CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL N. FENNELLY

van 28 november 1996 *

1. In de onderhavige prejudiciële zaak wordt het Hof verzocht, een aantal bepalingen van artikel 9 van de Zesde BTW-richtlijn [1] uit te leggen. Het Hof wordt in hoofdzaak gevraagd te beslissen, waar de verrichting van diensten van dierenartsen ten behoeve van ondernemers (veehouders) in de ene Lid-Staat (België), door een maatschap van dierenartsen, die de plaats van haar bedrijfsuitoefening en haar vaste inrichting in een andere Lid-Staat (Nederland) heeft, voor de heffing van de BTW moet worden geacht te hebben plaatsgevonden.

I — Rechtskader en feiten

2. De betrokken 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;

* Oorspronkelijke taal: Engels.

1 — 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").

— 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 belastingplichtingen 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;

(...)"

Artikel 9, lid 3, dat hier eveneens relevant is, bepaalt het volgende:

„Ten einde dubbele heffing of niet-heffing van belasting alsmede concurrentievervalsing te voorkomen, kunnen de Lid-Staten voor de diensten als bedoeld in [artikel 9] lid 2, sub e, (...):

a) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, in het binnenland is gelegen, aanmerken als buiten de Gemeenschap te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie buiten de Gemeenschap geschieden;

b) de plaats van de diensten, die, krachtens dit artikel, buiten de Gemeenschap is gelegen, aanmerken als in het binnenland te zijn gelegen, wanneer het werkelijke gebruik en de werkelijke exploitatie in het binnenland geschieden."

3. Volgens het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch is de Nederlandse Wet op de Omzetbelasting 1968 (hierna: „de Wet") gewijzigd teneinde rekening te houden met de Zesde

richtlijn. [2] Naar de verwijzende rechter te kennen geeft, kan het Hof ervan uitgaan, dat de Nederlandse wetgever daarmee heeft beoogd in artikel 6 van de Wet dezelfde regeling inzake de plaats van de dienst te scheppen als is vervat in artikel 9 van de Zesde richtlijn.

4. De maatschap Linthorst, Pouwels en Scheres c. s., verzoekster in het hoofdgeding, is gevestigd te Ell (Nederland). [3] Zij oefent een algemene dierenartsenpraktijk uit; al haar maten zijn dierenartsen. Zij is als zodanig ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet. In het tijdvak februari 1994 (hierna: „het relevante belastingtijdvak") bracht zij aan in België gevestigde veehouders, die niet over een vaste vestiging buiten België beschikten, een bedrag van in totaal 5 110 HFL in rekening voor verrichte diergeneeskundige diensten. De diensten (hierna: „de Belgische diensten"), die niet mede de levering van medicijnen omvatten, hadden betrekking op zich in België bevindende dieren en werden door de maatschap in België verricht. Voor het relevante belastingtijdvak nam de maatschap in het door haar op aangifte voldane bedrag aan omzetbelasting ad 32 027 HFL een bedrag van 894 HFL op, zijnde 17,5 % van het bedrag van 5 110 HFL dat voor de Belgische diensten in rekening was gebracht. Nadat de maatschap vergeefs om teruggaaf van het bedrag van 894 HFL had verzocht, stelde zij beroep in bij de nationale rechter.

5. Linthorst betoogde voor de nationale rechter, dat als plaats waar de Belgische diensten waren verricht, overeenkomstig artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn moest worden aangemerkt de plaats waar zij materieel waren verricht, dat wil zeggen in België. Subsidiair betoogde zij, dat ingevolge artikel 9, lid 2, sub e, als plaats van de diensten moest worden aangemerkt de plaats waar de ontvanger van de diensten de zetel van zijn bedrijfsuitoefening had gevestigd, in casu eveneens in België. De Inspecteur stelde zich op het standpunt, dat de hoofdregel van artikel 9, lid 1, van toepassing was en dat de maatschap ter zake van de Belgische diensten terecht ter plaatse waar zij gevestigd was aan omzetbelasting was onderworpen.

