ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ CARL OTTO LENZ της 12ης Φεβρουαρίου 1987 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

Α — Πραγματικά περιστατικά

1. Στην προσφυγή λόγω παραβάσεως της Συνθήκης που μας απασχολεί σήμερα, πρόκειται για το ζήτημα αν το Βασίλειο των Κάτω Χωρών, καθού, υπέχει υποχρέωση από το κοινοτικό δίκαιο να υπαγάγει τις δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσίες των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών στο φόρο προστιθέμενης αξίας.

2. Η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, προσφεύγουσα, θεωρεί τη μη επιβολή του ΦΠΑ εκ μέρους του καθού στις επαγγελματικές αυτές ομάδες ως παράβαση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 [1] περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών. Υποστηρίζει την άποψη ότι η παροχή υπηρεσιών από συμβολαιογράφους και δικαστικούς επιμελητές αποτελεί «οικονομική δραστηριότητα» κατά την έννοια της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών, η οποία ορίζει κατά τρόπο αυτόνομο την έννοια αυτή.

3. Η *προσφεύγουσα ζητεί* για το λόγο αυτό:

— να γίνει δεκτό ότι το καθού παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το κοινοτικό δίκαιο, ιδίως από τα άρθρα 2 και 4, παράγραφοι 1, 2 και 4, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977, επειδή δεν υπήγαγε στον ΦΠΑ την επ' ανταλλάγματι παροχή δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσιών από τους συμβολαιογράφους και δικαστικούς επιμελητές·

— να καταδικαστεί το καθού στα δικαστικά έξοδα.

4. Το *καθού ζητεί* να απορριφθεί η προσφυγή και να καταδικαστεί η προσφεύγουσα στα δικαστικά έξοδα.

5. Το καθού υποστηρίζει την άποψη ότι, ενόψει της ρυθμιζόμενης από το νόμο οργανώσεως των επαγγελμάτων και των καθηκόντων των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών, είναι προφανές ότι οι δραστηριότητές τους αποτελούν δημόσιες πράξεις, οι οποίες επιχειρούνται από δημόσιο οργανισμό προς το δημόσιο συμφέρον. Αυτές οι δραστηριότητες δεν καλύπτονται από την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας, επειδή γι' αυτές δεν ισχύουν οι συνήθεις νόμοι που διέπουν την οικονομία.

6. Επικουρικώς, το καθού επισημαίνει ότι τουλάχιστον η εξαίρεση του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών, η οποία δεν θεωρεί τα κράτη, τις περιφέρειες, τους δήμους και τους λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου ως υποκείμενους σε φόρο, πρέπει να εφαρμοστεί στις δημοσίου χαρακτήρα υπηρεσίες των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών.

7. Κατά την προφορική διαδικασία, οι διάδικοι εξέθεσαν ότι η δραστηριότητα των δικηγόρων στις Κάτω Χώρες υπόκειται στον ΦΠΑ.

8. Η δραστηριότητα των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών υπόκειται σε όλα τα κράτη μέλη, στα οποία ασκείται η δραστηριότητα αυτή από ανεξάρτητους επαγγελματίες, με εξαίρεση το Βέλγιο, στον ΦΠΑ [2].

* Μετάφραση από τα γερμανικά.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

2 — Σχετικά με την κατάσταση στην Ελλάδα δεν παρασχέθηκαν στοιχεία. Εκεί θα εφαρμοστούν οι οδηγίες του φόρου κύκλου εργασιών μόλις από την 1η Ιανουαρίου 1986 (οδηγία 83/648 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1983, ΕΕ 1983, L 360, σ. 49).

9. Κατά τον υπολογισμό του τμήματος του ΦΠΑ που πρέπει να καταβληθεί στην Κοινότητα ως ίδιος πόρος, οι αμφισβητούμενες συναλλαγές των ολλανδών συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών δεν ελήφθησαν υπόψη. Για τις συναλλαγές των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών που στο Βέλγιο δεν υπόκεινται στον ΦΠΑ, το Βασίλειο του Βελγίου καταβάλλει αντιστάθμισμα στην Κοινότητα.

