FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 28. november 1996 *

1. I denne præjudicielle sag anmodes Domstolen om at fortolke anvendelsesområdet for visse bestemmelser i artikel 9 i sjette momsdirektiv [1]. Spørgsmålet til Domstolen er i det væsentlige, om dyrlægetjenesteydelser til kvægholdere i én medlemsstat (Belgien), der tilbydes af et dyrlægeinteressentskab som driver forretning fra et fast hjemsted i en anden medlemsstat (Nederlandene), skal betragtes som omfattet af momspligten.

I — Retlige og faktiske omstændigheder

2. De relevante regler 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

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

— 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

...«.

Også artikel 9, stk. 3, er relevant. Heri bestemmes:

...

»3. Med henblik på at undgå dobbelt påligning af afgifter, ikke-påligning af sådanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), og med hensyn til udlejning af løsøregenstande anse

a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Fællesskabet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, når dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, såfremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.«

3. Ifølge Gerechtshof, Hertogenbosch (den regionale appelret i Hertogenbosch, herefter »den nationale ret«), blev Wet op de Omzetbelasting 1968 (herefter »loven«) tilpasset for

at tage højde for sjette direktiv [2]. Den nationale ret udtaler, at Domstolen kan antage, at lovgiver med denne tilpasning har haft til hensigt i lovens artikel 6 at fastsætte den samme ordning vedrørende stedet for tjenesteydelsen som ordningen i sjette direktivs artikel 9.

4. Selskabet Linthorst, Pouwels og Scheres, appellanterne i hovedsagen, har hjemsted i Ell i Nederlandene [3]. Selskabet driver en almindelig dyrlægepraksis via deltagerne, som alle er dyrlæger. Momsretligt betragtes det som virksomhed (ondernemer) i den betydning, der er forudsat i lovens artikel 7. I februar 1997 (herefter »den relevante afgiftsperiode«) faktureredes nogle kvægholdere med hjemsted i Belgien — og uden fast forretningssted uden for Belgien — for et beløb på i alt 5 110 HFL for dyrlægetjenesteydelser. Ydelserne (herefter »de belgiske ydelser«), som ikke omfattede levering af medicin, vedrørte dyr, der befandt sig i Belgien, og ydelserne blev præsteret af selskabet i Belgien. I momsangivelsen til de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder for den relevante afgiftsperiode, der vedrørte et totalbeløb på 32 027 HFL, inkluderede selskabet et beløb på 894 HFL, som udgjorde moms med en sats på 17,5% af det beløb på 5 110 HFL, der var faktureret for de belgiske ydelser. Selskabet indgav klage for at få tilbagebetalt 894 HFL, men da klagen blev afvist, indankede de sagen for den nationale ret.

5. Linthorst har for den nationale ret gjort gældende, at det sted, hvor de belgiske ydelser blev leveret, ifølge tredje og fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c), i sjette direktiv skulle være det sted, hvor de faktisk er udført, dvs. i Belgien. Subsidiært har Linthorst gjort gældende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse, således at leveringsstedet for tjenesteydelserne er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, hvilket ligeledes er Belgien. Afgiftsmyndighederne har anført, at det er hovedreglen i artikel 9, stk. 1, der finder anvendelse, og at det er korrekt, at selskabet er momspligtigt for de belgiske ydelser på hjemstedet i Nederlandene.

6. Den nationale ret påpeger, at da sjette direktivs artikel 9 bestemmer det sted, hvor en tjenesteydelse udføres, og dermed afgrænser medlemsstaternes kompetence til at pålægge denne tjenesteydelse afgift, er en fællesskabsretlig fortolkning af bestemmelsen nødvendig for at undgå situationer med dobbelt opkrævning eller manglende opkrævning. Da retten er af den opfattelse, at ingen af de bestemmelser i artikel 9, stk. 2, som påberåbes af selskabet i sagen, vil kunne lægges til grund, besluttede den nationale ret — og bemærkede en passant, at de belgiske afgiftsmyndigheder er af den opfattelse, at

2 — Der henvises til en lov af 28.12.1978, *Staatsblad*, s. 677.