6. De nationale rechter overweegt, dat aangezien artikel 9 van de Zesde richtlijn de plaats bepaalt waar een dienst wordt verricht en daarmee de bevoegdheid van een Lid-Staat afbakent om deze dienst te belasten, aan deze bepaling een gemeenschapsrechtelijke uitlegging moet worden gegeven teneinde situaties van dubbele heffing of van niet-heffing, die het resultaat zouden kunnen zijn van uiteenlopende uitleggingen, te vermijden. Ofschoon hij niet ervan overtuigd is, dat in casu een van de door de maatschap aangevoerde bepalingen van artikel 9, lid 2, van toepassing is, heeft de nationale rechter, met de overweging dat naar het oordeel van de Belgische autoriteiten artikel 9, lid 2,

2 — Verwezen is naar een wet van 28 december 1978, *Stb.* 677.

3 — Hierna zal ik spreken van „Linthorst" of van de „maatschap".

sub c, vierde gedachtestreepje, op de diensten van dierenartsen van toepassing is, besloten het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„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?"

II — Opmerkingen

7. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Linthorst, het Koninkrijk der Nederlanden, de Bondsrepubliek Duitsland, de Italiaanse Republiek en de Commissie, die ook alle, behalve Linthorst en de Bondsrepubliek Duitsland, mondelinge opmerkingen hebben gemaakt.

III — Onderzoek

8. Artikel 9, lid 1, van de Zesde richtlijn bevat de regel, dat de BTW op diensten normalerwijze moet worden geheven op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Ingevolge artikel 9, lid 2, is evenwel een groot aantal verschillende diensten aan afwijkende regels onderworpen. Over de uitlegging van dit artikel, inzonderheid de verhouding tussen lid 1 en lid 2, bestaat rechtspraak van het Hof.

9. Ofschoon artikel 9, lid 1, „dienaangaande een algemene regel stelt" [4], betekent zulks niet, dat de strekking van artikel 9, lid 2, eng moet worden uitgelegd, als een uitzondering op een algemene regel. [5] In het arrest Dudda oordeelde het Hof, dat „doel van deze bepaling 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". [6] Het Hof overwoog vervolgens [7]:

„Hieruit volgt dat, wat de uitlegging van artikel 9 betreft, lid 1 van deze bepaling geen

4 — Arrest van 26 september 1996, zaak C-327/94, Dudda, Jurispr. 1996, blz. I-4595, r. o. 20.

5 — In zoverre leggen Italië en Nederland derhalve ten onrechte de nadruk op deze interpretatieve benadering.

6 — Arrest Dudda, reeds aangehaald, r. o. 20.

7 — Ibidem, r. o. 21.

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."

Het Hof verklaarde dan ook, dat de werkingssfeer van artikel 9, lid 2, moet worden afgebakend met inachtneming van het doel ervan, dat voortvloeit uit de zevende overweging van de considerans van de richtlijn. [8] Volgens het Hof „strekt artikel 9, lid 2, (...) in zijn geheel ertoe een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen". [9]

10. In het onderhavige geval werden de kosten van de door de maatschap verrichte diensten waarschijnlijk rechtstreeks opgenomen in de prijs van de door de veehouders geleverde producten (namelijk in de verkoopwaarde van het vee of de geslachte dieren, indien de dieren vóór de verkoop werden geslacht, of in de verkoopprijs van de melkproducten in het geval van een melkveehouderij). Zoals de nationale rechter opmerkt, wordt echter een aanzienlijk aantal diensten van dierenartsen ten behoeve van particulieren verricht, in welk geval er geen sprake is van dienstverrichting tussen belastingplichtigen, zelfs indien, zoals ik later zal bespreken, diensten van dierenartsen in artikel 9, lid 2, sub c, derde gedachtestreepje, moeten worden ingedeeld. Dit blijkt evenwel niet uit de feiten in de onderhavige zaak, waarin de diensten ten behoeve van veehouders worden verricht.

i) *Artikel 9, lid 2, sub c, derde gedachtestreepje — expertises met betrekking tot roerende lichamelijke zaken*

11. De maatschap betoogt in de eerste plaats, dat de Belgische diensten kunnen worden beschouwd als „expertises met betrekking tot roerende lichamelijke zaken". Dit argument is in de eerste plaats ontleend aan de Nederlandse tekst van het derde gedachtestreepje van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn, inzonderheid de woorden „in verband met", die in het Engels zouden kunnen worden vertaald met „in connection with", of in het Frans met „en rapport avec". De Engelse versie van de richtlijn gebruikt de term „relating to", de Franse spreekt van „ayant pour objet". Deze beide uitdrukkingen impliceren een doelgericht verband tussen de verrichte diensten en de expertise van

8 — De zevende overweging luidt als volgt: „Overwegende dat de vaststelling van de plaats van de belastbare handelingen heeft geleid tot competentieconflicten tussen de Lid-Staten, met name met betrekking tot de levering inclusief montage van een goed en met betrekking tot diensten; dat de plaats van diensten in beginsel moet worden vastgesteld op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, maar dat die plaats evenwel in bepaalde gevallen moet worden vastgesteld in het land van de ontvanger van de diensten, met name voor sommige diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen."

