ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΤΟΥ ΓΕΝΙΚΟΥ ΕΙΣΑΓΓΕΛΕΑ
NIAL FENNELLY
της 28ης Νοεμβρίου 1996 *

1. Στο πλαίσιο της παρούσας αιτήσεως για την έκδοση προδικαστικής αποφάσεως, ζητείται από το Δικαστήριο να διευκρινίσει το πεδίο εφαρμογής ορισμένων διατάξεων του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας περί ΦΠΑ [1]. Στην ουσία, με το υποβληθέν ερώτημα ζητείται από το Δικαστήριο να κρίνει σε ποιον τόπο πρέπει να θεωρηθεί, για τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ, ότι παρεσχέθησαν υπηρεσίες κτηνιάτρου προς κτηνοτροφικές επιχειρήσεις σε κράτος μέλος (Βέλγιο) από κτηνιατρική εταιρία έχουσα την έδρα της οικονομικής της δραστηριότητας και της μόνιμής της εγκαταστάσεως σε άλλο κράτος μέλος (Κάτω Χώρες).

I — Νομικό και πραγματικό πλαίσιο

2. Οι σχετικές διατάξεις του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας έχουν ως εξής:

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

2. Εντούτοις

(...)

γ) τόπος παροχής υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

— (...)

— (...)

— πραγματογνωμοσύνες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών,

* Γλώσσα του πρωτοτύπου: η αγγλική.

1 Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

— εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών,

είναι ο τόπος, όπου εκτελούνται υλικώς οι παροχές αυτές·

(...)

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

— (...)

— (...)

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

(...).»

Το άρθρο 9, παράγραφος 3, είναι επίσης σημαντικό. Ορίζει ότι:

«Προς αποφυγή περιπτώσεων διπλής φορολογίας, μη φορολογήσεως ή στρεβλώσεων του ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη δύνανται, όσον αφορά τις παροχές υπηρεσιών που αναφέρονται [στο άρθρο 9], παράγραφος 2, στοιχείο ε', (...) να θεωρούν:

α) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται στο εσωτερικό της χώρας, ως κείμενον εκτός της Κοινότητος, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται εκτός της Κοινότητος·

β) τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ο οποίος δυνάμει του παρόντος άρθρου κείται εκτός της Κοινότητος, ως κείμενον στο εσωτερικό της χώρας, όταν η πραγματική χρησιμοποίηση και εκμετάλλευση πραγματοποιούνται στο εσωτερικό της χώρας.»

3. Κατά το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (στο εξής: εθνικό δικαστήριο), ο Wet op de Omzetbelasting 1968 (νόμος του 1968 περί φόρου κύκλου εργασιών, στο εξής: νόμος) τροποποιήθηκε αργότερα για να προσαρ-

μοστεί προς την έκτη οδηγία [2]. Το εθνικό δικαστήριο εκθέτει ότι το Δικαστήριο μπορεί να λάβει ως δεδομένο ότι η νομοθεσία των Κάτω Χωρών σκοπούσε να θεσπίσει με το άρθρο 6 του νόμου τους ίδιους κανόνες, όσον αφορά τον τόπο που πρέπει να θεωρείται ως τόπος παροχής των υπηρεσιών, με αυτούς που περιέχονται στο άρθρο 9 της έκτης οδηγίας.

4. Η εταιρία Linthorst, Pouwels και Scheres, προσφεύγουσα της κύριας δίκης, εδρεύει στο Ell στις Κάτω Χώρες [3]. Παρέχει υπηρεσίες γενικής κτηνιατρικής μέσω των εταίρων της, οι οποίοι είναι όλοι κτηνίατροι. Από απόψεως ΦΠΑ, θεωρείται ως επιχείρηση (ondernemer) υπό την έννοια του άρθρου 7 του νόμου. Κατά τον Φεβρουάριο του 1994 (στο εξής: σχετική περίοδος δηλώσεως), χρέωσε κτηνοτρόφους εγκατεστημένους στο Βέλγιο και μη έχοντες μόνιμη εγκατάσταση εκτός Βελγίου με το συνολικό ποσό των 5 110 ολλανδικών φιορινίων (HFL) για υπηρεσίες κτηνιάτρου. Οι υπηρεσίες (στο εξής: βελγικές υπηρεσίες), οι οποίες δεν περιελάμβαναν την παροχή φαρμάκων, αφορούσαν ζώα ευρισκόμενα στο Βέλγιο και παρασχέθηκαν από την εταιρία εντός του Βελγίου. Για τη σχετική περίοδο δηλώσεως, η εταιρία περιέλαβε στην αντίστοιχη δήλωσή της, η οποία αφορούσε ΦΠΑ συνολικού ποσού 32 037 HFL, το ποσό των 894 HFL, το οποίο αντιπροσώπευε ΦΠΑ με συντελεστή 17,5 % επί του ποσού των 5 110 HFL, και χρεώθηκε για τις βελγικές υπηρεσίες. Η εταιρία, μετά τη μη ευδοκίμηση διοικητικής ενστάσεώς της για την επιστροφή του ποσού των 894 HFL, άσκησε προσφυγή ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου.

5. Η Linthorst ισχυρίστηκε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου ότι ως τόπος παροχής των βελγικών υπηρεσιών πρέπει να θεωρηθεί, κατά τη διάταξη της τρίτης και τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, ο τόπος όπου εκτελέστηκε υλικώς η παροχή, ο οποίος βρίσκεται στο Βέλγιο. Επικουρικώς, ισχυρίστηκε ότι, βάσει του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', ως τόπος παροχής των υπηρεσιών πρέπει να θεωρηθεί ο τόπος της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας των ληπτών, ο οποίος επίσης βρίσκεται στο Βέλγιο. Οι φορολογικές αρχές ισχυρίστηκαν ότι εφαρμογή έχει ο βασικός κανόνας του άρθρου 9, παράγραφος 1, και ότι ορθώς επιβλήθηκε στην εταιρία για τις βελγικές υπηρεσίες ΦΠΑ στον τόπο εγκαταστάσεώς της στις Κάτω Χώρες.