3 — I teksten herefter benævnt enten »Linthorst« eller »selskabet«.

fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c), finder anvendelse på dyrlægers tjenesteydelser — at forelægge nedenstående spørgsmål for Domstolen til præjudiciel afgørelse:

»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?«

II — Indlæg til Domstolen

7. Linthorst, Kongeriget Nederlandene, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Italienske Republik og Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg, af hvilke alle med undtagelse af Linthorst og Tyskland afgav mundtlige indlæg.

III — Stillingtagen

8. Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fastslår en regel om, at moms på tjenesteydelser normalt opkræves på det sted, hvor den, der yder tjenesten, har sit forretningssted. Imidlertid gælder der ifølge artikel 9, stk. 2, andre regler for en hel række heterogene tjenesteydelsestransaktioner. Fortolkningen af denne artikel, navnlig forholdet mellem artikel 9, stk. 1, og stk. 2, er blevet forklaret af Domstolen.

9. Skønt artikel 9, stk. 1, »indeholder hovedreglen på området« [4], betyder dette ikke, at anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, skal fortolkes snævert som en undtagelse til en hovedregel [5]. I stedet antog Domstolen i Dudda-sagen, at »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 [6]«. Domstolen fortsatte [7]:

»Heraf følger, at man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillægge artiklens stk. 1 større

4 — Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20.

5 — Derfor er den vægt, Italien og Nederlandene lægger på fortolkning, fejlagtig.

6 — Dudda-sagen, præmis 20.

7 — A.st., præmis 21.

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.«

I overensstemmelse hermed fastslog Domstolen, at anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, måtte fortolkes i lyset af formålet som beskrevet i syvende betragtning til sjette direktiv [8], hvilket viser, at dets overordnede formål er »at etablere et særligt system for tjenesteydelser, der udveksles mellem afgiftspligtige, når prisen på ydelserne indgår i godernes pris« [9].

dukter, der blev produceret af deres dyr i tilfælde af, at virksomheden fremstillede mælk og mejeriprodukter). Imidlertid præsteres, således som den nationale ret bemærker, en ikke ubetydelig del af dyrlægers ydelser almindeligvis til private, således at der ikke er nogen ydelse mellem afgiftspligtige personer, selv om det, som jeg senere skal diskutere, forholder sig således, at dyrlægetjenesteydelser må anses for omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Denne mulighed foreligger dog klart ikke i sagen, når henses til de faktiske omstændigheder, hvor ydelserne præsteres til kvægholdere.

i) — *Artikel 9, stk. 2, litra c), tredje led — sagkyndig vurdering af løsøregenstande*

10. I det foreliggende tilfælde var selskabets ydelser sandsynligvis direkte inkluderet i prisen på de af kvægholderne solgte produkter (nemlig i videresalgsprisen for kvæget eller deres kroppe — såfremt slagtning fandt sted inden salget — eller i prisen på de mælkepro-

11. Det første argument fra sagsøgeren er, at de belgiske ydelser kan betragtes som »sagkyndig vurdering af løsøregenstande«. Dette argument støttes for det første på den nederlandske version af tredje led i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), navnlig på ordene »in verband met«, der på engelsk kan oversættes med »in connection with« eller på fransk »ayant pour objet«. Begge oversættelser indebærer et formålsbestemt led mellem de ydede tjenester og vurderingen af genstandene. Jeg kan tilslutte mig, at dyr anses for

8 — I syvende betragtning hedder det, at »... fastsættelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medført kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt bør fastsættes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, bør dette sted dog fastsættes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgår i godernes pris«.

