FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

föredraget den 28 november 1996 *

1. Domstolen har i detta mål ombetts att tolka omfattningen av vissa bestämmelser i artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet. [1] Genom den hänskjutna frågan vill den nationella domstolen i huvudsak att domstolen skall klargöra var veterinärtjänster riktade till företag som föder upp boskap i en medlemsstat (Belgien), som tillhandahålls av en veterinärfirma som har etablerat sin rörelse och har ett fast driftsställe i en annan medlemsstat (Nederländerna), skall anses ha tillhandahållits i mervärdesskattehänseende.

I — Den rättsliga och faktiska bakgrunden

2. De relevanta bestämmelserna i artikel 9 i det sjätte direktivet lyder enligt följande:

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

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

...

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

— ...

— ...

* Originalspråk: engelska.

1 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).

— värdering av materiell lös egendom, eller

— arbete på materiell lös egendom.

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

— ...

— ...

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

..."

Även artikel 9.3 är relevant i förevarande fall. Denna bestämmelse har följande lydelse:

"3. För att undvika dubbelbeskattning, utebliven beskattning eller konkurrenssnedvridning kan medlemsstaterna med hänsyn till sådant tillhandahållande av tjänster som avses i 2 e ... betrakta

a) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga inom landets territorium såsom liggande utanför gemenskapen, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum utanför gemenskapen,

b) platsen för tillhandahållande av tjänster som enligt denna artikel skulle ligga utanför gemenskapen såsom liggande inom landets territorium, om den egentliga användningen och utnyttjandet av tjänsterna äger rum inom landets territorium."

3. Enligt Gerechtshof, te 's-Hertogenbosch (nedan kallad den nationella domstolen) har Wet op de Omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt, nedan kallad den nederländska lagen) senare ändrats för att

följa sjätte direktivet. [2] Den nationella domstolen har uppgett att domstolen kan utgå ifrån att den nederländska lagstiftarens avsikt var att införa samma regler i artikel 6 i den nederländska lagen, med avseende på den plats där tjänster skall anses tillhandahållas, som de som föreskrivs i artikel 9 i sjätte direktivet.

4. Bolaget Linthorst, Pouwels och Scheres, sökande i målet vid den nationella domstolen, är etablerat i Ell i Nederländerna. [3] Bolaget, i vilket samtliga delägare är veterinärer, driver en allmänpraktiserande veterinärklinik. I mervärdesskattehänseende anses det utgöra ett företag (ondernemer) i den mening som avses i artikel 7 i den nederländska lagen. Under februari månad 1994 (nedan kallad den relevanta beskattningsperioden) fakturerade Linthorst djuruppfödare etablerade i Belgien sammanlagt 5 110 HFL för tillhandahållna veterinärtjänster. De belgiska djuruppfödare som tillhandahållits tjänsterna har inget fast driftsställe utanför Belgien. Veterinärtjänsterna (nedan kallade de belgiska tjänsterna), som inte avsåg tillhandahållande av läkemedel, utfördes på djur i Belgien. I den mervärdesskatt på sammanlagt 32 027 HFL som Linthorst deklarerade för den ifrågavarande tidsperioden ingick 894 HFL, som avsåg de tjänster som tillhandahållits de belgiska uppfödarna. Detta belopp utgjorde 17,5 procent av 5 110 HFL, som fakturerats för de belgiska tjänsterna. Sedan Linthorst fått avslag på en ansökan om återbetalning av detta belopp, väckte Linthorst talan mot detta beslut vid den nationella domstolen.

5. Linthorst gjorde vid den nationella domstolen gällande att platsen för tillhandahållande av de belgiska tjänsterna, enligt artikel 9.2 c tredje och fjärde strecksatsen i sjätte direktivet, skall vara den plats där dessa tjänster fysiskt utförts, det vill säga i Belgien. I andra hand har Linthorst gjort gällande att platsen för tillhandahållandet av de aktuella tjänsterna, enligt artikel 9.2 e tredje strecksatsen, skall vara den plats där kunden har etablerat sin rörelse, det vill säga även i detta fall i Belgien. Skattemyndigheten har gjort gällande att huvudregeln i artikel 9.1 är tillämplig och att bolaget därför skall betala mervärdesskatt för de belgiska tjänsterna i Nederländerna, som är det land där bolaget har etablerat sin rörelse.

