CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL J. L. DA CRUZ VILAÇA

van 15 maart 1988 *

Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,

1. Het onderhavige beroep wegens niet-nakoming heeft betrekking op de bepalingen van de Italiaanse wetgeving — artikel 10 van presidentieel decreet nr. 633 van 26 oktober 1972, zoals gewijzigd bij presidentieel decreet nr. 24 van 29 januari 1979, juncto artikel 99 van Koninklijk Besluit nr. 1265 van 27 juli 1934 — waarbij de diensten door dierenartsen in de uitoefening van hun beroep verricht, van BTW zijn vrijgesteld.

2. De Commissie stelt zich op het standpunt, dat deze vrijstelling in strijd is met de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 inzake de BTW [1], inzonderheid met het bepaalde in artikel 2 daarvan.

3. Het geschil betreft hoofdzakelijk de uitlegging van artikel 13, deel A, lid 1, sub c, van genoemde richtlijn, volgens welke de Lid-Staten van de belasting vrijstellen „le prestazioni mediche effettuate nell'esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati" (gezondheidkundige verzorging in het kader van de uitoefening van medische en para-medische beroepen als omschreven door de betrokken Lid-Staat).

4. Tijdens de precontentieuze procedure en ter terechtzitting heeft de regering van de Italiaanse Republiek uiteengezet, waarom zij meende de door dierenartsen verrichte diensten op grond van genoemde bepaling te kunnen vrijstellen.

5. De Commissie was evenwel van mening dat die vrijstelling enkel kon gelden voor medische verzorging van de mens. Zij heeft daarom de procedure van artikel 169 EEG-Verdrag ingeleid, onder aanvoering van vier groepen argumenten, die in het rapport ter terechtzitting zijn samengevat.

6. Zoals ik het zie, heeft de Commissie het bij het rechte eind.

7. Volgens artikel 2 van de Zesde richtlijn zijn in beginsel aan BTW onderworpen „... de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

8. Volgens artikel 4, lid 1, wordt als belastingplichtige beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit". Tot die activiteiten behoren de „werkzaamheden... van

* Vertaald uit het Portugees.
1 — PB 1977, L 145, blz. 1.

een dienstverrichter, met inbegrip van... de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen".

9. In deze bepalingen komt het algemene beginsel tot uitdrukking waarop het gemeenschappelijk BTW-stelsel is opgebouwd en dat in de considerans van de Eerste en van de Zesde richtlijn is uiteengezet.

10. In de vijfde overweging van de considerans van de Eerste richtlijn [2] heet het, dat „een stelsel van belasting over de toegevoegde waarde de grootste mate van eenvoud en neutraliteit verkrijgt wanneer de belasting zo algemeen mogelijk wordt geheven en het toepassingsgebied ervan alle fasen van produktie en distributie, zomede het gebied van de diensten omvat".

11. Een algemene en eenvormige toepassing van de BTW op de belastbare handelingen is dus een conditio sine quo non voor de verwezenlijking van de oogmerken van de belasting; zij verzekert de neutraliteit van de fiscale behandeling van binnenlandse en internationale verrichtingen en waarborgt de eenvoud en de financiële doeltreffendheid van de belastingheffing, en zij maakt het bovendien mogelijk de BTW te gebruiken als uniforme grondslag voor de berekening van de eigen middelen van de Gemeenschap. [3]

12. In dit verband wordt in de vierde overweging van de considerans van de Tweede richtlijn [4] verklaard, „dat het, om het stelsel op eenvoudige en neutrale wijze te kunnen toepassen en om het normale tarief van de belasting binnen redelijke grenzen te kunnen houden, noodzakelijk is de bijzondere regelingen en uitzonderingsmaatregelen in te perken".

13. In die geest is in de Zesde richtlijn een voor alle Lid-Staten uniforme maatstaf van heffing van de BTW omschreven en zijn de voorwaarden geschapen voor een zo algemeen mogelijke toepassing van de belasting.

14. Met name bevat de Zesde richtlijn één gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen, „met het oog op een vergelijkbare heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten" (elfde overweging van de considerans).

15. Wanneer er geen elementen waren die erop wezen, dat men bij de uitlegging verder moest gaan dan uit de letter van de vrijstellingsregeling, inzonderheid artikel 13, volgde, heeft het Hof, naar uit de rechtspraak blijkt, steeds geweigerd de betrokken bepalingen extensief uit te leggen. [5]

16. Ook in de thans in geding zijnde vrijstellingsbepaling van artikel 13, deel A, lid 1, sub c, moet, ondanks de verwijzing naar de door de Lid-Staten omschreven voorwaarden, aan de door de gemeenschapswetgever gebezigde bewoordingen een eenvormige uitlegging worden gegeven; anders zouden wij ons verwijderen van de doelstelling van de richtlijn, te weten „de grondslag van de belasting over de toegevoegde waarde op eenvormige wijze en volgens gemeenschappelijke regels te bepalen". [6]

2 — Richtlijn 67/227/EEG van de Raad van 11 april 1967, PB 1967, blz. 1301.