9 — Arrest Dudda, reeds aangehaald, r. o. 23. Uit r. o. 24 blijkt, dat dezelfde redenering geldt voor de verrichting van diensten waarvan de kosten worden opgenomen „in de prijs van de door de eindverbruiker betaalde totale dienst (...)".

de zaken. Mijns inziens kunnen dieren inderdaad als „roerende lichamelijke zaken" worden beschouwd, aangezien het burgerlijk recht van de meeste rechtssystemen eigendom van dieren gelijkstelt met eigendom van levenloos vee. Ik ben het echter met de nationale rechter eens, dat de opsteller van de richtlijn het oog had op diensten van bijvoorbeeld schade-experts, en niet zozeer van deskundigen op het gebied van de diergeneeskunde.

12. Het kan soms voorkomen, dat een dierenarts ten behoeve van een veehouder een expertise opstelt van schade als gevolg van bijvoorbeeld het uitbreken van een runderziekte, of, zoals de Nederlandse regering ter terechtzitting heeft verklaard, dat hij ten behoeve van de eigenaar van een paard de waarde van het dier schat. Hierbij gaat het mijns inziens echter om incidentele of toevallige handelingen. Een dierenarts heeft tot voornaamste taak, therapeutische of preventieve diergeneeskundige verzorging te verschaffen. Zowel wat de voornaamste doelstellingen van de verzorging als wat de gebruikte middelen en geneesmiddelen betreft, is die taak in hoofdzaak — behoudens enkele uitzonderingen — gelijk aan die van een huisarts. Ik geloof niet, dat de gewoonlijk door een dierenarts verrichte diensten kunnen worden gelijkgesteld met die „in verband met expertises met betrekking tot roerende lichamelijke zaken".

ii) *Artikel 9, lid 2, sub c, vierde gedachtestreepje — werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken*

13. Linthorst betoogt voorts, dat diensten van een dierenarts kunnen worden beschouwd als werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken, als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub c, vierde gedachtestreepje, van de Zesde richtlijn. Behalve het feit dat de Nederlandse versie spreekt van „in verband met", waar in de Engelse versie de term „relating to" gebruikt wordt, vermeldt de nationale rechter, dat noch de Engelse, noch de Duitse bewoordingen („work on movable tangible property" of „Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen") potentieel even ruim zijn als de Nederlandse uitdrukking „werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken", die, bij een meer letterlijke vertaling in het Engels, zou kunnen luiden „*activities* which relate to movable corporeal things". Het woord „werkzaamheden" heeft in het Nederlands kennelijk een ruimere gevoelswaarde dan het woord „work" in het Engels. De Commissie is evenwel van oordeel, dat de term „travaux" in de Franse versie veeleer doet denken aan reparatie- of onderhoudswerkzaamheden dan de gecombineerde functie van adviesverlening en diergeneeskundige verzorging, in tegenstelling tot wat haars inziens moet worden verstaan onder de meer neutrale Nederlandse term „werkzaamheden". [10]

10 — De uitgave van 1993 van *Le Nouveau Petit Robert* omschrijft de term „un travail" of „le travail de quelqu'un" als „ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production)", hetgeen de gedachte oproept van fysieke werkzaamheden die tot materiële en aantoonbare resultaten leiden.

De nationale rechter meent, dat het vierde gedachtestreepje enkel slaat op werkzaamheden aan een roerende lichamelijke zaak zelf. Evenals de Duitse regering is hij van oordeel, dat deze bepaling niet te ruim moet worden uitgelegd, aangezien daardoor het derde gedachtestreepje overbodig zou worden.

