ARREST VAN HET HOF (Zesde kamer)
6 maart 1997 *

In zaak C-167/95,

betreffende een verzoek aan het Hof krachtens artikel 177 EG-Verdrag van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, in het aldaar aanhangig geding tussen

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

en

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen te Roermond,

om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 9 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1),

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: G. F. Mancini, kamerpresident, J. L. Murray, C. N. Kakouris (rapporteur), P. J. G. Kapteyn en G. Hirsch, rechters,

* Procestaal: Nederlands.

advocaat-generaal: N. Fennelly
griffier: L. Hewlett, administrateur

gelet op de schriftelijke opmerkingen ingediend door:

— Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s., vertegenwoordigd door R. M. Vermeulen, belastingadviseur,

— de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door A. Bos, juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde,

— de Duitse regering, vertegenwoordigd door E. Röder, Ministerialrat bij het Bondsministerie van Economische zaken, als gemachtigde,

— de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door U. Leanza, hoofd van de dienst diplomatieke geschillen van het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde, bijgestaan door M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, lid van haar juridische dienst, als gemachtigde,

gezien het rapport ter terechtzitting,

gehoord de mondelinge opmerkingen van de Nederlandse regering, vertegenwoordigd door J. S. van den Oosterkamp, assistent-juridisch adviseur bij het Ministerie van Buitenlandse zaken, als gemachtigde; de Italiaanse regering, vertegenwoordigd door M. Fiorilli, en de Commissie, vertegenwoordigd door B. J. Drijber, ter terechtzitting van 24 oktober 1996,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 28 november 1996,

het navolgende

Arrest

1 Bij uitspraak van 18 mei 1995, ingekomen bij het Hof op 31 mei daaraanvolgend, heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch krachtens artikel 177 EG-Verdrag een prejudiciële vraag gesteld over de uitlegging van artikel 9 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1; hierna: „Zesde richtlijn").

2 Deze vraag is gerezen in een geding tussen de Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s. (hierna: „Linthorst"), gevestigd te Ell (Nederland), en de Nederlandse belastingautoriteiten, betreffende de betaling van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „BTW") over door Linthorst buiten Nederland verrichte diensten.

3 Uit de stukken van het hoofdgeding blijkt dat Linthorst, waarvan alle maten dierenarts zijn, een algemene dierenartsenpraktijk uitoefent. In februari 1994 bracht Linthorst ter zake van door haar verrichte diergeneeskundige diensten een totaalbedrag van 5 110 HFL in rekening aan in België gevestigde ondernemers (veehouders). Die diensten, die niet mede de levering van medicijnen omvatten, hadden betrekking op zich in België bevindende dieren. De Belgische veehouders voor wie de betrokken diensten werden verricht, beschikken niet over een vaste inrichting buiten België.

4 In de door Linthorst over het betrokken tijdvak op aangifte voldane omzetbelasting van in totaal 32 027 HFL, was een bedrag van 894 HFL begrepen voor dienstverrichtingen ten behoeve van de Belgische veehouders. Linthorst diende een bezwaarschrift in teneinde teruggaaf van dit bedrag te verkrijgen, welk bezwaarschrift door de bevoegde Nederlandse instantie werd afgewezen. Van dit besluit ging Linthorst vervolgens in beroep bij het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

5 Linthorst betoogde, dat in casu de afwijking bedoeld in artikel 9, lid 2, sub c, derde of vierde streepje, van de Zesde richtlijn moest worden toegepast en dat derhalve de plaats van de betrokken diensten de plaats was waar deze diensten materieel waren verricht, te weten in België. Subsidiair betoogde Linthorst, dat artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn van toepassing was, zodat de betrokken diensten waren verricht ter plaatse waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening had gevestigd, te weten eveneens in België. Linthorst meent derhalve, dat zij voor de in België verrichte diensten geen Nederlandse omzetbelasting verschuldigd is.

6 De relevante bepalingen van artikel 9 van de Zesde richtlijn luiden als volgt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is

(...)

c) de plaats van diensten:

(...)

— in verband met expertises met betrekking tot roerende lichamelijke zaken;

— in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken,

de plaats waar die diensten materieel worden verricht;

(...)

