FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT CARL OTTO LENZ
fremsat den 12. februar 1987 *

Høje Domstol.

A — Faktiske omstændigheder

1. Den traktatbrudssag, som vi skal beskæftige os med i dag, drejer sig om spørgsmålet, om sagsøgte, kongeriget Nederlandene, i henhold til fællesskabsretten er forpligtet til at inddrage notarers, fogeders og stævningsmænds offentlige funktioner under merværdiafgiftssystemet.

2. Sagsøgeren, Kommissionen for De europæiske Fællesskaber, er af den opfattelse, at det er i strid med Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 [1] om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, at sagsøgte ikke opkræver merværdiafgift af disse erhvervsgrupper. Kommissionen mener, at notarers, fogeders og stævningsmænds erlæggelse af tjenesteydelser er »økonomisk virksomhed« i den betydning, der forudsættes i sjette momsdirektiv, som giver en selvstændig definition af dette begreb.

3. *Sagsøgeren* har derfor *nedlagt følgende påstande*:

— det statueres, at sagsøgte 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 af 17. maj 1977 ved ikke at inddrage notarers, fogeders og stævningsmænds offentlige funktioner, som varetages mod vederlag, under merværdiafgiftssystemet;

— sagsøgte tilpligtes at betale sagens omkostninger.

4. *Sagsøgte har nedlagt påstand om* frifindelse og om, at sagsøgeren tilpligtes at betale sagens omkostninger.

5. Sagsøgte har anført, at det i betragtning af den lovbestemte organisation af notarers, fogeders og stævningsmænds erhverv og opgaver er klart, at deres virksomhed er embedshandlinger, som foretages af en offentlig myndighed i offentlig interesse. Sådan virksomhed falder ikke ind under begrebet økonomisk virksomhed, da de normale økonomiske love ikke gælder for den.

6. Subsidiært har sagsøgte henvist til, at notarers, fogeders og stævningsmænds embedshandlinger i hvert fald må være omfattet af undtagelsesbestemmelsen i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, hvorefter stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke anses for afgiftspligtige personer.

7. Under den mundtlige forhandling har parterne forklaret, at advokatvirksomhed er pålagt merværdiafgift i Nederlandene.

8. Notarers, fogeders og stævningsmænds virksomhed er ifølge parterne pålagt merværdiafgift i alle medlemsstater, hvor denne virksomhed udøves af selvstændige, med undtagelse af Belgien [2].

* Oversat fra tysk.

1 — EFT 1977 L 145, s. 1.

2 — Der foreligger ingen oplysninger om Grækenland. Dér har momsdirektiverne først skullet anvendes fra 1. januar 1986. (Rådets direktiv 83/648 af 19. december 1983, EFT 1983 L 360, s. 49).

9. Man har videre forklaret, at ved opgørelsen af den andel af merværdiafgiften, der som egne indtægter skal betales til Fællesskabet, tages der ikke hensyn til de nederlandske notarers, fogeders og stævningsmænds omsætning, som er sagens stridsspørgsmål. For notarers, fogeders og stævningsmænds omsætning indbetaler kongeriget Belgien, der ikke opkræver moms af deres virksomhed, et udligningsbeløb til Fællesskabet.

10. Jeg vil i nødvendigt omfang gå ind på yderligere enkeltheder i parternes indlæg i min stillingtagen. I øvrigt henviser jeg til retsmøderapporten.

B — Stillingtagen

11. Først vil jeg behandle spørgsmålet, om notarers, fogeders og stævningsmænds ydelser, som her er omtvistet, falder ind under anvendelsesområdet for det fælles merværdiafgiftssystem, og derefter behandle problemet, om de nævnte erhvervsgrupper kan anses for offentligretlige organer hvorved de undgår afgiftspligten. Afslutningsvis vil jeg gå ind på den problematik, om sagsøgte, i hvert fald i en overgangsperiode, kunne fritage de omtvistede *ydelser* for merværdiafgift i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b).

