DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)
6. marts 1997 *

I sag C-167/95,

angående en anmodning, som Gerechtshof, Hertogenbosch (Nederlandene), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c.s.

mod

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne J.L. Murray, C.N. Kakouris (refererende dommer), P.J.G. Kapteyn og G. Hirsch,

* Processprog: nederlandsk.

generaladvokat: N. Fennelly
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c.s. ved skatterådgiver R. M. Vermeulen

— den nederlandske regering ved kommitteret A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved afdelingschef E. Röder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved afdelingschef, professor U. Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistået af statens advokat, Stato M. Fiorilli

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B. J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 24. oktober 1996 er afgivet mundtlige indlæg af den nederlandske regering ved konsulent J. S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, af den italienske regering ved M. Fiorilli og af Kommissionen ved B. J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 28. november 1996,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 18. maj 1995, indgået til Domstolen den 31. maj 1995, har Gerechtshof, Hertogenbosch, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en retssag mellem selskabet M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c.s. (herefter »Linthorst«), med hjemsted i Ell (Nederlandene), og de nederlandske skattemyndigheder angående betaling af merværdiafgift (herefter »moms«) af ydelser, som selskabet har præsteret uden for Nederlandene.

3 Det fremgår af akterne i hovedsagen, at Linthorst, hvis selskabsdeltagere alle er dyrlæger, driver en almindelig dyrlægepraksis. I februar 1994 faktureredes nogle erhvervsdrivende (kvægholdere) med hjemsted i Belgien af Linthorst for et beløb på i alt 5 110 HFL for dyrlægetjenesteydelser, selskabet havde præsteret. Disse tjenesteydelser, som ikke omfattede levering af medicin, vedrørte dyr, der befandt sig i Belgien. De belgiske kvægholdere, dvs. aftagerne af de pågældende tjenesteydelser, har ikke fast forretningssted uden for Belgien.

4 I momsangivelsen til de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder for den omhandlede periode, som vedrørte et totalbeløb på 32 027 HFL, havde Linthorst inkluderet 894 HFL for tjenesteydelserne til de belgiske opdrættere. Selskabet indgav efterfølgende en klage for at få tilbagebetalt dette beløb, men klagen blev afvist af den kompetente nederlandske instans. Linthorst anlagde herefter sag til prøvelse af afvisningen ved Gerechtshof, Hertogenbosch.

5 Linthorst har under sagen gjort gældende, at undtagelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), tredje eller fjerde led, finder anvendelse, og at leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser således er det sted, hvor de faktisk er udført, dvs. Belgien. Linthorst har subsidiært gjort gældende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, finder anvendelse, således at leveringsstedet for tjenesteydelserne er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, hvilket ligeledes er Belgien. Sagsøgeren anser sig derfor ikke for pligtig at betale nederlandsk moms af tjenesteydelser, der er præsteret i Belgien.

6 De relevante bestemmelser i sjette direktivs artikel 9 lyder som følger:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

2. Dog gælder følgende:

...

c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

— ...

— ...

— sagkyndig vurdering af løsøregenstande

— arbejde udført på løsøregenstande

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres

...

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

— ...

— ...

— ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

...«

7 Efter den forelæggende rets opfattelse henhører dyrlægetjenesteydelser ikke under de eksempler, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), tredje eller fjerde led, og heller ikke under dem, som er omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Retten finder derfor, at det i nærværende sag er hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, som finder anvendelse, således at leveringsstedet for disse ydelser befinder sig på det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

8 I lyset af de divergerende synspunkter hos skatte- og afgiftsmyndighederne i visse medlemsstater fandt Gerechtshof, Hertogenbosch, dog en fortolkning fra Domstolen fornøden med henblik på at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelsen, og retten har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 9 fortolkes således, at der ved det sted, hvor en dyrlæge udfører sine tjenesteydelser i sin egenskab af dyrlæge, forstås det sted, hvor han har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted, eller skal denne artikel fortolkes således, at det sted, hvor en dyrlæge udfører sine tjenesteydelser i sin egenskab af dyrlæge, ligger et andet sted, nemlig på det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udføres, eller på det sted, hvor aftageren af disse tjenesteydelser har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, for hvilket tjenesteydelsen udføres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted?«

9 Der må følgelig foretages en gennemgang af de relevante bestemmelser i sjette direktivs artikel 9 for at fastlægge, hvilken bestemmelse dyrlægers tjenesteydelser henhører under.

10 Det bemærkes i den forbindelse, at Domstolen for så vidt angår forholdet mellem artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv tidligere har præciseret, at artikel 9, stk. 2, opregner en række særlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen på området. Formålet med disse bestemmelser er, som det fremgår af artikel 9, stk. 3, — om end kun for en række specifikke situationer — dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, og af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20).

11 Heraf følger, at man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større vægt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfælde må afgøres, er, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. ovennævnte dom i Dudda-sagen, præmis 21).

