

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

G. F. MANCINI

van 7 juli 1987 *

*Mijnheer de President,
mijne heren Rechters,*

1. De Zesde richtlijn van de Raad van 17 mei 1977 (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting (PB 1977, L 145, blz. 1) geeft in artikel 13, A, lid 1, een lijst van „bepaalde activiteiten van algemeen belang” die naar hun aard niet aan omzetbelasting zijn onderworpen. Deze vrijstellingen hebben een bindend karakter gekregen: het is duidelijk dat alleen op die manier de Gemeenschap „een vergelijkbare (juister: uniforme) heffing van de eigen middelen in alle Lid-Staten” (elfde overweging van de considerans) kan verwezenlijken. In de lijst wordt in het bijzonder genoemd de „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen” (sub c).

In Groot-Brittannië zijn ingevolge punt 1 van Group 7 (Health) van Schedule 6 bij de Value Added Tax Act 1983 van BTW vrijgesteld: het verrichten van diensten, alsmede de daarmee verband houdende goederenleveringen, door in bepaalde registers ingeschreven personen, zoals artsen, tandartsen, opticiens en beoefenaren van een paramedisch beroep in de zin van de Professions Supplementary to Medicine Act 1960. Dit betekent bij voorbeeld dat indien een Britse arts of opticien zijn patiënt een bril voorschrijft en verkoopt, geen BTW over het consult en de bril in rekening wordt gebracht.

In het onderhavige beroep nu verzoekt de Commissie van de Europese Gemeenschap-

pen het Hof vast te stellen, dat het Verenigd Koninkrijk, door goederen die in het kader of op basis van een medische of paramedische verrichting worden geleverd, van BTW vrij te stellen, de krachtens artikel 13, A, lid 1, sub c, van voormelde richtlijn op hem rustende verplichtingen niet is nagekomen.

2. Om te beginnen heeft het Verenigd Koninkrijk een exceptie van niet-ontvankelijkheid opgeworpen. Haars inziens heeft de Commissie in de schriftelijke ingebrekestelling en in het met redenen omkleed advies het voorwerp en de draagwijdte van haar grieven onvoldoende duidelijk aangegeven; zij heeft niet duidelijk gemaakt, welke maatregelen het Verenigd Koninkrijk had moeten treffen om aan de communautaire bepaling te voldoen, noch op welke gronden haar vordering gerechtvaardigd was. Kortom, de Commissie zou het Verenigd Koninkrijk niet in staat hebben gesteld te begripen wat precies de aard van zijn verzuim was, zodat zij het vanaf het begin van het geschil de mogelijkheid ontnam om zich te verdedigen.

Het is duidelijk dat deze exceptie ongegrond is. Ik herinner eraan dat de schriftelijke ingebrekestelling binnen de structuur van de procedure van artikel 169 EEG-Verdrag een precies doel heeft: de Commissie ertoe verplichten, de betrokken Lid-Staat de essentiële gegevens betreffende de hem verweten niet-nakoming mee te delen, en hem uit te nodigen daaromtrent zijn opmerkingen rechtens en in feite te maken. Indien op basis van de ingebrekestelling zelf geen oplossing voor het geschil wordt gevonden, brengt de instelling, met inachtneming van de opmerkingen van de andere partij, een

* Vertaald uit het Italiaans.

met redenen omkleed advies uit, waarin het voorwerp van het geschil definitief wordt omschreven (zie de arresten van 27 mei 1981, gevoegde zaken 142 en 143/80, Essevi en Salengo, Jurispr. 1981, blz. 1413; 15 december 1982, zaak 211/81, Commissie/Denemarken, Jurispr. 1982, blz. 4547; 31 januari 1984, zaak 74/82, Commissie/Ierland, Jurispr. 1984, blz. 317 en 18 maart 1986, zaak 85/85, Commissie/België, Jurispr. 1986, blz. 1149).

Voorts moet het advies voldoende met redenen omkleed worden geacht, wanneer de Commissie, na de standpunten van de nationale autoriteiten te hebben samengevat, duidelijk uiteenzet op basis van welke feiten en gronden zij tot de overtuiging is gekomen, dat de betrokken staat een op hem rustende verplichting niet is nagekomen (zie arresten van 14 februari 1984, zaak 325/82, Commissie/Duitsland, Jurispr. 1984, blz. 777 en 15 december 1982, zaak 211/81, reeds aangehaald).

