CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 10 december 1996 *

1. In de onderhavige zaak verwijt de Commissie de Italiaanse Republiek niet-nakoming van haar verplichting om een gedeelte van haar belastingrecht aan te passen aan de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna: „Zesde richtlijn" en „BTW"). [1]

2. De Commissie verzoekt het Hof vast te stellen, dat „de Italiaanse Republiek, door een regeling in te voeren en in stand te houden die geen vrijstelling van BTW verleent voor de levering van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een vrijgestelde activiteit of hoe dan ook van het recht op aftrek zijn uitgesloten, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn".

De procedure

3. Bij brief van 24 november 1992 leidde de Commissie de procedure van artikel 169 EG-Verdrag in en verzocht zij de Italiaanse Republiek om opmerkingen over de gestelde niet-nakoming. Die brief werd niet op tijd beantwoord.

4. Op 31 maart 1993 zond de Italiaanse regering de Commissie evenwel een brief, waarin zij wat het eerste gedeelte van de grief betreft, erkende dat „de bedoelde gemeenschapsbepaling slechts gedeeltelijk in het nationale recht is omgezet"; met het tweede gedeelte van de grief was de Italiaanse regering het eens, waaraan zij toevoegde, dat „de Italiaanse belastingdienst van plan is om zo snel mogelijk (...) de regels vast te stellen die noodzakelijk zijn om de vrijstelling in de regeling betreffende de Zesde richtlijn op te nemen".

5. Aangezien de niet-nakoming voortduurde, zond de Commissie de Italiaanse Republiek op 19 juli 1994 een met redenen omkleed advies, dat niet werd opgevolgd.

6. Het beroep bij het Hof is op 13 februari 1995 ingesteld. In haar verweerschrift verzet

* Oorspronkelijke taal: Spaans.

1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

de Italiaanse regering zich tegen de grieven van de Commissie.

7. In repliek heeft de Commissie onder meer beklemtoond, dat de Italiaanse regering in haar brief van 31 maart 1993 de niet-nakoming zelf had erkend. De Italiaanse regering heeft hier niet meer op gereageerd, want zij heeft geen dupliek ingediend.

De in geding zijnde voorschriften

8. Artikel 13, B, van de Zesde richtlijn, waarvan het bepaalde sub c volgens de Commissie door de Italiaanse wetgever niet correct in nationaal recht is omgezet, bepaalt:

„Onverminderd andere communautaire bepalingen verlenen de Lid-Staten vrijstelling voor de onderstaande handelingen, onder de voorwaarden die zij vaststellen om een juiste en eenvoudige toepassing van de betreffende vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen:

(...)

c) levering van goederen die uitsluitend [2] zijn gebezigd voor een activiteit die krachtens dit artikel of krachtens artikel 28, lid 3, sub b, is vrijgesteld, als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten, of levering van goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan overeenkomstig de bepalingen van artikel 17, lid 6, het recht op aftrek is uitgesloten;

(...)"

9. Verder bepaalt artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn het volgende:

„Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weeldeuitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

2 — In de Spaanse vertaling van dit punt van de Zesde richtlijn, zoals gepubliceerd in de Edición Especial del Diario Oficial, ontbreekt het woord „exclusivamente" (uitsluitend), dat wel in de andere taalversies voorkomt. Teneinde de uniformiteit van die taalversies te eerbiedigen, dient dus in het Spaans te worden gelezen „bienes que estuvieran afectados exclusivamente a una actividad declarada exenta".

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden, kunnen de Lid-Staten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag." [3]

10. In artikel 10 van het decreet van de president van de Italiaanse Republiek van 26 oktober 1972, nr. 633 (hierna: „DPR") [4] is de in de zo-even geciteerde gemeenschapsbepalingen bedoelde levering van goederen niet onder de vrijgestelde handelingen opgenomen.

