ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ JOSÉ LUÍS DA CRUZ VILAÇA της 15ης Μαρτίου 1988 *

Κύριε πρόεδρε,
Κύριοι δικαστές,

1. Η υπό κρίση προσφυγή λόγω παραβάσεως κράτους αφορά τις διατάξεις της ιταλικής νομοθεσίας — το άρθρο 10 του προεδρικού διατάγματος 633 της 26ης Οκτωβρίου 1972, όπως τροποποιήθηκε με το προεδρικό διάταγμα 24 της 29ης Ιανουαρίου 1979, σε συνδυασμό με το άρθρο 99 του βασιλικού διατάγματος 1265 της 27ης Ιουλίου 1934 — που απάλλασσαν από τον ΦΠΑ τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τους κτηνιάτρους στα πλαίσια της ασκήσεως του επαγγέλματός τους.

2. Κατά την Επιτροπή, η απαλλαγή αυτή είναι αντίθετη προς την έκτη οδηγία του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 (77/388/ΕΟΚ) περί του ΦΠΑ [1], ιδίως προς τις διατάξεις του άρθρου 2.

3. Η διαφορά αφορά ουσιαστικά την ερμηνεία του προαναφερθέντος άρθρου 13, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της οδηγίας, που προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το φόρο « τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος » (κατά το ιταλικό κείμενο: « le prestazioni mediche effettuatte nell' esercizio delle professioni mediche e paramediche quali sono definite dagli Stati membri interessati »).

4. Κατά την προ της ασκήσεως της προσφυγής διαδικασία και κατά την ίδια την επ' ακροατηρίου συζήτηση η κυβέρνηση της Ιταλικής Δημοκρατίας εξέθεσε τους λόγους για τους οποίους πίστευε ότι μπορούσε να απαλλάξει, κατ' εφαρμογή των διατάξεων που προαναφέρθηκαν, τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τους κτηνιάτρους.

5. Η Επιτροπή, θεωρώντας, αντίθετα, ότι η εν λόγω απαλλαγή καλύπτει μόνο τις παροχές περιθάλψεως προς ανθρώπους, κίνησε τη διαδικασία του άρθρου 169 της Συνθήκης, επικαλούμενη τέσσερις κατηγορίες επιχειρημάτων που συνοψίζονται στην έκθεση για την επ' ακροατηρίου συζήτηση.

6. Η άποψη της Επιτροπής πρέπει να κριθεί βάσιμη.

7. Κατά το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, υπόκεινται κατά τρόπο γενικό στον ΦΠΑ « ... οι παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν ».

8. Το άρθρο 4, παράγραφος 1, θεωρεί ως υποκείμενο στο φόρο « οποιονδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκομένου σκοπού ή των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής ». Οι δραστηριότητες του « παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων των ελευθερίων επαγγελμάτων ή των εξομοιου-

* Μετάφραση από τα πορτογαλικά.

1 — ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49.

μένων προς αυτά », υπάγονται στις δραστηριότητες αυτές.

9. Οι διατάξεις αυτές αποτελούν έκφραση της γενικής αρχής που διέπει τη δομή του κοινοτικού ΦΠΑ, η οποία διατυπώνεται στην αιτιολογία της πρώτης και της έκτης οδηγίας.

10. Κατά την πέμπτη αιτιολογική σκέψη της πρώτης οδηγίας [2], « 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 ».

11. Η γενικευμένη και ομοιόμορφη εφαρμογή του ΦΠΑ στις φορολογητέες δραστηριότητες είναι, επομένως, απαραίτητη για την επίτευξη των σκοπών του φόρου· εξασφαλίζει την ουδετερότητα της φορολογικής μεταχειρίσεως των εσωτερικών ή διεθνών συναλλαγών και εγγυάται την απλούστευση και χρηματοοικονομική αποτελεσματικότητα της εφαρμογής του φόρου, ενώ επιτρέπει, εξάλλου, τη χρησιμοποίηση του τελευταίου ως ομοιόμορφης βάσης για τον υπολογισμό των ιδίων πόρων της Κοινότητας [3].