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

(...)

— diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing;

(...)"

7 Naar het oordeel van de verwijzende rechter vallen de diensten van dierenartsen niet onder de in artikel 9, lid 2, sub c, derde of vierde streepje, van de Zesde richtlijn bedoelde gevallen, noch onder die bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje. Zijns inziens is in casu derhalve de hoofdregel van artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn van toepassing, zodat de plaats van deze diensten de plaats is waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd.

8 Van oordeel evenwel dat, gelet op de uiteenlopende standpunten van de belastingautoriteiten van een aantal Lid-Staten, uitlegging van die bepaling door het Hof onmisbaar is voor een eenvormige toepassing, heeft het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch besloten de behandeling van de zaak te schorsen en het Hof de volgende vraag te stellen:

„Dient artikel 9 van de Zesde richtlijn zodanig te worden uitgelegd dat als plaats waar een dierenarts zijn diensten als zodanig verricht, wordt aangemerkt de plaats waar deze de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij deze diensten verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats, of moet dit artikel zodanig worden uitgelegd dat de plaats waar een dierenarts zijn diensten als zodanig verricht elders is gelegen, met name ter plaatse waar die diensten materieel worden verricht dan wel ter plaatse waar de ontvanger van die diensten de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats?"

9 Derhalve moeten de relevante bepalingen van artikel 9 van de Zesde richtlijn worden onderzocht om uit te maken, onder welke bepaling de diensten van dierenartsen vallen.

10 Dienaangaande zij opgemerkt, dat het Hof met betrekking tot de verhouding tussen artikel 9, lid 1, en artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn reeds heeft gepreciseerd, dat artikel 9, lid 2, een hele reeks specifieke aanknopingspunten vermeldt, terwijl lid 1 dienaangaande een algemene regel stelt. Doel van deze bepalingen is, zoals — zij het slechts voor specifieke situaties — uit artikel 9, lid 3, blijkt, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden, en het niet-belasten van inkomsten te vermijden (zie arresten van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251, r. o. 14, en 26 september 1996, zaak C-327/94, Dudda, Jurispr. 1996, blz. I-4595, r. o. 20).

11 Hieruit volgt dat, wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld, of zij valt onder een van de in artikel 9, lid 2, genoemde gevallen; zo niet, dan is lid 1 van toepassing (arrest Dudda, reeds aangehaald, r. o. 21).

12 Het eerste geval van artikel 9, lid 2, dat in casu in aanmerking komt, is dat van diensten „in verband met expertises met betrekking tot roerende lichamelijke zaken" (sub c, derde streepje).

13 Gelijk de Duitse regering en de Commissie terecht hebben opgemerkt, wordt met het begrip „expertise" in het gangbare spraakgebruik gedoeld op het onderzoek van de fysieke toestand of de verificatie van de echtheid van een zaak, ter bepaling van de waarde ervan of ter evaluatie van te verrichten werkzaamheden of van de omvang van geleden schade.

14 Daarentegen houdt een dierenarts zich in hoofdzaak bezig met een wetenschappelijke beoordeling van de gezondheid van dieren, de medische preventie, het stellen van diagnose en de geneeskundige verzorging van zieke dieren. Weliswaar kunnen de diensten van een dierenarts zich in sommige gevallen uitstrekken tot de schatting van de waarde van een dier of een veestapel, maar zulks kan niet kenmerkend voor de werkzaamheden van een dierenarts worden geacht. Derhalve moet worden vastgesteld, dat de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door een dierenarts worden verricht, niet worden gedekt door het begrip „expertise", zodat zij niet onder artikel 9, lid 2, sub c, derde streepje, van de Zesde richtlijn vallen.

15 Het tweede geval van artikel 9, lid 2, dat moet worden onderzocht, is dat van diensten „in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken" (in het Frans: „travaux portant sur des biens meubles corporels") (sub c, vierde streepje).

16 In alle taalversies — behalve de Nederlandse versie — van deze bepaling, doet dat zinsdeel in zijn gewone betekenis denken aan louter fysieke ingrepen aan roerende lichamelijke zaken, die in beginsel wetenschappelijk noch intellectueel van aard zijn. De Nederlandse versie moet, ook al bevat zij een zekere dubbelzinnigheid, worden uitgelegd in een zin die met de overige taalversies strookt.