11. Artikel 2, lid 3, sub h, van het DPR bepaalt, dat niet als levering van goederen worden beschouwd „de leveringen die betrekking hebben op goederen die door de verkoper zijn aangeschaft of ingevoerd zonder recht op aftrek krachtens artikel 19, tweede alinea".

12. Het recht op aftrek wordt in artikel 19 van het DPR geregeld; de belastingplichtige kan van de BTW die verschuldigd was voor door hem verrichte handelingen, het bedrag aftrekken dat hij voor de aanschaffing van goederen en diensten in het kader van de bedrijfsoefening of de uitoefening van een vak of beroep heeft betaald.

13. In een formulering waarover straks meer, sluit artikel 19, tweede alinea, van het DPR het recht op aftrek uit van de BTW die is betaald bij de aanschaffing van bepaalde categorieën van goederen, zoals personenauto's, andere motorvoertuigen en plezierboten.

De vrijstelling van de levering van eerder voor een vrijgestelde activiteit gebruikte goederen

14. In het BTW-stelsel speelt het in artikel 17 van de Zesde richtlijn geregelde recht op aftrek een sleutelrol. Van de wijze waarop dat recht is geregeld, hangt af, of de door de ondernemingen betaalde belasting al dan niet tot een fiscale last wordt, en of er sprake is van eerbiediging van het neutraliteitsbeginsel dat ten grondslag ligt aan de BTW, die een belasting is op het eindverbruik en niet op de daaraan voorafgaande economische stadia. Zonder recht op aftrek zou die belasting tot extra fiscale lasten voor het bedrijfsleven leiden en het neutraliteitsbeginsel schenden.

3 — Op 25 januari 1983 diende de Commissie bij de Raad een voorstel in voor een Twaalfde richtlijn betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uitgaven die geen recht op aftrek geven (PB 1983, C 37, blz. 8), later gewijzigd bij een voorstel van 20 februari 1984 (PB 1984, C 56, blz. 7). De Raad is er niet in geslaagd de noodzakelijke eenstemmigheid voor de goedkeuring van het voorstel te bereiken.

4 — Het presidentieel decreet, dat de basis vormt van de BTW-regeling, is vastgesteld krachtens een voordien gedelegeerde wetgevende bevoegdheid. Het decreet is bekendgemaakt in de *Gazzetta ufficiale della Repubblica italiana (GURI)* nr. 292 van 11 november 1972 en nadien herhaaldelijk gewijzigd.

15. De belastingaftrek is mogelijk voor zover de betrokken goederen of diensten (dat wil zeggen die waarvan de aanschaffing of bestemming bepalend is voor het recht op aftrek) door de belastingplichtige worden aangeschaft of gebruikt om op zijn beurt handelingen in het kader van zijn economische activiteiten te verrichten.

16. Anders ligt het wanneer de belastingplichtige die goederen en diensten uitsluitend aanschaft en bezigt voor vrijgestelde handelingen, want in dat geval, waarin het recht op aftrek niet ontstaat, wordt hij als het ware „eindverbruiker" en kan hij de belasting niet aftrekken.

17. In dat geval moet de belastingplichtige dus de BTW die hem in rekening is gebracht door degenen die hem de goederen of diensten hebben geleverd, volledig zelf dragen en kan hij die, in strikt juridische zin, niet aftrekken. [5] Hij bevindt zich dan dus in dezelfde positie als de eindverbruikers, de werkelijke BTW-betalers.

18. Het kan echter voorkomen, dat een belastingplichtige een bepaald goed onder die omstandigheden aanschaft (dat wil zeggen met betaling van belasting en zonder de mogelijkheid die daarna af te trekken) en vervolgens besluit tot overdracht ervan.

19. Die situatie zou leiden tot dubbele belasting, wanneer de Zesde richtlijn, om dat te voorkomen, in artikel 13, B, sub c, eerste zin, niet zou hebben bepaald, dat de Lid-Staten vrijstelling verlenen voor de levering van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een vrijgestelde activiteit „als voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten".