12 I den foreliggende sag er det første eksempel i henhold til artikel 9, stk. 2, som kan komme på tale, »sagkyndig vurdering af løsøregenstande« [litra c), tredje led].

13 Udtrykket »sagkyndig vurdering« dækker efter gængs sprogbrug — og som med rette anført af den tyske regering og Kommissionen — en undersøgelse af en genstands fysiske tilstand eller en vurdering af ægtheden deraf med henblik på at vurdere genstandens værdi eller at foretage en bedømmelse af de arbejder, som skal udføres, eller af omfanget af en indtruffen skade.

14 En dyrlæges hovedfunktion består derimod i at foretage en videnskabelig bedømmelse af dyrs sundhedstilstand som led i en profylaktisk lægelig handling, i at stille en diagnose eller i terapeutisk behandling af syge dyr. Selv om det er korrekt, at de tjenesteydelser, der udføres af dyrlæger, til tider vedrører en værdiansættelse af et dyr eller en besætning, kan dette ikke anses for dyrlægens karakteristiske funktion. Det skal derfor fastslås, at de tjenesteydelser, som en dyrlæge hovedsageligt og sædvanligt præsterer, ikke er omfattet af udtrykket »sagkyndig vurdering«, og at disse således ikke henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), tredje led.

15 Det næste eksempel i henhold til artikel 9, stk. 2, som skal undersøges, er »arbejde udført på løsøregenstande« [litra c), fjerde led].

16 Dette udsagn fremkalder — ligesom de tilsvarende udsagn i de andre sproglige versioner, bortset fra den nederlandske — efter sin gængse betydning et indtryk af en rent fysisk behandling af løsøregenstande, som principielt ikke er videnskabelig eller intellektuel. Den nederlandske version skal, uanset en vis tvetydighed, fortolkes på en måde, der er i samklang med de øvrige sproglige versioner.

17 I modsætning hertil består dyrlægens hovedfunktion — som det blev fastslået i præmis 14 — grundlæggende i at udføre terapeutiske behandlinger, der gennemføres på dyrene i henhold til videnskabelige regler. Selv om gennemførelsen af sådanne former for behandling til tider nødvendigvis omfatter fysiske indgreb på dyret, kan dette ikke anses for tilstrækkeligt til, at behandlingen kan betegnes som

»arbejde«. Som den tyske regering i øvrigt med rette har anført, ville en så vid fortolkning af udtrykket »arbejde« indebære, at litra c), tredje led, i den omhandlede artikel 9, stk. 2, blev overflødigt, eftersom sagkyndige vurderinger da ville være omfattet af det udtryk.

18 Det skal derfor fastslås, at de tjenesteydelser, som en dyrlæge hovedsageligt og sædvanligt udfører, heller ikke henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led.

19 Det tredje eksempel, som kunne komme på tale i den foreliggende sag, er ydelser fra »rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser« [litra e), tredje led].

20 Det må konstateres, at den eneste fællesnævner for de deri nævnte heterogene aktiviteter er, at de alle er liberale erhverv. Som med føje anført af den tyske regering ville fællesskabslovgiver dog, hvis han havde ønsket, at alle former for virksomhed, der udøves selvstændigt, skulle være omfattet af denne bestemmelse, have angivet dem i generelle termer.

21 Hvis lovgiver havde ønsket at lade lægeprofessionen i almindelighed være omfattet af denne bestemmelse, da det er en virksomhed, der typisk udøves selvstændigt, ville han desuden have anført professionen i opregningen, når henses til, at sjette direktiv i andre bestemmelser — hvilket generaladvokaten med rette har påpeget i punkt 22 i sit forslag til afgørelse — konkret nævner dyrlægetjenesteydelser, hvil-

ket bl.a. er tilfældet i forbindelse med den midlertidige fritagelse i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F til sjette direktiv.

22 Det skal tilføjes, at selv om dyrlægens funktioner til tider omfatter rådgivningsmæssige aspekter eller vurderinger, er dette element ikke tilstrækkeligt til, at de aktiviteter, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt udfører, er omfattet af udtrykket »rådgivningsvirksomhed« eller »projekteringsvirksomheder« eller til, at de kan betragtes som »lignende« ydelser.

23 Det skal derfor fastslås, at de tjenesteydelser, som en dyrlæge hovedsageligt og sædvanligt udfører, ikke henhører under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

24 Da ingen af de eksempler på særlige tilknytningsmomenter, som er nævnt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder anvendelse i den foreliggende sag, skal det i overensstemmelse med ovennævnte dom i Dudda-sagen fastslås, at de tjenesteydelser, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt udfører, henhører under direktivets artikel 9, stk. 1.

25 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 9 skal fortolkes således, at der ved leveringsstedet for de tjenesteydelser, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt præsterer, forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den tyske og den italienske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Hertogenbosch, ved dom af 18. maj 1995, for ret:

Artikel 9 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at der ved leveringsstedet for de tjenesteydelser, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt præsterer, forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 6. marts 1997.

R. Grass G.F. Mancini

Justitssekretær Formand for Sjette Afdeling