10. Σε περαιτέρω λεπτομέρειες των ισχυρισμών των διαδίκων θα αναφερθώ στο πλαίσιο της εκθέσεως της γνώμης μου επί της υποθέσεως στο βαθμό που απαιτείται. Κατά τα λοιπά παραπέμπω στο περιεχόμενο τη έκθεσης για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

Β — Η γνώμη μου επί της υποθέσεως

11. Καταρχάς θα εξετάσω το ζήτημα αν οι αμφισβητούμενες παροχές των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του κοινού συστήματος ΦΠΑ και στη συνέχεια θα ερευνήσω το πρόβλημα αν οι αναφερθείσες επαγγελματικές ομάδες μπορούν να λογισθούν ως οργανισμοί δημοσίου δικαίου και έτσι να θεωρηθούν ως μη υποκείμενες σε φόρο. Τελειώνοντας θα αναφερθώ ακόμη στο πρόβλημα σχετικά με το αν επιτρέπεται στο καθού, τουλάχιστον κατά τη διάρκεια μεταβατικής περιόδου, να απαλλάξει τις αμφισβητούμενες *παροχές* σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), από τον ΦΠΑ.

Σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ

12. Σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών, στον ΦΠΑ υπόκεινται « οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή ».

13. Ως υποκείμενος στο φόρο θεωρείται, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 1, όποιος ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξαρτήτως σκοπού και αποτελέσματος.

14. Ως οικονομικές δραστηριότητες σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών νοούνται « όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξορύξεως, των γεωργικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελευθέρων επαγγελμάτων ή των εξομοιουμένων προς αυτά ».

15. Σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 4, η έννοια « κατά τρόπο ανεξάρτητο » αποκλείει από τη φορολογία τους μισθωτούς 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, όσον αφορά τους όρους εργασίας και αμοιβής και την ευθύνη του εργοδότη.

α) 16. Κατά την άποψη της *προσφεύγουσας* δεν μπορεί να αμφισβητηθεί ότι οι παροχές υπηρεσιών των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών αποτελούν οικονομικές δραστηριότητες κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών. Η διάταξη αυτή δεν απαιτεί την άσκηση κερδοφόρας δραστηριότητας ή δραστηριότητας που υπόκειται στους νόμους της αγοράς, αλλά απλώς συνεχούς και επαχθούς δραστηριότητας. Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν μπορούν να απαλλαγούν από τον ΦΠΑ, όπως δεν μπορούν να απαλλαγούν και οι αντίστοιχες ενέργειες των δικηγόρων ή των ιατρών με την αιτιολογία ότι πρόκειται στην περίπτωσή τους για την άσκηση δημόσιας εξουσίας. Οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές δεν μπορούν να εξομοιωθούν με τους γραμματείς των δικαστηρίων ή τους υπαλλήλους στους οποίους έχει ανατεθεί η είσπραξη των φορολογικών οφειλών, δεδομένου ότι πρόκειται για υπαλλήλους του κράτους ή άλλων δημόσιων οργανισμών και παρέχουν ως υφιστάμενοι υπηρεσίες προς όφελος και για λογαριασμό του εργοδότη τους. Αντιθέτως, οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές ασκούν τις δραστηριότητές τους για ίδιο λογαριασμό, κατά τρόπο ανεξάρτητο και με ίδια νομική ευθύνη.

Μπορεί μεν οι εν λόγω επαγγελματικές ομάδες να τελούν υπό την εποπτεία κρατικών αρχών — αυτό είναι το κοινό που έχουν με άλλες ομάδες υποκειμένων σε φόρους —, αλλά, εντούτοις, δεν βρίσκονται σε σχέση εξαρτήσεως προς έναν εργοδότη, όπως θα συνέβαινε αν ασκούσαν τα καθήκοντά τους ως δημόσιος οργανισμός.