Merværdiafgiftens anvendelsesområde

12. Ifølge sjette momsdirektivs artikel 2, stk. 1, pålægges merværdiafgift »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

13. Som afgiftspligtig person betragtes i henhold til artikel 4, stk. 1, enhver, der selvstændigt udøver økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

14. Ved økonomisk virksomhed forstås i henhold til sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2, »alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv«.

15. Ifølge artikel 4, stk. 4, undtages ved udtrykket »selvstændigt« lønmodtagere og andre personer fra beskatningen, for så vidt de er forpligtede over for deres arbejdsgiver ved en arbejdskontrakt eller ved et andet retligt forhold, som skaber et arbejdstager-arbejdsgiverforhold med hensyn til arbejds- og aflønningsvilkår og arbejdsgiverens ansvar.

a) 16. Efter *sagsøgerens* opfattelse er det hævet over enhver tvivl, at notarers, fogeders og stævningsmænds tjenesteydelser er økonomisk virksomhed i den i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2, forudsatte betydning. Denne bestemmelse kræver ikke udøvelse af en virksomhed, der giver overskud eller er underlagt markedslovene, men blot en varig virksomhed mod vederlag. De af notarer, fogeder og stævningsmænd erlagte ydelser kan lige så lidt som tilsvarende handlinger fra advokater eller læger fritages for merværdiafgift med den begrundelse, at der for deres vedkommende er tale om udøvelse af offentlig myndighed. Notarer, fogeder og stævningsmænd kan ifølge sagsøgeren ikke sidestilles med retternes stævningsmænd eller skatte- og afgiftsforvaltningens fogeder, da disse er tjenestemænd eller statsansatte eller arbejder som offentlig myndighed, der som underordnede erlægger ydelser for deres arbejdsgiver og for dennes regning. Notarerne, fogederne og stævningsmændene udøver derimod deres virksomhed for egen regning, uafhængigt og

under eget retligt ansvar. Selv om de pågældende erhvervsgrupper står under tilsyn af det offentlige — det har de tilfælles med andre grupper af afgiftspligtige — så står de alligevel ikke i et underordnelsesforhold til en arbejdsgiver, som det ville være tilfældet, hvis de udførte deres opgaver som en offentlig myndighed.

17. *Sagsøgte* har først henvist til notar-, foged- og stævningsmandsvirksomhedens uafhængige stilling, som går tilbage til en tid, hvor offentligretlige juridiske personers rolle endnu ikke var udviklet. En undersøgelse af notarers, fogeders og stævningsmænds opgaver samt den retlige regulering af disse erhverv viser, at den pågældende virksomhed er embedshandlinger, som foretages af en offentlig myndighed i offentlig interesse.

18. Ved afgørelsen af, om en ydelse kan anses for en økonomisk virksomhed, må der ifølge sagsøgte henses til ydelsens art, men dog ikke til den organisationsform, i hvilken den pågældende ydelse erlægges. En økonomisk virksomhed kan i hvert fald ikke foreligge, *hvis* de almindelige økonomiske love ikke gælder for denne virksomhed, *hvis* vederlaget for virksomheden er fastsat ved lov, og *hvis* ydelsen ikke udgør en virkelig tjenesteydelse for borgeren, idet der af almene hensyn skal gøres brug af ydelsen.

b) 19. Først må det vedrørende merværdiafgiftens anvendelsesområde fastholdes, at den i henhold til sjette momsdirektivs artikel 2, stk. 1, principielt pålægges alle leveringer af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Den generelle formulering taler for et vidtgående og omfattende anvendelsesområde for merværdiafgiften. Et tilsvarende holdepunkt findes allerede i betragtningerne til Rådets første direktiv af 11. april 1967[3] om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, hvori det hedder:

»Det mest enkle og mest neutrale merværdiafgiftssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled samt tjenesteydelsesområdet...«

20. I denne sammenhæng må det bemærkes, at til gennemførelse af afgørelsen af 21. april 1970 — angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabets egne indtægter[4] — finansieres Fællesskabernes budget, med forbehold af øvrige indtægter, fuldt ud af Fællesskabernes egne indtægter. Disse indtægter omfatter blandt andet merværdiafgiften, som fremgår af anvendelsen af en fælles sats på et afgiftspligtigt beregningsgrundlag, som bestemmes på ensartet måde efter fællesskabsregler.