12. Στο πλαίσιο αυτό η τέταρτη αιτιολογική σκέψη της δεύτερης οδηγίας [4] ορίζει ότι, « για να καταστεί δυνατή η εφαρμογή του συστήματος κατά τρόπο απλό και ουδέτερο και να διατηρηθεί ο κανονικός συντελεστής του φόρου σε λογικά όρια, είναι αναγκαίο να περιορισθούν τα ειδικά καθεστώτα και τα μέτρα εξαιρέσεως ».

13. Με αυτό το πνεύμα η έκτη οδηγία ενοποίησε τη βάση επιβολής του ΦΠΑ για όλα τα κράτη μέλη και ευνόησε την όσο το δυνατό ευρύτερη γενίκευση του φόρου.

14. Η έκτη οδηγία ενοποίησε ειδικότερα τον πίνακα των απαλλαγών, « με σκοπό την ομοιόμορφη είσπραξη των ίδιων πόρων σε όλα τα κράτη μέλη » (ενδέκατη αιτιολογική σκέψη).

15. Από τη νομολογία του Δικαστηρίου απορρέει ότι αυτό δεν έχει ερμηνεύσει διασταλτικά τις απαλλαγές που προβλέπονται στην οδηγία, όταν δεν αποδεικνύεται η ύπαρξη ερμηνευτικών στοιχείων που επιβάλλουν την υπέρβαση όσων προκύπτουν από το κείμενο των διατάξεων που προβλέπουν τις απαλλαγές, ιδίως, του άρθρου 13 [5].

16. Στην περίπτωση της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), που αποτελεί το αντικείμενο της παρούσας υπόθεσης, πρέπει, παρά την παραπομπή στις προϋποθέσεις που καθορίζονται από τα κράτη μέλη, να αναγνωριστεί ενιαίο νόημα στις εκφράσεις που χρησιμοποιεί ο κοινοτικός νομοθέτης, χωρίς το οποίο θα απομακρυνόμαστε από το στόχο που συνίσταται στον καθορισμό « κατά τρόπο ομοιόμορφο και σύμφωνο με τους κοινοτικούς κανόνες της φορολογικής βάσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας » [6].

2 — Οδηγία 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3.

3 — Στις προτάσεις επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων 138 και 139/86, Direct Cosmetics, που αναπτύχθηκαν κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση της 27ης Ιανουαρίου 1988, εκτέθηκε διεξοδικότερα το σύστημα του ΦΠΑ στο σύνολό του.

4 — Οδηγία 67/228/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967, ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5.

5 — Βλέπε την απόφαση της 11ης Ιουλίου 1985 στην υπόθεση 107/84, Επιτροπή κατά Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας, Συλλογή, σ. 2655, ιδίως σ. 2669, σημείο 20.

6 — Απόφαση της 14ης Μαΐου 1985 στην υπόθεση 139/84, Van Dijk's Beokhuis, Συλλογή, σ. 1405, ιδίως σ. 1418, σημείο 19.

17. Αφού καμία από τις διατάξεις της οδηγίας δεν ορίζει πώς πρέπει να εννοηθούν « οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως των ιατρικών επαγγελμάτων », πρέπει να προσφύγει κανείς στο νόημα που τους αποδίδεται με την καθομιλουμένη. Στην καθομιλουμένη, το ιατρικό επάγγελμα ή οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως δεν καλύπτουν τη δραστηριότητα των κτηνιάτρων, αλλά μόνο τις παροχές περιθάλψεως προς ανθρώπους από ιατρούς, και δεν πρέπει να συγχέεται η έννοια του ιατρικού επαγγέλματος ή δραστηριότητας με το σύνολο των « υγειονομικών δραστηριοτήτων », που θα μπορούσαν να καλύψουν τη δραστηριότητα των κτηνιάτρων.

18. Αυτή είναι η ερμηνεία που θα επιβαλλόταν εν πάση περιπτώσει ενόψει του ιταλικού κειμένου της έκτης οδηγίας, που κάνει λόγω για « prestazioni mediche » και « professioni mediche », εκτός εάν ουσιαστικοί λόγοι επέβαλλαν διαφορετική ερμηνεία.

19. Όχι μόνον όμως δεν υπάρχουν λόγοι αυτού του είδους, αλλά όλα τα ερμηνευτικά στοιχεία, των οποίων μπορεί να γίνει επίκληση, στηρίζουν το συμπέρασμα της Επιτροπής.