17. Το *καθού* παραπέμπει καταρχάς στην ιδιαίτερη, ανεξάρτητη κατάσταση του λειτουργήματος του συμβολαιογράφου και του δικαστικού επιμελητή, η οποία ανατρέχει σε εποχή κατά την οποία ο ρόλος των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου δεν είχε ακόμη αναπτυχθεί. Η έρευνα των καθηκόντων των συμβολαιογράφων και των δικαστικών επιμελητών καθώς και της εκ του νόμου ρυθμιζόμενης οργανώσεως των εν λόγω επαγγελμάτων δείχνει ότι οι δραστηριότητες αυτών αποτελούσαν δημοσίου χαρακτήρα ενέργειες, τις οποίες αναλάμβαναν δημόσιοι οργανισμοί προς το δημόσιο συμφέρον.

18. Κατά την εξέταση του αν μια παροχή μπορεί να θεωρηθεί ως οικονομική δραστηριότητα πρέπει να ληφθεί υπόψη το είδος της παροχής αλλ' όχι η μορφή της οργάνωσης εντός της οποίας παρέχεται η εν λόγω υπηρεσία. Εν πάση περιπτώσει, δεν μπορεί να υπάρχει οικονομική δραστηριότητα, εάν για την εν λόγω δραστηριότητα δεν ισχύουν οι συνήθεις νόμοι της οικονομίας, αν η αμοιβή για τη δραστηριότητα καθορίζεται από το νόμο και αν η παροχή δεν συνιστά για τον πολίτη πραγματική παροχή υπηρεσίας, αλλά αυτός πρέπει κατ' ανάγκη να αξιώσει την παροχή για λόγους κοινού συμφέροντος.

β) 19. Καταρχάς, σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας περί φόρων κύκλου εργασιών, βασικά, όλες οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενον στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή, υπόκεινται στον ΦΠΑ.

Η γενική αυτή διατύπωση συνηγορεί υπέρ ενός ευρέος και εκτεταμένου πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ. Σχετική μνεία έχει ήδη περιληφθεί στις αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 [3] περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών περί φόρου κύκλου εργασιών, στις οποίες αναφέρεται ότι:

« Το σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας φθάνει στη μεγαλύτερη απλούστευση και στη μεγαλύτερη ουδετερότητα, όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής, όπως επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών... »

20. Σχετικώς πρέπει να παρατηρηθεί ότι, κατ' εφαρμογή της αποφάσεως της 21ης Απριλίου 1970 περί αντικαταστάσεως των χρηματικών συνεισφορών των κρατών μελών από ίδιους πόρους των Κοινοτήτων [4], ο προϋπολογισμός των Κοινοτήτων, χωρίς να θιγούν τα λοιπά έσοδα, χρηματοδοτείται πλήρως από ίδιους πόρους των Κοινοτήτων. Οι πόροι αυτοί περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων το φόρο προστιθέμενης αξίας, ο οποίος προκύπτει από την εφαρμογή κοινού συντελεστή επί βάσεως καθοριζομένης κατά ομοιόμορφο τρόπο για τα κράτη μέλη σύμφωνα με κοινοτικούς κανόνες.

21. Επειδή με τον τρόπο αυτό η είσπραξη του ΦΠΑ γίνεται κατά το γενικότερο δυνατό τρόπο, είναι δύσκολο να ερμηνευτεί κατά τρόπο συσταλτικό ο όρος των « οικονομικών δραστηριοτήτων » που αναφέρεται στο άρθρο 4, όπως το κάνει το καθού. Ακόμη και αν το άρθρο 4 δεν ορίζει κατά τρόπο περιεκτικό την έννοια των οικονομικών δραστηριοτήτων, εντούτοις πρέπει να γίνει δεκτό ότι στην εν λόγω διάταξη η έννοια των « οικονομικών δραστηριοτήτων » πρέπει να νοηθεί πολύ ευρέως· αυτό προκύπτει και από τα παραδείγματα που αναφέρονται στην παράγραφο 2, τα

3 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

4 — ΑΒΙ. 1970, L 94, σ. 19.

οποία, όλα, συγκαταλέγονται στις οικονομικές δραστηριότητες.