6. Den nationella domstolen har påpekat att det är nödvändigt att göra en gemenskapsrättslig tolkning av denna bestämmelse för att undvika dubbelbeskattning eller utebliven beskattning, som olika nationella tolkningar kan medföra, eftersom den plats som enligt artikel 9 i sjätte direktivet skall anses vara den plats där en tjänst tillhandahålls fastställer gränserna för en medlemsstats befogenhet att beskatta en sådan tjänst. Den nationella domstolen är inte övertygad om att någon av de av bolaget åberopade bestämmelserna i

2 — I hänskjutandebeslutet hänvisas till lag av den 28 december 1978, *Staatsblaad* s. 677.

3 — I detta förslag till avgörande kommer jag i fortsättningen att benämna detta bolag "Linthorst" eller "bolaget".

artikel 9.2 är tillämplig men har, mot bakgrund av att de belgiska myndigheterna anser att artikel 9.2 c fjärde strecksatsen är tillämplig i fråga om veterinärtjänster, beslutat att ställa följande fråga till domstolen:

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

II — Yttranden

7. Skriftliga yttranden har ingetts av Linthorst, Konungariket Nederländerna, Förbundsrepubliken Tyskland, Republiken Italien och kommissionen vilka, med undantag av Linthorst och Förbundsrepubliken Tyskland, även har avgivit muntliga yttranden.

III — Bedömning

8. I artikel 9.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt i fråga om tillhandahållande av tjänster skall tas ut där leverantören har etablerat sin rörelse. Enligt artikel 9.2 gäller emellertid andra regler för ett stort antal olikartade tjänster. Domstolen har redan tolkat denna bestämmelse, i synnerhet förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2.

9. Trots att artikel 9.1 utgör "en huvudregel i detta avseende", [4] innebär inte detta att tillämpningsområdet för artikel 9.2 skall tolkas restriktivt, som ett undantag från en huvudregel. [5] I målet Dudda har domstolen tvärtom förklarat att "[s]yftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom, om än endast i fråga om särskilda situationer, anges i artikel 9.3". [6] Domstolen angav vidare följande: [7]

"Av detta följer att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2 vid tolkningen av

4 — Dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20 (nedan kallad domen i målet Dudda).

5 — Den nederländska respektive den italienska regeringens tolkning av denna bestämmelse är således felaktig i detta hänseende.

6 — Domen i målet Dudda, punkt 20.

7 — Domen i målet Dudda, punkt 21.

artikel 9. Den fråga som uppkommer i varje situation är om denna [transaktion] omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2. Om så inte är fallet omfattas den av punkt 1."

Följaktligen fastslog domstolen att tillämpningsområdet för artikel 9.2 skall fastställas mot bakgrund av dess syfte, vilket framgår av sjunde övervägandet till sjätte direktivet. [8] Av detta övervägande framgår att artikel 9.2 avser att "upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris". [9]

10. I förevarande fall ingick troligen kostnaden för bolagets tjänster direkt i priset på uppfödarnas produkter (det vill säga i försäljningspriset på boskapen eller på slaktkropparna om de slaktats före försäljningen eller i priset på mjölkprodukterna från djuren när det är fråga om mjölkproduktion). Såsom den nationella domstolen emellertid har konstaterat tillhandahålls i allmänhet en inte obetydlig del av veterinärtjänster till enskilda, vilket innebär att det inte är fråga om tjänster mellan skattskyldiga personer, även om veterinärtjänsterna skall anses omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen, en fråga som jag skall diskutera närmare nedan. Så verkar emellertid inte vara fallet här, eftersom tjänsterna tillhandahålls boskapsuppfödare.

i) — *Artikel 9.2 c tredje strecksatsen — värdering av materiell lös egendom*

11. Sökanden har för det första gjort gällande att de belgiska tjänsterna kan klassificeras som "värdering av materiell lös egendom". Detta argument stöder sig inledningsvis på den nederländska språkversionen av artikel 9.2 c tredje strecksatsen i sjätte direktivet och i synnerhet på uttrycket "in verband met", vilket på engelska kan översättas med "in connection with" eller på franska med "en rapport avec". I själva verket används uttrycket "relating to" i den engelska språkversionen och uttrycket "ayant pour objet" i den franska språkversionen. Båda dessa uttryck innebär att det

8 — I sjunde övervägandet anges följande: "Fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande av tjänster. Även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftsställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris."

