JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
28 päivänä marraskuuta 1996 *

1. Tässä ennakkoratkaisuasiassa yhteisöjen tuomioistuinta on pyydetty tulkitsemaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin [1] 9 artiklan tiettyjä säännöksiä. Ennakkoratkaisukysymyksessä edellytetään pääasiallisesti, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisee, onko sellaisen eläinlääkärien muodostaman yhtiön, jolla on liiketoimintansa kotipaikka ja kiinteä toimipaikka eräässä jäsenvaltiossa (Alankomaat) ja joka tarjoaa eläinlääkäripalveluja toisen jäsenvaltion (Belgia) karjankasvatusyrityksille, katsottava suorittavan arvonlisäverollisia palveluja.

I — Oikeudelliset seikat ja tosiseikat

2. Kuudennen direktiivin 9 artiklan asiaa koskevat säännökset kuuluvat seuraavasti:

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

2. Kuitenkin

— —

c) palvelujen suorituspaikka sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat

— —

— irtaimen aineellisen omaisuuden arviointia,

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL 1977 L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi).

— irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä,

on paikka, jossa nämä suoritukset tosiasiallisesti tehdään;

— —

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

— —

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

— ."

Myös 9 artiklan 3 kohdalla on merkitystä asian kannalta. Siinä säädetään seuraavaa:

"Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi jäsenvaltiot voivat [9 artiklan] 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suoritusten — — osalta pitää:

a) tämän artiklan mukaan maan alueella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa yhteisön ulkopuolella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu yhteisön ulkopuolella;

b) tämän artiklan mukaan yhteisön ulkopuolella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu maan alueella."

3. Gerechtshof te 's-Hertogenboschin (jäljempänä kansallinen tuomioistuin) mukaan vuoden 1968 *Wet op de Omzetbelasting*ia (vuoden 1968 liikevaihtoverolaki, jäljempänä laki) tarkistettiin jälkeenpäin kuudennen

direktiivin huomioon ottamiseksi. [2] Kansallinen tuomioistuin toteaa, että yhteisöjen tuomioistuin voi olettaa, että Alankomaiden lainsäätäjällä oli tarkoitus ottaa lain 6 §:ään samat palvelujen suorituspaikkaa koskevat säännöt kuin ne, jotka sisältyvät kuudennen direktiivin 9 artiklaan.

4. Pääasian kantajana olevan yhtiön Linthorst, Pouwels en Scheres c. s:n kotipaikka on Ell, Alankomaat. [3] Se pitää yleiseläinlääkärin vastaanottoa, jota hoitavat sen yhtiömiehet, jotka ovat kaikki eläinlääkäreitä. Arvonlisäverotuksessa sitä pidetään lain 7 §:ssä tarkoitettuna yrityksenä (ondernemer). Helmikuussa 1994 (jäljempänä kyseinen verokausi) se laskutti sellaisilta Belgiassa toimivilta karjankasvattajilta, joilla ei ollut Belgian ulkopuolella kiinteää toimipaikkaa, kaikkiaan 5 110 Alankomaiden guldenia (NLG) eläinlääkäripalveluista. Palvelut (jäljempänä Belgian palvelut), joihin ei kuulunut lääkkeiden toimittamista, liittyivät Belgiassa oleviin eläimiin, ja yhtiö suoritti ne Belgiassa. Yhtiön kyseiseltä verokaudelta antaman ilmoituksen mukaan suoritettavan veron määrä oli 32 037 NLG, joka sisälsi myös 17,5 prosentin eli 894 NLG:n suuruisen arvonlisäveron Belgian palveluista laskutetusta 5 110 NLG:sta. Yhtiö teki hakemuksen 894 NLG:n palauttamisesta, jota ei hyväksytty, minkä jälkeen se haki muutosta valittamalla kansalliseen tuomioistuimeen.

5. Linthorst vaati kansallisessa tuomioistuimessa, että Belgian palvelujen suorituspaikkana on kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmannen ja neljännen luetelmakohdan mukaisesti pidettävä paikkaa, jossa suoritukset tosiasiallisesti tehdään, eli Belgiaa. Vaihtoehtoisesti se katsoi, että suorituspaikkana on 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan mukaan pidettävä paikkaa, jossa palvelun vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka, joka oli niin ikään Belgia. Veroviranomaiset huomauttivat, että asiaan sovellettiin 9 artiklan 1 kohdan pääsääntöä ja että yhtiöltä oli kannettu Belgian palveluista arvonlisävero oikeassa verotuspaikassa eli sen kotipaikassa Alankomaissa.

6. Kansallinen tuomioistuin toteaa, että koska kuudennen direktiivin 9 artiklan mukaan palvelujen suorituspaikkana pidettävä paikka rajoittaa jäsenvaltion oikeutta verottaa tätä palvelua, säännöstä on tulkittava yhteisön oikeuden mukaisesti, jotta voidaan välttää ne kaksinkertaisen verotuksen tai verottamatta jättämisen tilanteet, joita erilaiset kansalliset tulkinnat saattavat aiheuttaa. Vaikka kansallinen tuomioistuin ei ole vakuuttunut siitä, että yksikään yhtiön tässä asiassa esittämistä 9 artiklan 2 kohdan säännöksistä soveltuisi käsiteltävään asiaan, se on havaittuaan, että Belgian viranomaiset katsovat 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljän-

2 — Viittaus koskee 28.12.1978 annettua lakia, Staatsblad, s. 677.

