ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (έκτο τμήμα)
της 6ης Μαρτίου 1997 *

Στην υπόθεση C-167/95,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Κάτω Χώρες) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

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

και

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. F. Mancini, πρόεδρο τμήματος, J. L. Murray, K. N. Κακούρη (εισηγητή), P. J. G. Kapteyn και G. Hirsch, δικαστές,

* Γλώσσα διαδικασίας: η ολλανδική.

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s., εκπροσωπούμενη από τον R. M. Vermeulen, δικηγόρο φορολογικών υποθέσεων,

— η Ολλανδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον A. Bos, νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών,

— η Γερμανική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον E. Röder, Ministerialrat στο Ομοσπονδιακό Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας,

— η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον U. Leanza, προϊστάμενο της υπηρεσίας διπλωματικών διαφορών του Υπουργείου Εξωτερικών, επικουρούμενο από τον M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον B. J. Drijber, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον J. S. van den Oosterkamp, βοηθό νομικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, της Ιταλικής Κυβερνήσεως, εκπροσωπουμένης από τον M. Fiorilli, και της Επιτροπής, εκπροσωπουμένης από τον B. J. Drijber, κατά τη συνεδρίαση της 24ης Οκτωβρίου 1996,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 28ης Νοεμβρίου 1996,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με διάταξη της 18ης Μαΐου 1995, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 31 Μαΐου 1995, το Gerechtshof te 's Hertogenbosch υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, ένα προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s. (στο εξής: Linthorst), με έδρα το Ell (Κάτω Χώρες), και των ολλανδικών φορολογικών αρχών, ως προς την καταβολή του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) που αναλογεί σε υπηρεσίες που παρέσχε η εταιρία αυτή εκτός των Κάτω Χωρών.

3 Από τη δικογραφία που διαβίβασε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι η Linthorst, της οποίας όλοι οι εταίροι είναι κτηνίατροι, έχει την εκμετάλλευση ενός ιατρείου γενικής κτηνιατρικής. Τον Φεβρουάριο του 1994, η Linthorst χρέωσε, για υπηρεσίες κτηνιάτρου που παρέσχε, επιχειρηματίες (κτηνοτρόφους) εγκατεστημένους στο Βέλγιο με το συνολικό ποσό των 5 110 ολλανδικών φιορινίων (HFL). Οι υπηρεσίες αυτές, οι οποίες δεν περιελάμβαναν καμία παροχή φαρμάκων, παρεσχέθησαν επί ζώων ευρισκομένων στο Βέλγιο. Οι Βέλγοι κτηνοτρόφοι, τυχόντες των ανωτέρω υπηρεσιών, δεν διαθέτουν μόνιμη εγκατάσταση εκτός του Βελγίου.

4 Στη δήλωσή της περί ΦΠΑ προς τις ολλανδικές φορολογικές αρχές, που καλύπτει την εν λόγω περίοδο και αφορά το συνολικό ποσό των 32 027 HFL, η Linthorst περιέλαβε το ποσό των 894 HFL για τις υπηρεσίες που παρέσχε στους Βέλγους κτηνοτρόφους. Στη συνέχεια, για να επιτύχει την επιστροφή του ποσού αυτού, υπέβαλε διοικητική ένσταση, η οποία απορρίφθηκε από την αρμόδια ολλανδική υπηρεσία. Κατόπιν αυτού, η Linthorst άσκησε προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής ενώπιον του Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

5 Η Linthorst υποστήριξε ότι, εν προκειμένω, έπρεπε να εφαρμοστεί η εξαίρεση που προβλέπεται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τρίτη ή τέταρτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας και ότι, συνεπώς, τόπος παροχής των εν λόγω υπηρεσιών είναι ο τόπος όπου εκτελέστηκαν υλικώς οι παροχές αυτές, δηλαδή το Βέλγιο. Επικουρικώς, η Linthorst υποστήριξε ότι έχει εφαρμογή το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας, οπότε τόπος παροχής των ανωτέρω υπηρεσιών είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη, δηλαδή πάλι το Βέλγιο. Συνεπώς, η Linthorst θεωρεί ότι για τις υπηρεσίες που παρέσχε εντός του Βελγίου δεν οφείλει ΦΠΑ στις Κάτω Χώρες.

6 Οι κρίσιμες διατάξεις του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας έχουν ως εξής:

«1. Ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητος του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

2. Εντούτοις

(...)

γ) τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

— (...)

— (...)

— πραγματογνωμοσύνες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών,

— εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών,

είναι ο τόπος όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές·

(...)

ε) τόπος παροχής των κατωτέρω υπηρεσιών, οι οποίες παρέχονται σε λήπτες εγκατεστημένους εκτός της Κοινότητος ή σε υποκειμένους στον φόρο εγκατεστημένους μεν εντός της Κοινότητος αλλ' εκτός της χώρας του παρέχοντος τις υπηρεσίες είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητος του λήπτου ή της μονίμου εκείνης εγκαταστάσεώς του για την οποία παρεσχέθησαν οι υπηρεσίες αυτές, ελλείψει δε τούτων ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του:

— (...)