9 — Dudda-sagen, præmis 23. Det fremgår klart af præmis 24, at samme overvejelse finder anvendelse på tjenesteydelser, hvis pris af modtageren er inkluderet »i prisen for den endelige tjenesteydelse, der betales af den endelige forbruger ...«.

»løsøregenstande«, fordi de privatretlige regler i de fleste retssystemer anser ejerskab af dyr for sidestillet med ejerskabet af døde ting. Imidlertid kan jeg tiltræde opfattelsen hos den nationale ret om, at de ydelser, lovgiver havde i tankerne, var ydelser, som præsteres af sagkyndige med vurderingsarbejde, såsom forsikringstaksatorer, hvorimod lovgiver ikke havde dyresundhedssagkyndige i tankerne.

12. Det kan af og til forekomme, at en dyrlæge yder en landmand en vurdering af skade, som f.eks. er opstået som følge af udbrud af en kvægsygdom eller, som pointeret i retsmødet af Nederlandenes repræsentant, at dyrlægen giver ejeren af en hest en vurdering af dyrets værdi. Efter min opfattelse er sådanne tilfælde marginale og tilfældige. En dyrlæges hovedfunktion er at yde terapeutisk eller præventiv hjælp til dyr. I alt væsentligt, både hvad angår det grundlæggende formål med en sådan hjælp samt midlerne og medicinen, der anvendes, svarer dette ofte — med forbehold af visse evidente undtagelser — til den funktion, en almindeligt praktiserende læge udøver. Jeg finder ikke, at de ydelser, som sædvanligvis præsteres af dyrlæger, kan sidestilles med ydelser »i forbindelse med ... vurdering af løsøregenstande«.

ii) — *Artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led — arbejde udført på løsøregenstande*

13. Linthorst har tillige gjort gældende, at ydelserne præsteret af dyrlæger kan henregnes til arbejde udført på løsøregenstande, jf. herved det fjerde led i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c). I så henseende anfører den nationale ret, som tilføjelse til den omstændighed, at den nederlandske tekst af de centrale ord i det pågældende led anvender ordene »in verband met«, hvor den engelske tekst anvender »relating to«, at hverken den engelske eller den tyske affattelse (nemlig »work on movable tagible property« eller »Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen« potentielt er så bredt som det nederlandske udtryk »werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken«, der ganske åbenbart efter en mere ordret oversættelse til engelsk kunne oversættes med »*activities* which relate to movable corporeal things«. På nederlandsk har ordet »werkzaamheden« åbenbart en videre betydning end ordet »work« på engelsk. Imidlertid bestrider Kommissionen, at ordet »travaux« i den franske tekst mere associerer til en forestilling om reparations- eller vedligeholdelsesarbejder og ikke den kombinerede funktion, der går ud på at yde råd og dyrlægebehandling, hvilket den stiller op mod, hvad den antager at være det mere neutrale nederlandske ord »werkzaamheden« [10]. Den nationale ret ville begrænse fjerde led til arbejde udført på løsøregenstande i sig selv og antager med støtte fra

10 — 1993-udgaven af *Le Nouveau Petit Robert* definerer ordene »un travail« eller »le travail de quelqu'un« som »[l']ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production)«, hvilket synes at hidkalde forestillingen om fysisk arbejde, som leder til faktiske og målelige resultater.

Tyskland, at bestemmelsen ikke bør fortolkes for vidt, da en sådan fortolkning ville gøre tredje led uvirksomt.