21. Da merværdiafgiften altså skal opkræves så generelt som muligt, falder det svært at fortolke det i artikel 4 nævnte begreb »økonomisk virksomhed« på en indskrænkende måde, som sagsøgte gør. Selv om artikel 4 ikke indeholder nogen omfattende definition af begrebet økonomisk virksomhed, kan det dog udledes af bestemmelsen, at der med »økonomisk virksomhed« må være ment et meget vidt begreb; dette kan påvises ved hjælp af de i stykke 2 nævnte

3 — EFT 1967, s. 12.
4 — EFT 1970 I, s. 201.

eksempler, som alle henregnes til økonomisk virksomhed.

22. For merværdiafgiftens anvendelsesområde er det således ikke nødvendigt, at tjenesteydelser primært eller udelukkende skal være orienteret mod markedsbegivenhederne eller erhvervslivet; det er altså tilstrækkeligt, at de faktisk på en eller anden måde står i forbindelse med erhvervslivet.

23. Af denne grund kan det heller ikke være af betydning, at notarers, fogeders og stævningsmænds her omtvistede virksomhedsområder er lovreguleret henholdsvis foreskrevet ved lov. Noget tilsvarende gælder f. eks. også for advokater og revisorer, hvis virksomhed ubestridt er pålagt merværdiafgift.

24. Den omstændighed er dog afgørende, at sjette momsdirektiv i artikel 6, stk. 1, udtrykkeligt berører denne problematik, idet det her bestemmes, at en tjenesteydelse blandt andet kan bestå i

» udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov«.

25. Målt med den målestok er det umuligt ikke at anse notarers, fogeders og stævningsmænds samlede virksomhed i Nederlandene for afgiftspligtig virksomhed.

26. Selv om notarer, fogeder og stævningsmænd ganske vist også udnævnes af staten, deres virksomhed er statsligt reguleret og også overvåget, må det dog fastholdes, at de udøver deres virksomhed selvstændigt, uden at indgå i statsapparatet. De driver deres virksomhed for egen regning, navnlig indkasserer de selv deres gebyrer og vederlag. De driver deres virksomhed fra et kontor eller i firmaregi, og de adskiller sig i deres virksomhed således ikke væsentligt fra advokater, revisorer eller skatterådgivere. Med deres virksomhed har de til formål for egen regning at optjene indtægter for deraf at bestride deres materielle udgifter og samtidig deres underhold. Med dette formål for øje erlægger de tjenesteydelser til tredjemænd på eget ansvar, altså selvstændigt i den betydning, der forudsættes i sjette momsdirektivs artikel 4.

27. Notarer, fogeder og stævningsmænd, der driver virksomhed som selvstændige, falder således ind under merværdiafgiftens anvendelsesområde som afgiftspligtige i henhold til artikel 2, stk. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2, i sjette momsdirektiv.

Offentlige myndigheders fritagelse for merværdiafgift

28. Det skal nu undersøges, om de nederlandske notarer, fogeder og stævningsmænd med hensyn til deres ved lov fastsatte virksomhed alligevel ikke skal anses for afgiftspligtige, fordi undtagelsesbestemmelsen i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, kunne anvendes i forhold til dem.

29. For så vidt det her af betydning, lyder sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, således:

»Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, 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.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige

personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.«

a) 30. Efter sagsøgerens opfattelse har sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, ikke til formål at undtage alle handlinger, der måtte stå i forbindelse med udøvelse af offentlig myndighed, for merværdiafgift, men kun dem, der vedrører de grundlæggende beføjelser og opgaver for staterne og andre offentligretlige organer på området for offentlig forvaltning, retspleje, sikkerhed og militær.