3 — Jäljempänä Linthorst tai yhtiö.

nen luetelmakohdan soveltuvan eläinlääkäripalvelujen tarjoamiseen, päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

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

II — Huomautukset

7. Linthorst, Alankomaiden kuningaskunta, Saksan liittotasavalta, Italian tasavalta ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia sekä, Linthorstia ja Saksan liittotasavaltaa lukuun ottamatta, myös suullisia huomautuksia.

III — Asian arviointi

8. Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa ilmaistaan sääntö, jonka mukaan palvelujen suorittamisesta kannetaan arvonlisävero yleensä palvelun suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa tai hänen kiinteässä toimipaikassaan. Direktiivin 9 artiklan 2 kohta sisältää kuitenkin vaihtoehtoisia sääntöjä, joita sovelletaan suureen ja epäyhtenäiseen joukkoon palvelun suorituksen käsittäviä liiketoimia. Yhteisöjen tuomioistuin on selittänyt, miten tätä artiklaa ja erityisesti 9 artiklan 1 ja 2 kohdan välistä suhdetta on tulkittava.

9. Vaikka 9 artiklan 1 kohdassa "vahvistetaan tältä osin pääsääntö", [4] siitä ei seuraa, että 9 artiklan 2 kohdan soveltamisalaa olisi tulkittava suppeasti, koska kyseinen kohta on poikkeus pääsäännöstä. [5] Yhteisöjen tuomioistuin nimittäin katsoi asiassa Dudda antamassaan tuomiossa, että "näiden säännösten tarkoituksena on välttää yhtäältä toimivaltaristiriidat, jotka voisivat johtaa kaksinkertaiseen verotukseen, ja toisaalta estää palkkioiden verottamatta jääminen, mikä käykin ilmi 9 artiklan 3 kohdasta, vaikka siinä käsitelläänkin erityistilanteita". [6] Yhteisöjen tuomioistuin jatkoi seuraavasti: [7]

"Kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdan ei tästä syystä voida katsoa olevan millään

4 — Asia C-327/94, Dudda, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4595, 20 kohta; jäljempänä asia Dudda).

5 — Tämän vuoksi Italia ja Alankomaat ovat väärässä, kun ne painottavat tätä tulkintatapaa.

6 — Em. asia Dudda, tuomion 20 kohta.

7 — Em. asia Dudda, tuomion 21 kohta.

tavoin ensisijainen suhteessa 2 kohtaan. Kussakin konkreettisessa tilanteessa on vain selvitettävä, kuuluuko [liiketoimi] 9 artiklan 2 kohdassa erikseen mainittuihin tilanteisiin vai onko sovellettava 1 kohtaa."

Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että 9 artiklan 2 kohdan soveltamisala on määriteltävä ottaen huomioon säännöksen tarkoitus, mikä käy ilmi kuudennen direktiivin johdanto-osan seitsemännestä perustelukappaleesta [8], joka osoittaa, että sillä pyritään kokonaisuutena "luomaan erityinen järjestelmä niitä verovelvollisten välillä suoritettavia palveluja varten, joiden hinta sisältyy tavaroiden hintaan". [9]

10. Käsiteltävässä asiassa yhtiön suorittamat palvelut vyörytettiin luultavasti suoraan karjankasvattajien luovuttamien tuotteiden hintaan (eli karjan tai ennen myyntiä teurastettujen eläinten ruhojen jälleenmyyntihintaan taikka maitotalouden osalta eläimistä saatujen maitotuotteiden hintaan). Kansallinen tuomioistuin on todennut, että yleisesti ottaen merkittävä osa eläinlääkäripalveluista suoritetaan kuitenkin yksityisille, jolloin kyse ei ole verovelvollisten välisestä palvelujen suorituksesta, vaikka eläinlääkäripalvelujen olisi katsottava kuuluvan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmanteen luetelmakohtaan, mitä seikkaa käsittelen jäljempänä. Näin ei kuitenkaan ole käsiteltävänä olevassa asiassa, jossa palvelut suoritetaan karjankasvattajille.

i) *Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmas luetelmakohta — Irtaimen aineellisen omaisuuden arviointi*

11. Yhtiön esittämän ensimmäisen perusteen mukaan Belgian palvelut voidaan luokitella "irtaimen aineellisen omaisuuden arvioinniksi". Tämä väite perustuu ensinnäkin kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kolmannen luetelmakohdan hollanninkieliseen versioon ja erityisesti sanoihin "in verband met", jotka voidaan kääntää englanniksi sanoilla "in connection with" tai ranskaksi sanoilla "en rapport avec". Tosiasiassa englanninkielisessä versiossa käytetään sanoja "relating to" ja ranskankielisessä sanoja "ayant pour objet". * Kumpikin ilmaisutapa sisältää sen ajatuksen, että suoritettujen palvelujen ja omaisuuden arvioinnin