22. Επομένως, για το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ δεν απαιτείται οι παροχές υπηρεσιών να πρέπει να αφορούν προεχόντως ή αποκλειστικώς τη λειτουργία της αγοράς ή την οικονομική ζωή· συνεπώς, αρκεί να έχουν πραγματικά σχέση κατά οποιοδήποτε τρόπο με την οικονομική ζωή.

23. Για το λόγο αυτό δεν μπορεί επίσης να έχει σημασία ότι οι εν προκειμένω αμφισβητούμενοι τομείς δραστηριότητας των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών ρυθμίζονται και επιβάλλονται από το νόμο. Το ίδιο επίσης ισχύει, για παράδειγμα, για τους δικηγόρους και τους οικονομικούς ελεγκτές, των οποίων η δραστηριότητα αναμφισβητήτως υπόκειται στον ΦΠΑ.

24. Αποφασιστική σημασία έχει, εντούτοις, το γεγονός ότι η έκτη οδηγία περί φόρου κύκλου εργασιών ρητά αναφέρεται στο πρόβλημα αυτό στο άρθρο 6, παράγραφος 1, το οποίο ορίζει ότι η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται μεταξύ άλλων:

« εις εκτέλεση υπηρεσίας κατ' επιταγήν της δημόσιας αρχής ή εις εκτέλεση νόμου ».

25. Σύμφωνα με τα κριτήρια αυτά πρέπει να θεωρηθεί ότι όλες οι δραστηριότητες των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών στις Κάτω Χώρες αποτελούν δραστηριότητες που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

26. Μπορεί μεν οι συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές να διορίζονται από το κράτος, οι δε δραστηριότητές τους να ρυθμίζονται και επίσης να επιτηρούνται από το κράτος, πρέπει όμως να ληφθεί υπόψη ότι ασκούν τις δραστηριότητές τους κατά τρόπο ανεξάρτητο, χωρίς να έχουν ενσωματωθεί στην κρατική οργάνωση. Ασκούν τη δραστηριότητά τους για ίδιο λογαριασμό και, ιδίως, εισπράττουν οι ίδιοι τα οφειλόμενα σ' αυτούς τέλη και αμοιβές. Ασκούν τη δραστηριότητά τους στο πλαίσιο ενός γραφείου ή μιας ενώσεως και επομένως δεν διαφέρουν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους, ουσιαστικά, από τους δικηγόρους, τους οικονομικούς ελεγκτές ή τους φοροτεχνικούς συμβούλους. Η δραστηριότητά τους έχει ως σκοπό να τους επιτρέψει την πραγματοποίηση κερδών για ίδιο λογαριασμό, ώστε να αντεπεξέλθουν με τον τρόπο αυτό στα έξοδά τους και να εξασφαλίσουν το εισόδημά τους. Προς το σκοπό αυτό παρέχουν υπηρεσίες σε τρίτους και μάλιστα με ίδια ευθύνη, επομένως κατά τρόπο ανεξάρτητο κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών.

27. Επομένως, οι συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές, οι οποίοι ασκούν τη δραστηριότητά τους κατά τρόπο ανεξάρτητο, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ ως υποκείμενοι στο φόρο σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 1, και άρθρο 4, παράγραφοι 1 και 2, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών.

Σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των δημόσιων οργανισμών

28. Στη συνέχεια πρέπει να εξεταστεί μήπως οι ολλανδοί συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές δεν πρέπει, παρ' όλ' αυτά, να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στο φόρο όσον αφορά την προβλεπόμενη από το νόμο δραστηριότητά τους, επειδή μπορεί να εφαρμοστεί στην περίπτωσή τους η εξαίρεση του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών.

29. Σχετικά με το σημείο που μας ενδιαφέρει εν προκειμένω, το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών ορίζει το εξής:

« Τα κράτη, οι περιφέρειες, οι νομοί, οι δήμοι και οι κοινότητες και οι λοιποί 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.