— (...)

— παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπές παρόμοιες παροχές, καθώς και η επεξεργασία στοιχείων και η παροχή πληροφοριών,

(...).»

Το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνιάτρους δεν εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τρίτη ή τέταρτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας ούτε στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση. Συνεπώς, θεωρεί ότι, εν προκειμένω, έχει εφαρμογή ο κύριος κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, οπότε τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών είναι η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρασχόντος τις εν λόγω υπηρεσίες.

Εντούτοις, εκτιμώντας ότι η εκ μέρους του Δικαστηρίου ερμηνεία της διατάξεως αυτής είναι απαραίτητη για την ομοιόμορφη εφαρμογή της, λαμβανομένων υπόψη των διισταμένων απόψεων των φορολογικών αρχών ορισμένων κρατών μελών, το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Έχει το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας την έννοια ότι ως τόπος στον οποίο ο κτηνίατρος παρέχει τις υπηρεσίες του υπό την ιδιότητά του αυτή θεωρείται ο τόπος στον οποίο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες ή, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκαταστάσεως, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του ή έχει το άρθρο αυτό την έννοια ότι ο τόπος στον οποίο ο κτηνίατρος παρέχει τις υπηρεσίες του υπό την ιδιότητά του αυτή βρίσκεται αλλού, συγκεκριμένα δε εκεί όπου εκτελείται υλικώς η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτη ή η μόνιμη εγκατάσταση για την οποία παρασχέθηκε η υπηρεσία ή, ελλείψει μιας τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκαταστάσεως, ο τόπος της κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του;»

9 Συνεπώς, πρέπει να εξεταστούν οι κρίσιμες διατάξεις του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας προκειμένου να προσδιοριστεί η διάταξη στην οποία εμπίπτουν οι υπηρεσίες που παρέχουν οι κτηνίατροι.

10 Πρέπει να επισημανθεί εν προκειμένω ότι, όσον αφορά τη σχέση μεταξύ των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας, το Δικαστήριο έχει ήδη διευκρινίσει ότι η παράγραφος 2 του άρθρου 9 περιέχει ολόκληρη σειρά συγκεκριμένων σημείων αναφοράς, ενώ η παράγραφος 1 θέτει σχετικά έναν κανόνα γενικής φύσεως. Ο στόχος των διατάξεων αυτών — όπως συνάγεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 9, έστω και μόνο για συγκεκριμένες καταστάσεις — συνίσταται στην αποφυγή, αφενός, των συγκρούσεων αρμοδιότητας, οι οποίες μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων (βλ. την απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz, Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 14, και την απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda, Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20).

11 Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, η παράγραφος 1 ουδόλως υπερισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ζήτημα που τίθεται σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση συνίσταται στο αν αυτή εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις που παρατίθενται στο άρθρο 9, παράγραφος 2· αν όχι, εμπίπτει στην παράγραφο 1 (προαναφερθείσα απόφαση Dudda, σκέψη 21).

12 Η πρώτη περίπτωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, που λαμβάνεται υπόψη εν προκειμένω είναι αυτή της «πραγματογνωμοσύνης επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» (στοιχείο γ', τρίτη περίπτωση).

13 Η έννοια της «πραγματογνωμοσύνης», ως έχει στην καθημερινή γλώσσα, αντιστοιχεί, όπως παρατήρησαν εύστοχα η Γερμανική Κυβέρνηση και η Επιτροπή, στην εξέταση της φυσικής καταστάσεως ή της γνησιότητας ενός αγαθού, για να εκτιμηθεί η αξία του ή να προσδιοριστούν οι εργασίες που πρέπει να γίνουν ή η έκταση της ζημίας που έχει προκληθεί.

14 Αντιθέτως, το κύριο έργο του κτηνιάτρου συνίσταται στη διατύπωση επιστημονικών εκτιμήσεων σχετικά με την υγεία των ζώων, στη διενέργεια εργασιών προληπτικής ιατρικής, στη διάγνωση και στην παροχή θεραπευτικών φροντίδων προς τα ασθενή ζώα. Παρ' όλον ότι είναι αλήθεια ότι οι υπηρεσίες που παρέχει ένας κτηνίατρος είναι δυνατόν να αφορούν ενίοτε την εκτίμηση της αξίας ενός ζώου ή μιας αγέλης, εντούτοις αυτό δεν μπορεί να θεωρηθεί ως χαρακτηριστικό γνώρισμα του έργου του κτηνιάτρου. Συνεπώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι οι υπηρεσίες που ο κτηνίατρος παρέχει κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα δεν περιλαμβάνονται στην έννοια της «πραγματογνωμοσύνης», οπότε δεν εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

15 Η δεύτερη περίπτωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, που πρέπει να εξεταστεί είναι αυτή των «εργασιών επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» (στοιχείο γ', τέταρτη περίπτωση).

