DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 6 mars 1997 *

I mål C-167/95,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, Nederländerna, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

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

och

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

angående tolkningen av artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G.F. Mancini samt domarna J.L. Murray, C.N. Kakouris (referent), P.J.G. Kapteyn och G. Hirsch,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

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

— Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom E. Röder, Ministerialrat, förbundsekonomiministeriet, i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom U. Leanza, chef för avdelningen för diplomatiska tvister, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, biträdd av M. Fiorilli, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom B. J. Drijber, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 24 oktober 1996 av: Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren J. S van den Oosterkamp, utrikesministeriet, i egenskap av ombud, Italiens regering företrädd av M. Fiorilli, och kommissionen, företrädd av B. J. Drijber,

och efter att den 28 november 1996 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch har genom beslut av den 18 maj 1995, som inkom till domstolens kansli den 31 maj samma år, begärt att domstolen enligt artikel 177 i EG-fördraget skall meddela ett förhandsavgörande avseende en fråga om tolkningen av artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan bolaget M. J. M. Linthorst, K. G. P. Pouwels en J. Scheres c. s. (nedan kallat Linthorst), Ell (Nederländerna), och de nederländska skattemyndigheterna avseende betalning av mervärdesskatt för tjänster som bolaget har tillhandahållit utanför Nederländerna.

3 Det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Linthorst, i vilket samtliga delägare är veterinärer, driver en allmänpraktiserande veterinärklinik. I februari 1994 utfärdade Linthorst fakturor på sammanlagt 5 110 HFL till företagare (djuruppfödare) etablerade i Belgien, avseende tillhandahållna veterinärtjänster. Dessa tjänster, som inte avsåg tillhandahållande av läkemedel, utfördes på djur i Belgien. De belgiska djuruppfödare som tillhandahållits tjänsterna har inget fast driftsställe utanför Belgien.

4 I den mervärdesskatt på sammanlagt 32 027 HFL som Linthorst deklarerade till de nederländska skattemyndigheterna för den ifrågavarande tidsperioden ingick 894 HFL för de tjänster som tillhandahållits de belgiska uppfödarna. Linthorst ansökte sedan om återbetalning av detta belopp. Den behöriga nederländska myndigheten avslog denna ansökan. Linthorst förde då talan mot detta beslut vid Gerechtshof te 's-Hertogenbosch.

5 Linthorst gjorde gällande att artikel 9.2 c tredje alternativt fjärde strecksatsen i sjätte direktivet är tillämplig i förevarande fall och att platsen för tillhandahållande av den aktuella tjänsten således är den där dessa tjänster fysiskt utförts, det vill säga i Belgien. I andra hand har Linthorst gjort gällande att artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet är tillämplig, eftersom platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna är den där kunden har etablerat sin rörelse, det vill säga även i detta fall i Belgien. Linthorst anser därför att det inte är skyldigt att erlägga mervärdesskatt i Nederländerna för de tjänster som har tillhandahållits i Belgien.

6 De relevanta bestämmelserna i artikel 9 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

...

c) Platsen för tillhandahållande av tjänster skall vara den där dessa fysiskt utförs om tjänsterna avser

— ...

— ...

— värdering av materiell lös egendom, eller

— arbete på materiell lös egendom.

...

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

— ...

— ...

— Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information.

..."

7 Den nationella domstolen anser att de tjänster som veterinärer har tillhandahållit varken omfattas av de fall som anges i artikel 9.2 c tredje alternativt fjärde strecksatsen eller de fall som anges i artikel 9.2 e tredje strecksatsen. Den anser följaktligen att huvudregeln i artikel 9.1 i sjätte direktivet är tillämplig i förevarande fall, vilket innebär att platsen för tillhandahållande av dessa tjänster är platsen där leverantören har etablerat sin rörelse.

8 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch anser emellertid att domstolen skall göra en tolkning av denna bestämmelse för att den skall kunna tillämpas enhetligt, eftersom skattemyndigheterna i vissa olika medlemsstater har tolkat denna bestämmelse på olika sätt. Den beslutade därför att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

"Skall artikel 9 i sjätte direktivet tolkas på så sätt att den plats där en veterinär tillhandahåller sina tjänster som sådan skall anses vara den plats där denne har etablerat sin rörelse eller det fasta driftsställe från vilket han tillhandahåller dessa tjänster, eller i avsaknad av en sådan plats för rörelse eller fast driftsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas, eller skall denna artikel tolkas på så sätt att den plats där en veterinär tillhandahåller sina tjänster som sådan är belägen någon annanstans, nämligen där tjänsterna utförs fysiskt eller där kunden har etablerat rörelse eller det fasta driftsställe där tjänsten tillhandahålls, eller i avsaknad av en sådan plats för rörelse eller fast driftsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas?"

9 Det är således nödvändigt att undersöka de relevanta bestämmelserna i artikel 9 i sjätte direktivet för att kunna avgöra vilka bestämmelser som avser tjänster som tillhandahålls av veterinärer.

10 Det skall i detta avseende erinras om att, vad gäller förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i det sjätte direktivet, domstolen redan har preciserat att det i artikel 9.2 anges ett antal särskilda fall, medan en huvudregel i detta avseende anges i punkt 1. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom, om än endast i fråga om särskilda situationer, anges i artikel 9.3 (se dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, Rec. 1985, s. 2251, punkt 14 och dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20).