6. Το εθνικό δικαστήριο υπογραμμίζει ότι, εφόσον ο τόπος, όπου βάσει του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας θεωρείται ότι έχει παρασχεθεί μια υπηρεσία, οριοθετεί την εξουσία του κράτους μέλους να υποβάλει σε φόρο την υπηρεσία αυτή, είναι αναγκαία η κοινοτική ερμηνεία της εν λόγω διατάξεως για να αποφευχθούν οι καταστάσεις είτε διπλής φορολογίας είτε μη φορολογήσεως που θα ανέκυπταν από ενδεχομένως διιστάμενες εθνικές ερμηνείες. Καίτοι δεν έχει πειστεί ότι έχει εφαρμογή οποιαδήποτε από τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, που επικαλέστηκε στην παρούσα υπόθεση η εταιρία, το εθνικό δικαστήριο, σημειώνοντας ότι οι βελγικές αρχές είναι της γνώμης ότι η διάταξη της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ',

2 Νοείται ένας νόμος της 28ης Δεκεμβρίου 1978, δημοσιευμένος στο *Staatsblad*, σ. 677.

3 Θα την αποκαλώ είτε Linthorst είτε εταιρία.

έχει εφαρμογή επί της παροχής υπηρεσιών κτηνιάτρου, αποφάσισε να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

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

II — Παρατηρήσεις

7. Γραπτές παρατηρήσεις υποβλήθηκαν από τη Linthorst, από την Ολλανδική, τη Γερμανική και την Ιταλική Κυβέρνηση, καθώς και από την Επιτροπή, οι οποίες, με εξαίρεση τη Linthorst και τη Γερμανική Κυβέρνηση, διατύπωσαν επίσης προφορικές παρατηρήσεις.

III — Ανάλυση

8. Το άρθρο 9, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας θέτει τον κανόνα ότι ο ΦΠΑ επί της παροχής υπηρεσιών πρέπει, κατ' αρχήν, να εισπράττεται στον τόπο εγκαταστάσεως του παρέχοντος την υπηρεσία. Ωστόσο, το άρθρο 9, παράγραφος 2, υπάγει σε κανόνες που εισάγουν εξαίρεση μια ευρεία και ανομοιογενή κατηγορία πράξεων παροχής υπηρεσιών. Η ερμηνεία του άρθρου αυτού, και ειδικότερα η σχέση μεταξύ της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 9, έχει διευκρινιστεί από το Δικαστήριο.

9. Καίτοι το άρθρο 9, παράγραφος 1, «θέτει σχετικά έναν κανόνα γενικής φύσεως» [4], εντούτοις δεν έπεται ότι το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, πρέπει να ερμηνεύεται στενά ως εξαίρεση από γενικό κανόνα [5]. Αντιθέτως, το Δικαστήριο έκρινε με την απόφαση Dudda ότι «σκοπός των εν λόγω διατάξεων — όπως συνάγεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 9, έστω και για ορισμένες μόνο συγκεκριμένες καταστάσεις — είναι η αποφυγή, αφενός μεν, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολογία, αφετέρου δε, της μη φορολογήσεως εσόδων» [6]. Το Δικαστήριο συνέχισε [7]:

«Επομένως, όσον αφορά την ερμηνεία του άρθρου 9, η παράγραφος 1 ουδόλως υπε-

4 — Απόφαση του Δικαστηρίου της 26ης Σεπτεμβρίου 1996, C-327/94, Dudda (Συλλογή 1996, σ. I-4595, σκέψη 20).

5 — Συνεπώς, κακώς έδωσαν εν προκειμένω έμφαση στην ερμηνευτική αυτή προσέγγιση η Ιταλική και η Ολλανδική Κυβέρνηση.

6 — Προαναφερθείσα απόφαση Dudda, σκέψη 20.

7 — Όπ.π., σκέψη 21.

ρισχύει της παραγράφου 2 της διατάξεως αυτής. Το ερώτημα που τίθεται για κάθε συγκεκριμένη περίπτωση είναι αν αυτή εμπίπτει σε μία από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο 9, παράγραφος 2· αν η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι αρνητική, η περίπτωση εμπίπτει στην παράγραφο 1.»

Κατά συνέπεια, το Δικαστήριο τόνισε ότι η ερμηνεία σχετικά με το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 9, παράγραφος 2, πρέπει να γίνεται υπό το πρίσμα του σκοπού της ανωτέρω διατάξεως, όπως αυτός εκτίθεται στην έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας [8], η οποία δείχνει ότι η εν λόγω διάταξη σκοπεί, στο σύνολό της, «στη θέσπιση ενός ειδικού καθεστώτος για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών» [9].

10. Στην παρούσα υπόθεση, οι υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από την εταιρία κατά πάσα πιθανότητα περιελήφθησαν απ' ευθείας στην τιμή των προϊόντων που παραδόθηκαν από τους κτηνοτρόφους (δηλαδή στην τιμή μεταπωλήσεως των κτηνών ή των σφαγίων τους, αν εσφάγησαν πριν πωληθούν, ή στην τιμή των γαλακτοκομικών προϊόντων που παρήγαγαν από τα ζώα τους στην περίπτωση γαλακτοπαραγωγικής εκμεταλλεύσεως). Ωστόσο, γενικότερα, όπως σημείωσε το εθνικό δικαστήριο, ένα όχι ασήμαντο ποσοστό των υπηρεσιών κτηνιάτρων παρέχεται σε ιδιώτες, οπότε δεν υφίσταται παροχή υπηρεσιών μεταξύ υποκειμένων στον φόρο, ακόμη και αν θεωρηθεί, πράγμα το οποίο θα εξετάσω αργότερα, ότι οι υπηρεσίες κτηνιάτρου εμπίπτουν στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση. Ωστόσο, αυτό δεν φαίνεται να προκύπτει από τα πραγματικά περιστατικά της παρούσας υποθέσεως, όπου οι παροχές έγιναν προς κτηνοτρόφους.

i) *Άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τρίτη περίπτωση — Πραγματογνωμοσύνες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών*

11. Ο πρώτος ισχυρισμός που προέβαλε η Linthorst είναι ότι οι βελγικές υπηρεσίες μπορούν να χαρακτηριστούν ως «πραγματογνωμοσύνες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών». Το επιχείρημα αυτό βασίζεται, κατά πρώτον λόγο, στο ολλανδικό κείμενο της διατάξεως της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, και ειδικότερα στις λέξεις «in verband met», που στα αγγλικά μπορούν να αποδοθούν ως «in connection with» ή στα γαλλικά ως «en rapport avec». Πράγματι, στο αγγλικό κείμενο χρησιμοποιούνται οι λέξεις «relating to» και στο γαλλικό οι λέξεις «ayant pour objet». Αμφότερα συνεπάγονται έναν σκόπιμο σύνδεσμο μεταξύ των παρεχομένων υπηρεσιών και της πραγ-

8 — Στην έβδομη αιτιολογική σκέψη εκτίθεται ότι: «ο προσδιορισμός του τόπου των φορολογητέων πράξεων έχει προκαλέσει συγκρούσεις αρμοδιότητος μεταξύ των κρατών μελών, ιδίως όσον αφορά την παράδοση αγαθών με συναρμολόγηση και την παροχή υπηρεσιών· (...) αν και ως τόπος παροχής υπηρεσιών πρέπει κατ' αρχήν να ορίζεται ο τόπος, όπου ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της επαγγελματικής του δραστηριότητος, ο τόπος αυτός πρέπει, εν τούτοις, να θεωρείται ότι κείται στην χώρα του λήπτου, ιδίως για ορισμένες παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών».