14. Bij de uitlegging van bepalingen van gemeenschapsrecht tracht het Hof te komen tot een uniforme uitlegging, die strookt met de werkelijke bedoeling van de communautaire wetgever en die niet noodzakelijkerwijs wordt beïnvloed door de bijzonderheden van een bepaalde taalversie van de diverse, gelijkelijk authentieke teksten. [11] Volgens de nationale rechter bieden de Duitse en de Engelse versie geen steun aan een ruime uitlegging van de Nederlandse versie, terwijl de Commissie betoogt, dat de Franse versie naar een engere en meer specifieke betekenis neigt. Ik zou hieraan willen toevoegen, dat geen van de andere, gedurende het relevante belastingtijdvak authentieke taalversies van artikel 9, lid 2, sub c, van de Zesde richtlijn steun bieden voor de door de maatschap voorgestane ruime uitlegging van deze bepaling. [12] Weliswaar heeft het Hof bij de uitlegging van bepalingen van de Zesde richtlijn soms de nadruk gelegd op een van de authentieke teksten, wanneer zulks niet onverenigbaar was met de andere [13], maar het heeft daarbij niettemin steeds de uniforme uitlegging van het gemeenschapsrecht vooropgesteld.

15. Naar het oordeel van de nationale rechter gaat het bij diensten van dierenartsen, naar gangbaar spraakgebruik en op grond dat de betrokken werkzaamheden meestal ook preventie en bedrijfsbegeleiding omvatten, om meer dan enkel werkzaamheden aan dieren, en zou veeleer moeten worden gesproken van werkzaamheden in verband met de verzorging van dieren. [14] Hij betoogt dat deze zienswijze ook steun vindt in de andere wettelijke bepalingen. [15] De Commissie steunt zijn opvatting, dat de maatschappelijke opvatting zoals die uit het normale spraakgebruik blijkt, belangrijker is dan de

11 — Zie bijvoorbeeld arrest van 12 november 1969, zaak 29/69, Stauder, Jurispr. 1969, blz. 419, r. o. 3.

12 — De gebruikte termen luiden als volgt: in het Deens „arbejde"; in het Grieks „εργασιες"; in het Italiaans „lavori"; in het Portugees „trabalhos"; in het Spaans „trabajos". Al deze termen houden nauw verband met het begrip werk.

13 — Zie bijvoorbeeld arrest van 28 maart 1996, zaak C-468/93, Gemeente Emmen, Jurispr. 1996, blz. I-1721, r. o. 24, waarin werd uitgegaan van de Nederlandse versie, gesteund door de interpunctie in drie andere versies.

14 — In dit verband verwijst hij naar bijlage F, punt 9, bij de Zesde richtlijn, waarin sprake is van „diensten van dierenartsen in verband met de verzorging van dieren". Op grond van artikel 28, lid 3, sub b, mochten de Lid-Staten deze diensten gedurende een overgangsperiode blijven vrijstellen van BTW. Deze mogelijkheid is evenwel ingetrokken bij artikel 1 van de Achttiende richtlijn (89/465/EEG) van de Raad van 18 juli 1989 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der Lid-Staten inzake omzetbelasting — intrekking van een aantal afwijkingen als bedoeld in artikel 28, lid 3, van de Zesde richtlijn 77/388/EEG (PB 1989, L 226, blz. 21).

15 — Verwezen wordt onder meer naar de bepalingen inzake BTW-vrijstellingen bij de tijdelijke invoer van goederen in de Gemeenschap. Volgens de nationale rechter is het doel van deze vrijstelling, die is voorzien in artikel 14, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn, omschreven in de Zeventiende richtlijn (85/362/EEG) van de Raad van 16 juli 1985 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen van de Lid-Staten inzake omzetbelasting — Vrijstelling van belasting over de toegevoegde waarde bij de tijdelijke invoer van andere goederen dan vervoermiddelen (PB 1985, L 192, blz. 20). Titel III, hoofdstuk 11, waaronder artikel 23 valt, heeft betrekking op dieren. Luidens artikel 23 moet de vrijstelling worden verleend voor „a) levende dieren van elke soort die worden ingevoerd (...) om aan veeartsenijkundige behandelingen te worden onderworpen". Deze uitdrukkelijke verwijzing naar diensten van dierenartsen wijst er volgens de nationale rechter op, dat, zo de wetgever deze diensten onder het vierde gedachtestreepje had willen doen vallen, hij zulks met zoveel woorden zou hebben gedaan.

precieze bewoordingen van een bepaling. [16] Diensten van dierenartsen worden normaal gesproken niet aangeduid als werkzaamheden aan dieren.