Bovendien blijkt uit het antwoord op de ingebrekestelling en het advies duidelijk, dat de Britse regering de aard van het haar verweten verzuim ten volle had begrepen. Zij wist immers dat de Commissie haar verweet, dat zij *elke* goederenlevering in verband met medische verrichtingen vrijstelde van BTW, en dat de vrijstelling van de levering van brillen slechts een — zij het zeer opvallend — voorbeeld was. Voorts wordt verzoeksters stelling dat de BTW-vrijstelling enkel medische verrichtingen betreft, in verweesters antwoord punt voor punt betwist. Ten slotte is het niet juist dat — gelijk het Verenigd Koninkrijk betoogt — het verwijt onzeker en contradictoir is, omdat verzoekster naar aanleiding van de Britse opmerkingen heeft erkend, dat de BTW-vrijstelling eveneens geldt voor een aantal kleine leveringen die onlosmakelijk met bedoelde prestaties zijn verbonden. Deze erkenning toont integendeel aan, dat beide partijen het voorwerp en de draagwijdte van het geschil juist hadden begrepen. Het beroep is derhalve ontvankelijk.

3. Ten gronde betoogt de Britse regering, dat een systematische lezing van het gehele artikel 13 en het gelijkheidsbeginsel tegen verzoekers uitlegging van artikel 13, A, lid 1, sub c, pleiten. Indien men de tekst van deze bepaling vergelijkt met de tekst sub b van hetzelfde artikel, en rekening houdt met het feit dat in de Engelse versie in beide teksten de uitdrukking „medical care” wordt gebezigd, komt men onvermijdelijk tot de slotsom, dat de sub c voorziene vrijstelling eveneens voor de goederen geldt die in verband met de verrichte dienst zijn geleverd. Ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub b, zijn vrijgesteld van BTW, „de ziekenhuisverpleging en *medische verzorging*, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden welke vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard” (cursivering van mij).

De Commissie koestert geen twijfel — aldus nog steeds de Britse regering — dat in dat geval de met de verzorging geleverde goederen zijn vrijgesteld van BTW. Maar — dit is het punt waarom het hier gaat — is in het onderhavige geval niet sprake van een gelijkaardige verzorging? En, indien bedoelde verzorging in een privé-praktijk in plaats van in een ziekenhuis wordt verstrekt, is de plaats waar de dienst wordt verricht fiscaal belangrijker dan de aard ervan? Het antwoord op die vragen is vanzelfsprekend, net zoals het vanzelfsprekend is, dat de gemeenschapswetgever voor dezelfde verrichtingen onmogelijk een verschillende behandeling kan hebben gewild. Bijgevolg moet worden geconcludeerd, dat verzoekster artikel 13, A, lid 1, sub c, waarop haar verwijt is gebaseerd, ten onrechte restrictief heeft uitgelegd, en dat de Value Added Tax Act 1983 zich wel met het gemeenschapsrecht verdraagt.

Dit betoog is knap opgebouwd, doch mijns inziens snijdt het geen hout. Ten einde alle misvattingen en al te snelle gelijkstellingen

te voorkomen, wil ik erop wijzen, dat de Zesde richtlijn een onderscheid maakt tussen de levering van goederen en het verrichten van diensten (zevende overweging van de considerans). De levering van een goed bestaat in de „overdracht of overgang van de macht om als eigenaar over een lichamelijke zaak te beschikken” (artikel 5, lid 1). Het begrip dienst is op negatieve wijze omschreven: als zodanig wordt beschouwd „elke handeling die geen levering van een goed is” (artikel 6, lid 1).

In de praktijk is, zoals bekend, het onderscheid niet eenvoudig, zeker indien beide handelingen binnen het kader van dezelfde economische activiteit plaatsvinden. In andere domeinen van het recht wordt dit probleem opgelost door middel van het voorrangsbeginsel (dat wil zeggen, door na te gaan of gelet op de doelstelling van de betrokken activiteit de te verrichten dienst dan wel het te leveren goed het meeste gewicht toekomt). Op fiscaal gebied, waar fiscale lasten worden opgelegd, zijn dergelijke grensgevallen evenwel meestal precies geregeld. Zo wordt bij voorbeeld krachtens artikel 5, lid 5, sub a, van de richtlijn als levering beschouwd, „... de oplevering... door de opdrachtnemer van een roerend goed dat hij heeft vervaardigd of samengesteld, met behulp van stoffen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verschaft”.

Tegen deze achtergrond wil ik thans de vrijstellingen onderzoeken. Mijns inziens is betekenisvol, dat de enige bij artikel 13 vrijgestelde overdracht van goederen *als zodanig* „de levering van menselijke organen, menselijk bloed en moedermelk” is (sub d). Alle andere overdrachten komen daarentegen slechts in aanmerking, voor zover zij „nauw verband houden met” of „accessoir zijn bij” het verrichten van diensten die naar hun aard een algemeen of openbaar belang nastreven. Dit is het geval bij leveringen die

samenhangen met maatschappelijk werk en met de sociale zekerheid (sub g) en de bescherming van en het onderwijs aan kinderen en jongeren (sub h en i).