14. Når Domstolen fortolker en fællesskabsbestemmelse, søger den at udvikle en ensartet fortolkning af teksten, som er i overensstemmelse med fællesskabslovgivers virkelige vilje, og som ikke nødvendigvis er påvirket af særegenhederne i en bestemt sproglig affattelse af de forskellige ligeligt autentiske tekster [11]. Den nationale ret henviser til, at den tyske og engelske version ikke støtter en vid fortolkning af den nederlandske tekst, mens Kommissionen påstår, at den franske udgave tenderer mod en mere snæver og mere specifik fortolkning. Til det ønsker jeg at føje, at ingen af de andre versioner af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), der var autentiske i den relevante afgiftsperiode, ses at være til støtte for den udvidede fortolkning af den pågældende regel, som selskabet gør sig til talsmand for [12]. Ganske vist har Domstolen af og til fortolket en regel i sjette direktiv ved særlig at lægge vægt på en af de autentiske tekster, når dette ikke kom i konflikt med de andre [13], men Domstolen bestræber sig altid på ikke desto mindre at søge målet at opnå en ensartet fællesskabsretlig fortolkning.

15. Efter den nationale rets opfattelse omfatter en dyrlæges tjenesteydelser mere end blot arbejde på dyr, hvilket gælder både på grund af gængs sprogbrug og på grund af, at virksomheden normalt også omfatter prævention og driftsvejledning, således at arbejdet snarere kan anses for virksomhed i forbindelse med behandling af dyr [14]. Retten udtaler, at dette synspunkt også støttes af de andre lovgivningsbestemmelser [15]. Den støttes af Kommissionen, når den hævder, at opfattelserne i samfundet, således som disse kommer til udtryk i gængs sprogbrug, er vigtigere end

11 — Jf. f.eks. dom af 12.11.1969, sag 29/69, Stauder, Sml. 1969, s. 107, org. ref.: Rec. s. 419, præmis 3.

12 — Sprogbrugen er følgende: på dansk »arbejde«, på græsk »εργασιες«, på italiensk »lavori«, på portugisisk »trabalhos«, på spansk »trabajos«. Alle disse termer har bevaret en stærk forbindelse til forestillingen om arbejde.

13 — Jf. f.eks. dom af 28.3.1996, sag C-468/93, Gemeente Emmen, Sml. I, s. 1721, præmis 24, hvor den nederlandske tekst, der støttedes af tegnsætningen i tre andre tekster, blev lagt til grund.

14 — Her henviser retten til sjette direktivs bilag F, punkt 9, som omtaler »dyrlægevirksomhed i forbindelse med behandling af dyr«. Ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), kunne medlemsstaterne med tidsbegrænsning bibeholde regler, som undtager sådanne ydelser fra moms. Denne tilladelse blev imidlertid tilbagekaldt i artikel 1 i Rådets direktiv 89/465/EØF af 18.7.1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — ophævelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv 77/388/EØF.

15 — Bl. a. henvises der til momsfritagelse for midlertidig indførsel af varer til Fællesskabet. Retten bemærker, at formålet med fritagelsen i dette forhold, jf. sjette direktivs artikel 14, stk. 1, litra c), er blevet defineret i Rådets 17. direktiv 85/362/EØF af 16.7.1985 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — fritagelse for merværdiafgift ved midlertidig indførsel af andre goder end transportmidler, EFT L 192, s. 20. Afsnit III, kapitel 11, hvori artikel 23 står, angår dyr. Artikel 23 bestemmer, at ordningen vedrørende fritagelse ved midlertidig indførsel omfatter: »a) levende dyr af enhver art, der indføres ... for at undergives veterinær behandling«. Sådanne specifikke referencer til dyrlægetjenesteydelser viser efter rettens opfattelse, at såfremt lovgiver havde ønsket at inkludere sådanne ydelser i anvendelsesområdet for fjerde led, ville lovgiver udtrykkeligt have gjort det.

det præcise ordvalg [16]. Dyrlægers tjenesteydelser betegnes efter gængs sprogbrug ikke som arbejde på dyr.

16. Jeg kan tiltræde, at henvisningen til »arbejde udført på løsøregenstande« ikke skal undergives en vid fortolkning. Lovgivers hensigt var efter min opfattelse at lade det pågældende led omfatte alene sådanne ydelser, som kræver en vis fysisk arbejdspræstation på løsøre, eller som i det mindste er tilknyttet til et sådant arbejde, ikke en arbejdspræstation af overvejende intellektuelt tilsnit.