16 Η έκφραση αυτή — ακριβώς όπως οι εκφράσεις που χρησιμοποιήθηκαν στις αποδόσεις της διατάξεως αυτής στις άλλες γλώσσες εκτός από την ολλανδική —, υπό την έννοια που έχει κοινώς, φέρει στον νου την εικόνα μιας απλώς φυσικής παρεμβάσεως στα ενσώματα κινητά αγαθά, η οποία, κατ' αρχήν, δεν είναι ούτε επιστημονικής ούτε πνευματικής φύσεως. Το ολλανδικό κείμενο, ακόμη και αν έχει κάποια ασάφεια, πρέπει να ερμηνευθεί σύμφωνα με τις αποδόσεις στις άλλες γλώσσες.

17 Αντιθέτως, το κύριο έργο του κτηνιάτρου συνίσταται κατά βάση, όπως διαπιστώθηκε στη σκέψη 14 της παρούσας αποφάσεως, στην παροχή θεραπευτικών φροντίδων προς τα ζώα σύμφωνα με επιστημονικούς κανόνες. Καίτοι η παροχή των φροντίδων αυτών συνεπάγεται, ενίοτε, κατ' ανάγκην μια φυσική επέμβαση επί του ζώου, εντούτοις αυτό δεν αρκεί για να χαρακτηριστούν οι

φροντίδες αυτές ως «εργασίες». Εξάλλου, όπως ορθώς σημείωσε η Γερμανική Κυβέρνηση, μια τόσο ευρεία ερμηνεία της εννοίας «εργασίες» θα κατέληγε να καταστήσει περιττό το στοιχείο γ', τρίτη περίπτωση, της υπό εξέταση παραγράφου, εφόσον η πραγματογνωμοσύνη θα περιλαμβανόταν στην έννοια αυτή.

18 Συνεπώς, επιβάλλεται το συμπέρασμα ότι οι υπηρεσίες που ο κτηνίατρος παρέχει κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα δεν εμπίπτουν ούτε στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τέταρτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

19 Η τρίτη περίπτωση που πρέπει να ερευνηθεί εν προκειμένω είναι αυτή των υπηρεσιών «από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπών παρομοίων παροχών» (στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση).

20 Επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το μοναδικό κοινό γνώρισμα των ετερογενών δραστηριοτήτων που εκτίθενται στην ανωτέρω διάταξη είναι ότι όλες εμπίπτουν στα ελευθέρια επαγγέλματα. Εντούτοις, όπως ορθώς παρατήρησε η Γερμανική Κυβέρνηση, αν ο κοινοτικός νομοθέτης είχε θελήσει να καλύπτει η διάταξη αυτή όλες τις δραστηριότητες που ασκούνται κατά ανεξάρτητο τρόπο, θα τις είχε ορίσει με γενικούς όρους.

21 Εξάλλου, αν ο νομοθέτης είχε θελήσει να συμπεριλάβει στη διάταξη αυτή το ιατρικό επάγγελμα εν γένει, ως δραστηριότητα τυπικώς ασκουμένη κατά ανεξάρτητο τρόπο, θα το είχε αναφέρει στην απαρίθμηση, δεδομένου ότι, όπως παρατήρησαν εύστοχα τόσο το εθνικό δικαστήριο όσο και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 22 των προτάσεών του, η έκτη οδηγία αναφέρει ειδικά, σε

άλλες διατάξεις, τις υπηρεσίες των κτηνιάτρων, όπως συμβαίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση της μεταβατικής εξαιρέσεως που προβλέπεται βάσει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας.

22 Πρέπει να προστεθεί ότι, καίτοι το έργο του κτηνιάτρου έχει ενίοτε τα γνωρίσματα της συμβουλής ή των μελετών, εντούτοις το στοιχείο αυτό δεν αρκεί για να εμπίπτουν οι ασκούμενες κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα δραστηριότητες του κτηνιάτρου στις έννοιες «σύμβουλοι» ή «γραφεία μελετών» ή να θεωρηθούν «παρόμοιες».

23 Κατά συνέπεια, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι το τυπικό έργο του κτηνιάτρου δεν εμπίπτει στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, της έκτης οδηγίας.

24 Εφόσον κανένα από τα συγκεκριμένα σημεία αναφοράς που παρατίθενται στο άρθρο 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν ασκεί εν προκειμένω επιρροή, επιβάλλεται να συναχθεί, σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση Dudda, ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα οι κτηνίατροι εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της ίδιας οδηγίας.

25 Συνεπώς, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας έχει την έννοια ότι ως τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρέχουν κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα οι κτηνίατροι θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

Επί των δικαστικών εξόδων

26 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Ολλανδική, η Γερμανική και η Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, οι οποίες υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (έκτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 18ης Μαΐου 1995 το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, αποφαίνεται:

Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης εργασίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι ως τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρέχουν κατά κύριο και σύνηθες επάγγελμα οι κτηνίατροι θεωρείται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας του παρέχοντος τις υπηρεσίες ή της μόνιμης εγκαταστάσεώς του από την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, ελλείψει δε τούτων, ο τόπος της κατοικίας ή συνήθους διαμονής του.

Mancini Murray Κακούρης

Kapteyn Hirsch

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 6 Μαρτίου 1997.

Ο Γραμματέας Ο Πρόεδρος του έκτου τμήματος

R. Grass G. F. Mancini