YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)
6 päivänä maaliskuuta 1997 *

Asiassa C-167/95,

jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

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

vastaan

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1) 9 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. F. Mancini sekä tuomarit J. L. Murray, C. N. Kakouris (esittelevä tuomari), P. J. G. Kapteyn ja G. Hirsch,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

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

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat E. Röder,

— Italian hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön diplomaattisten riita-asioiden osaston osastopäällikkö U. Leanza, avustajanaan valtionasiamies M. Fiorilli,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies B. J. Drijber,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen apulaisneuvonantaja J. S. van den Oosterkamp, Italian hallituksen, asiamiehenään M. Fiorilli, ja komission, asiamiehenään B. J. Drijber, 24.10.1996 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.11.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 18.5.1995 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 31.5.1995, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1, jäljempänä kuudes direktiivi) 9 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Maatschap M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s:n (jäljempänä Linthorst), kotipaikka Ell (Alankomaat), ja Alankomaiden veroviranomaisten välisessä riita-asiassa, joka koskee arvonlisäveron (jäljempänä ALV) maksamista niistä palveluista, joita Linthorst on suorittanut Alankomaiden ulkopuolella.

3 Pääasian asiakirjoista ilmenee, että Linthorst, jonka kaikki yhtiömiehet ovat eläinlääkäreitä, pitää yleiseläinlääkärin vastaanottoa. Helmikuussa 1994 Linthorst laskutti Belgiassa toimivilta yrittäjiltä (karjankasvattajilta) kaikkiaan 5 110 Alankomaiden guldenia (NLG) eläinlääkäripalveluista. Nämä palvelut, joihin ei kuulunut lääkkeiden toimittamista, liittyivät Belgiassa oleviin eläimiin. Niillä belgialaisilla karjankasvattajilla, joille kyseiset palvelut suoritettiin, ei ollut Belgian ulkopuolella kiinteää toimipaikkaa.

4 Linthorstin Alankomaiden veroviranomaisille kyseiseltä ajalta tekemä ALV-ilmoitus, jonka kokonaissumma oli 32 027 NLG, sisälsi 894 NLG belgialaisille karjankasvattajille suoritetuista palveluista. Yhtiö teki tämän jälkeen tämän summan palauttamista koskevan hakemuksen, jonka alankomaalaiset toimivaltaiset viranomaiset hylkäsivät. Linthorst haki muutosta tähän päätökseen valittamalla Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin.

5 Linthorst väitti, että tässä asiassa oli sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmatta tai neljättä luetelmakohtaa ja että siten kyseisten palvelujen suorituspaikka oli paikka, jossa suoritukset oli tosiasiallisesti tehty, eli Belgia. Linthorst väitti toissijaisesti, että asiaan oli sovellettava kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmatta luetelmakohtaa siten, että kyseisten palvelujen suorituspaikka oli paikka, jossa palvelun vastaanottajalla oli liiketoimintansa kotipaikka, joka niin ikään oli Belgia. Linthorst siis katsoi, ettei se ollut velvollinen suorittamaan Alankomaissa arvonlisäveroa Belgiassa suorittamistaan palveluista.

6 Kuudennen direktiivin 9 artiklan asiaa koskevat säännökset kuuluvat seuraavasti:

"1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin

— —

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

— — —

— —

— irtaimen aineellisen omaisuuden arviointia,

— irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä,

on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään;

— —

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

— — —

— — —

— konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset, sekä automaattinen tietojenkäsittely ja tiedon luovutus,

— —."

7 Kansallinen tuomioistuin katsoo, että eläinlääkäreiden suorittamat palvelut eivät kuulu niihin, joita tarkoitetaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmannessa tai neljännessä luetelmakohdassa tai 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa. Se katsoo, että tässä asiassa sovelletaan kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan pääsääntöä siten, että näiden palvelujen suorituspaikka on paikka, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka.