8 — Seitsemännessä perustelukappaleessa todetaan, että "[v]erollisen liiketoimen suorituspaikan määritteleminen on johtanut jäsenvaltioiden välisiin toimivaltakiistoihin, jotka koskevat erityisesti tavaroiden luovutusta asennuksineen sekä palvelujen suoritusta; vaikka palvelun suorituspaikaksi periaatteessa olisi määriteltävä suorittajan pääasiallinen toimipaikka, suorituspaikka olisikin määriteltävä sijaitsevaksi vastaanottajan maassa, erityisesti eräiden sellaisten palvelujen osalta, jotka suoritetaan verovelvollisten välillä ja joissa palvelujen kustannukset sisältyvät tavaroiden hintaan".

9 — Em. asia Dudda, tuomion 23 kohta. Tuomion 24 kohdasta ilmenee selvästi, että sama tarkoitus koskee myös sellaisia palvelujen suorituksia, joiden hinnan palvelun vastaanottaja vyöryttää "loppukäyttäjän maksamaan palvelukokonaisuuden hintaan".

* "In verband met" tarkoittaa [jonkin] yhteydessä. Suomenkielisessä versiossa on käytetty ilmaisua "jotka koskevat".

välillä on yhteys. Katson, että eläimiä voidaan pitää "irtaimena aineellisena omaisuutena", koska useimpien oikeusjärjestelmien yksityisoikeudessa eläinten omistaminen rinnastetaan elottoman irtaimen omistamiseen. Olen kuitenkin samaa mieltä kansallisen tuomioistuimen kanssa siitä, että lainsäätäjä on tarkoittanut näillä palveluilla arviointitehtävien asiantuntijoita, kuten vakuutussaamisten arvioijia, eikä eläinten terveydenhoidon asiantuntijoita.

12. Eläinlääkäri saattaa joskus arvioida karjankasvattajalle esimerkiksi jonkin nautakarjataudin puhkeamisesta aiheutuneen vahingon arvon, tai hän voi laatia hevosen omistajalle arvion eläimen arvosta, kuten Alankomaiden kuningaskunnan hallituksen asiamies totesi istunnossa. Mielestäni tällaiset tilanteet ovat kuitenkin vähämerkityksisiä ja satunnaisia. Eläinlääkärin pääasiallinen tehtävä on tarjota eläimille eläinlääketieteellistä sairaanhoitoa tai ennaltaehkäisevää hoitoa. Tämä tehtävä on sekä hoidon pääasiallisen tarkoituksen että käytettyjen hoitokeinojen ja lääkkeiden osalta usein olennaisesti samanlainen kuin yleislääkärin tehtävä, muutamia selviä poikkeuksia lukuun ottamatta. Katson, ettei eläinlääkärien tavanomaisesti tarjoamia palveluja voida rinnastaa niihin, "jotka koskevat —— irtaimen aineellisen omaisuuden arviointia".

ii) *Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljäs luetelmakohta — Irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvä työ*

13. Linthorst väittää myös, että eläinlääkärien suorittamia palveluja voidaan pitää kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan mukaisena irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvänä työnä. Sen ohella, että luetelmakohdan johdantokappaleen hollanninkielisessä versiossa käytetään sanoja "in verband met", kun taas englanninkielisessä versiossa käytetään sanoja "related to" **, kansallinen tuomioistuin toteaa tältä osin, ettei englanninkielisen eikä saksankielisen version sanamuoto (eli "work on movable tangible property" tai "Arbeiten an beweglicher körperlicher Gegenstände") mahdollista niin laajaa tulkintaa kuin hollanninkielinen ilmaisu "werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken", joka voitaisiin ilmeisesti kääntää tarkemmin englanniksi sanoilla "*activities* which relate to movable corporeal things" ***. Hollannin sanalla "werkzaamheden" on ilmeisesti laajempi merkitys kuin englannin sanalla "work". Komissio katsoo kuitenkin, että ranskankielisessä versiossa käytetty sana "travaux", jota se vertaa neutraaleimpana pitämäänsä hollanninkieliseen sanaan "werkzaamheden", tuo mieleen pikemminkin korjaus- tai kunnossapitotyöt kuin sellaisen tehtävän, joka sisältää neuvojen ja eläinlääketieteellisen hoidon antamista. [10] Kansallinen

** Suomenkielisessä versiossa käytetään ilmaisua "jotka koskevat".

*** Suomeksi tämä voitaisiin kääntää "irtaimiin esineisiin liittyvä *toiminta*".

10 — Nouveau Petit Robertin vuoden 1993 painoksessa määritellään sanat "un travail" tai "le travail de quelqu'un" seuraavasti: "l'ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production)". Määritelmä herättää ajatuksen ruumiillisesta työstä, joka johtaa aineelliseen ja havaittavissa olevaan tulokseen.

tuomioistuin rajoittaisi neljännen luetelmakohdan koskemaan pelkästään itse irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä ja katsoo Saksan liittotasavallan tukemana, ettei säännöstä pitäisi tulkita liian laajasti, koska sellainen tulkinta tekisi kolmannen luetelmakohdan tarpeettomaksi.