20. Die vrijstelling bestaat louter om technische redenen. Daarmee wordt voorkomen, dat dubbele belasting wordt geheven, wanneer een marktdeelnemer goederen doorverkoopt waarvoor hij de BTW bij aanschaffing reeds definitief heeft betaald, zonder zijnerzijds de mogelijkheid te hebben gehad om de reeds betaalde belasting af te trekken. [6]

21. De Italiaanse regering heeft die vrijstelling niet in haar belastingwetgeving opgeno-

5 — Iets anders is, dat de onderneming of de beroepsuitoefenaar die zich bezighoudt met vrijgestelde handelingen (bijvoorbeeld een verzekeringsmaatschappij met betrekking tot het merendeel van haar diensten, een arts met betrekking tot bepaalde geneeskundige diensten aan zijn patiënten), door een prijsverhoging de belastingdruk naar hun klanten verplaatsen.

6 — In het arrest van 27 juni 1989 (zaak 50/88, Kühne, Jurispr. 1989, blz. 1925), een zaak die enigszins op de onderhavige lijkt, wordt dezelfde conclusie getrokken en de mogelijkheid ontkend van belastingheffing over „een bedrijfsgoed waarvoor geen recht op aftrek van het restant-BTW is ontstaan", want dat zou leiden „tot dubbele belastingheffing (...), wat in strijd is met het beginsel van de belastingneutraliteit, dat ten grondslag ligt aan het gemeenschappelijk BTW-stelsel waarvan de Zesde richtlijn deel uitmaakt". Uit dit arrest volgt, dat de belastingplichtige het restant-BTW niet mocht aftrekken, omdat hij het goed tweedehands had gekocht van iemand die zelf geen belastingplichtige was.

men. Alleen al om die reden voldoet zij niet aan de krachtens artikel 13 van de Zesde richtlijn op haar rustende verplichting, want die bepaling dwingt de Lid-Staten nu juist tot het invoeren van een „vrijstelling" volgens de zojuist besproken modaliteiten.

22. De verklaring die de Italiaanse belastingdienst voor die niet-nakoming geeft verschilt naargelang men de brief aan de Commissie van 31 maart 1993 [7] dan wel het verweerschrift leest.

23. Volgens de brief was de Italiaanse wetgever van mening, dat voor de levering van goederen die uitsluitend voor een vrijgestelde handeling worden gebezigd, wegens de bestaande controlemoeilijkheden geen vrijstelling behoefde te worden verleend: belastingplichtigen die dergelijke vrijgestelde handelingen verrichten, oefenen doorgaans ook belaste activiteiten uit, waardoor zij een gedeelte van de bij aanschaffing van die goederen betaalde BTW via de pro-rataregeling kunnen terugkrijgen. In elk geval, aldus de brief, leidt de Italiaanse regeling niet tot dubbele belasting, of hoogstens „zeer marginaal".

7 — Verzonden door de permanente vertegenwoordiging van Italië bij de Europese Gemeenschappen (kenmerk nr. 2868). Daarop berust mijn beschrijving van de aan de indiening van het verzoekschrift voorafgegane procedure.

24. Het verweerschrift benadert de zaak anders en tracht het ontbreken van de betrokken vrijstelling te rechtvaardigen door erop te wijzen, dat in artikel 2, lid 3, van het DPR voor een andere oplossing is gekozen, erin bestaande dat bedoelde leveringen van goederen buiten het toepassingsgebied van de BTW vallen, hetgeen volgens de Italiaanse regering eveneens tot het door de Zesde richtlijn gewenste resultaat leidt.