16. Ik ben het ermee eens, dat de verwijzing naar „werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken", niet ruim moet worden uitgelegd. De wetgever heeft onder dit gedachtestreepje mijns inziens alleen diensten willen brengen die materiële werkzaamheden aan roerende zaken vereisen, althans met dergelijke werkzaamheden nauw verband houden, en geen werkzaamheden van hoofdzakelijk intellectuele aard.

17. Het werk van dierenartsen omvat in de normale maatschappelijke opvatting veel meer dan de fysieke verzorging van dieren. Zoals hiervoor in voetnoot 14 werd opgemerkt, bood de gemeenschapswetgever de Lid-Staten aanvankelijk de mogelijkheid „diensten van dierenartsen in verband met *de verzorging* van dieren" (cursivering van mij) vrij te stellen. Bovendien zijn de Lid-Staten ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c, zonder enige beperking in de tijd, gehouden, „gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en para-medische beroepen als omschreven door de betrokken Lid-Staat", vrij te stellen. Naar mijn oordeel tonen deze uitdrukkelijke verwijzingen naar „verzorging" aan, dat de opstellers van de Zesde richtlijn niet de bedoeling hadden, in het kader van de BTW af te wijken van de gangbare opvatting over de inhoud van het werk van dierenartsen. Toen het Hof verklaarde dat Italië, door diensten van dierenartsen vrij te stellen van BTW, de krachtens de Zesde richtlijn op hem rustende verplichtingen niet was nagekomen, nam het aan, dat het werk van dierenartsen moest worden omschreven als „verzorging van dieren". [17]

18. Ik ben ervan overtuigd, dat het werk van dierenartsen globaal moet worden gezien en dat daarbij moet worden uitgegaan van de gebruikelijke opvatting over de aard en het doel van dat werk, en niet van het bijkomstige feit, dat daar in werkelijkheid ook werkzaamheden aan dieren toe behoren. Het enkele feit, dat sommige van de werkzaamheden van de maatschap zuiver letterlijk gezien wellicht werkzaamheden aan roerende lichamelijke zaken impliceren, kan mijns inziens niet afdoen aan deze benadering. De materiële aspecten van onderzoeken en operaties die dierenartsen aan dieren uitvoeren, als onderdeel van de diensten die zij ten behoeve van hun cliënten verrichten, zijn niet als enige bepalend voor de aard van die diensten, aangezien zij de intellectuele bekwaamheden, de ervaring en het inzicht van de betrokken arts vereisen. Ik ben er dan ook van overtuigd, dat het werk van dierenartsen niet onder het vierde gedachtestreepje van artikel 9, lid 2, sub c, kan worden ingedeeld.

16 — Tot staving van haar standpunt citeert de Commissie r. o. 19 en 20 van het arrest van 14 mei 1985, zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Jurispr. 1985, blz. 1405.

17 — Arrest van 24 mei 1988, zaak 122/87, Commissie/Italië, Jurispr. 1988, blz. 2685, r. o. 9.

iii) *Artikel 9, lid 2, sub e, derde gedachtestreepje — gelijkstelling met raadgevende diensten*

19. Ten slotte betoogt Linthorst, dat diensten van dierenartsen als „soortgelijke diensten" moeten worden geacht te vallen onder „diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten", als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub c, derde gedachtestreepje van de Zesde richtlijn. De verwijzende rechter is van oordeel dat, gelet op het verschil in karakter van diensten van een dierenarts en „diensten verricht door raadgevende personen" of „andere gelijksoortige diensten", diensten van dierenartsen niet onder deze bepaling kunnen vallen. De maatschap betoogt dat haar diensten, zowel volgens de ruime betekenis van het begrip advies als gezien de ten dele adviserende aard van diensten van dierenartsen, op zijn minst soortgelijk aan die raadgevende personen kunnen worden geacht. Volgens de Duitse regering omvat de lijst van activiteiten in artikel 9, lid 2, sub c, derde gedachtestreepje, weliswaar alleen activiteiten die zelfstandig worden verricht, maar kan hieruit niet worden afgeleid, dat alle zelfstandige activiteiten eronder vallen; indien de wetgever diensten die gewoonlijk door dierenartsen worden verricht, onder deze bepaling had willen doen vallen, zou hij dit uitdrukkelijk hebben gedaan.