14. Tulkitessaan yhteisön oikeuden säännöstä yhteisöjen tuomioistuin pyrkii kehittämään säännöksestä sellaisen yhdenmukaisen tulkinnan, joka vastaa yhteisön lainsäätäjän todellista tarkoitusta ja johon eivät välttämättä vaikuta minkään tietyn kieliversion erityispiirteet useista yhtä todistusvoimaisista versioista. [11] Kansallinen tuomioistuin on viitannut saksan- ja englanninkielisiin versioihin katsoen, etteivät ne tue hollanninkielisen version laajaa tulkintaa, kun taas komissio katsoo, että ranskankielinen versio puoltaa suppeampaa ja täsmällisempää tulkintaa. Lisäisin tähän, ettei mikään niistä muista kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan kieliversioista, jotka olivat todistusvoimaisia kyseisenä verokautena, näytä tukevan yhtiön tavoittelemaa säännöksen laajaa tulkintaa. [12] On totta, että yhteisöjen tuomioistuin on ajoittain tulkinnut kuudennen direktiivin säännöstä korostamalla erityisesti yhtä sen todistusvoimaisista versioista, jos se ei ole ristiriidassa muiden versioiden kanssa [13], mutta se on kuitenkin aina pyrkinyt yhteisön oikeuden yhdenmukaiseen tulkintaan.

15. Kansallisen tuomioistuimen mukaan eläinlääkärin palvelujen on sekä sen vuoksi, miten ne käsitetään tavanomaisessa kielenkäytössä, että sen vuoksi, että kyse on yleensä ennaltaehkäisevistä ja neuvoa-antavista palveluista, katsottava sisältävän enemmän kuin ainoastaan eläimiin liittyvää työtä, ja niiden voitaisiin paremminkin katsoa liittyvän eläimille suoritettuihin hoitotoimenpiteisiin. [14] Kansallinen tuomioistuin katsoo, että myös muut säännökset tukevat tätä kantaa. [15] Komissio tukee kansallisen tuomioistuimen kantaa, jonka mukaan yhteiskunnassa esiintyvät näkemykset sellai-

11 — Ks. esim. asia 29/69, Stauder, tuomio 12.11.1969 (Kok. 1969, s. 419, 3 kohta).

12 — Säännöksessä on käytetty seuraavia sanamuotoja: tanskankielisessä "arbejde", kreikankielisessä "εργασιες", italiankielisessä "lavori", portugalinkielisessä "trabalhos", espanjankielisessä "trabajos". Kaikki nämä sanamuodot viittaavat vahvasti ajatukseen työstä.

13 — Ks. esim. asia C-468/93, Gemeente Emmen, tuomio 28.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1721, 24 kohta), jossa nojauduttiin hollanninkieliseen versioon, mitä tuki välimerkkien käyttö kolmessa muussa kieliversiossa.

14 — Tältä osin kansallinen tuomioistuin viittaa kuudennen direktiivin liitteessä F olevaan 9 kohtaan, jossa on maininta "eläinlääkärien eläimille suorittamat hoitotoimenpiteet". Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla jäsenvaltiot saivat jatkaa tietyn ajan voimassa olevia kansallisia palvelujen vapautuksia arvonlisäverosta. Tämä oikeus kuitenkin kumottiin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — Tiettyjen kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten kumoamisesta — 18 päivänä heinäkuuta 1989 annetun kahdeksannentoista neuvoston direktiivin 89/465/ETY 1 artiklalla (EYVL 1989 L 226, s. 21).

15 — Kansallinen tuomioistuin viittaa muun muassa säännöksiin, jotka koskevat yhteisöön tuotavien tavaroiden väliaikaisen maahantuonnin vapautuksia arvonlisäverosta. Se toteaa, että kuudennen direktiivin 14 artiklan 1 kohdan c alakohdassa tältä osin säädetyn vapautuksen soveltamisala on määritelty jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön lähentämisestä — Muiden tavaroiden kuin kulkuneuvojen väliaikaisen maahantuonnin vapauttamisesta arvonlisäverosta — 16 päivänä heinäkuuta 1985 annetussa seitsemännessätoista neuvoston direktiivissä 85/362/ETY (EYVL 1985 L 192, s. 20). Direktiivin III osaston 11 luku, johon 23 artikla kuuluu, koskee eläimiä. Siinä säädetään, että vapautus on myönnettävä "a) kaikille maahantuoduille eläimille — — eläinlääketieteellisen hoidon antamiseksi" (lainaus suomennettu yhteisöjen tuomioistuimessa). Tällaiset erityiset viittaukset eläinlääkärin palveluihin osoittavat kansallisen tuomioistuimen mielestä, että jos lainsäätäjä olisi halunnut sisällyttää tällaiset palvelut neljänteen luetelmakohtaan, se olisi tehnyt niin nimenomaisesti.

sina kuin ne on ilmaistu tavallisessa kielenkäytössä ovat tärkeämpiä kuin käytetty sanamuoto. [16] Eläinlääkärin tarjoamilla palveluilla ei tarkoiteta yleiskielessä eläimiin liittyvää työtä.