17. I samfundet antages det almindeligvis, at dyrlægers arbejde omfatter meget mere end den blot fysiske behandling af dyr. Som nævnt i fodnote 14 ovenfor, tillod fællesskabslovgivningen oprindelig medlemsstaterne at fritage »*behandling* af dyr foretaget af dyrlæger« (min fremhævelse). Desuden er medlemsstaterne efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), uden tidsbegrænsning pligtige at undtage »behandling af personer, som et led i udøvelse af lægegerningen og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat«. Jeg finder, at disse specifikke referencer til »behandling« (på engelsk »treatment« og »care«) illustrerer, at koncipisterne af sjette direktiv ikke havde til hensigt hvad angår moms at ændre den almindelige opfattelse af, hvad dyrlægearbejde består af. Da Domstolen i en retssag fandt, at Italien ved at undtage dyrlægetjenesteydelser fra moms havde tilsidesat sine pligter efter sjette direktiv, anerkendte den klart, at dyrlægearbejdet skulle beskrives som »behandling af dyr« (»care administered to animals«) [17].

18. Jeg mener, at dyrlægearbejdet skal tages under ét og med henvisning til den almindelige opfattelse af arbejdets karakter og formål, ikke med henvisning til det sideaspekt, at det faktisk indebærer arbejde på dyr. Den blotte omstændighed, at en del af arbejdet, der udføres af selskabet, rent bogstaveligt kan indebære arbejde på løsøregenstande, kan efter min opfattelse ikke berøre denne antagelse. De fysiske aspekter af undersøgelser og operationer, der udføres på dyr af dyrlæger som en del af de ydelser, de præsterer over for deres kunder, definerer ikke udtømmende karakteren af ydelsen, eftersom aspekterne forudsætter, at den pågældende læge er intellektuelt egnet samt har erfaring og dømmekraft. Derfor er jeg overbevist om, at arbejdet ikke kan antages at være omfattet af fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c).

16 — Kommissionen nævner præmis 19 og 20 i dom af 14.5.1985, sag 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Sml. s. 1405, til støtte for denne opfattelse.

17 — Dom af 24.5.1988, sag 122/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2685, præmis 9.

iii) — *Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led — ydelser svarende til rådgivning*

19. Endelig har Linthorst gjort gældende, at dyrlægetjenesteydelser som »andre lignende ydelser« bør antages at være omfattet af udtrykket »ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser« i tredje led af dette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e). Det er den nationale rets opfattelse, at dyrlægearbejde, når henses til den forskellige karakter af en dyrlæges tjenesteydelser i deres helhed og de dér nævnte tjenesteyderes tjenesteydelser ikke kan falde ind under den bestemmelse. Selskabet anfører, at dets ydelser henset såvel til den brede forståelse af rådgivningsbegrebet og som til den delvis rådgivende karakter af dyrlægetjenesteydelser, kan anses for i det mindste at svare til konsulentydelser. Tyskland hævder, at selv om listen over de forskellige former for virksomhed, der opregnes i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, alene omfatter dem, som udføres selvstændigt, følger det ikke heraf, at alle sådanne virksomhedsformer bør henregnes til dens anvendelsesområde; hvis lovgiver havde ønsket at inkludere de ydelser, der sædvanligvis præsteres af dyrlæger, ville han have gjort dette udtrykkeligt.

20. Overfladisk betragtet er der ikke noget åbenbart svar på dette dilemma. Grunden til at udelukke disse ydelser fra artikel 9, stk. 2, litra c), er i det mindste delvist, at der heri også indgår former for rådgivning. I Dudda-sagen fortolkede Domstolen en tilsvarende bestemmelse i artikel 9, stk. 2, litra c), første led, om leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med »virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af sådan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed ...«

Det må stærkt understreges, at de tekniske ydelser med henblik på akustiske forhold og lydeffekter antoges at være »en nødvendig betingelse« for at gennemføre den kunstneriske eller underholdningsmæssige hovedydelse. I sin dom i Dudda-sagen omtalte Domstolen kun kort udtrykket »lignende aktiviteter« og udtalte, at »ikke alene ydelser, som består i virksomhed inden for bl. a. kunst og underholdning, men også ydelser, som blot består i *'lignende aktiviteter'*, omfattes af bestemmelsen« [18].