Εντούτοις, όταν πραγματοποιούν τέτοιες δραστηριότητες ή πράξεις, πρέπει να θεωρούνται ως υποκείμενοι σε φόρο για τις δραστηριό-

τητες ή πράξεις αυτές κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού. »

α) 30. Κατά την άποψη της προσφεύγουσας, το άρθρο 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών δεν έχει ως σκοπό να εξαιρέσει από την επιβολή του ΦΠΑ όλες τις πράξεις που έχουν σχέση με την άσκηση δημόσιας εξουσίας αλλά μόνο τις πράξεις εκείνες που συνδέονται με τις θεμελιώδεις αρμοδιότητες και καθήκοντα των κρατών και άλλων οργανισμών δημοσίου δικαίου στον τομέα της δημόσιας διοίκησης, της δικαιοσύνης, της ασφάλειας και της εθνικής άμυνας.

31. Οι δραστηριότητες που, σύμφωνα με τη φύση τους, ασκούνται από ανεξάρτητες επιχειρήσεις με την πρόθεση αποκομίσεως κέρδους ή από ελεύθερους επαγγελματίες αντί αμοιβής που εισπράττουν από τους εντολοδόχους τους, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως άσκηση δημόσιας εξουσίας· οι ιδιώτες που ασκούν παρόμοιες δραστηριότητες δεν καλύπτονται από την έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου.

32. Η ίδια η αρχή ότι ο ΦΠΑ πρέπει να αποτελεί γενικό και περιεκτικό φόρο καταναλώσεως απαιτεί συσταλτική ερμηνεία της έννοιας της παροχής υπηρεσίας στο πλαίσιο της δημόσιας εξουσίας.

33. Κατά την άποψη του καθού, στην περίπτωση των δραστηριοτήτων που η άσκησή τους έχει επιφυλαχθεί υπέρ της διοικήσεως ή των οργανισμών δημοσίου δικαίου, πρέπει να γίνεται διάκριση μεταξύ των οικονομικών δραστηριοτήτων, οι οποίες ανταποκρίνονται σε πραγματικές ανάγκες των καταναλωτών και των παροχών δημοσίων υπηρεσιών, στις οποίες οι καταναλωτές υποχρεώνονται από το νόμο να προσφύγουν για λόγους κοινού συμφέροντος και για τις οποίες έχει καθοριστεί, βάσει νομικών διατάξεων, κατ' αποκοπήν αμοιβή. Κατά την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών πρέπει να ληφθεί υπόψη η φύση των ασκουμένων δραστηριοτήτων και όχι η εξωτερική τους μορφή (οργανωτική μορφή).

34. Η έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου περιλαμβάνει όλες τις μορφές δημοσίων οργανισμών στα διάφορα κράτη μέλη. Το γεγονός ότι αυτός ο οργανισμός είναι ανεξάρτητος και δεν τελεί σε σχέση ιεραρχικής εξαρτήσεως, δεν αποκλείει την εφαρμογή του άρθρου 4, παράγραφος 5. Το παράρτημα Δ της έκτης οδηγίας, στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 4, παράγραφος 5, εδάφιο 3, ρητώς αναφέρει ως υποκείμενες στο φόρο ορισμένες δραστηριότητες, οι οποίες συχνά ασκήθηκαν από οργανισμούς που ήταν ανεξάρτητοι από νομική άποψη στο πλαίσιο της δημόσιας διοίκησης. Αφετέρου, σύμφωνα με το άρθρο 4, παράγραφος 5, τελευταίο εδάφιο, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρήσουν ορισμένες δραστηριότητες που απαριθμούνται στο άρθρο 13 ως δραστηριότητες που ή άσκησή τους ανήκει σ' αυτά στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας, ακόμη και στην περίπτωση που ασκούνται από νομικώς ανεξάρτητους οργανισμούς. Η άποψη ότι οι συμβολαιογράφοι και οι δικαστικοί επιμελητές ασκούν το λειτούργημά τους ως ιδιώτες, παραγνωρίζει το γεγονός ότι κατέχουν δημόσια θέση και ασκούν θεμελιώδεις αρμοδιότητες και καθήκοντα στον τομέα της δικαιοσύνης.