20. Op het eerste gezicht ligt het antwoord op dit dilemma niet voor de hand. De reden om diensten van dierenartsen van artikel 9, lid 2, sub c, uit te sluiten, is, althans ten dele, dat zij mede het geven van advies omvatten. In het arrest Dudda interpreteerde het Hof een parallelbepaling in artikel 9, lid 2, sub c, eerste gedachtestreepje, betreffende de plaats van diensten in verband met

„culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van organisatoren van zulke activiteiten, alsmede in voorkomend geval, van daarmee samenhangende diensten".

Het is van belang erop te wijzen, dat de in die zaak aan de orde zijnde akoestische en geluidstechnische diensten, werden geacht „samenhangend" te zijn met de artistieke of vermakelijkheidsfunctie van de hoofdactiviteiten. In het arrest Dudda stond het Hof dan ook maar kort stil bij het begrip „soortgelijke activiteiten" en overwoog het, „dat niet alleen inzonderheid artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten, doch ook *louter soortgelijke activiteiten*, onder deze bepaling vallen". [18]

18 — Arrest reeds aangehaald, r. o. 25 (cursivering van mij).

21. Ik vind het niet gemakkelijk, de uitdrukking „louter soortgelijke activiteiten" [19] uit te leggen. Ik neem aan dat het Hof bedoelt, dat activiteiten reeds onder het onderhavige gedachtestreepje vallen, wanneer zij „soortgelijk" zijn aan artistieke of vermakelijkheidsactiviteiten. Anderzijds tracht het Hof niet, in de bewoordingen van het eerste gedachtestreepje enige categorie of soort activiteiten af te bakenen in dier voege, dat het „ejusdem generis"-beginsel van toepassing zou zijn. [20] De toepassing van dit beginsel veronderstelt, dat onder de aangelegenheden die in de betrokken regeling worden opgesomd, een „genus" kan worden onderscheiden die voorafgaat aan de algemene bewoordingen. [21] Dit is in het geval van een voldoende gemeenschappelijk element essentieel om een herkenbare categorie te kunnen onderscheiden. De in het derde gedachtestreepje van artikel 9, lid 2, sub e, opgesomde activiteiten zijn mijns inziens te heterogeen en zonder gemeenschappelijke elementen. Er is opgeworpen, dat het feit dat de opgesomde activiteiten globaal kunnen worden geacht vrije beroepen te vormen, een „genus" oplevert. Ik geloof echter niet, dat de wetgever met het onderhavige gedachtestreepje de bedoeling had, een opsomming te geven of een *genus* of categorie van activiteiten af te bakenen die overeenstemmen met die van het traditionele begrip vrije beroepen. Een uitlegging waarbij wordt getracht, de myriade van mogelijke vormen van modern adviesverlenend werk te vergelijken met het maatschappelijke en intellectuele prestige — in het algemeen gebaseerd op een hoog opleidingsniveau en strenge ethische en deontologische regels — van de traditionele vrije beroepen, zou het woordgebruik van het gedachtestreepje aanzienlijk geweld aandoen. Dat medische diensten niet worden genoemd, is uiteraard het natuurlijke gevolg van de vrijstelling van die diensten ingevolge artikel 13, A, lid 1, sub c. Anders zouden zij ongetwijfeld „soortgelijk" aan diensten van dierenartsen zijn geweest. Bijgevolg bevat de opsomming geen soort activiteit die „soortgelijk" is aan de normale activiteiten van een dierenarts, en valt er, naar mijn oordeel, geen ander gemeenschappelijk element dan het onbevredigende begrip vrije beroepen aan te wijzen waarmee die activiteiten zouden kunnen worden gelijkgesteld.

22. Zoals ik al opmerkte met betrekking tot artikel 9, lid 2, sub c, vierde gedachtestreepje [22], en gelet op de uitdrukkelijke voorlopige vrijstelling waarin artikel 28, lid 3, sub b, en bijlage F bij de Zesde richtlijn voorzien voor de verzorging van dieren door dierenartsen, moet worden aangenomen, dat indien de wetgever diensten van dierenartsen onder het gedachtestreepje had willen brengen, hij zulks uitdrukkelijk zou hebben bepaald, zoals ten aanzien van diensten van advocaten. Dierenartsen die traditionele

19 — De Franse versie van het arrest luidt bijvoorbeeld: „des activités simplement similaires".

20 — Zie bijvoorbeeld Bennion: *Statutory Interpretation* (Butterworths, 2e editie, 1992), blz. 860 e. v.