31. Den virksomhed, som efter sin art udøves af uafhængige erhvervsdrivende i den hensigt at opnå fortjeneste, eller som udøves af medlemmer af liberale erhverv mod vederlag, der skal betales af deres hvervgivere, kan ikke anses for udøvelse af offentlig myndighed; privatpersoner, som udøver sådan virksomhed, falder ikke ind under begrebet offentligretligt organ.

32. Netop det princip, at merværdiafgiften skal være en generel og altomfattende forbrugsafgift, kræver en snæver fortolkning af begrebet ydelse inden for rammerne af offentlig myndighed.

33. Efter sagsøgtes opfattelse må der med hensyn til den virksomhed, som er forbeholdt myndigheder eller offentligretlige organer, sondres mellem den økonomiske virksomhed, som opfylder forbrugernes faktiske behov, og de offentlige tjenesteydelser, som forbrugerne af almene hensyn er retligt forpligtede til at aftage, og for hvilke der i henhold til lov er indført et fast gebyr. Ved fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, må den udøvede virksomheds art og ikke dens ydre fremtrædelsesform (organisationsform) lægges til grund.

34. Begrebet offentligretligt organ omfatter ifølge sagsøgte alle former for offentlige organer i de forskellige medlemsstater. At et sådant organ er uafhængigt og ikke står i et underordnelsesforhold, udelukker ikke anvendelse af artikel 4, stk. 5. Bilag D til sjette direktiv, som artikel 4, stk. 5, tredje afsnit, henviser til, erklærer udtrykkeligt visse former for virksomhed for afgiftspligtige, som ofte udøves af organer, der er retligt uafhængige af den offentlige forvaltning. På den anden side kan medlemsstaterne i henhold til artikel 4, stk. 5, sidste afsnit, også anse visse former for virksomhed, som opregnes i artikel 13, som virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed, når de udøves af retligt uafhængige organer. Med den opfattelse, at notarerne, fogederne og stævningsmændene udøver deres embede som privatpersoner, overses den omstændighed, at disse er indehavere af en embedsstilling og varetager grundlæggende beføjelser og opgaver på retsplejens område.

b) 35. Jeg finder, at der også ved fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, må henvises til betragtningerne til Rådets første momsdirektiv, hvorefter den største enkelhed og neutralitet i et merværdiafgiftssystem opnås, når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter alle produktions- og afsætningsled samt tjenesteydelsernes område. Yderligere må der henvises til den ellevte betragtning til sjette momsdirektiv, hvorefter der med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser.

36. De afgiftsfritagelser, som navnlig findes i sjette momsdirektivs artikler 13 og 28, omfatter blandt andet en hel række former for virksomheder, som udføres af offentligretlige organer. Heraf følger, at staten og de øvrige offentligretlige organer ikke principielt skal anses for ikke afgiftspligtige, men kun for virksomhed, som påhviler medlemsstaterne inden for rammerne af offentlig myndighedsudøvelse [5].

37. Det offentlige kan således kun anses for ikke afgiftspligtigt, når det udøver offentlig myndighed i snævrere forstand. Afgiftspligten indtræder imidlertid selv i så fald for det offentlige igen, når det offentliges virksomhed som myndighedsudøvelse ville føre til større konkurrencefordrejninger, såfremt den ikke blev pålagt afgift.

38. Sjette momsdirektiv vil således snarere udvide kredsen af afgiftspligtige og dermed merværdiafgiftens anvendelsesområde, når den giver mulighed for også at behandle offentlige organer som afgiftspligtige, såfremt konkurrencesituationen kræver det. Derimod giver det ingen mulighed for at fritage privates afgiftspligtige omsætning fra merværdiafgift, når de materielt udøver funktioner, som nærmer sig det offentliges virksomhed. Af denne grundtendens til at indføre et afgiftssystem, der er så generelt som muligt, kan der udledes den formodning, at afgiften også skal opkræves i grænsehenholdsvis tvivlstilfælde.