9 Προαναφερθείσα απόφαση Dudda, σκέψη 23. Από τη σκέψη 24 προκύπτει σαφώς ότι η ίδια συλλογιστική ισχύει για την παροχή υπηρεσιών των οποίων το κόστος υπεισέρχεται «στην αμοιβή για τη συνολική παροχή που καταβάλλεται από τον τελικό καταναλωτή».

ματογνωμοσύνης επί των αγαθών. Δέχομαι τον χαρακτηρισμό των ζώων ως «ενσωμάτων κινητών αγαθών», καθότι το αστικό δίκαιο των πλείστων νομικών συστημάτων θεωρεί την κυριότητα ζώων ως παρόμοια προς την κυριότητα αψύχων κινητών. Ωστόσο, συμφωνώ με το εθνικό δικαστήριο ως προς το ότι οι υπηρεσίες που είχαν υπόψη οι συντάκτες της έκτης οδηγίας είναι αυτές των πραγματογνωμόνων για την αποτίμηση ζημιών, όπως των πραγματογνωμόνων που ορίζονται από ασφαλιστικές εταιρίες, και όχι αυτές των ειδικών για την υγειονομική φροντίδα των ζώων.

12. Περιστασιακώς, ενδέχεται ένας κτηνίατρος να παράσχει σε κτηνοτρόφο υπηρεσία πραγματογνωμοσύνης συνιστάμενης στην αποτίμηση της ζημίας που ο κτηνοτρόφος αυτός υπέστη, παραδείγματος χάριν λόγω εμφανίσεως ορισμένης ασθενείας των βοοειδών, ή, όπως παρατήρησε κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση ο εκπρόσωπος της Ολλανδικής Κυβερνήσεως, να παράσχει στον κύριο ενός αλόγου την υπηρεσία της εκτιμήσεως της αξίας του ζώου. Ωστόσο, κατά την άποψή μου, τέτοιες περιπτώσεις είναι συμπτωματικές ή περιστασιακές. Το κύριο έργο ενός κτηνιάτρου συνίσταται στη θεραπεία ή την πρόληψη των ασθενειών των ζώων. Στην ουσία, όσον αφορά τόσο το ουσιαστικό αντικείμενο των φροντίδων αυτών όσο και τα χρησιμοποιούμενα μέσα και φάρμακα, το έργο αυτό — με την επιφύλαξη ορισμένων προφανών εξαιρέσεων — είναι συχνά παρεμφερές με το έργο των ιατρών που ασκούν γενική ιατρική. Δεν νομίζω ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται συνήθως από τους κτηνιάτρους μπορούν να εξομοιωθούν με αυτές «που έχουν ως αντικείμενο (...) πραγματογνωμοσύνες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών».

ii) *Άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', τέταρτη περίπτωση — Εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών*

13. Η Linthorst ισχυρίζεται επίσης ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται από τους κτηνιάτρους μπορούν να χαρακτηριστούν ως εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών κατά τη διάταξη της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας. Συναφώς, εκτός από το ότι το ολλανδικό κείμενο της διατάξεως αποδίδει τις επίμαχες λέξεις χρησιμοποιώντας τις λέξεις «in verband met» ενώ το αγγλικό κείμενο χρησιμοποιεί τις λέξεις «relating to», το εθνικό δικαστήριο παρατηρεί ότι η διατύπωση ούτε του αγγλικού ούτε του γερμανικού κειμένου (δηλαδή «work on movable tangible property» ή «Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen») είναι δυνητικώς τόσο ευρεία όσο η ολλανδική έκφραση «werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken», η οποία, με μια περισσότερο κατά γράμμα μετάφραση στα αγγλικά, θα μπορούσε σαφώς να αποδοθεί ως «*activities* which relate to movable corporeal things» («*δραστηριότητες* που έχουν ως αντικείμενο κινητά ενσώματα πράγματα»). Στα ολλανδικά, η λέξη «werkzaamheden» έχει προφανώς ευρύτερο περιεχόμενο από ό,τι έχει η λέξη «work» στα αγγλικά. Ωστόσο, η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι η λέξη «travaux» που χρησιμοποιείται στο γαλλικό κείμενο φέρει στον νου την εικόνα των εργασιών αποκαταστάσεως ζημιών ή συντηρήσεως και όχι το έργο της παροχής τόσο συμβουλών όσο και κτηνιατρικής φροντίδας, το οποίο αντιπαραβάλλει με την ολλανδική λέξη «werkzaamheden» που θεωρεί ότι είναι η πλέον ουδέτερη [10]. Το εθνικό δικαστήριο περιορίζει

10 — Στην έκδοση του 1993 του *Nouveau Petit Robert* οι λέξεις «un travail» ή «le travail de quelqu'un» ορίζονται ως «[l']ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production)», πράγμα που μάλλον φαίνεται να υποδηλώνει την έννοια της φυσικής εργασίας που καταλήγει σε υλικά και αποτιμητά αποτελέσματα.

την τέταρτη περίπτωση σε αυτές τούτες τις εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών και θεωρεί, υποστηριζόμενο από τη Γερμανική Κυβέρνηση, ότι η διάταξη δεν πρέπει να ερμηνευθεί με υπερβολική ευρύτητα, δεδομένου ότι μια τέτοια ερμηνεία θα είχε ως αποτέλεσμα να καταστεί περιττή η διάταξη της τρίτης περιπτώσεως.