21 — Zie bijvoorbeeld de zaak NALGO/Bolton Corporation (1943) AC 166, blz. 176. Dit beginsel geldt ook in het Ierse recht; zie bijvoorbeeld CW Shipping Ltd/Limerick Harbour Commissioners (1989) ILRM 416; het werd als hulp bij de uitlegging gebruikt door advocaat-generaal Sir Gordon Slynn in diens conclusie in zaak 218/86, SAR Schotte (arrest van 9 december 1987, Jurispr. 1987, blz. 4905, 4911).

22 — Zie voetnoot 15.

diensten van dierenartsen verrichten, oefenen een specifiek beroep uit, waarvan de rol algemeen bekend is. Bij gebreke van een „genus" in het gedachtestreepje, zoals in punt 21 werd besproken, moet worden onderzocht, of de onderhavige werkzaamheden van dierenartsen soortgelijk zijn aan een van de in het gedachtestreepje genoemde activiteiten. De verwijzing naar „andere soortgelijke diensten" kan niet worden opgevat als een verwijzing naar de aan hun beroep verbonden positie van de verleners van sommige van de opgesomde diensten, zoals advocaten — immers zowel dierenartsen als advocaten kunnen zonder meer als beoefenaren van vrije beroepen worden beschouwd — maar moet veeleer aldus worden uitgelegd, dat hieronder alleen *diensten* vallen die soortgelijk zijn — ten aanzien van de concrete aspecten van de verleende dienst — aan een van de uitdrukkelijk opgesomde activiteiten. De soortgelijkheid als zodanig tussen de aard van de diensten van dierenartsen en de diensten van raadgevende personen, inzonderheid „adviesbureaus", die besloten ligt in de adviesverlenende aspecten van sommige van de werkzaamheden van dierenartsen, volstaat mijns inziens niet om de diensten van dierenartsen onder het gedachtestreepje in te delen.

23. De ontstaansgeschiedenis van artikel 9 van de Zesde richtlijn, die wel is omschreven als „rather turbulent" [23] en als „rather muddled" [24], biedt overigens geen steun om artikel 9, lid 2, sub e, derde gedachtestreepje, aldus uit te leggen, dat hieronder diensten van dierenartsen vallen. [25] Zo blijkt niet, dat het de bedoeling van de wetgever was, dat alle beroepshalve of anderszins zelfstandig verrichte diensten die op intracommunautaire grondslag tussen belastbare personen worden uitgevoerd, moeten worden belast, in de bewoordingen van artikel 9, lid 2, sub e, op „de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd". De zevende overweging van de considerans van de Zesde richtlijn [26] biedt evenmin veel hulp, aangezien deze aangeeft, zoals het Hof in het arrest Dudda overwoog, dat de in artikel 9, lid 2, geformuleerde afwijkingen tot doel hebben „een speciale regeling in het leven te roepen voor diensten tussen belastingplichtigen waarvan de kosten in de prijs van de goederen worden opgenomen". [27] De enkele omstandigheid, dat de Belgische diensten door de ontvangers waarschijnlijk werden doorberekend in de prijs van de „goederen" die zij vervolgens aan derden leverden, kan

23 — Terra en Kajus: *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), blz. 356.

24 — Zie Farmer en Lyal: *EC Tax Law* (Oxford, 1994), blz. 155.

25 — Terwijl volgens artikel 10 van het oorspronkelijke voorstel voor de Zesde richtlijn (PB 1973, C 80, blz. 1) de meeste diensten werden geacht te zijn verricht op de plaats van vestiging van de dienstverrichter, werd, zoals gezegd, in de definitieve versie een algemene regel opgenomen in artikel 9, lid 1, met in lid 2 een uitputtende lijst van diensten, waarvoor in afwijking van de algemene regel als plaats van de dienst wordt aangemerkt de plaats waar deze wordt uitgevoerd. Ofschoon de oorspronkelijke lijst (artikel 16, lid 10, sub e, van het voorstel), die vergelijkbaar is met het huidige artikel 9, lid 2, sub e, enkel verwees naar „diensten van raadgevende personen, ingenieurs en studiebureaus, alsmede soortgelijke diensten" — hetgeen ongewijzigd bleef in het herziene voorstel van de Commissie, zie *Bulletin van de EG*, suppl. 11-73 — was kennelijk de Raad verantwoordelijk voor de overige activiteiten die in de uiteindelijke versie werden opgenomen. Er zijn geen aanwijzingen, dat enigerlei algemeen doel de Raad ertoe heeft aangezet, „adviesbureaus", „advocaten" en „accountants" op te nemen, maar „studiebureaus" uit te sluiten. Ofschoon de woorden voor „studiebureaus" in de Franse en de Duitse versie van het voorstel („bureaux d'études" en „Studienbüros") in de definitieve versies in deze talen ongewijzigd bleven, werden de in de Engelse en de Nederlandse versie gebruikte termen wel gewijzigd. In het Engels werd de term „planning offices" vervangen door „consultancy bureaux", en in het Nederlands kwam de term „adviesbureaus" in de plaats van „studiebureaus".