11 Av detta följer att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av artikel 9. Den fråga som uppkommer i varje situation är om den omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av punkt 1 (den ovan nämnda domen i målet Dudda, punkt 21).

12 Det första fallet i artikel 9.2 som kan aktualiseras i förevarande sammanhang är det som avser "värdering av materiell lös egendom" (tredje strecksatsen under c).

13 Enligt normalt språkbruk avses med begreppet "värdering", vilket den tyska regeringen och kommissionen med rätta har påpekat, en undersökning av en varas fysiska tillstånd eller autenticitet i syfte att kunna bedöma varans värde eller det arbete som måste utföras eller omfattningen av en skada som har uppkommit.

14 En veterinärs huvudsakliga funktion är däremot att göra en vetenskaplig bedömning av djurens hälsa, att förebygga sjukdomar, att ställa diagnoser och att ge de sjuka djuren terapeutisk vård. Även om det är riktigt att veterinärtjänster ibland består i att bedöma ett djurs eller ett kreatursbestånds värde, kan denna bedömning emellertid inte anses utgöra den uppgift som kännetecknar veterinärens funktion. Det kan således konstateras att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller inte omfattas av begreppet "värdering" och därmed inte omfattas av artikel 9.2 c tredje strecksatsen i sjätte direktivet.

15 Det andra fallet i artikel 9.2 som skall undersökas är det som avser "arbete på materiell lös egendom" (fjärde strecksatsen under c).

16 Enligt normalt språkbruk avser detta begrepp, liksom de begrepp som används i de andra språkversionerna av denna bestämmelse med undantag för den nederländska versionen, enbart ett fysiskt ingrepp på materiell lös egendom som i princip varken är vetenskapligt eller intellektuellt. Den nederländska versionen skall dock tolkas på samma sätt som de andra språkversionerna, även om den är något tvetydig.

17 En veterinärs huvudsakliga funktioner är däremot i grund och botten, vilket har påpekats i punkt 14 i denna dom, att tillhandahålla terapeutisk vård för djur enligt vetenskapliga regler. Även om sådan vård ibland nödvändigtvis omfattar ett fysiskt ingrepp, kan detta ingrepp emellertid inte klassificeras som "arbete". Som den tyska regeringen med rätta har påpekat skulle en sådan extensiv tolkning av

begreppet "arbete" för övrigt innebära att den tredje strecksatsen under c i den aktuella punkten inte fyller någon funktion, eftersom en värdering skulle omfattas av ett sådant begrepp.

18 Det kan således konstateras att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller inte heller omfattas av artikel 9.2 c fjärde strecksatsen i sjätte direktivet.

19 Det i förevarande sammanhang tredje tänkbara fallet är det som avser tjänster av "konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster" (tredje strecksatsen under e).

20 Det kan konstateras att det enda gemensamma draget för de heterogena verksamheter som nämns i denna artikel är att de utgör fria yrkesgrupper. Om gemenskapens lagstiftare hade velat att all fri yrkesutövning skulle omfattas av denna bestämmelse, skulle han ha definierat verksamheterna i allmänna ordalag, vilket den tyska regeringen med rätta har påpekat.

21 Om lagstiftaren för övrigt hade velat att denna bestämmelse skulle omfatta yrkesgruppen läkare i allmänhet, som är ett yrke som normalt utövas fritt, skulle han ha nämnt denna yrkesgrupp i den aktuella artikeln. Som med rätta har påpekats av den nationella domstolen och generaladvokaten i punkt 22 i hans

förslag till avgörande, nämns nämligen veterinärtjänster uttryckligen i andra bestämmelser. Så är bland annat fallet i fråga om det tillfälliga undantag som föreskrivs i artikel 28.3 b jämfört med bilaga F till sjätte direktivet.

22 Det kan tilläggas att även om en veterinär i bland har en rådgivande och undersökande funktion, är denna omständighet inte tillräcklig för att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller skall omfattas av begreppen "konsulter" eller "konsultbyråer" och inte heller för att de skall kunna anses som "liknande".

23 Det kan följaktligen konstateras att en veterinärs normala funktioner inte omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen i direktivet.

24 Eftersom inte något av de särskilda fall som anges i artikel 9.2 i sjätte direktivet är tillämpligt i förevarande fall, kan i enlighet med domen i målet Dudda slutsatsen dras att de tjänster som en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller omfattas av artikel 9.1 i detta direktiv.

25 Svaret på frågan är således att artikel 9 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att platsen där en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller sina tjänster skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

Rättegångskostnader

26 De kostnader som har förorsakats den nederländska, den tyska respektive den italienska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 18 maj 1995 förts vidare av Gerechtshof te 's-Hertogenbosch — följande dom:

Artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas på så sätt att platsen där en veterinär huvudsakligen och vanligtvis tillhandahåller sina tjänster skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

Mancini Murray Kakouris

Kapteyn Hirsch

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 6 mars 1997.

R. Grass G.F. Mancini

Justitiesekreterare Ordförande på sjätte avdelningen