18 — Præmis 25 (min fremhævelse).

21. Jeg finder det vanskeligt at fortolke udtrykket »som blot består i lignende aktiviteter« [19]. Formodentlig mener Domstolen, at en virksomhed for at falde ind under det pågældende led blot skal ligne virksomhed inden for kunst og underholdning. På den anden side søger Domstolen ikke på grundlag af ordlyden af første led at etablere nogen art eller kategori (»genus«) af virksomhed, som kunne kræve anvendelse af en fortolkning på grundlag af artsidentiteten (»*ejusdem generis* principle of construction«) [20]. Anvendelsen af det nævnte princip forudsætter, at det er muligt af de emner, som opregnes i den her behandlede lovtekst, at identificere en art, som går forud for de almindelige vendinger [21]. Det vigtige er at lede efter et tilstrækkeligt fælles element, således at man kan identificere en genkendelig kategori. Aktiviteterne i tredje led af artikel 9, stk. 2, litra e), forekommer mig at være for heterogene og at mangle fælles træk. Det er blevet sagt, at den omstændighed, at de pågældende aktiviteter i vid forstand kan anses for at udgøre liberale erhverv, giver artskarakter. Jeg finder imidlertid ikke, at lovgiver med det pågældende led havde til hensigt at opregne et katalog eller etablere en »art« eller kategori af aktiviteter svarende til dem, der udøves af liberale erhverv i traditionel forstand. En fortolkning, der søger at sammenholde myriaden af mulige former for moderne konsulentvirksomhed med den sociale og intellektuelle prestige — der i almindelighed hviler på en høj uddannelsesmæssig standard og en streng regulering af etisk og professionel adfærd — knyttet til de traditionelle liberale erhverv, ville i betragtelig grad presse ledets ordlyd. Udeladelsen af lægelig virksomhed skyldes naturligvis undtagelsen vedrørende sådanne ydelser i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Hvis de havde været omfattet, ville de uden tvivl have »lignet« dyrlægetjenesteydelser. Resultatet er, at der ikke er nogen kategori af aktivitet i kataloget, som ligner en dyrlæges normale aktiviteter, og der kan efter min opfattelse ikke ses noget andet fælles element end det utilfredsstillende begreb liberale erhverv, som disse aktiviteter kunne knyttes til.

22. Som jeg allerede har udtalt i relation til fjerde led af artikel 9, stk. 2, litra c) [22], og henset til den udtrykkelige overgangsundtagelse ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F til sjette direktiv vedrørende behandling af dyr udført af dyrlæger må det antages, at hvis lovgiver havde ønsket at lade lægefunktionen i almindelighed være omfattet af denne bestemmelse, hvilket jo er sket for så vidt angår advokaters tjenesteydelser, ville lovgiver udtrykkeligt have gjort det. Dyrlæger, som præsterer traditionelle dyrlægetjenesteydelser, udøver en specifik profession, hvis rolle umiddelbart forstås af samfundet. Når der ikke er tale om nogen artskategori i det pågældende led, således som jeg drøftede det ovenfor i punkt 21, må det undersøges,

19 — F.eks. har den franske tekst i dommen følgende ordlyd: »des activités simplement similaires«.

20 — Jf. f.eks. Bennion: *Statutory Interpretation* (Butterworths, anden udgave, 1992), s. 860 ff.