14. Όταν ερμηνεύει μια διάταξη της κοινοτικής νομοθεσίας, το Δικαστήριο επιδιώκει να αναπτυχθεί ομοιόμορφη ερμηνεία του κειμένου εναρμονισμένη με τον πραγματικό σκοπό της κοινοτικής νομοθεσίας και μη λαμβάνουσα οπωσδήποτε υπόψη τις ιδιαιτερότητες οποιασδήποτε από τις γλώσσες στις οποίες είναι διατυπωμένα τα διάφορα εξίσου αυθεντικά κείμενα [11]. Το εθνικό δικαστήριο, αναφερόμενο στο γερμανικό και το αγγλικό κείμενο, θεωρεί ότι δεν παρέχουν έρεισμα για ευρεία ερμηνεία του ολλανδικού κειμένου, ενώ η Επιτροπή ισχυρίζεται ότι το γαλλικό κείμενο φαίνεται να προσφέρεται για μια στενότερη και ειδικότερη ερμηνεία. Θα προσέθετα ότι κανένα από τα άλλα κείμενα του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας που ήσαν αυθεντικά κατά την σχετική περίοδο δηλώσεως δεν φαίνεται να στηρίζει την ευρεία ερμηνεία της διατάξεως αυτής, υπέρ της οποίας τάσσεται η εταιρία [12]. Είναι αλήθεια ότι το Δικαστήριο έχει ερμηνεύσει ενίοτε διατάξεις της έκτης οδηγίας, δίδοντας έμφαση ειδικά σε ένα από τα αυθεντικά κείμενά της, όταν τούτο δεν συγκρούεται με τα άλλα [13], πλην όμως έπραξε τούτο πάντοτε ενόψει του στόχου της ομοιόμορφης κοινοτικής ερμηνείας.

15. Κατά το εθνικό δικαστήριο οι υπηρεσίες των κτηνιάτρων, και στην καθημερινή γλώσσα και λόγω των προληπτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών που παρέχονται συνήθως από αυτούς, περιλαμβάνουν κάτι περισσότερο από απλώς και μόνον εργασίες επί των ζώων και θα ήταν ορθότερο να θεωρηθούν ως αφορώσες την περίθαλψη ζώων [14]. Εκθέτει ότι η κρίση αυτή στηρίζεται και σε άλλες νομοθετικές διατάξεις [15]. Η Επιτροπή συμφωνεί με το εθνικό δικαστήριο ως προς το ότι οι κοινωνικές αντιλήψεις όπως εκφράζονται στην καθημερινή γλώσσα έχουν μεγαλύτερη σημασία

11 - Βλ., παραδείγματος χάριν, την απόφαση της 12ης Νοεμβρίου 1969, 29/69, Stauder κατά Ulm (Συλλογή τόμος 1969-1971, σ. 147, σκέψη 3).

12 - Οι λέξεις που έχουν χρησιμοποιηθεί είναι οι εξής: στα δανικά «arbejde»· στα ελληνικά «εργασίες»· στα ιταλικά «lavori»· στα πορτογαλικά «trabalhos»· στα ισπανικά «trabajos». Όλες συνδέονται στενώς με την έννοια του work.

13 - Βλ., παραδείγματος χάριν, την απόφαση της 28ης Μαρτίου 1996, C-468/93, Gemeente Emmen (Συλλογή 1996, σ. I-1721, σκέψη 24), όπου το Δικαστήριο έλαβε υπόψη το ολλανδικό κείμενο, το οποίο ενίσχυε η στάση τριών άλλων κειμένων.

14 - Συναφώς, αναφέρεται στο σημείο 9 του παραρτήματος ΣΤ της έκτης οδηγίας, στο οποίο γίνεται λόγος για την «παροχή περιθάλψεως προς ζώα από κτηνιάτρους». Στα κράτη μέλη είχε επιτραπεί από το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', να διατηρήσουν, για ένα ορισμένο χρονικό διάστημα, τις υφιστάμενες κατά το εθνικό δίκαιο απαλλαγές των υπηρεσιών αυτών από τον ΦΠΑ. Ωστόσο, η δυνατότητα αυτή καταργήθηκε με το άρθρο 1 της δέκατης όγδοης οδηγίας 89/465/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 18ης Ιουλίου 1989, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών σχετικά με τους φόρους κύκλου εργασιών: κατάργηση ορισμένων παρεκκλίσεων προβλεπομένων από το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (ΕΕ 1989, L 226, σ. 21).

15 - Αναφέρθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ σε περίπτωση προσωρινής εισαγωγής αγαθών στην Κοινότητα. Το εθνικό δικαστήριο σημειώνει ότι το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής, η οποία προβλέπεται στο άρθρο 14, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, καθορίστηκε στη δέκατη έβδομη οδηγία 85/362/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 16ης Ιουλίου 1985, για την εναρμόνιση των νομοθεσιών των κρατών μελών των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας των προσωρινώς εισαγομένων αγαθών εκτός των μεταφορικών μέσων (ΕΕ 1985, L 192, σ. 20). Ο τίτλος ΙΙΙ, κεφάλαιο 11, ο οποίος περιλαμβάνει το άρθρο 23, αφορά τα ζώα. Προβλέπει ότι η απαλλαγή θα χορηγείται για: «α) τα ζωντανά ζώα κάθε είδους που εισάγονται (...) για να υποβληθούν σε κτηνιατρική θεραπεία». Αυτή η συγκεκριμένη αναφορά των υπηρεσιών κτηνιάτρου δείχνει, κατά το εθνικό δικαστήριο, ότι, αν ο νομοθέτης επιθυμούσε να συμπεριλάβει τις υπηρεσίες αυτές στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως της τέταρτης περιπτώσεως, θα το είχε πράξει ρητώς.

από τη συγκεκριμένη διατύπωση που χρησιμοποιήθηκε [16]. Στην καθημερινή γλώσσα, οι εργασίες επί των ζώων δεν περιλαμβάνουν τις υπηρεσίες που παρέχουν οι κτηνίατροι.

16. Συμφωνώ ότι η αναφορά σε «εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών» δεν πρέπει να ερμηνεύεται ευρέως. Κατά την άποψή μου, οι συντάκτες της έκτης οδηγίας σκοπούσαν να συμπεριλάβουν στη διάταξη της περιπτώσεως αυτής μόνο τις υπηρεσίες που απαιτούν κάποια υλική εργασία επί κινητών πραγμάτων, ή τουλάχιστον που συνδέονται στενώς με εργασίες αυτού του είδους, και όχι μια εργασία που είναι κατά κύριον λόγο πνευματική.