8 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch kuitenkin katsoi, että näiden säännösten yhdenmukaisen soveltamisen varmistamiseksi ja eräitten jäsenvaltioiden veroviranomaisten poikkeavat kannat huomioon ottaen yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta näistä säännöksistä on välttämätön, joten se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 9 artiklaa tulkittava siten, että paikkana, jossa eläinlääkäri suorittaa palvelujaan, pidetään hänen liiketoimintansa kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, hänen kotipaikkaansa tai pysyvää asuinpaikkaansa, vai onko artiklaa tulkittava siten, että paikkana, jossa eläinlääkäri suorittaa palvelujaan, pidetään muuta paikkaa, nimittäin paikkaa, jossa palvelut tosiasiallisesti suoritetaan, tai paikkaa, jossa palvelujen vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, tai tällaisen kotipaikan tai toimipaikan puuttuessa vastaanottajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa?"

9 Näin ollen on syytä tarkastella kuudennen direktiivin 9 artiklan asiaa koskevia säännöksiä sen selvittämiseksi, mikä niistä koskee eläinlääkäreiden palveluja.

10 Tältä osin on syytä todeta, että yhteisöjen tuomioistuin on jo täsmentänyt kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välistä suhdetta toteamalla, että 9 artiklan 2 kohdassa luetellaan joukko erityisiä liittymäkohtia, kun taas 1 kohdassa vahvistetaan tältä osin pääsääntö. Näillä säännöksillä on tarkoitus yhtäältä välttää toimivaltakiistat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää palkkioiden verottamatta jääminen, mikä käy ilmi 9 artiklan 3 kohdasta, vaikka se koskeekin vain erityistilanteita (ks. asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985, Kok. 1985, s. 2251, 14 kohta ja asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta).

11 Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ei tästä syystä voida katsoa olevan millään tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kussakin konkreettisessa tilanteessa on vain selvitettävä, kuuluuko se 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tilanteisiin vai onko sovellettava 1 kohtaa (em. asia Dudda, tuomion 21 kohta).

12 Ensimmäinen tässä asiassa huomioon otettava 9 artiklan 2 kohdan tapaus koskee "irtaimen aineellisen omaisuuden arviointia" (c alakohdan kolmas luetelmakohta).

13 Kuten Saksan hallitus ja komissio osuvasti huomauttivat, "arvioinnilla" tarkoitetaan yleisessä kielenkäytössä esineen fyysisen kunnon tai aitouden tutkimista esineen arvon tai tarvittavien korjaustöiden taikka aiheutuneen vahingon suuruuden arvioimiseksi.

14 Sitä vastoin eläinlääkärin pääasiallisena tehtävänä on eläinten terveyttä koskevien tieteellisten arvioiden tekeminen, sairauksien ennaltaehkäiseminen, taudin määritysten tekeminen ja sairaanhoidon antaminen sairaille eläimille. Vaikka onkin totta, että eläinlääkärin suorittamat palvelut voivat toisinaan liittyä eläimen tai karjan arvon määrittämiseen, tämän ei kuitenkaan voida katsoa olevan eläinlääkärin toiminnalle tunnusomainen tehtävä. Tämä vuoksi on siis todettava, että eläinlääkärin pääasiallisesti ja tavanomaisesti suorittamat palvelut eivät kuulu käsitteen arviointi piiriin eivätkä siten kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmannen luetelmakohdan soveltamisalaan.

15 Toinen 9 artiklan 2 kohdan tapaus, jota on tarkasteltava, koskee "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä" (c alakohdan neljäs luetelmakohta).

16 Näillä sanoilla, kuten myös muissa tämän säännöksen kieliversioissa käytetyillä sanoilla, hollanninkielistä versiota lukuun ottamatta, tarkoitetaan sanojen yleisessä merkityksessä ainoastaan irtaimeen aineelliseen omaisuuteen kohdistuvaa fyysistä toimintaa, joka ei yleensä ole tieteellistä tai älyllistä. Vaikka hollanninkielinen versio onkin jossain määrin moniselitteinen, sitä on tulkittava muiden kieliversioiden mukaisella tavalla.