25. Enigszins verward wordt in het verweerschrift wel erkend, dat de latere levering van goederen, wanneer de belasting die is betaald (na aanschaffing of bij bestemming voor vrijgestelde handelingen) voordien niet kon worden afgetrokken, „geacht moet worden te zijn belast". Verder luidt het, dat die leveringen moeten worden beschouwd als „hypothetisch, want de vrijgestelde belastingplichtige schaft het goed gewoonlijk voor eigen gebruik aan en niet met het doel het onmiddellijk door te verkopen". Daaruit wordt dan afgeleid, dat het bedrag van de dubbele belasting, gelet op het waardeverschil tussen tegen marktprijzen gekochte en tweedehands verkochte goederen, noodzakelijkerwijs gering is.

26. Die argumenten lijken mij niet overtuigend. Mijns inziens verlangt de Commissie terecht van de Italiaanse regering, dat deze de haar bij artikel 13 van de Zesde richtlijn opgelegde verplichting zonder meer nakomt. De inhoud van die verplichting is heel nauwkeurig: vrijstelling verlenen, en niet een

bepaalde handeling van het toepassingsgebied van de belasting uitsluiten. [8]

27. Bovendien maakt de Italiaanse wetgeving in dit opzicht inbreuk op de rechtspraak van het Hof, volgens welke „de doelstelling van de richtlijn, die het gemeenschappelijk BTW-stelsel beoogt te baseren op een uniforme omschrijving van de belastbare handelingen, in gevaar [zou] kunnen komen, indien de vaststelling of er sprake is van levering van een goed (één van de drie belastbare handelingen), zou afhangen van voorwaarden die van Lid-Staat tot Lid-Staat verschillen (arrest van 8 februari 1990, zaak C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Jurispr. 1990, blz. I-285)". [9]

28. De twee verklaringen van de Italiaanse autoriteiten (die bovendien met elkaar in strijd zijn) zijn onvoldoende:

— De eerste (het probleem om de werkelijke bestemming van de goederen te controleren) omdat zij het BTW-stelsel vervalst en tot dubbele belastingheffing leidt.

— De tweede (als „niet-levering van goederen" beschouwen de handelingen die volgens de bewoordingen van de Zesde richtlijn, hoewel vrijgesteld, rechtens „levering van goederen" zijn) omdat de Italiaanse regeling daardoor afwijkt van de door de gemeenschapswetgever gewenste eenvormige definitie van belastbare handelingen.

29. Dit alleen al zou voldoende zijn om het beroep van de Commissie ter zake van het eerste aspect toe te wijzen. Bovendien staat niet vast, dat de juridische en economische gevolgen van de Italiaanse regeling (uitgaande van uitsluiting van de BTW en niet van vrijstelling) dezelfde zijn als bij een juiste omzetting van de Zesde richtlijn.

30. In repliek beklemtoont de Commissie terecht, dat waar de Italiaanse regering erkent dat de regeling tot dubbele belastingheffing zou kunnen leiden, het irrelevant is of de economische betekenis van dat verschijnsel tamelijk „zwak" is, zoals letterlijk in het verweerschrift wordt gezegd (overigens zonder dat daarvoor enig bewijs wordt geleverd).

31. Ook al zouden de economische gevolgen bescheiden zijn, de de minimis-regel is niet van toepassing wanneer de Lid-Staten

8 — Er kan pas van een belastingvrijstelling worden gesproken, wanneer er eerst een belastbaar feit is. Conceptueel onderstelt de vrijstelling een aanvankelijke belastingverplichting, waarvan de wetgever om diverse redenen vrijstelling verleent. Daarbij gaat het om een vrijstelling die uitdrukkelijk in de wet moet zijn genoemd. Alvorens kan worden vastgesteld of een bepaalde handeling aan de vrijstellingsvoorwaarden voldoet, moet vaststaan dat zij binnen het toepassingsgebied van de belasting valt.

9 — Arrest van 4 oktober 1995, zaak C-291/92, Armbrecht, Jurispr. 1995, blz. I-2775, r. o. 13.

hun wetgevingsverplichtingen niet nakomen. Beslissend is, dat dubbele belastingheffing indruist tegen de logica van het BTW-stelsel en dat artikel 13 van de Zesde richtlijn juist daarom dwingt tot vrijstelling van de levering van goederen die voor volledig vrijgestelde activiteiten zijn gebruikt.