17. Οι εργασίες των κτηνιάτρων περιλαμβάνουν, σύμφωνα με τις συνήθεις κοινωνικές αντιλήψεις, κάτι πολύ περισσότερο από την απλώς και μόνον υλική περίθαλψη των ζώων. Όπως σημειώθηκε ανωτέρω στην υποσημείωση 14, η κοινοτική νομοθεσία χορήγησε αρχικώς στα κράτη μέλη τη δυνατότητα να απαλλάξουν από τον ΦΠΑ «*την παροχή περιθάλψεως* προς ζώα από κτηνιάτρους» (η υπογράμμιση δική μου). Επί πλέον, βάσει του άρθρου 13 Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', απαιτήθηκε, χωρίς χρονικό περιορισμό, από τα κράτη μέλη να απαλλάξουν από τον ΦΠΑ «τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος». Κατά την άποψή μου, οι συγκεκριμένες αυτές αναφορές στην «περίθαλψη» δείχνουν ότι οι συντάκτες της έκτης οδηγίας δεν επιδίωκαν να επιφέρουν μεταβολές, για τον σκοπό επιβολής ΦΠΑ, στην κοινή αντίληψη ως προς το τι συνιστά έργο των κτηνιάτρων. Όπως φαίνεται, το Δικαστήριο, κρίνοντας ότι η Ιταλική Δημοκρατία, απαλλάσσοντας τις υπηρεσίες κτηνιάτρου από τον ΦΠΑ, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από την έκτη οδηγία, δέχθηκε ότι το έργο των κτηνιάτρων πρέπει να περιγραφεί ως «παροχή περιθάλψεως προς τα ζώα» [17].

18. Είμαι πεπεισμένος ότι οι εργασίες των κτηνιάτρων πρέπει να αντιμετωπίζονται σφαιρικά και με γνώμονα την κοινή αντίληψη σχετικά με τη φύση και τον σκοπό των εργασιών αυτών, και όχι με γνώμονα το συμπτωματικό γεγονός ότι όντως συνεπάγονται εργασίες επί των ζώων. Το γεγονός απλώς και μόνον ότι μερικές από τις εργασίες στις οποίες προέβη η εταιρία ενδέχεται να συνεπάγονται, όλως κατά κυριολεξία, εργασίες επί ενσωμάτων κινητών αγαθών δεν μπορεί, κατά την άποψή μου, να επηρεάσει την προσέγγιση αυτή. Η υλική πτυχή των εξετάσεων και εγχειρήσεων που γίνονται στα ζώα από τους κτηνιάτρους, ως μέρος των υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν στους πελάτες τους, δεν είναι απολύτως καθοριστική για τον χαρακτηρισμό της φύσεως της υπηρεσίας αυτής, καθότι οι ανωτέρω εργασίες προϋποθέτουν την επιστημονική κατάρτιση, την πείρα και την κρίση του ασκούντος το οικείο επάγγελμα. Συνεπώς, είμαι πεπεισμένος ότι δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η υπηρεσία αυτή εμπίπτει στη διάταξη της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ'.

16 — Η Επιτροπή παραθέτει, προς στήριξη της προσεγγίσεως αυτής, τις σκέψεις 19 και 20 της αποφάσεως της 14ης Μαΐου 1985, 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Συλλογή 1985, σ. 1405).

17 — Απόφαση της 24ης Μαΐου 1988, 122/87, Επιτροπή κατά Ιταλίας (Συλλογή 1988, σ. 2685, σκέψη 9).

iii) *Άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση — Ομοιότητα με τις υπηρεσίες που παρέχονται από συμβούλους*

19. Τέλος, η Linthorst διατείνεται ότι οι υπηρεσίες κτηνιάτρου περιλαμβάνονται ως «παρόμοιες παροχές» στην έκφραση «παροχή υπηρεσιών από συμβούλους, μηχανικούς, γραφεία μελετών, δικηγόρους, λογιστές και λοιπές παρόμοιες παροχές» στη διάταξη της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', της έκτης οδηγίας. Το εθνικό δικαστήριο εκτιμά ότι, υπό το πρίσμα της διαφορετικής φύσεως του συνόλου των υπηρεσιών που παρέχει ο κτηνίατρος σε σχέση με τη φύση των υπηρεσιών που παρέχονται από «συμβούλους» ή των «λοιπών παρομοίων παροχών», οι υπηρεσίες κτηνιάτρου δεν εμπίπτουν στη διάταξη αυτή. Η εταιρία ισχυρίζεται ότι, αν ληφθούν υπόψη τόσο το ευρύ περιεχόμενο της εννοίας της συμβουλής όσο και η εν μέρει συμβουλευτική φύση των υπηρεσιών κτηνιάτρου, οι υπηρεσίες της μπορούν να θεωρηθούν τουλάχιστον παρόμοιες με αυτές των συμβούλων. Η Γερμανική Κυβέρνηση διατείνεται ότι, καίτοι ο κατάλογος των απαριθμουμένων στο άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, δραστηριοτήτων περιλαμβάνει μόνον αυτές που ασκούνται από ανεξάρτητους επαγγελματίες, δεν έπεται ότι πρέπει να θεωρηθεί ότι όλες αυτές οι δραστηριότητες εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της διατάξεως αυτής· αν ο νομοθέτης επιθυμούσε να συμπεριλάβει τις υπηρεσίες που παρέχονται συνήθως από κτηνιάτρους, θα το είχε πράξει ρητώς.

20. Εκ πρώτης όψεως, δεν είναι προφανής η απάντηση στο πρόβλημα αυτό. Ο λόγος του αποκλεισμού των υπηρεσιών αυτών από το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', συνίσταται, τουλάχιστον εν μέρει, στο ότι έχουν εν μέρει συμβουλευτικό χαρακτήρα. Στην απόφαση Dudda, το Δικαστήριο ερμήνευσε μια παράλληλη διάταξη του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ', πρώτη περίπτωση, όσον αφορά τον τόπο παροχής των υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο:

«πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρόμοιες δραστηριότητες, περιλαμβανομένων των δραστηριοτήτων των οργανωτών τους καθώς και των παρεπομένων, κατά περίπτωση, προς τις δραστηριότητες αυτές παροχών υπηρεσιών (...)».