3 — Voor een meer uitgebreide bespreking van de gehele BTW-regeling zie mijn conclusie van 27 januari 1988 in de gevoegde zaken 138 en 139/86, Direct Cosmetics, Jurispr. 1988, blz. 3937, 3949.

4 — Richtlijn 67/228/EEG van de Raad van 11 april 1967, PB 1967, blz. 1303.

5 — Zie het arrest van 11 juli 1985, zaak 107/84, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1985, blz. 2655, 2669, r. o. 20.

6 — Arrest van 14 mei 1985, zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Jurispr. 1985, blz. 1405, 1418 r. o. 19.

17. Aangezien de richtlijn nergens aangeeft, wat wij moeten verstaan onder „gezondheidkundige verzorging in het kader van de uitoefening van medische... beroepen", zullen wij moeten nagaan, welke betekenis die woorden in het dagelijks spraakgebruik hebben. In het woordgebruik van alledag nu wordt onder „medisch beroep" en „verzorging" geenszins de werkzaamheid van dierenarts verstaan, doch uitsluitend de verzorging van mensen door een arts; men moet dus „medisch beroep" of „medische activiteit" niet verwarren met „activiteiten op het gebied van de gezondheid", die eventueel wel de werkzaamheden van dierenartsen kunnen omvatten.

18. Beziet men de Italiaanse tekst van de Zesde richtlijn — waarin sprake is van „prestazioni mediche" en van „professioni mediche" —, dan is dit in ieder geval de voor de hand liggende uitlegging, tenzij redenen die de grond van de zaak zelf raken, tot een andere opvatting zouden dwingen.

19. Doch niet enkel zijn dergelijke redenen niet zichtbaar, maar bovendien wijzen alle uitleggingselementen die men zou kunnen aanvoeren, in de richting van de opvatting van de Commissie.

20. Dit is het geval wanneer men de Italiaanse versie vergelijkt met de Duitse, de Deense, de Franse en de Nederlandse, waarin sprake is van verzorging *van de mens,* wat uitdrukkelijk bevestigt dat men de besproken woorden niet een ruimere dan de gebruikelijke betekenis heeft willen geven.

21. Dat de hier besproken vrijstelling een plaats heeft gekregen tussen de vrijstelling voor ziekenhuisverpleging en medische verzorging door publiekrechtelijke lichamen, ziekenhuizen of centra voor medische verzorging, en die voor de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk, lijkt erop te wijzen — de Commissie attendeert ook op dit punt — dat de richtlijngever een geheel van activiteiten met bijzondere sociale en menselijke aspecten in het perspectief van de volksgezondheid voor ogen had. [7]

22. Artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F, punt 9, waarop de Commissie zich beroept, nopen *a contrario* tot dezelfde conclusie. Artikel 28 voorziet immers in een overgangsregeling die de Lid-Staten de *mogelijkheid* biedt om sommige handelingen gedurende een bepaalde, in beginsel beperkte, periode te blijven vrijstellen, voor zover die vrijstellingen bij de inwerkingtreding van de richtlijn reeds bestonden (volgens beide partijen was dit in Italië voor de werkzaamheid van dierenartsen niet het geval); in artikel 13, deel A, daarentegen gaat het om een gemeenschappelijke lijst van vrijstellingen ten gunste van sommige activiteiten van algemeen belang, welke lijst zonder tijdsbeperking *bindend* is voor alle Lid-Staten.

23. Aangezien zij uitdrukkelijk onder de overgangsregeling van artikel 28 vallen, kunnen de werkzaamheden van dierenartsen niet tegelijkertijd ook onder de gemeenschappelijke vrijstellingsregeling van artikel 13 vallen.

24. Artikel 13, deel A, lid 1, sub c, moet derhalve aldus worden uitgelegd, dat uitsluitend de gezondheidkundige verzorging van

7 — Deze opvatting ligt aan de grondslag van de motivering van het arrest van 23 februari 1988, zaak 353/85, Commissie/Verenigd Koninkrijk, Jurispr. 1988, blz. 817, r. o. 32 en 33.

de mens in het kader van de uitoefening van medische beroepen eronder valt, en niet de verzorging van dieren door dierenartsen.

25. Overigens heeft de Italiaanse regering ten slotte erkend dat haar standpunt op een onjuiste uitlegging van de richtlijn was gebaseerd; zij heeft dan ook haar verzet tegen de grief van de Commissie opgegeven en in haar verweerschrift het voornemen kenbaar gemaakt de gewraakte wettelijke regeling in dier voege te wijzigen, dat de diensten verricht door dierenartsen aan de BTW zullen worden onderworpen.

26. Aangezien de Italiaanse wet niet op tijd is gewijzigd, dient het Hof het beroep van de Commissie toe te wijzen en vast te stellen dat de Italiaanse Republiek haar verplichtingen niet is nagekomen, en haar in de kosten te verwijzen.