Derhalve kan worden gesteld dat, behoudens uitdrukkelijke andersluidende bepaling, de levering van goederen niet vrijgesteld is van BTW, zelfs indien zij in samenhang met een vrijgestelde dienst worden geleverd. Een duidelijk voorbeeld ter zake is de bepaling sub e, op grond waarvan „de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede het verschaffen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici” zijn vrijgesteld. *Op het eerste gezicht* lijken de door tandartsen verrichte diensten niet vrijgesteld, maar dat is niet het geval. Net als bij de artsen valt de activiteit van tandartsen onder de sub c bedoelde dienstverrichtingen, en is zij op grond daarvan vrijgesteld. Daarentegen is de levering van tandprothesen uitgesloten door de richtlijn zelf, op grond waarvan onderscheid moet worden gemaakt tussen de overdracht van goederen en het verrichten van diensten. Voor de vrijstelling van tandprothesen was bijgevolg een ad hoc-regel noodzakelijk.

Gelet op het voorgaande kan derhalve worden geconcludeerd, dat voor artikel 13 de begrippen verrichten van diensten en levering van goederen strikt moeten worden uitgelegd. Bijgevolg geldt de vrijstelling van de sub c vermelde verrichtingen — dat wil zeggen verrichtingen in het kader van de uitoefening van een medisch beroep — uitsluitend voor de levering van goederen, die onontbeerlijk zijn voor het daadwerkelijk verrichten van de dienst. Met andere woorden, van de vrijstelling zijn dus uitgesloten apparaten die slechts op voorschrift verkrijgbaar zijn, doch *na* het consult kunnen worden gekozen en gekocht, zodat zij dus niet ten dienste staan van de door de arts verrichte dienst, doch een ziek orgaan weer gezond dienen te maken.

Uiteindelijk is de vergissing van de Britse regering hierin gelegen, dat zij de commerciële overdracht van voor *therapeutische doeleinden* noodzakelijke goederen heeft gelijkgesteld met het gebruik van de instrumenten die een arts nodig heeft om zijn beroep naar behoren te kunnen uitoefenen. In termen van *civil law* betekent zulks dat de activiteit van de arts van een inspanningsverplichting wordt omgezet in een resultaatverplichting, of met andere woorden, dat hij niet alleen zijn kennis moet ter beschikking stellen, maar eveneens goederen moet leveren die in de regel in gespecialiseerde zaken kunnen worden gekocht, en van het gebruik waarvan de genezing van de patiënt afhangt. Deze zienswijze is echter niet alleen in strijd met de juridische realiteit, maar ook met het stelsel van de richtlijn die met betrekking tot de BTW een duidelijk onderscheid maakt tussen verrichtingen in het kader van de uitoefening van een beroep en de verkoop van een goed.

Het Verenigd Koninkrijk brengt hiertegen in, dat de sub b voorziene vrijstelling voor „medische verzorging” in ziekenhuizen ook voor de levering van daarmee verband hou-

dende goederen geldt; bijgevolg zouden het gelijkheidsbeginsel en de samenhang van het systeem verlangen, dat eveneens de goederen die in verband met de sub c bedoelde diensten worden geleverd, zijn vrijgesteld.

Gelijk hiervoor gezegd, gaat van dit argument een zekere aantrekkingskracht uit. Het Verenigd Koninkrijk verliest evenwel uit het oog, dat sub b medische verzorging slechts is vrijgesteld voor zover zij wordt verstrekt door publiekrechtelijke lichamen of ziekenhuizen die niet systematisch het maken van winst beogen (artikel 13, A, lid 2, sub a, eerste streepje). De in artikel 13, A, lid 1, sub c, bedoelde activiteiten daarentegen worden verricht „in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen”, en dus met winstoogmerk. Mijs inziens is dit verschil een toereikende rechtvaardiging voor het verschil in fiscale behandeling van beide soorten activiteiten. Tevens verklaart het waarom geen enkele andere Lid-Staat behalve Groot-Brittannië en Noord-Ierland brillen en andere goederen die in het kader van de uitoefening van een beroepsactiviteit worden verkocht, vrijstellen van BTW.

4. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging, het op 19 december 1985 door de Commissie van de Europese Gemeenschappen tegen het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland ingestelde beroep gegrond te verklaren en voor recht te verklaren, dat deze Lid-Staat, door krachtens artikel 1 van Schedule 6 bij Group 7 (Health) van de Value Added Tax Act 1983 de levering van goederen in samenhang met de uitoefening van medische en paramedische beroepen vrij te stellen van BTW, de verplichtingen niet is nagekomen die op hem rusten krachtens artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn 77/388 van de Raad van 17 mei 1977.

Krachtens artikel 69, paragraaf 3, van het Reglement voor de procesvoering dient het Verenigd Koninkrijk in de kosten te worden verwezen.