17 Gelijk in rechtsoverweging 14 van dit arrest is vastgesteld, bestaan daarentegen de voornaamste taken van de dierenarts hoofdzakelijk in de geneeskundige verzorging van dieren overeenkomstig de regels der wetenschap. Al kan deze verzorging in sommige gevallen noodzakelijkerwijs meebrengen dat het dier een fysieke ingreep

ondergaat, zulks kan evenwel niet volstaan om deze verzorging als „werkzaamheden" aan te merken. Zoals de Duitse regering terecht heeft opgemerkt, zou een dermate ruime uitlegging van het begrip „werkzaamheden" artikel 9, lid 2, sub c, derde streepje, bovendien overbodig maken, aangezien expertises onder dat begrip zouden vallen.

18 Mitsdien moet worden geconcludeerd, dat de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door een dierenarts worden verricht, evenmin onder artikel 9, lid 2, sub c, vierde streepje, van de Zesde richtlijn vallen.

19 Het derde geval waaraan in casu te denken valt, betreft „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten" (sub e, derde streepje).

20 Vastgesteld moet worden, dat de ongelijksoortige activiteiten die aldaar worden vermeld, enkel gemeen hebben dat zij alle tot de vrije beroepen behoren. De Duitse regering heeft echter terecht opgemerkt, dat indien de gemeenschapswetgever alle zelfstandig uitgeoefende activiteiten onder deze bepaling had willen laten vallen, hij ze in algemene bewoordingen zou hebben omschreven.

21 Voor het overige zij erop gewezen, dat indien de wetgever het beroep van arts in het algemeen, als een typische zelfstandige activiteit, onder deze bepaling had willen brengen, hij dit beroep in de opsomming zou hebben vermeld. Immers, gelijk zowel de nationale rechter als de advocaat-generaal in punt 22 van zijn conclusie terecht hebben opgemerkt, in andere bepalingen, waaronder de voorlopige vrijstel-

ling uit hoofde van artikel 28, lid 3, sub b, juncto bijlage F, vermeldt de Zesde richtlijn uitdrukkelijk de diensten van dierenartsen.

22 Hieraan moet worden toegevoegd, dat hoewel de taken van dierenartsen soms aspecten van raadgeving of onderzoek omvatten, dit niet volstaat om de voornaamste en gewoonlijke activiteiten van het beroep van dierenarts te rangschikken onder de begrippen „raadgevende personen" of „adviesbureaus", noch om ze als „soortgelijk" aan te merken.

23 Derhalve moet worden vastgesteld, dat de typische taken van dierenartsen niet onder artikel 9, lid 2, sub e, derde streepje, van de Zesde richtlijn vallen.

24 Nu in casu bij geen van de in artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn genoemde specifieke gevallen aanknoping kan worden gevonden, moet overeenkomstig het arrest Dudda, reeds aangehaald, worden geconcludeerd, dat de voornaamste en gewoonlijke diensten van dierenartsen onder artikel 9, lid 1, van deze richtlijn vallen.

25 Mitsdien dient op de gestelde vraag te worden geantwoord, dat artikel 9 van de Zesde richtlijn aldus moet worden uitgelegd, dat als plaats van de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door dierenartsen worden verricht, wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de diensten verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

Kosten

26 De kosten door de Nederlandse, de Duitse en de Italiaanse regering en de Commissie van de Europese Gemeenschappen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakt, kunnen niet voor vergoeding in aanmerking komen. Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen.

HET HOF VAN JUSTITIE (Zesde kamer),

uitspraak doende op de door het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch bij uitspraak van 18 mei 1995 gestelde vraag, verklaart voor recht:

Artikel 9 van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd, dat als plaats van de diensten die hoofdzakelijk en gewoonlijk door dierenartsen worden verricht, wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de diensten verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Uitgesproken ter openbare terechtzitting te Luxemburg op 6 maart 1997.

De griffier

R. Grass

De president van de Zesde kamer

G. F. Mancini