17 Kuten tämän tuomion 14 kohdassa todettiin, eläinlääkärin pääasiallinen tehtävä on sitä vastoin antaa eläimille sairaanhoitoa tieteellisten sääntöjen mukaisesti. Vaikka tällaisen hoidon antaminen toisinaan edellyttää eläimen fyysistä käsittelyä, tämän perusteella ei kuitenkaan vielä voida katsoa, että sitä voitaisiin pitää "työnä". Lisäksi, kuten Saksan hallitus on perustellusti todennut, työn käsitteen näin laaja

tulkinta tekisi 2 kohdan c alakohdan kolmannen luetelmakohdan tarpeettomaksi, koska arviointi tällöin sisältyisi tähän käsitteeseen.

18 Siten on todettava, että eläinlääkärin pääasiallisesti ja tavanomaisesti suorittamat palvelut eivät kuulu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan soveltamisalaan.

19 Kolmas tässä asiassa ajateltavissa oleva tilanne koskee "konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suorituk[sia] ja mu[ita] vastaa[via] suorituk[sia]" (e alakohdan kolmas luetelmakohta).

20 On todettava, että ainoa tässä luetelmakohdassa mainittuja epäyhtenäisiä toimintoja yhdistävä seikka on se, että ne kaikki kuuluvat vapaisiin ammatteihin. Kuitenkin, jos yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut, että tämä säännös koskisi kaikkia itsenäisesti harjoitettavia toimintoja, se olisi määritellyt toiminnot käyttäen yleisiä käsitteitä, kuten Saksan hallitus on perustellusti todennut.

21 Sitä paitsi, jos lainsäätäjä olisi halunnut sisällyttää tämän säännöksen alaan lääkärin ammatin yleisesti, koska se on tyypillinen itsenäisesti harjoitettava ammatti, se olisi mainittu luettelossa, koska eläinlääkärien palvelut mainitaan nimenomaisesti kuudennen direktiivin eräissä muissa säännöksissä, kuten sekä kansallinen tuomioistuin että julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 22 kohdassa ovat osuvasti todenneet;

ne mainitaan muun muassa siirtymäkauden vapautusten yhteydessä, joista on säädetty kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa luettuna yhdessä liitteen F kanssa.

22 On lisättävä, että vaikka eläinlääkärin toimintaan sisältyy toisinaan neuvojen antamista tai tutkimusten tekemistä, tämän seikan perusteella ei kuitenkaan vielä voida katsoa, että eläinlääkärin ammatin pääasialliset ja tavanomaiset toiminnot sisältyisivät konsultin tai tutkimuslaitoksen käsitteisiin tai että niitä olisi pidettävä "vastaavina".

23 Näin ollen on todettava, että eläinlääkärin tavanomainen toiminta ei kuulu kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan soveltamisalaan.

24 Koska mitään kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdassa mainituista erityisistä liittymäkohdista ei voida soveltaa tässä asiassa, on syytä todeta edellä mainitussa asiassa Dudda annetun tuomion mukaisesti, että eläinlääkäreiden pääasialliset ja tavanomaiset palvelut kuuluvat saman direktiivin 9 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

25 Esitettyyn kysymykseen on siten vastattava, että kuudennen direktiivin 9 artiklaa on tulkittava siten, että eläinlääkäreiden pääasiallisesti ja tavanomaisesti suorittamien palvelujen osalta palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

Oikeudenkäyntikulut

26 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden, Saksan ja Italian hallituksille ja Euroopan yhteisöjen komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Gerechtshof te 's-Hertogenboschin 18.5.1995 tekemällään päätöksellä esittämän ennakkoratkaisukysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklaa on tulkittava siten, että eläinlääkäreiden pääasiallisesti ja tavanomaisesti suorittamien palvelujen osalta palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Julistettiin Luxemburgissa 6 päivänä maaliskuuta 1997.

R. Grass G. F. Mancini

kirjaaja kuudennen jaoston puheenjohtaja