Είναι σημαντικό να τονιστεί ότι οι επίμαχες στην υπόθεση εκείνη τεχνικής φύσεως υπηρεσίες σε ζητήματα ακουστικής κρίθηκαν «παρεπόμενες» της καλλιτεχνικής ή ψυχαγωγικής φύσεως των κυρίων δραστηριοτήτων. Στην απόφαση Dudda, το Δικαστήριο αναφέρθηκε πράγματι εν συντομία μόνο στην έκφραση «παρόμοιες δραστηριότητες» και έκρινε ότι «στη διάταξη αυτή εμπίπτουν όχι μόνον οι παροχές υπηρεσιών που έχουν ως αντικείμενο, π.χ., καλλιτεχνικές ή ψυχαγωγικές δραστηριότητες, αλλά και οι παροχές εκείνες που έχουν ως αντικείμενο *παρόμοιες απλώς δραστηριότητες*» [18].

18 — Σκέψη 25 (η υπογράμμιση δική μου).

21. Δεν θεωρώ εύκολο να ερμηνευθεί η έκφραση «παρόμοιες απλώς δραστηριότητες» [19]. Το Δικαστήριο, υποθέτω, λέγει ότι αρκεί να είναι οι δραστηριότητες «παρόμοιες» με καλλιτεχνικές ή ψυχαγωγικές δραστηριότητες για να εμπίπτουν στη διάταξη. Εξάλλου, το Δικαστήριο δεν επιδιώκει να δημιουργήσει, ενόψει της διατυπώσεως της διατάξεως της πρώτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', μια κατηγορία ή ένα genus δραστηριοτήτων που να καθιστά αναγκαία την εφαρμογή της ερμηνευτικής αρχής ejusdem generis [20]. Η εφαρμογή της αρχής αυτής προϋποθέτει ότι είναι δυνατόν να εξακριβωθεί, από τις περιπτώσεις που απαριθμούνται στην υπό εξέταση νομική διάταξη, το genus που βρίσκεται πίσω από τους γενικούς όρους [21]. Στην ουσία ζητείται ένα σε ικανοποιητικό βαθμό κοινό γνώρισμα που να επιτρέπει να εξακριβωθεί μια αναγνωρίσιμη κατηγορία. Οι δραστηριότητες που παρατίθενται στη διάταξη της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', μου φαίνεται ότι είναι υπερβολικά ανομοιογενείς και ότι στερούνται κοινών γνωρισμάτων. Υποστηρίχθηκε ότι το γεγονός ότι οι παρατιθέμενες δραστηριότητες μπορούν με ευρεία ερμηνεία να θεωρηθούν ως συνιστώσες ελευθέρια επαγγέλματα συνιστά ένα genus. Ωστόσο, δεν νομίζω ότι ο νομοθέτης, με τη διάταξη αυτή, σκοπούσε να καταρτίσει έναν κατάλογο ή να συστήσει ένα genus ή μια κατηγορία δραστηριοτήτων που αντιστοιχούν σε αυτές των ασκούντων ελευθέρια επαγγέλματα υπό την παραδοσιακή έννοια. Ερμηνεία που επιδιώκει να εξομοιώσει τις μύριες όσες δυνατές μορφές των συμβουλευτικών εργασιών στη σύγχρονη εποχή με το από κοινωνικής και πνευματικής απόψεως γόητρο — το οποίο βασίζεται εν γένει στο υψηλό επίπεδο εκπαιδεύσεως και στον αυστηρό κανονισμό της δεοντολογικής και επαγγελματικής συμπεριφοράς — των παραδοσιακών ελευθερίων επαγγελμάτων θα πρόδιδε σε σημαντικό βαθμό το γράμμα της διατάξεως. Βέβαια, η παράλειψη των ιατρικών υπηρεσιών απορρέει αβίαστα από την απαλλαγή των υπηρεσιών αυτών κατά το άρθρο 13 Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ'. Χωρίς αμφιβολία, αν είχαν περιληφθεί, θα ήταν «παρόμοιες» με τις κτηνιατρικές υπηρεσίες. Τελικά, δεν υφίσταται στον κατάλογο κανένα είδος δραστηριοτήτων που να είναι «παρόμοιο» με τις συνήθεις δραστηριότητες ενός κτηνιάτρου και, κατά την άποψή μου, δεν μπορεί να εξακριβωθεί κανένα κοινό γνώρισμα εκτός από τη μη ικανοποιητική έννοια των ελευθερίων επαγγελμάτων προς τις οποίες θα μπορούσαν να εξομοιωθούν οι δραστηριότητες αυτές.

22. Πράγματι — όπως έχω ήδη τονίσει όσον αφορά τη διάταξη της τέταρτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο γ' [22] — και λαμβανομένης υπόψη της σαφούς μεταβατικής εξαιρέσεως που προβλέπεται ρητώς στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', και στο παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας σχετικά με την παροχή περιθάλψεως προς τα ζώα από κτηνιάτρους, αν ο νομοθέτης επιθυμούσε να συμπεριλάβει τις υπηρεσίες των κτηνιάτρων στην υπό εξέταση διάταξη, όπως έπραξε σαφώς όσον αφορά τις υπηρεσίες των δικηγόρων, θα το είχε πράξει ρητώς. Οι κτηνίατροι που παρέχουν τις παραδοσιακές υπηρεσίες κτηνιάτρου ασκούν ένα συγκεκριμένο επάγγελμα του οποίου ο ρόλος είναι εύκολα κατανοητός από την

19 — Παραδείγματος χάριν, στο γαλλικό κείμενο της αποφάσεως αναγράφεται: «des activités simplement similaires».

20 — Βλ., παραδείγματος χάριν, Bennion, *Statutory Interpretation* (Butterworths, 2η έκδοση 1992), σ. 860 επ.

21 — Βλ., παραδείγματος χάριν, την απόφαση Nalgo κατά Bolton Corporation (1943) AC σ. 166, συγκεκριμένα σ. 176. Η αρχή αυτή έχει επίσης εφαρμογή στο ιρλανδικό δίκαιο [βλ., παραδείγματος χάριν, την απόφαση CW Shipping Ltd κατά Limerick Harbour Commissioners (1989) ILRM σ. 416], την επικαλέστηκε δε, ως βοηθητικό στοιχείο ερμηνείας, ο γενικός εισαγγελέας Sir Gordon Slynn στις προτάσεις του στην υπόθεση 218/86, Parfums Rotschild (Συλλογή 1987, σ. 4905, συγκεκριμένα σ. 4911).