21 — Jf. f.eks. NALGO v Bolton Corporation [1943], AC 166, s. 176. Princippet gælder også i irsk lov; jf. f.eks. CW Shipping Ltd v Limerick Harbour Commissioners [1989] ILRM 416, og blev påberåbt som fortolkningsbidrag af generaladvokat Sir Gordon Slynn i forslaget til afgørelse i sag 218/86, Schotte, (dom af 9.12.1987, Sml. s. 4905, på s. 4911).

22 — Se fodnote 15 ovenfor.

om sådan dyrlægevirksomhed ligner nogen anden virksomhed, der er opregnet i det pågældende led. Henvisningen til »andre lignende ydelser« kan ikke fortolkes som en henvisning til den professionelle status hos dem, der præsterer nogle af de opregnede ydelser, såsom advokater — eftersom både dyrlæger og advokater i almindelighed kan opfattes som medlemmer af liberale erhverv — men udtrykket må derimod fortolkes således, at det kun dækker de *tjenesteydelser*, som ligner — i betragtning af de konkrete aspekter af den faktisk præsterede tjenesteydelse — enhver af de forinden udtrykkelig nævnte virksomhedsformer. Den lighed, som måtte foreligge mellem karakteren af de ydelser, som præsteres af dyrlæger, og de ydelser, der præsteres af konsulenter, eller »rådgivningsvirksomheder« i særdeleshed, og som opstår via den rådgivende karakter af en del af dyrlægernes arbejde, er efter min opfattelse ikke tilstrækkelig til at bringe dem ind under anvendelsesområdet for det pågældende led.

23. Det må også nævnes, at tilblivelsen af sjette direktivs artikel 9, der er blevet beskrevet så forskelligt som »temmelig stormfuld« [23] og »temmelig rodet« [24], afgiver ingen støtte for at fortolke artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, således, at det omfatter dyrlægetjenesteydelser [25]. Tilblivelseshistorien giver f.eks. ingen oplysninger om, at lovgiver havde til hensigt, at alle professionelle eller på anden vis uafhængigt præsterede tjenesteydelser, der erlægges inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer, skulle beskyttes, jf. ordlyden af artikel 9, stk. 2, litra e), på »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted«. Desuden er syvende betragtning til sjette direktiv [26] kun til ringe hjælp, da den, således som Domstolen anførte i Dudda-sagen, udtaler, at formålet med de alternative regler i artikel 9, stk. 2, er »at indføre en særordning for tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i godernes pris« [27]. Den blotte omstændighed, at de belgiske ydelser sandsynligvis af aftagerne blev indregnet i prisen på de »goder«, som de senere leverede til andre parter, kan ikke alene afgøre, at leve-

23 — Terra and Kajus, *A guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD 1991), s. 356.

24 — Se Farmer og Lyal, *EC Tax Law* (Oxford 1994), s. 155.

25 — Efter at der først forelå en situation, hvor de fleste tjenesteydelser skulle anses for præsteret på det sted, hvor tjenesteyderen var etableret, jf. artikel 10 i det oprindelige forslag (EFT 1973 C 80, s. 1), indførte den endelige udgave af det sjette direktiv, som det er set, en generel regel i stk. 1 med forbehold af en lang liste af tjenesteydelser i stk. 2, hvis leveringssted i det væsentlige afhænger af, hvor ydelsen erlægges. Skønt den oprindelige liste [forslagets artikel 16, stk. 10, litra e)], der kan sammenlignes med den nuværende artikel 9, stk. 2, litra e), blot omtalte »ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder (planning offices) og lignende ydelser« — hvilket ikke blev ændret i det reviderede kommissionsforslag, jf. EF-Bull., suppl. 11-73 — var det åbenbart Rådet, der var ansvarlig for de supplerende virksomhedsformer, der blev specificeret i den endelige tekst. Der foreligger ingen oplysninger om, at Rådet havde et generelt formål med at inkludere »consultancy bureaux«, »advokater«, »revisorer«, hvorimod »planning offices« blev fjernet. Skønt ordene »planning offices« på fransk og tysk i forslaget (»bureaux d'études« og »Studienbüros«) forblev uændret i den endelige udgave af teksten på de to sprog, blev ordlyden på engelsk og nederlandsk i forslaget ændret i den endelige tekst. Således blev på engelsk »planning offices« til »consultancy bureaux« mens man på nederlandsk anvendte ordet »studiebureaus« i stedet for »adviesbureaus«.

