FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA

fremsat den 15. marts 1988 *

Høje Domstol.

1. Nærværende traktatbrudssag vedrører bestemmelserne i den italienske lovgivning — artikel 10 i dekret nr. 633 udstedt af Republikkens præsident den 26. oktober 1972, som affattet ved dekret nr. 24 udstedt af Republikkens præsident den 29. januar 1979, sammenholdt med artikel 99 i kongeligt dekret nr. 1265 af 27. juli 1934 — hvorefter tjenesteydelser præsteret af dyrlæger under udøvelsen af deres erhverv er fritaget for moms.

2. Ifølge Kommissionen er denne fritagelse i strid med Rådets sjette momsdirektiv af 17. maj 1977 (77/388/EØF) [1], navnlig bestemmelserne i artikel 2.

3. Tvisten vedrører i det væsentlige fortolkningen af artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra c), i det nævnte direktiv, som bestemmer, at medlemsstaterne fritager »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat« for moms (i den italienske version: »le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interssati«).

4. Under den administrative fase i sagen og under selve retsmødet har Den Italienske Republiks regering redegjort for, hvorfor den mente at kunne fritage dyrlægers tjenesteydelser i medfør af de nævnte bestemmelser.

5. Kommissionen, som tværtimod er af den opfattelse, at den omhandlede fritagelse kun omfatter behandling af personer, indledte den i Traktatens artikel 169 fastsatte procedure, idet den fremførte fire argumenter, som er sammenfattet i retsmøderapporten.

6. Det må erkendes, at Kommissionens standpunkt er velbegrundet.

7. Sjette direktivs artikel 2 indeholder en generel bestemmelse, hvorefter »... tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab« pålægges merværdiafgift.

8. Artikel 4, stk. 1, bestemmer, at som afgiftspligtig person anses »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«. Disse former for virksomhed omfatter alle former for virksomhed som »tjenesteyder, herunder...

* Oversat fra portugisisk.

1 — EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1.

virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv«.

9. Disse bestemmelser er udtryk for det generelle princip, der er gældende for fællesskabsmomsens opbygning, og som er udtrykt i betragtningerne til det første og det sjette direktiv.

10. I henhold til femte betragtning til første direktiv [2] »[opnås] det mest enkle og mest neutrale merværdiafgiftssystem..., når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled samt tjenesteydelsesområdet«.

11. En generel og ensartet anvendelse af momsen på de afgiftspligtige transaktioner er derfor absolut nødvendige, for at formålet med afgiften kan nås; den sikrer neutralitet i afgiftsbehandlingen af transaktioner inden for Fællesmarkedet og internationalt og sikrer, at anvendelsen af afgiften bliver enkel og økonomisk effektiv, og den muliggør desuden, at afgiften kan tjene som ensartet grundlag ved beregningen af Fællesskabets egne indtægter [3].

12. I den forbindelse hedder det i den fjerde betragtning til det andet direktiv [4], at »for at systemet kan blive enkelt og neutralt anvendt og for at den normale afgiftsats kan holdes inden for rimelige grænser, må særordninger og undtagelsesforanstaltninger begrænses«.

13. Det er på denne baggrund, at der ved sjette direktiv blev indført et ensartet beskatningsgrundlag for momsen i alle medlemsstaterne og lagt vægt på, at afgiften generaliseres så meget som muligt.

14. Ved sjette direktiv blev der navnlig etableret en fælles liste over fritagelser »med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater« (ellevte betragtning).

15. Domstolens praksis vidner om, at Domstolen ikke har villet anerkende en udvidende fortolkning af de i direktivet fastsatte fritagelser, når der ikke er anført fortolkningsholdepunkter for at gå ud over det, der følger af ordlyden af de bestemmelser, hvori fritagelserne er fastsat, navnlig artikel 13 [5].

16. For så vidt angår fritagelsen i artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra c), som er nærværende sags genstand, må der tillægges de udtryk, fællesskabslovgiver har anvendt, en ensartet betydning, uanset henvisningen til de betingelser, der er fastsat af medlemsstaterne, idet man ellers ville fravige formålet med bestemmelserne, som er »på ensartet måde og med fællesskabsretlige regler at fastsætte beregningsgrundlaget for merværdiafgiften« [6].

2 — Rådets direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 12).