39. Som mellemresultat må følgende altså fastholdes: undtagelsen af offentlig myndighedsudøvelse fra anvendelsen af merværdiafgiften er allerede på grund af ordlyden af de relevante bestemmelser i sjette momsdirektiv faldet restriktivt ud. Ikke enhver virksomhed fra offentlige myndigheders side er fritaget for merværdiafgift, men kun et bestemt kerneområde. Derudover kan det offentliges virksomhed pålægges merværdiafgift, når det bliver nødvendigt, fordi større konkurrencefordrejninger må befrygtes.

40. Over for denne konstatering og over for erkendelsen af, at undtagelsesbestemmelserne i sjette momsdirektivs artikel 2 principielt skal fortolkes snævert, er det umuligt at fortolke anvendelsesområdet for undtagelsesbestemmelsen i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5, udvidende og lade den omfatte privatøkonomisk virkende personer, altså heller ikke når disse delvis handler inden for rammerne af offentlige opgaver eller i det offentliges interesse.

41. Så længe altså de nederlandske notarers, fogeders og stævningsmænds »embeder« udøves af privatøkonomisk virkende personer, og disse embeder altså ikke formelt organiseres som offentligretlige organer, er der således ingen anledning til at anse de nævnte erhvervsgrupper for ikke afgiftspligtige i den i sjette momsdirektivs artikel 4 forudsatte betydning.

42. Der er heller intet behov for en udvidende undtagelsesbestemmelse i sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5. Som den under den mundtlige forhandling omtalte belgiske praksis viser, bestod der i hvert fald ved direktivets udstedelse fuldt ud mulighed for fortsat at fritage notarers, fogeders og stævningsmænds virksomhed for omsætningsafgift i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F nr. 2.

5 — Jfr. Domstolens dom af 11. juli 1985 i sag 107/84, Kommissionen for De europæiske Fællesskaber mod Forbundsrepublikken Tyskland, Sml. s. 2663, præmis 15.

43. Sagsøgte har dog ikke påberåbt sig disse bestemmelser og heller ikke gjort brug af dem, da det hævdes, at notarer, fogeder og stævningsmænd med hensyn til deres offentlige funktioner ikke skal anses for afgiftspligtige. Først og fremmest har sagsøgte imidlertid, som man har erkendt under den mundtlige forhandling, heller ikke draget konsekvenserne af anvendelsen af overgangsbestemmelsen i sjette momsdirektivs artikel 28: ifølge artikel 2, stk. 2, i Rådets forordning nr. 2892/77 af 19. december 1977 — om anvendelse af afgørelsen af 21. april 1970 angående udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter med egne indtægter hidrørende fra merværdiafgifter[6] — skal der nemlig ved fastlæggelsen af momsindtægterne blandt andet tages hensyn til transaktioner, som medlemsstaterne i henhold til sjette momsdirektivs artikel 28, stk. 3, litra b), fortsat fritager for afgift. Med andre ord, sagsøgte skulle — som kongeriget Belgien har gjort — have taget hensyn til notarers, fogeders og stævningsmænds »embedsmæssige« omsætning ved beregning og indbetaling af Fællesskabernes egne indtægter. Det er dog ubestridt, at det ikke er sket.

44. Da sagsøgte således hverken har påberåbt sig sjette momsdirektivs artikel 28 eller draget konsekvenserne af denne bestemmelse, må artikel 28 lades ude af betragtning i sagen.

C — Konklusion

45. Som konklusion foreslår jeg, at der gives sagsøgeren medhold, og at sagsøgte tilpligtes at betale sagens omkostninger.

6 — Rådets forordning nr. 2892/77 af 19. december 1977 om anvendelse af afgørelsen af 21. april 1970, EFT L 336, s. 8.