22 — Βλ. ανωτέρω την υποσημείωση 15.

κοινωνία. Ελλείψει ενός genus στην επίμαχη διάταξη, όπως εκτέθηκε στο προηγούμενο σημείο των προτάσεών μου, είναι αναγκαίο να εξεταστεί αν οι δραστηριότητες αυτές των κτηνιάτρων είναι παρόμοιες με οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες που παρατίθενται στην εν λόγω διάταξη. Η έκφραση «λοιπές παρόμοιες παροχές» δεν μπορεί να ερμηνευθεί με γνώμονα την επαγγελματική κατάσταση των παρεχόντων μερικές από τις παρατιθέμενες υπηρεσίες, όπως των δικηγόρων — καθότι τόσο οι κτηνίατροι όσο και οι δικηγόροι μπορούν γενικά να θεωρηθούν ότι υπάγονται στα ελευθέρια επαγγέλματα —, αλλά, αντιθέτως, πρέπει να ερμηνευθεί ως καλύπτουσα μόνον εκείνες τις *παροχές* που είναι παρόμοιες — βάσει συγκεκριμένων γνωρισμάτων της πράγματι παρεχομένης υπηρεσίας — με οποιαδήποτε από τις ρητώς παρατιθέμενες δραστηριότητες παροχής υπηρεσιών. Η ομοιότητα, όση υφίσταται, μεταξύ της φύσεως των υπηρεσιών που παρέχουν οι κτηνίατροι και αυτών που παρέχουν οι σύμβουλοι, ή ειδικότερα τα «γραφεία μελετών», η οποία προκύπτει από τα συνιστάμενα στην παροχή συμβουλών γνωρίσματα μερικών από τις εργασίες των κτηνιάτρων, δεν αρκεί, κατά την άποψή μου, για να εμπίπτουν οι υπηρεσίες των κτηνιάτρων στο πεδίο εφαρμογής της υπό εξέταση διατάξεως.

23. Εκτός αυτού, οι νομοπαρασκευαστικές εργασίες — οι οποίες έχουν περιγραφεί από «μάλλον ταραχώδεις» [23] έως «μάλλον μπερδεμένες» [24] — σχετικά με το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας δεν παρέχουν ερμηνευτικό έρεισμα για να θεωρηθεί ότι το άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', τρίτη περίπτωση, καλύπτει τις υπηρεσίες κτηνιάτρου [25]. Παραδείγματος χάριν, δεν παρέχουν ενδείξεις ως προς το ότι οι συντάκτες σκοπούσαν να φορολογούνται, κατά τη διατύπωση του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', στον τόπο «της έδρας της οικονομικής δραστηριότητας του λήπτου ή της μονίμου (...) εγκαταστάσεώς του» όλες οι επαγγελματικές υπηρεσίες ή άλλως όλες οι υπηρεσίες των ανεξαρτήτων επαγγελματιών που παρέχονται επί ενδοκοινοτικής βάσεως μεταξύ υποκειμένων στον φόρο. Περαιτέρω, η έβδομη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας [26] παρέχει και αυτή μικρή βοήθεια, καθότι σ' αυτήν εκτίθεται, όπως επιβεβαίωσε το Δικαστήριο με την απόφαση Dudda, ότι ο στόχος των εισαγόντων εξαίρεση κανόνων του άρθρου 9, παράγραφος 2, συνίσταται «στη θέσπιση ενός ειδικού καθεστώτος για τις παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούνται μεταξύ των υποκειμένων στον φόρο και των οποίων το κόστος υπεισέρχεται στην τιμή των αγαθών» [27]. Το γεγονός απλώς και μόνον ότι οι λήπτες των βελγικών υπηρεσιών συνυπολόγισαν, κατά πάσα πιθανότητα, το κόστος

23 Terra και Kajus, *A Guide to the Sixth VAT Directive* (IBFD, 1991), σ. 356.

24 Βλ. Farmer και Lyal, *EC Tax Law* (Oxford 1994), σ. 155.

25 Από μια κατάσταση όπου, κατά το άρθρο 10 της αρχικής προτάσεως (βλ. ΟΙ 1973, C 80, σ. 1), θεωρούνταν ως τόπος παροχής πλείστων όσων υπηρεσιών ο τόπος εγκαταστάσεως του παρέχοντος αυτές, το τελικό κείμενο της έκτης οδηγίας, όπως έχουμε δει, υιοθέτησε στην παράγραφο 1 έναν κανόνα γενικού χαρακτήρα, στον οποίο εισήχθη βάσει της παραγράφου 2 εξαίρεση σχετικά με εκτενή κατάλογο υπηρεσιών των οποίων ο τόπος παροχής εξαρτάται, στην ουσία, από τον τόπο εκτελέσεως της υποχρεώσεως. Εφόσον ο αρχικός κατάλογος (άρθρο 16, παράγραφος 10, στοιχείο c, της προτάσεως), ο οποίος είναι παρόμοιος με το τωρινό άρθρο 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε', απλώς και μόνον ανέφερε «παροχές συμβούλων, μηχανικών και planning offices και παρόμοιες παροχές» — κατάλογος ο οποίος δεν τροποποιήθηκε με την αναθεωρημένη πρόταση της Επιτροπής· βλ. Bulletin of the EC, Suppl. 11-73 –, είναι φανερό ότι στο Συμβούλιο οφείλονται οι πρόσθετες δραστηριότητες που περιέχονται στο κείμενο όπως αυτό υιοθετήθηκε. Δεν υφίσταται κάποια ένδειξη ως προς το ότι κάποιος γενικός στόχος παρεκίνησε το Συμβούλιο να συμπεριλάβει τα «γραφεία μελετών», τους «δικηγόρους» και τους «λογιστές», ενώ απέκλεισε τα «planning offices». Παρ' όλον ότι οι λέξεις με τις οποίες τα «planning offices» αποδόθηκαν στη γαλλική και τη γερμανική έκδοση της προτάσεως («bureaux d'études» και «Studienbüros») παρέμειναν αναλλοίωτες στα τελικά κείμενα που υιοθετήθηκαν στις γλώσσες αυτές, οι όροι που χρησιμοποιήθηκαν στο αγγλικό και το ολλανδικό κείμενο της προτάσεως μεταβλήθηκαν στο τελικό κείμενο. Έτσι, στα αγγλικά η έκφραση «planning offices» αντικαταστάθηκε με την έκφραση «consultancy bureaux», ενώ στα ολλανδικά η λέξη «studiebureaus» αντικαταστάθηκε με τη λέξη «adviesbureaus».