26 — Nævnt i fodnote 8 ovenfor.

27 — Præmis 23.

ringsstedet af sådanne tjenesteydelser var Belgien.

24. Jeg finder, at uanset at rækkevidden af begrebet virksomhed, der ligner den virksomhed, som udøves af »rådgivningsvirksomheder« eller »projekteringsvirksomheder«, må bedømmes som ret ubestemmeligt, kan det efter en rimelig fortolkning ikke fortolkes således, at det kan omfatte dyrlægearbejde. Sundhedsbehandling af dyr indebærer meget mere end rent rådgivningsarbejde i forbindelse med dyr. Forholdene kan være anderledes, såfremt en gruppe dyrlæger etablerede en virksomhed, som koncentrerede sig om dyrerelateret og forretningspræget rådgivende ydelser til landmænd, til personer, som påtænker at drive landbrugsvirksomhed eller eventuelt til offentlige myndigheder, men så ville deres ydelser ikke være dyrlægetjenesteydelser efter almindelig forståelse. Tilsvarende kan en dyrlæge præstere tjenesteydelser, som er af ægte rådgivningsmæssig art; f.eks. kan han rådgive personer, virksomheder eller institutioner regelmæssigt vedrørende behandling af dyr. Under alle omstændigheder er det *ikke* den nationale rets opfattelse, at dette gælder for Linthorst, hvis rådgivningsarbejde har vist sig at være marginalt i forhold til selskabets normale dyrlægevirksomhed.

25. Det er min opfattelse, at tjenesteydelser præsteret af en dyrlæge, der optræder som sådan og ikke som specifik konsulent, ikke ved fortolkning kan henregnes til anvendelsesområdet for tredje led af artikel 9, stk. 2, litra e); dette begrunder jeg for det første med formålene med Fællesskabets momssystem og med artikel 9 i sjette direktiv i særdeleshed samt for det andet med den generelle karakter af dyrlægetjenesteydelser, således som disse opfattes i almindelig sprogbrug.

iv) — *Artikel 9, stk. 1 — leveringsstedet*

26. Da ingen af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder anvendelse, reguleres stedet for levering af de ydelser, der præsteres af selskabet, af artikel 9, stk. 1. I dommen i Bergholz-sagen udtalte Domstolen: »Ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat« [28]. Det primære tilknytningsmoment i nærværende sag er Nederlandene. Valget af etableringsstedet som stedet for leveringen af dyrlægetjenesteydelser løser konflikter, der er opstået af forskellige nationale løsninger, såsom konflikten mellem Nederlandene og Tyskland på den ene side og Belgien på den anden side.

28 — Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 17.

27. Det er desuden ikke blevet anført, at selskabet i denne sag har et fast etableringssted uden for Nederlandene, det være sig i Belgien eller andetsteds. Heraf følger, at stedet for levering af dets ydelser må være det sted, hvor det har etableret sit forretningssted, nemlig, således som den nationale ret har antaget, i Nederlandene.

IV — Forslag til afgørelse

28. Herefter skal jeg foreslå, at spørgsmålet fra Gerechtshof, Hertogenbosch, besvares således:

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 det sted, hvor en dyrlæge, som præsterer sine tjenesteydelser i mere end én medlemsstat, skal antages at levere ydelserne, er det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed, medmindre tjenesteyderen har et fast forretningssted i en anden medlemsstat og leverer de pågældende ydelser fra nævnte faste forretningssted.