26 — Aangehaald in voetnoot 8.

27 — R. o. 23.

niet alleen bepalen, dat de plaats van die diensten in België lag.

24. Ik ben ervan overtuigd dat, hoe onbepaald de omvang van het begrip activiteiten die soortgelijk zijn aan die van „accountants" of „adviesbureaus" ook moge zijn, het redelijkerwijze niet aldus kan worden uitgelegd, dat het zich ook uitstrekt tot de werkzaamheid van dierenartsen. De geneeskundige verzorging van dieren omvat veel meer dan zuiver raadgevend werk in verband met dieren. Dit zou anders kunnen liggen, indien een groep dierenartsen een onderneming opricht die zich hoofdzakelijk bezighoudt met de verlening van adviesgevende diensten op diergeneeskundig gebied aan veehouders, aan personen die voornemens zijn een veehouderij te beginnen, of aan overheidsinstanties, maar dan zouden hun diensten geen diensten van dierenartsen zijn in de zin van het normale spraakgebruik. Ook zou een dierenarts diensten kunnen verrichten die zuiver van adviserende aard zijn; zo zou hij personen, ondernemingen of lichamen regelmatig over dierenverzorging kunnen adviseren. Hoe dan ook heeft de nationale rechter *niet* vastgesteld, dat dit het geval was met Linthorst, waarvan de adviserende werkzaamheden ondergeschikt zijn aan haar normale diergeneeskundige werkzaamheden.

25. Het komt mij voor dat, gelet op de doelstellingen van het communautaire BTW-stelsel en op artikel 9 van de Zesde richtlijn in het bijzonder, alsmede de algemene aard van diensten van dierenartsen, zoals deze in het normale spraakgebruik worden opgevat, de diensten van een dierenarts die als zodanig handelt en niet als adviserend specialist, niet kunnen worden geacht onder artikel 9, lid 2, sub e, derde gedachtestreepje te vallen.

iv) *Artikel 9, lid 1 — de plaats van diensten*

26. Nu geen van de bepalingen van artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn van toepassing is, wordt de plaats van de door de maatschap verrichte diensten bepaald door artikel 9, lid 1. In het arrest Berkholz verklaarde het Hof, dat „volgens artikel 9, lid 1, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd in dit verband de voorkeur lijkt te verdienen, daar het in aanmerking nemen van een andere inrichting van waaruit de dienst wordt verricht, slechts van belang is ingeval de zetel ter zake niet tot een fiscaal rationale oplossing leidt of een conflict met een andere Lid-Staat doet ontstaan". [28] In het onderhavige geval is Nederland de plaats die de voorkeur verdient. Door de plaats van vestiging aan te merken als plaats van waaruit diensten van dierenartsen worden verricht, vermijdt men ieder conflict als gevolg van divergerende nationale benaderingen, zoals in casu Nederland en Duitsland enerzijds en België anderzijds.

28 — Arrest van 4 juli 1985, zaak 168/84, Berkholz, Jurispr. 1985, blz. 2251, r. o. 17.

27. Bovendien is niet opgeworpen, dat de maatschap in casu een vaste inrichting heeft buiten Nederland, noch in België noch in een ander land. Bijgevolg moet als plaats van de diensten van de maatschap worden aangemerkt de plaats waar deze de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft, te weten, zoals de nationale rechter reeds heeft vastgesteld, in Nederland.

IV — Conclusie

28. Mitsdien geef ik het Hof in overweging, de vraag van het Gerechtshof te 's-Hertogenbosch te beantwoorden als volgt:

„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 de plaats waar een dierenarts die zijn diensten in meer dan een Lid-Staat verricht, moet worden geacht zijn diensten te verrichten, de plaats is waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, tenzij de dienstverrichter een vaste inrichting heeft in een andere Lid-Staat en hij de betrokken diensten vanuit die vaste inrichting verricht."