16. Olen samaa mieltä siitä, ettei viittausta "irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvään työhön" pitäisi tulkita laajasti. Lainsäätäjän tarkoituksena on mielestäni ollut sisällyttää tähän luetelmakohtaan ainoastaan sellaiset palvelut, jotka edellyttävät irtaimeen omaisuuteen kohdistuvaa ruumiillista työtä tai jotka ainakin liittyvät läheisesti tällaisiin töihin, ennemmin kuin luonteeltaan pääasiallisesti henkisen työn.

17. Yleisesti eläinlääkärien työn ajatellaan kattavan paljon muutakin kuin ainoastaan eläinten fyysisen hoidon. Kuten edellä alaviitteessä 14 on todettu, yhteisön lainsäädännössä on alun perin myönnetty jäsenvaltioille mahdollisuus vapauttaa "eläinlääkärin eläimille suorittamat *hoitotoimenpiteet*" verosta (kursivointi tässä). Lisäksi 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on ilman aikarajoitusta vapautettava verosta "lääketieteellisen hoidon antaminen henkilölle asianomaisen jäsenvaltion määrittelemien lääketieteellisten ammattien ja avustavan hoitohenkilöstön ammattien harjoittamisen yhteydessä". Nämä erityiset viittaukset "hoitotoimenpiteisiin" ja "hoitoon" osoittavat mielestäni, että kuudennen direktiivin laatijoilla ei ollut tarkoitus muuttaa yleistä käsitystä eläinlääkärien työn sisällöstä arvonlisäverotuksen yhteydessä. Katsoessaan, että Italia ei ollut noudattanut kuudennen direktiivin mukaisia velvoitteitaan vapauttaessaan eläinlääkäripalvelut arvonlisäverosta, yhteisöjen tuomioistuin näytti hyväksyvän, että eläinlääkärien työ pitäisi määritellä sanoilla "eläimille annettava hoito". [17]

18. Katson, että eläinlääkärien työtä olisi tarkasteltava kokonaisvaltaisesti ja ottaen huomioon se, miten tämän työn tarkoitus ja luonne yleensä käsitetään, eikä viittaamalla siihen vähämerkityksiseen seikkaan, että työ tosiasiassa liittyy eläimiin. Se seikka, että osa yhtiön tekemästä työstä saattaa puhtaasti sanamuodon kannalta tarkasteltuna olla irtaimeen aineelliseen omaisuuteen liittyvää työtä, ei mielestäni voi vähentää tämän lähestymistavan hyväksyttävyyttä. Eläinlääkärien asiakkailleen suorittamien palvelujen luonnetta ei voida tyhjentävästi määritellä sen avulla, miten eläimille suoritetut tutkimukset ja toimenpiteet ulkoisesti ilmenevät, koska niiden suorittaminen edellyttää ammatinharjoittajalta tiettyä tiedollista pätevyyttä, kokemusta ja harkintakykyä. Olen tästä syystä vakuuttunut, ettei palvelua voida luokitella 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljänteen luetelmakohtaan.

16 — Komissio viittaa kantansa tueksi asiassa 139/84, Van Dijk's Boekhuis, tuomio 14.5.1985 (Kok. 1985, s. 1405), annetun tuomion 19 ja 20 kohtaan.

17 — Asia 122/87, komissio v. Italia, tuomio 24.5.1988 (Kok. 1988, s. 2685, 9 kohta).

iii) *Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmas luetelmakohta — Konsulttien suorituksia vastaavat suoritukset*

19. Lopuksi Linthorst väittää, että eläinlääkäripalvelut pitäisi sisällyttää "vastaavina suorituksina" kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan ilmaisuun "konsulttien, insinöörien, tutkimuslaitosten, asianajajien tai tilintarkastajien suoritukset ja muut vastaavat suoritukset". Kansallisen tuomioistuimen mielestä eläinlääkäripalvelut eivät voi kuulua tämän säännöksen soveltamisalaan, kun huomioon otetaan kaikkien eläinlääkärin tarjoamien palvelujen ja "konsulttien" tai "muiden vastaavien suoritusten" luonteiden ero. Yhtiö huomauttaa, että sen palvelujen voidaan katsoa ainakin vastaavan konsulttien palveluja, kun otetaan huomioon sekä käsitteen neuvo laajuus että eläinlääkäripalvelujen osittain neuvoa-antava luonne. Saksan liittotasavalta huomauttaa, että vaikka 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa luetellut toiminnat käsittävät ainoastaan sellaisia toimintoja, jotka suoritetaan itsenäisesti, siitä ei seuraa, että kaikkien tällaisten toimintojen olisi katsottava kuuluvan säännöksen soveltamisalaan; jos lainsäätäjä olisi halunnut sisällyttää siihen eläinlääkärien tavanomaisesti tarjoamat palvelut, se olisi tehnyt niin nimenomaisesti.