De vrijstelling van de levering van andere goederen bij de aanschaffing of bestemming waarvan geen recht op aftrek is ontstaan

32. De tweede grief in het verzoekschrift betreft de laatste zin van artikel 13, B, sub c. Zoals reeds gezegd, moeten de Lid-Staten op grond van dat artikel BTW-vrijstelling verlenen voor opeenvolgende leveringen van goederen „bij de aanschaffing of bestemming waarvan [door de belastingplichtige] overeenkomstig de bepalingen van artikel 17, lid 6, het recht op aftrek is uitgesloten".

33. In die bepaling gaat het om uitgaven voor goederen die in beginsel geen strikt beroepsmatig karakter hebben, zoals weeldeuitgaven en goederen bestemd voor ontspanning of representatie [10], bij de aanschaffing waarvan door de belastingplichtige geen recht op aftrek van de in rekening gebrachte BTW is ontstaan. Zoals ook het geval is bij de eerste grief, vervult de belastingplichtige die dergelijke goederen aanschaft, ten opzichte daarvan de rol van eindverbruiker, van werkelijke belastingbetaler.

34. Evenals in het geval van de eerste grief staat tegenover deze beperking van het recht op aftrek, dat de belastingplichtige BTW-vrijstelling geniet bij doorverkoop van dat soort goederen, of meer in het algemeen bij overdracht ervan. Anders zou zich weer een geval van dubbele belastingheffing voordoen, wat in strijd is met de beginselen van de Zesde richtlijn en wat artikel 13 van die richtlijn door middel van de in geding zijnde vrijstelling tracht te voorkomen.

35. In het DPR wordt het recht op aftrek van de BTW bij aanschaffing van dergelijke goederen echter in algemene zin uitgesloten (met nuances waarover straks meer) en wordt geen vrijstelling verleend bij latere overdracht ervan.

36. Artikel 19, lid 2, van het DPR regelt het recht op aftrek bij aanschaffing van dergelijke goederen, zowel wanneer het de sub c en in tabel B genoemde vliegtuigen en motorvoertuigen, ongeacht de cylinderinhoud [11] betreft, als wanneer het „de overige in

10 — De Raad had een concrete en gedetailleerde lijst van die uitgaven moeten opstellen, maar zoals reeds gezegd in voetnoot 3, zijn opeenvolgende pogingen daartoe mislukt.

11 — Daarnaar verwijst artikel 19, lid 2, sub a, die deze regeling niet enkel tot de aanschaffing of de invoer uitbreidt, maar ook tot de dienstverlening en het onderhoud met betrekking tot die goederen.

tabel B genoemde goederen, schepen en plezierjachten" [12] betreft. De aftrek is als volgt geregeld:

a) De aanschaffing van dergelijke goederen geeft slechts recht op aftrek wanneer zij voor de bedrijfsuitoefening worden gebruikt. Bij vliegtuigen en motorvoertuigen is eveneens aftrek mogelijk, wanneer zij bestemd zijn voor gebruik als instrumenten bij de bedrijfsuitoefening. [13]

b) In alle andere gevallen van aanschaffing van dergelijke goederen en „in elk geval voor degenen die een vak [14] of een beroep uitoefenen", blijft de aftrek uitgesloten.

37. In die laatstgenoemde gevallen van uitsluiting van het recht op aftrek is de latere overdracht van de aangeschafte goederen niet vrijgesteld, zoals de Zesde richtlijn vereist. In plaats van een vrijstelling te verlenen, bepaalde de Italiaanse wetgever in artikel 2, lid 3, DPR, dat dergelijke overdrachten niet als levering van goederen worden beschouwd (dat wil zeggen, zij worden geacht niet onder de BTW te vallen).