20. Αυτό προκύπτει, από τη σύγκριση του ιταλικού κειμένου με το γαλλικό, γερμανικό, δανικό και ολλανδικό, τα οποία, αναφερόμενα σε παροχές περιθάλψεως προς *ανθρώπους*, επιβεβαιώνουν ρητά (*expressis verbis*) ότι δεν υπήρχε πρόθεση υπερβάσεως του νοήματος που συνήθως αποδίδεται στις εκφράσεις που αναφέρθηκαν.

21. Η θέση της σχετικής με την επίδικη απαλλαγή παραγράφου, μεταξύ εκείνης που αναφέρεται στη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη που παρέχεται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή από νοσηλευτικά ιδρύματα ή κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και εκείνης που αναφέρεται στις παραδόσεις ανθρωπίνων οργάνων, αίματος και γάλακτος, φαίνεται να επιβεβαιώνει (όπως τόνισε, επίσης, η Επιτροπή) ότι γίνεται αναφορά σε σύνολο δραστηριοτήτων που έχουν ιδιαίτερη κοινωνική και ανθρώπινη διάσταση, συνδεόμενες με την υγεία των ανθρώπων [7].

22. Η ίδια ερμηνεία απορρέει *a contrario* από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β), και το παράρτημα ΣΤ, παράγραφος 9, τα οποία επικαλείται η Επιτροπή. Το άρθρο 28 θεσπίζει, πράγματι, μεταβατικό καθεστώς που *επιτρέπει* στα κράτη μέλη να διατηρήσουν την απαλλαγή ορισμένων δραστηριοτήτων κατά τη διάρκεια ορισμένης, κατ' αρχήν περιορισμένης περιόδου, αν οι απαλλαγές αυτές υφίσταντο ήδη κατά τη στιγμή θέσεως σε ισχύ της οδηγίας (οι δύο διάδικοι αναγνώρισαν ότι αυτό δεν συνέβαινε στην περίπτωση της Ιταλίας, όσον αφορά τη δραστηριότητα των κτηνιάτρων)· στην περίπτωση του άρθρου 13, τμήμα Α, έχουμε, αντίθετα, να αντιμετωπίσουμε κοινό πίνακα απαλλαγών υπέρ ορισμένων δραστηριοτήτων γενικού ενδιαφέροντος, που *επιβάλλεται* στα κράτη μέλη χωρίς χρονικό περιορισμό.

23. Αφού εμπίπτουν ρητά στο μεταβατικό καθεστώς του άρθρου 28, οι δραστηριότητες των κτηνιάτρων δεν μπορούν να υπόκεινται συγχρόνως στο κοινό καθεστώς απαλλαγών του άρθρου 13.

24. Η διάταξη του άρθρου 13, τμήμα Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ), πρέπει, λοιπόν, να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι περιλαμβάνει μόνο τις παροχές περιθάλψεως προς ανθρώ-

7 — Σ' αυτή την αντίληψη στηρίζεται το σκεπτικό της πρόσφατης απόφασης της 23ης Φεβρουαρίου 1988 στην υπόθεση 353/85, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλείου, Συλλογή σ. 817, σημεία 32 και 33.

που στα πλαίσια της ασκήσεως των ιατρικών επαγγελμάτων, και όχι περιθάλψεως παρεχόμενης στα ζώα από τους κτηνιάτρους.

25. Η ιταλική κυβέρνηση αναγνώρισε, τελικά, κατά τα λοιπά, ότι η θέση της στηριζόταν σε εσφαλμένη ερμηνεία της οδηγίας· έπαψε γι' αυτό να αμφισβητεί την αιτίαση της Επιτροπής και ανήγγειλε με το υπόμνημα αντικρούσεως την πρόθεσή της να τροποποιήσει την επίδικη νομοθεσία, προκειμένου να υπαγάγει τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από τους κτηνιάτρους στην εφαρμογή του ΦΠΑ.

26. Επειδή η νομοθετική αυτή μεταβολή δεν επήλθε εγκαίρως, το Δικαστήριο πρέπει να κάνει δεκτή την προσφυγή της Επιτροπής, αναγνωρίζοντας ότι η Ιταλική Δημοκρατία παρέβη τις υποχρεώσεις της και καταδικάζοντάς την στα δικαστικά έξοδα.