20. Ongelmaan ei ole ensi arviolta olemassa mitään selvää ratkaisua. Se, ettei näitä palveluja ole sisällytetty 9 artiklan 2 kohdan c alakohtaan, johtuu ainakin jossain määrin niiden osittain neuvoa-antavasta luonteesta. Asiassa Dudda antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan ensimmäisen luetelmakohdan rinnakkaista säännöstä, joka koskee palvelujen suorituspaikkaa "sellaisten palvelujen osalta, jotka koskevat kulttuuri-, taide-, urheilu-, tiede-, kasvatus-, viihde- tai vastaavaa toimintaa, mukaan lukien tällaisen toiminnan järjestäjän harjoittama toiminta sekä tällaisen toiminnan mahdolliset liitännäiset palvelut".

On tärkeää korostaa, että tuossa asiassa kyseessä olleiden teknisten akustiikkapalvelujen ja äänentoistopalvelujen katsottiin olevan pääasiallisen palvelun eli taiteellisen tai viihteellisen toiminnan "liitännäisiä" palveluja. Asiassa Dudda antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin viittasi kuitenkin ainoastaan lyhyesti ilmaisuun "vastaavaa toimintaa" ja katsoi, että "niin taide- ja viihdepalvelut kuin pelkästään *vastaavat toiminnat* kuuluvat tämän säännöksen soveltamisalaan". [18]

18 — Em. asia Dudda, tuomion 25 kohta (kursivointi tässä).

21. Mielestäni ilmaisua "pelkästään vastaavat toiminnat" (merely similar activities) ei ole helppoa tulkita. [19] Yhteisöjen tuomioistuin tarkoittaa oletettavasti sitä, että riittää, että toiminta on taiteellista tai viihteellistä toimintaa "vastaavaa", jotta se kuuluisi luetelmakohdan soveltamisalaan. Toisaalta yhteisöjen tuomioistuin ei pyri vahvistamaan ensimmäisen luetelmakohdan osalta mitään sellaista toimintojen luokkaa tai lajia, joka edellyttäisi ejusdem generis -tulkintaperiaatteen (samanlajisuusperiaatteen) soveltamista. [20] Tämän periaatteen soveltaminen edellyttää, että tutkittavassa säädöksessä luetelluista asioista on mahdollista tunnistaa yleisten ilmaisujen yläpuolella oleva *laji*. [21] Pääasiallisesti pyritään löytämään sellainen yhdistävä tekijä, jonka perusteella voidaan tunnistaa erotettavissa oleva luokka. Direktiivin 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannessa luetelmakohdassa luetellut toiminnat ovat mielestäni keskenään liian erilaisia ja niiltä puuttuu yhdistävä tekijä. On esitetty, että se seikka, että lueteltuja toimintoja voidaan pitää vapaina ammatteina, merkitsisi *lajia*. En kuitenkaan katso, että lainsäätäjä olisi tällä luetelmakohdalla tarkoittanut vahvistaa vapaiden ammattien perinteistä käsitettä vastaavaa toimintojen *lajia* tai luokkaa tai laatia niistä luetteloa. Sellainen tulkinta, jolla pyritään vertaamaan nykyaikaisen konsultointityön lukemattomia mahdollisia muotoja perinteisten vapaiden ammattien yhteiskunnalliseen ja henkiseen arvovaltaan, joka yleensä perustuu korkeaan koulutustasoon ja eettisen ja ammatillisen toiminnan tarkkaan sääntelyyn, merkitsisi luetelmakohdan sanamuodon huomattavaa venyttämistä. Lääkäripalvelujen mainitsematta jättäminen johtuu luonnollisesti siitä, että nämä palvelut on 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa vapautettu verosta. Jos ne olisi otettu säännökseen, ne olisivat epäilemättä olleet eläinlääkäripalveluja "vastaavia". Tämän johdosta luettelossa ei ole sellaista palvelujen luokkaa, joka "vastaisi" eläinlääkärin tavanomaisia toimintoja, eikä mielestäni voida tunnistaa muuta nämä toiminnat kattavaa yhdistävää tekijää kuin vapaiden ammattien epätyydyttävä käsite.

22. Kuten olen jo todennut 9 artiklan 2 kohdan c alakohdan neljännen luetelmakohdan osalta, [22] ja kun otetaan huomioon, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja liitteen F nojalla on nimenomaisesti säädetty eläinlääkärien eläimille suorittamia hoitotoimenpiteitä koskevista siirtymäkauden vapautuksista, on katsottava, että jos lainsäätäjän tarkoituksena todella olisi ollut sisällyttää luetelmakohtaan eläinlääkärien palvelut, kuten asianajajien palvelujen osalta on selvästi tehty, näin olisi tehty nimenomaisesti. Perinteisiä eläinlääkäripalveluja tarjoavat eläinlääkärit harjoittavat erityistä ammattia, jonka tehtävä on selvästi ymmärretty yhteiskunnassa. Koska luetelmakohdasta ei ole löydettävissä *lajia*, kuten

19 — Esim. tuomion ranskankielisessä versiossa lukee "des activités simplement similaires".

20 — Ks. esim. Bennion: Statutory Interpretation. Butterworths, 2. painos 1992, s. 860 ja sitä seuraavat sivut.