β) 35. Επίσης και για την ερμηνεία του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών πρέπει να επισημανθούν οι αιτιολογικές σκέψεις της πρώτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εγασιών του Συμβουλίου, σύμφωνα με τις οποίες το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας φθάνει στη μεγαλύτερη απλούστευση και στη μεγαλύτερη ουδετερότητα όταν ο φόρος εισπράττεται κατά τρόπο όσο το δυνατό γενικότερο και όταν το πεδίο εφαρμογής του περιλαμβάνει όλα τα στάδια της παραγωγής και διανομής, όπως επίσης και τον τομέα παροχής υπηρεσιών. Συμπληρωματικά πρέπει να αναφερθεί η δωδέκατη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών, κατά την οποία, ενόψει ομοιόμορφης εισπράξεως των ιδίων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη, απαιτείται να καταρτιστεί κοινός πίνακας απαλλαγών από το φόρο.

36. Οι απαλλαγές από το φόρο, οι οποίες περιλαμβάνονται ιδίως στα άρθρα 13 και 28 της εν λόγω έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών, περιλαμβάνουν μεταξύ άλλων ολόκληρη σειρά δραστηριοτήτων που ασκούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Απ' αυτό προκύπτει ότι το κράτος και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν πρέπει να θεωρούνται καταρχήν ως μη υποκείμενοι στο φόρο, αλλά ότι απαλλάσσονται μόνο για τις δραστηριότητες που η άσκησή τους ανήκει στα κράτη μέλη στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας [5].

37. Επομένως, η δημόσια εξουσία μπορεί να θεωρηθεί ότι απαλλάσσεται από το φόρο μόνο στην περίπτωση που ασκεί δραστηριότητα στο πλαίσιο της δημόσιας εξουσίας υπό στενή έννοια. Εντούτοις, η δημόσια εξουσία φορολογείται και πάλι όταν η δραστηριότητά της στο πλαίσιο της ασκήσεως δημόσιας εξουσίας μπορεί να οδηγήσει σε σοβαρές στρεβλώσεις ανταγωνισμού, αν δεν φορολογηθεί.

38. Επομένως, η έκτη οδηγία περί φόρου κύκλου εργασιών επιδιώκει μάλλον να διευρύνει τον κύκλο των υποκειμένων στο φόρο και συνεπώς το πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, προσφέροντας τη δυνατότητα ακόμη και οργανισμοί δημοσίου δικαίου να αντιμετωπίζονται ως υποκείμενοι στο φόρο, εφόσον η κατάσταση του ανταγωνισμού το απαιτεί. Αντιθέτως, δεν προβλέπει καμία δυνατότητα για την απαλλαγή από τον ΦΠΑ εργασιών ιδιωτών που υπόκεινται στο φόρο, όταν οι εν λόγω ιδιώτες ασκούν καθήκοντα που προσεγγίζουν από άποψη περιεχομένου τη δραστηριότητα της δημόσιας εξουσίας. Απ' αυτή τη βασική τάση θεσπίσεως ενός όσο το δυνατό γενικότερου συστήματος φορολογίας συνάγεται ότι ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται και σε οριακές ή αμφίβολες περιπτώσεις.

39. Επομένως, στο σημείο αυτό πρέπει να κρατηθεί κατά νου ότι ήδη το γράμμα των σχετικών διατάξεων της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών απέκλεισε κατά τρόπο περιορισμένο την εφαρμογή του ΦΠΑ στη δημόσια εξουσία. Από τον ΦΠΑ δεν έχει απαλλαγεί κάθε δραστηριότητα της δημόσιας εξουσίας αλλά μόνο ένας συγκεκριμένος πυρήνας δραστηριοτήτων. Πέραν αυτού, οι δραστηριότητες της δημόσιας εξουσίας μπορούν να υπαχθούν στον ΦΠΑ εφόσον αυτό απαιτείται λόγω κινδύνου σοβαρών στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

40. Ενόψει της διαπιστώσεως αυτής και επειδή έγινε δεκτό ότι οι διατάξεις περί εξαιρέσεως του άρθρου 2 της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών πρέπει να ερμηνευθούν καταρχήν στενώς, δεν υπάρχει καμία δυνατότητα το πεδίο εφαρμογής της διάταξεως περί εξαιρέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών να ερμηνευθεί ευρέως και να επεκταθεί σε πρόσωπα που ασκούν ιδιωτικώς οικονομική δραστηριότητα, ακόμη και αν αυτά ενεργούν εν μέρει στο πλαίσιο δημοσίων καθηκόντων ή προς το δημόσιο συμφέρον.