38. Ter rechtvaardiging daarvan verklaart de Italiaanse regering, dat het feit dat dergelijke leveringen niet onder de BTW vallen, „in overeenstemming is met het vermoeden dat de aankoop [van dat soort goederen] niets te maken heeft met de beroepsuitoefening"; zij verwijst in dat verband naar artikel 17, lid 3, van de Zesde richtlijn en naar artikel 11, lid 2, van de Tweede BTW-richtlijn.

39. Dat argument kan mij niet overtuigen, want het gaat hier om iets anders. De grief van de Commissie in deze zaak betreft niet een niet-nakoming van artikel 17, lid 6, van

12 — Daarnaar verwijst artikel 19, lid 2, sub b.

13 — Het is logisch dat een bedrijf dat zich bezighoudt met de opleiding van automobilisten of piloten, de BTW kan aftrekken die is betaald bij de aanschaffing van motorvoertuigen of vliegtuigen die uitsluitend daartoe bestemd zijn.

14 — De term „vak" lijkt te zijn gebruikt in de zin van een activiteit die een speciale bekwaamheid of kennis vergt. De Italiaanse tekst spreekt in dit verband van „gli esercenti arti o professioni".

de Zesde richtlijn wegens het feit dat degenen die een beroep of een vak uitoefenen, in de Italiaanse regeling bij aanschaffing van de betrokken goederen hoe dan ook geen recht op aftrek hebben. Het is overigens twijfelachtig of die algemene uitsluiting al dan niet met de Zesde richtlijn in overeenstemming is. [15]

40. Nee, de grief van de Commissie betreft in casu het feit, dat de Italiaanse Republiek in geval van latere verkoop of levering van goederen bij de aanschaffing waarvan geen recht op aftrek van de BTW was ontstaan, geen vrijstelling verleent, ongeacht of het gaat om beroepsbeoefenaars, vaklieden of andere belastingplichtige marktdeelnemers.

41. Is het mogelijk om de vrijstelling te vervangen door een uitsluiting? Op het eerste gezicht lijken beide benaderingen (uitsluiting of vrijstelling) in de praktijk dezelfde gevolgen te hebben: in haar verweerschrift verklaart de Italiaanse regering, dat de „uitsluitingsformule onderstelt dat de aftrek objectief onmogelijk is", terwijl de vrijstellingsformule inhoudt dat „de aftrek subjectief onmogelijk is (...) afhankelijk van de berekening van het pro rata". [16]

42. Niettemin vallen de rechtsgevolgen van beide formules niet volledig samen. Uit de invloed op de berekening van het pro rata [17] blijkt precies welke consequenties de Italiaanse regeling heeft, en dat de keuze voor de ene of de andere formule tot verschillende uitkomsten leidt.

43. Wanneer de levering van de betrokken goederen buiten de werkingssfeer van de BTW blijft, zoals in het DPR, is het bedrag van de totale omzet over de handelingen van de belastingplichtige, dat bij de berekening

15 — In zijn arrest van 11 juli 1991 (zaak C-97/90, Lennartz, Jurispr. 1991, blz. I-3795) verklaarde het Hof in punt 3 van het dictum: „Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt, doch niettemin daadwerkelijk gebruik voor gebruiksdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, vormt een afwijking van artikel 17 van de Zesde richtlijn en is slechts geldig wanneer zij voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 1, of artikel 27, lid 5, van de Zesde richtlijn."

16 — In zijn werk *Le cessioni di beni nell'imposta sul valore aggiunto* (Padua, 1984) schrijft P. Filippi, dat er in de Italiaanse BTW-regeling een zekere verwarring bestaat tussen uitsluiting en vrijstelling: bepaalde gevallen van vrijstelling moeten worden beschouwd als uitsluiting en omgekeerd; het buitensporige aantal vrijstellingen maakt het volgens deze auteur moeilijk te begrijpen, op basis van welke criteria voor de ene of de andere formule is gekozen.