21 — Ks. esim. asia NALGO v. Bolton Corporation (1943 AC 166, s. 176). Tätä periaatetta sovelletaan myös Irlannin oikeudessa; ks. esim. asia CW Shipping Ltd vastaan Limerick Harbour Commissioners (1989 ILRM, s. 416), jota julkisasiamies Sir Gordon Slynn käytti tulkinta-apuna asiassa 218/86, SAR Schotte, tuomio 9.12.1987 (Kok. 1987, s. 4905, ratkaisuehdotuksen s. 4911), antamassaan ratkaisuehdotuksessa.

22 — Ks. edellä alaviite 15.

edellisessä kohdassa on pohdittu, on tarpeen tutkia, vastaavatko tällaiset eläinlääkäripalvelut mitään luetelmakohdassa lueteltua toimintaa. Viittausta "muihin vastaaviin suorituksiin" ei voida tulkita viittaukseksi joidenkin luetelmakohdassa lueteltuja palveluja tarjoavien, kuten asianajajien, ammatilliseen asemaan, koska sekä eläinlääkärit että asianajajat voidaan laajasti ottaen luokitella vapaisiin ammatinharjoittajiin, vaan viittausta on sen sijaan tulkittava siten, että se kattaa ainoastaan ne *palvelut*, jotka vastaavat — tosiasiassa tarjotun palvelun todellisen ilmenemismuodon osalta — jotain edellä nimenomaisesti lueteltua palvelutoimintaa. Eläinlääkärien ja konsulttien tai erityisesti "konsulttitoimistojen" tarjoamien palvelujen vastaavuus, joka johtuu eläinlääkärien työn neuvoa-antavista piirteistä, ei ole mielestäni sellaisenaan riittävää, jotta eläinlääkärien palvelujen voitaisiin katsoa kuuluvan luetelmakohdan soveltamisalaan.

23. Toisaalta kuudennen direktiivin 9 artiklan lainsäädännöllinen historia, jota on vaihtelevasti kuvailtu jopa "varsin myrskyisäksi" [23] ja "varsin sekavaksi" [24], ei tue sellaista 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan tulkintaa, että se kattaisi eläinlääkäripalvelut. [25] Se ei esimerkiksi osoita lainsäätäjän tarkoittaneen, että kaikkia ammattimaisia tai muuten itsenäisesti tarjottuja palveluja, joita suoritetaan yhteisön sisällä verovelvollisten välillä, pitäisi verottaa 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan sanamuodon mukaisesti "paikassa, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka". Kuudennen direktiivin johdantoosan seitsemännestä perustelukappaleesta [26] ei myöskään saada apua, koska siinä todetaan, kuten yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa Dudda antamassaan tuomiossa, että 9 artiklan 2 kohdassa vahvistetuilla vaihtoehtoisilla säännöillä "pyritään —— luomaan erityinen järjestelmä niitä verovelvollisten välillä suoritettavia palveluita varten, joiden hinta sisältyy tavaroiden hintaan". [27] Ainoastaan se seikka, että vastaanottajat todennäköisesti sisällyttivät Belgian palvelut niiden "tavaroiden" hintaan, jotka ne toimittivat

23 — Terra ja Kajus: A Guide to the Sixth VAT Directive. IBFD 1991, s. 356.

24 — Ks. Farmer ja Lyal: EC Tax Law. Oxford 1994, s. 155.

25 — Alkuperäisen ehdotuksen 10 artiklan mukaisesta tilanteesta, jossa useimmat palvelut ajateltiin suoritettavan palvelujen suorittajan liiketoiminnan kotipaikassa tai kiinteässä toimipaikassa (ks. EYVL 1973 C 80, s. 1), kuudennen direktiivin lopulliseen muotoon, kuten on todettu, omaksuttiin 1 kohdan yleisluontoinen sääntö, johon liittyy 2 kohdan laaja luettelo sellaisista palveluista, joiden suorituspaikka riippuu erityisesti suoritusten tekopaikasta. Vaikka alkuperäisessä luettelossa (ehdotuksen 16 artiklan 10 kohdan e alakohta), jota ei muutettu komission tarkistetussa ehdotuksessa (ks. EY:n tiedote, täydennysosa 11-73) ja jota voidaan verrata nykyiseen 9 artiklan 2 kohdan e alakohtaan, ainoastaan viitattiin "konsulttien, insinöörien ja suunnittelutoimistojen suorituksiin ja vastaaviin suorituksiin", neuvosto on ilmeisesti vastuussa siitä, että säännöksen hyväksytyssä muodossa mainittiin vielä muita palveluja. Mikään ei viittaa siihen, että neuvosto olisi sisällyttänyt "konsulttitoimistot", "asianajajat" ja "tilintarkastajat" ja jättänyt "suunnittelutoimistot" säännöksen ulkopuolelle jonkin yleisen päämäärän vuoksi. Vaikka ehdotuksen ranskan- ja saksankielisissä versioissa käytetyt suunnittelutoimistoa tarkoittavat ilmaisut ("bureaux d'études" ja "Studienbüros") pysyivät samoina näillä kielillä annetuissa lopullisissa säännöksissä, ehdotuksen englannin- ja hollanninkielisissä versioissa käytetyt ilmaisut muutettiin lopullisessa säännöksessä. Näin ollen englanninkielisessä versiossa ilmaisu "planning offices" (suunnittelutoimistot) korvattiin ilmaisulla "consultancy bureaux" (konsulttitoimistot), kun taas hollannin sana "studiebureaus" korvattiin sanalla "adviesbureaus".