3 — Jeg har givet en udførligere redegørelse for hele momssystemet i mit forslag til afgørelse i de forenede sager 138 og 139/86, Direct Cosmetics, fremsat i retsmødet den 27. januar 1988, Sml. 1988, s. 3937.

4 — Rådets direktiv 67/228/EØF af 11. april 1967 (EFT 1967, s. 14).

5 — Jfr. dom af 11. juli 1985 i sag 107/84, Kommissionen mod Forbundsrepublikken Tyskland, Sml. s. 2655, 2669, præmis 20.

6 — Dom af 14. maj 1985 i sag 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Sml. s. 1405, 1418, præmis 19.

17. Eftersom ingen af direktivets bestemmelser definerer, hvad der skal forstås ved »behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning og dertil knyttede erhverv«, må man se på den betydning, udtrykket har i daglig tale. I daglig tale omfatter lægegerning eller behandling af personer imidlertid ikke dyrlægers virksomhed, men kun behandling af personer foretaget af læger, og man må ikke blande begrebet lægegerning eller lægelig virksomhed sammen med »virksomhed inden for sundhedssektoren« under ét, som nemlig også generelt betragtet kan omfatte dyrlægers virksomhed.

18. Dette er den fortolkning, som under alle omstændigheder må anlægges, når henses til den italienske version af sjette direktiv — som taler om »prestazioni mediche« og »professioni mediche« — medmindre materielle hensyn påbyder en anden fortolkning.

19. Ikke blot foreligger der ikke sådanne hensyn, men desuden støtter alle de fortolkningsmomenter, der kan anføres, Kommissionens konklusion.

20. Dette gælder således, når man sammenligner den italienske version med den tyske, den danske, den franske og den nederlandske version, som *udtrykkeligt* bekræfter, at man ikke har villet gå ud over den betydning, der i almindelighed tillægges de nævnte udtryk, idet disse versioner henviser til behandling *af personer.*

21. Placeringen af afsnittet om den omtvistede fritagelse — mellem afsnittet vedrørende hospitalsbehandling og pleje udført af offentligretlige organer, eller af hospitaler eller centre for lægebehandling og afsnittet vedrørende levering af organer, blod og mælk fra mennesker — synes (som Kommissionen også har understreget) at bekræfte, at det, man har haft i tankerne, er forskellige former for virksomhed med en særlig social og menneskelig dimension i forbindelse med menneskers sundhed[7].

22. Samme fortolkning følger *modsætningsvis* af bestemmelsen i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, nr. 9, som Kommissionen har påberåbt sig. Artikel 28 fastsætter nemlig en overgangsordning, som *gør det muligt* for medlemsstaterne fortsat at fritage visse transaktioner i en vis periode, som i princippet er begrænset, hvis disse fritagelser allerede var gældende, da direktivet trådte i kraft (de to parter har indrømmet, at dette ikke var tilfældet i Italien med hensyn til dyrlægers virksomhed); med hensyn til artikel 13, afsnit A, står vi derimod over for en liste over fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse, som stadig gælder, og som medlemsstaterne *skal overholde* uden tidsbegrænsning.

23. Eftersom dyrlægers virksomhed udtrykkeligt er omfattet af overgangsordningen i artikel 28, kan den almindelige fritagelsesordning i artikel 13 ikke samtidig finde anvendelse herpå.

24. Bestemmelsen i artikel 13, afsnit A, stk. 1, litra c), må derfor fortolkes således, at den kun omfatter behandling af personer som et led i udøvelse af lægegerning, og ikke be-

7 — Det er denne opfattelse, som ligger til grund for præmisserne i dommen af 23. februar 1988 i sag 353/85, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, Sml. s. 817, præmisserne 32 og 33.

handling af dyr, foretaget af dyrlæger.

25. Den italienske regering erkendte i øvrigt til sidst, at dens standpunkt var baseret på en fejlagtig fortolkning af direktivet. Derfor afstod den fra at gøre indsigelse mod Kommissionens klagepunkt og meddelte i svarskriftet, at den havde til hensigt at ændre lovgivningen, således at dyrlægers tjenesteydelser blev belagt med moms.

26. Da denne ændring af lovgivningen ikke er sket i rette tid, må Domstolen tage Kommissionens påstand til følge og statuere, at Den Italienske Republik ikke har overholdt sine forpligtelser samt tilpligte den at betale sagens omkostninger.