41. Επομένως, καθόσον « οι υπηρεσίες » των ολλανδών συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών ασκούνται από άτομα που ενεργούν κατά τους κανόνες της ιδιωτικής οικονομίας και, συνεπώς, οι εν λόγω υπηρεσίες δεν διαμορφώνονται τυπικώς ως οργανισμοί δημοσίου δικαίου, δεν συντρέχει κανένας λόγος οι αναφερθείσες επαγγελματικές ομάδες να μη θεωρηθούν ως υποκείμενες στο φόρο κατά την έννοια του άρθρου 4 της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών.

42. Επιπλέον, δεν υφίσταται ανάγκη να επεκταθεί η διάταξη περί εξαιρέσεως του άρθρου 4, παράγραφος 5, της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών. Όπως προκύπτει από τη βελγική πρακτική που αναφέρθηκε κατά την προφορική διαδικασία, τουλάχιστον κατά τη θέσπιση της οδηγίας ήταν απολύτως δυνατό να εξακολουθήσει η απαλλαγή από τον ΦΠΑ της δραστηριότητας των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ σημείο 2.

5 — Βλέπε την απόφαση του Δικαστηρίου της 11ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 107/84, Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, Συλλογή σ. 2663, σκέψη 15.

43. Εντούτοις, το καθού δεν επικαλέστηκε τη ρύθμιση αυτή και ούτε τη χρησιμοποίησε, δεδομένου ότι υποστήριξε την άποψη ότι οι συμβολαιογράφοι και δικαστικοί επιμελητές δεν πρέπει, λόγω των δημοσίων δραστηριοτήτων τους, να θεωρηθούν ως υποκείμενοι στο φόρο. Κυρίως όμως, όπως παραδέχτηκε κατά την προφορική διαδικασία, δεν συνήγαγε επίσης τα συμπεράσματα που προκύπτουν από την εφαρμογή της μεταβατικής διάταξης του άρθρου 28 της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών: πράγματι, σύμφωνα με το άρθρο 2, παράγραφος 2, του κανονισμού 2892/77 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της εφαρμογής, ως προς τους ιδίους πόρους που προέρχονται από το φόρο προστιθεμένης αξίας, της αποφάσεως της 21ης Απριλίου 1970 περί αντικαταστάσεως των χρηματικών συνεισφορών των κρατών μελών από ιδίους πόρους των Κοινοτήτων[6], για τον καθορισμό των ιδίων πόρων ΦΠΑ πρέπει να ληφθούν υπόψη μεταξύ άλλων οι πράξεις τις οποίες τα κράτη μέλη συνεχίζουν να απαλλάσσουν σύμφωνα με το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών. Με άλλα λόγια, το καθού όφειλε — όπως και έπραξε το Βασίλειο του Βελγίου — να λάβει υπόψη του τις «δημόσιες» πράξεις των συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών κατά τον υπολογισμό και την καταβολή των ιδίων πόρων των Κοινοτήτων. Είναι όμως αναμφισβήτητο ότι δεν το έπραξε.

44. Επομένως, δεδομένου ότι το καθού ούτε επικαλέστηκε το άρθρο 28 της έκτης οδηγίας περί φόρου κύκλου εργασιών ούτε συνήγαγε τα δέοντα συμπεράσματα από την εν λόγω διάταξη, το άρθρο 28 πρέπει να μη ληφθεί υπόψη εν προκειμένω.

Γ — Πρόταση

45. Εν συμπεράσματι, προτείνω στο Δικαστήριο να κάνει δεκτή την προσφυγή και να καταδικάσει το καθού στα δικαστικά έξοδα.

6 — Κανονισμός 2892/77 του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της εφαρμογής της αποφάσεως της 21ης Απριλίου 1970 (ΕΕ ειδ. έκδ. 01/002, σ. 70).