26 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

27 — Em. asia Dudda, tuomion 23 kohta.

myöhemmin muille, ei voi yksin määrätä näiden palvelujen suorituspaikaksi Belgiaa.

24. Katson, että olipa "konsulttien" tai "konsulttitoimistojen" suorituksia vastaavien suoritusten käsitteen ulottuvuus kuinka epämääräinen tahansa, sitä ei voi järkevällä tulkinnalla selittää niin, että se kattaisi eläinlääkärien työn. Eläinten terveydenhoito käsittää paljon enemmän kuin ainoastaan eläimiin liittyvän neuvoa-antavan työn. Asia saattaisi olla toisin, jos eläinlääkäriryhmä perustaisi yrityksen, joka keskittyisi tarjoamaan eläimiin liittyviä liiketaloudellisia neuvontapalveluja karjankasvattajille, tällaisen toiminnan aloittamista harkitseville, tai jopa viranomaisille, mutta silloin heidän palvelunsa eivät olisi eläinlääkäripalveluja yleisessä merkityksessään. Samalla tavoin eläinlääkäri saattaa tarjota palveluja, jotka ovat luonteeltaan todella neuvoa-antavia; eläinlääkäri saattaa esimerkiksi säännöllisesti antaa henkilöille, yrityksille tai yhteisöille eläinten hoitoa koskevia neuvoja. Joka tapauksessa kansallinen tuomioistuin *ei* ole todennut, että näin olisi Linthorstin tapauksessa, sillä sen neuvoa-antava työ näyttää olevan vähämerkityksistä sen tavanomaiseen eläinlääkäripalvelutoimintaan verrattuna.

25. Ottaen huomioon toisaalta yhteisön arvonlisäverojärjestelmän taustalla olevat tavoitteet ja erityisesti kuudennen direktiivin 9 artiklan sekä toisaalta eläinlääkäripalvelujen yleisluonteen, siten kuin se ymmärretään yleisessä kielenkäytössä, katson, ettei pikemminkin eläinlääkärinä kuin neuvoja antavana asiantuntijana toimivan eläinlääkärin suorittamia palveluja voida tulkita siten, että ne kuuluisivat 9 artiklan 2 kohdan e alakohdan kolmannen luetelmakohdan soveltamisalaan.

iv) *Direktiivin 9 artiklan 1 kohta — Suorituspaikka*

26. Koska yhtäkään kuudennen direktiivin 9 artiklan 2 kohdan säännöksistä ei voida soveltaa asiassa, yhtiön tarjoamien palvelujen suorituspaikka ratkaistaan 9 artiklan 1 kohdan mukaan. Asiassa Berkholz antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että "9 artiklan 1 kohdan mukaan suorituspaikkana pidetään ensisijaisesti suorittajan liiketoiminnan kotipaikkaa, koska joku muu paikka, josta palvelu suoritetaan, otetaan huomioon ainoastaan silloin, jos suorittajan liiketoiminnan kotipaikan katsominen suorituspaikaksi ei johda verotuksellisesti järkevään lopputulokseen tai jos sillä aiheutetaan ristiriitatilanne toisen jäsenvaltion kanssa". [28] Käsiteltävässä asiassa tämä ensisijainen paikka on Alankomaat. Kotipaikan valitseminen eläinlääkäripalvelujen suorituspaikaksi ratkaisee kaikki eri kansallisten tarkastelutapojen aiheuttamat ristiriidat esimerkiksi Alankomaiden ja Saksan välillä ja toisaalta Alankomaiden ja Belgian välillä, kuten käsiteltävänä olevassa asiassa.

28 — Asia 168/84, Berkholz, tuomio 4.7.1985 (Kok. 1985, s. I-2251, 17 kohta).

27. Ei ole myöskään esitetty, että tässä asiassa kyseisellä yhtiöllä olisi kiinteä toimipaikka Alankomaiden ulkopuolella, joko Belgiassa tai muualla. Tämän vuoksi sen palvelujen suorituspaikkana on oltava se paikka, jossa sillä on liiketoimintansa kotipaikka, eli Alankomaissa, kuten kansallinen tuomioistuin on jo todennut.

IV — Ratkaisuehdotus

28. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Gerechtshof te 's-Hertogenboschin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 9 artiklaa on tulkittava siten, että useammassa kuin yhdessä jäsenvaltiossa palveluja suorittavan eläinlääkärin palvelujen suorituspaikkana on pidettävä sitä paikkaa, jossa hänellä on liiketoimintansa kotipaikka, jollei suorittajalla ole toisessa jäsenvaltiossa kiinteää toimipaikkaa, josta hän suorittaa kyseisiä palveluja.