πράξεις δημόσιας αρχής δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, όπως επίσης απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος για τον απλό λόγο ότι οι πόροι βρίσκονται ήδη στον προϋπολογισμό του κράτους ή του οικείου δημόσιου οργανισμού και επειδή σε περίπτωση υπαγωγής, θα δημιουργηθεί σύγχυση μεταξύ της δημοσιονομικής αρχής και του υποκειμένου στο φόρο. Τα έσοδα του κράτους ή ενός δημόσιου οργανισμού υπόκεινται στο φόρο και, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεύτερο και τρίτο εδάφιο, στον ΦΠΑ μόνο προκειμένου να αποφευχθούν στρεβλώσεις ανταγωνισμού στην περίπτωση κατά την οποία το κράτος ασκεί οικονομικές δραστηριότητες με κερδοσκοπικό σκοπό. Δεδομένου ότι οι δραστηριότητες των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών συνεπάγονται μεταφορά πόρων από ιδιωτικό προϋπολογισμό σε άλλο ιδιωτικό προϋπολογισμό υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος και στον ΦΠΑ.

2. Κατά το *Βασίλειο των Κάτω Χωρών*, οι δραστηριότητες που επιφυλάσσονται, στο σύγχρονο κράτος, στις δημόσιες αρχές ή τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου πρέπει να διακρίνονται σε δύο κατηγορίες: αφενός, στις οικονομικές δραστηριότητες που ανταποκρίνονται σε πραγματικές ανάγκες των ενδιαφερομένων και που, παρόλο ότι μπορούν να ασκούνται από ιδιωτικές επιχειρήσεις, για λόγους πολιτικούς, ασκούνται από τις δημόσιες αρχές· αφετέρου, οι δημόσιες υπηρεσίες στις οποίες οι ενδιαφερόμενοι υποχρεώνονται εκ του νόμου να προσφεύγουν για λόγους γενικού συμφέροντος και για τις οποίες καθορίζεται νομίμως κατ' αποκοπή τιμή· η τελευταία αυτή κατηγορία, στην οποία περιλαμβάνονται οι δραστηριότητες των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια της έκτης οδηγίας. Εντούτοις, αν συμβεί αυτό, θα εφαρμοστεί η επιφύλαξη της παραγράφου 5 του άρθρου 4.

Το άρθρο 4, παράγραφος 5, πρέπει να ερμηνευθεί σε σχέση με το χαρακτήρα των ασκουμένων δραστηριοτήτων και όχι σε σχέση με τον εξωτερικό χαρακτήρα που συνιστά η οργάνωση των εν λόγω δραστηριοτήτων, ο οποίος το πολύ πολύ να αποτελεί ένδειξη για την ενδεχόμενη άσκηση θεμελιωδών δημοσίων αρμοδιοτήτων. Μόνο αυτή η ερμηνεία μπορεί να εξασφαλίσει ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας.

Η έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου συγκεντρώνει όλες τις μορφές δημόσιων οργανισμών που υφίστανται στα διάφορα κράτη. Η ανεξαρτησία και η μη ύπαρξη ιεραρχικής σχέσεως παρόμοιου οργανισμού δεν απαγορεύει την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 5. Πράγματι, το παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας, στο οποίο αναφέρεται το άρθρο 4, παράγραφος 5, τρίτο εδάφιο, ρητώς υπάγει ορισμένες δραστηριότητες που ασκούνται συχνά από νομικώς ανεξάρτητους οργανισμούς στη δημόσια διοίκηση. Αφετέρου, το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 5 προβλέπει ότι ορισμένες δραστηριότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 13 μπορούν να θεωρηθούν ως δραστηριότητες δημόσιας αρχής, ακόμη και αν ασκούνται από νομικώς ανεξάρτητους οργανισμούς. Οι όροι εργασίας και αμοιβής των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών ρυθμίζονται από το νόμο. Η απουσία οποιασδήποτε ιεραρχικής σχέσεως με άλλο οργανισμό δημοσίου δικαίου εξηγείται από τη φύση των εν λόγω καθηκόντων και βασίζεται σε σκέψεις παρόμοιες με αυτές που ισχύουν για την καθημένη δικαιοσύνη: ως προς τους συμβολαιογράφους πρόκειται για την εξασφάλιση της πλήρους ακρίβειας κατά τη σύνταξη των σχετικών πράξεων· όσον αφορά τους δικαστικούς επιμελητές, οι δραστηριότητές τους συνδέονται στενά με τις δικαστικές αποφάσεις. Η άποψη να θεωρηθούν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές ως ασκούντες τα καθήκοντά τους υπό την ιδιότητα του ιδιώτη παραγνωρίζει το γεγονός ότι κατέχουν επίσημη θέση και ασκούν θεμελιώδεις αρμοδιότητες και εξουσίες στον τομέα της δικαιοσύνης.

Το επιχείρημα της Επιτροπής που στηρίζεται στην τεχνική του προϋπολογισμού δεν είναι εύστοχο, δεδομένου ότι η εν λόγω τεχνική, καθότι ποικίλλει από το ένα κράτος στο άλλο, ευνοεί μια διαφορετική ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5. Τα επιχειρήματα που στηρίζονται στη λειτουργία του φόρου και στη διάκριση μεταξύ δημοσίου και ιδιωτικού προϋπολογισμού δεν πείθουν, δεδομένου ότι η λογική συνέπεια αυτού του συλλογισμού είναι η μη είσπραξη του ΦΠΑ επί των παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών προς τις δημόσιες αρχές. Το άρθρο 4, παράγραφος 5, δεν αναφέρεται στις παραδόσεις αγαθών και στις παροχές υπηρεσιών προς τις δημόσιες αρχές αλλά σ' αυτές στις οποίες προβαίνουν οι δημόσιες αρχές για τους τελικούς καταναλωτές· όμως, υπό το πρίσμα της Επιτροπής, είναι λογικό να φορολογηθούν οι πράξεις αυτές, δεδομένου ότι με τον τρόπο αυτό αυξάνονται οι δημόσιοι πόροι. Οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί κλητήρες υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος, όπως όλοι οι άλλοι υπάλληλοι, η ιδιαιτερότητα δε του έργου του συμβολαιογράφου και του δικαστικού επιμελητή έγκειται στο γεγονός ότι ο υπάλληλος και το δημόσιο όργανο δεν είναι χωρισμένοι.

Οι αμοιβές των δικαστικών επιμελητών καθορίζονται από το νόμο, οι αμοιβές των συμβολαιογράφων από λεπτομερείς πίνακες του συμβολαιογραφικού συλλόγου. Το γεγονός ότι οι αμοιβές δεν διέρχονται από τα ταμεία του κράτους αλλά καταβάλλονται απευθείας από τους ενδιαφερομένους στους εν λόγω υπαλλήλους, δεν μεταβάλλει κατά τίποτα το δημόσιο χαρακτήρα των δραστηριοτήτων τους.

F. Schockweiler
εισηγητής δικαστής