17 — Geregeld bij artikel 19 van de Zesde richtlijn. Het pro rata speelt een rol wanneer de belastingplichtige tegelijkertijd handelingen verricht die recht op aftrek geven, en handelingen waarvoor die aftrek niet is toegestaan. In die gevallen is het noodzakelijk te bepalen, in welke mate de verworven goederen en diensten zijn gebruikt in relatie met beide categorieën handelingen, en zo vast te stellen, over welk percentage van het totaal van de door de belastingplichtige verrichte handelingen het recht op aftrek ontstaat. Op grond van artikel 17, lid 5, van de Zesde richtlijn kunnen de Lid-Staten het pro rata anders regelen. Wat Italië betreft, is het pro rata geregeld in artikel 19, lid 3, van het DPR.

van het pro rata een rol speelt, lager. [18] De vermindering van dat bedrag — dat de noemer van de breuk vormt — verhoogt het eindresultaat, te weten het percentage op basis waarvan het pro rata wordt berekend.

44. Door die verhoging van het proratapercentage neemt het bedrag van de betaalde BTW dat aftrekbaar is voor een belastingplichtige die zonder onderscheid handelingen met en zonder recht op aftrek verricht, ten onrechte en in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn eveneens toe.

45. Ook zonder dat gevolg voor de prorataregel is de op die levering van goederen toepasselijke regeling van het DPR mijns inziens in strijd met de Zesde richtlijn.

46. Ongeacht de omvang van de „juridische vrijheid waarover de Lid-Staten bij de omzetting van die richtlijn kunnen beschikken", waarop de Italiaanse regering wijst, is de verplichting om aan de latere levering van de betwiste goederen vrijstelling te verlenen, volgens mij duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk, zodat daarvoor in de plaats dus geen andere formule kan komen. Zeker niet wanneer de juridische en praktische gevolgen van beide formules verschillen.

47. Wat dat punt betreft, moet ik herhalen hetgeen ik reeds met betrekking tot de definitie van onder de BTW vallende handelingen in de Zesde richtlijn heb gezegd. Wil men eenvormige toepassing van de belasting, dan staat die definitie niet toe, dat de nationale wetgever besluit een „levering van goederen" te wijzigen in een „niet-levering van goederen".

48. Bovendien hebben de Italiaanse autoriteiten in hun reeds genoemde brief aan de Commissie datzelfde standpunt ingenomen. De vertegenwoordiger van de Italiaanse regering heeft ter terechtzitting noch elders ook maar enigszins duidelijk kunnen maken, waarom het standpunt in het verweerschrift afwijkt van het eerdere officiële standpunt.

49. Ik concludeer dus, dat het beroep volledig moet worden toegewezen met verwijzing van verweerster in de kosten overeenkomstig artikel 69, lid 2, van het Reglement voor de procesvoering.

18 — Voor de berekening van het pro rata moet worden bepaald, over welk percentage van het totaal van de handelingen het recht op aftrek ontstaat. Het percentage dat het pro rata bepaalt, is de uitkomst van een vermenigvuldiging met honderd van de omzet over de handelingen waarvoor het recht op aftrek bestaat, gedeeld door het totale bedrag van de omzet over de belaste handelingen.

Conclusie

50. Bijgevolg geef ik het Hof in overweging, het beroep van de Commissie toe te wijzen, dat wil zeggen

1) te verklaren dat de Italiaanse Republiek, door een regeling in te voeren en in stand te houden die geen vrijstelling van de belasting over de toegevoegde waarde verleent voor de levering van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een vrijgestelde activiteit of anderszins van het recht op aftrek zijn uitgesloten, de verplichtingen niet is nagekomen die op haar rusten krachtens artikel 13, B, sub c, van de Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag;

2) de Italiaanse Republiek in de kosten te verwijzen.