26 Παρατέθηκε ανωτέρω στην υποσημείωση 8.

27 Σκέψη 23.

των ανωτέρω υπηρεσιών στην τιμή των «αγαθών» που παρέδωσαν αργότερα σε τρίτους δεν μπορεί αφ' εαυτού να αποτελέσει κριτήριο ότι ο τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών ήταν το Βέλγιο.

24. Είμαι πεπεισμένος ότι, όσο απροσδιόριστο και αν είναι το εύρος του περιεχομένου της εννοίας των δραστηριοτήτων που είναι παρόμοιες με αυτές των «συμβούλων» ή των «γραφείων μελετών», η έννοια αυτή δεν μπορεί, ερμηνευόμενη λογικώς, να θεωρηθεί ότι εκτείνεται στις εργασίες των κτηνιάτρων. Η παροχή υγειονομικών φροντίδων στα ζώα συνεπάγεται κάτι πολύ περισσότερο από τις αμιγώς συμβουλευτικού χαρακτήρα εργασίες σχετικά με τα ζώα. Τα πράγματα μπορεί να είναι διαφορετικά αν μια ομάδα κτηνιάτρων συνιστούσε μια επιχείρηση με αντικείμενο την παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών, σχετικών με οικονομικές δραστηριότητες με αντικείμενο ζώα, σε κτηνοτρόφους, σε αυτούς που σκοπεύουν να ασκήσουν το επάγγελμα του κτηνοτρόφου ή ακόμη και σε δημόσιες αρχές, πλην όμως τότε οι υπηρεσίες τους δεν θα αποτελούσαν κτηνιατρικές υπηρεσίες υπό τη συνήθη έννοια του όρου. Ομοίως, ένας κτηνίατρος ενδέχεται να παρέχει υπηρεσίες που είναι αμιγώς συμβουλευτικής φύσεως· παραδείγματος χάριν, ενδέχεται να συμβουλεύει τακτικώς φυσικά πρόσωπα, επιχειρήσεις ή οργανισμούς επί θεμάτων υγειονομικής φροντίδας των ζώων. Εν πάση περιπτώσει, το εθνικό δικαστήριο *δεν* διαπίστωσε ότι περί αυτού πρόκειται στην περίπτωση της Linthorst, της οποίας οι συμβουλευτικού χαρακτήρα εργασίες προκύπτει ότι είναι συμπτωματικές σε σχέση με τις συνήθεις κτηνιατρικές της δραστηριότητες.

25. Πιστεύω ότι, λαμβανομένων υπόψη, πρώτον, των στόχων που αποτελούν το βάθρο του κοινοτικού συστήματος περί ΦΠΑ και, ειδικότερα, του άρθρου 9 της έκτης οδηγίας και, δεύτερον, της γενικής φύσεως των υπηρεσιών κτηνιάτρου κατά την έννοιά τους στην καθημερινή γλώσσα, οι υπηρεσίες που παρέχονται από κτηνίατρο, ο οποίος ενεργεί μάλλον ως κτηνίατρος παρά ως ειδικευμένος σύμβουλος, δεν μπορούν να ερμηνευθούν ως εμπίπτουσες στη διάταξη της τρίτης περιπτώσεως του άρθρου 9, παράγραφος 2, στοιχείο ε'.

iv) *Άρθρο 9, παράγραφος 1 — Ο τόπος παροχής*

26. Εφόσον καμία από τις διατάξεις του άρθρου 9, παράγραφος 2, της έκτης οδηγίας δεν έχει εφαρμογή, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν από την εταιρία διέπεται από το άρθρο 9, παράγραφος 1. Στην απόφαση Berkholz, το Δικαστήριο έκρινε ότι «κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, (...) το σημείο αναφοράς είναι κατά προτεραιότητα ο τόπος στον οποίο ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει εγκαταστήσει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, υπό την έννοια ότι το να λαμβάνεται υπόψη άλλη εγκατάσταση, από την οποία πραγματοποιείται η παροχή, δεν παρουσιάζει ενδιαφέρον παρά μόνο στην περίπτωση κατά την οποία η αναφορά στην έδρα δεν οδηγεί σε ορθή λύση από φορολογική άποψη ή δημιουργεί σύγκρουση αρμοδιότητας με άλλο κράτος μέλος» [28]. Το κατά προτεραιότητα σημείο αναφοράς στην παρούσα υπόθεση είναι οι Κάτω Χώρες. Η επιλογή του τόπου εγκαταστάσεως ως τόπου παροχής των υπηρεσιών κτηνιάτρου θα άρει οποιαδήποτε σύγκρουση αρμοδιότητας προκύπτουσα από διαστάμενες εθνικές προσεγγίσεις, όπως είναι στην παρούσα υπόθεση οι προσεγγίσεις, αφενός, των φορολογικών αρχών των Κάτω Χωρών και της Γερμανίας και, αφετέρου, του Βελγίου.

28 — Απόφαση της 4ης Ιουλίου 1985, 168/84, Berkholz (Συλλογή 1985, σ. 2251, σκέψη 17).

27. Επί πλέον, δεν προβλήθηκε ότι η εταιρία έχει εν προκειμένω μόνιμη εγκατάσταση εκτός των Κάτω Χωρών, είτε στο Βέλγιο είτε αλλού. Επομένως, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών της πρέπει να είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής της δραστηριότητας, δηλαδή, όπως έχει ήδη διαπιστώσει το εθνικό δικαστήριο, οι Κάτω Χώρες.

IV — Συμπέρασμα

28. Ενόψει των ανωτέρω, προτείνω να δοθεί στο ερώτημα που υπέβαλε το Gerechtshof te 's-Hertogenbosch, η ακόλουθη απάντηση:

«Το άρθρο 9 της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι ο τόπος στον οποίο πρέπει να θεωρηθεί ότι παρέχει τις υπηρεσίες του ένας κτηνίατρος που παρέχει τις υπηρεσίες του σε περισσότερα του ενός κράτη μέλη είναι ο τόπος της έδρας της οικονομικής του δραστηριότητας, εκτός αν ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος και παρέχει τις σχετικές υπηρεσίες από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.»