9 — Domen i målet Dudda, punkt 23. Det framgår tydligt av punkt 24 i denna dom att samma resonemang även gäller i fråga om tillhandahållande av tjänster vilkas kostnad mottagaren lägger på "slutkonsumentens pris...".

måste föreligga ett ändamålsenligt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och värderingen av egendomen. Jag godtar att djur klassificeras som "materiell lös egendom", eftersom äganderätten till djur i de flesta rättssystem jämställs med äganderätten till livlöst lösöre. Jag delar emellertid den nationella domstolens uppfattning att lagstiftaren snarare avsåg de tjänster som tillhandahålls av experter som utför värdering, exempelvis värdering vid försäkringsanspråk, än tjänster som tillhandahålls av experter på djurhälsovård.

12. Det kan emellanåt inträffa att en veterinär för en lantbrukares räkning värderar en uppkommen skada exempelvis till följd av en nötkreatursjukdom eller, som den nederländska regeringen har påpekat, att han för en hästägares räkning uppskattar djurets värde. Enligt min mening är sådana fall få och sällsynta. En veterinärs huvudsakliga uppgift är att förebygga sjukdomar och att ge terapeutisk vård. Med undantag för vissa uppenbara undantag liknar en sådan behandling i grunden ofta, både med avseende på behandlingens huvudsakliga målsättning och med avseende på de medel och mediciner som används, den som tillhandahålls av en allmänpraktiserande läkare. Jag anser inte att de tjänster som en veterinär vanligtvis tillhandahåller kan jämställas med tjänster som "avser ... värdering av materiell lös egendom".

ii) — *Artikel 9.2 c fjärde stecksatsen — arbete på materiell lös egendom*

13. Linthorst har även gjort gällande att veterinärtjänster kan klassificeras som arbete på materiell lös egendom i den mening som avses i artikel 9.2 c i sjätte direktivet. Förutom det faktum att man i den nederländska versionen använder sig av orden "in verband met" när man i den engelska versionen använder sig av orden "relating to", har den nationella domstolen i detta hänseende påpekat att varken den engelska eller den tyska språkversionens lydelse (det vill säga "work on movable tangible property" eller "Arbeiten an beweglicher körperlicher Gegenstände") är potentiellt lika vidsträckt som det nederländska uttrycket "werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken", vilket ordagrant på engelska skulle översättas till "*activities* which relate to movable corporeal things" (verksamhet rörande materiell lös egendom). På nederländska har uppenbarligen begreppet "werkzaamheden" en vidare betydelse än begreppet "work" på engelska. Kommissionen har påpekat att begreppet "travaux" i den franska språkversionen snarare för tanken till reparations- eller underhållsarbeten än till veterinärens kombinerade uppgift att ge råd och behandling, till skillnad från det nederländska begreppet "werkzaamheden" som kommissionen anser vara mer neutralt. [10] Den nationella domstolen anser att

10 — I 1993 års upplaga av *Le Nouveau Petit Robert* definieras "un travail" eller "le travail de quelqu'un" som "[l']ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (œuvre, production)", vilket för tanken till fysiskt arbete som leder till ett materiellt och konstaterbart resultat.

fjärde strecksatsen endast skall avse arbete på materiell lös egendom och anser, i likhet med den tyska regeringen, att denna bestämmelse inte skall tolkas alltför vidsträckt, eftersom en sådan tolkning skulle medföra att tredje strecksatsen inte fyller någon funktion.

14. Domstolen försöker att vid tolkningen av en bestämmelse i gemenskapsrätten utveckla en enhetlig tolkning av bestämmelsen, som är förenlig med gemenskapslagstiftarens verkliga vilja och som inte nödvändigtvis influeras av särdragen i en av de gällande språkversionerna. [11] Enligt den nationella domstolen talar den tyska och den engelska språkversionen inte för en lika vidsträckt tolkning som den nederländska versionen, medan kommissionen anser att den franska versionen talar för en mera inskränkt och specifik tolkning. Jag kan tillägga att ingen annan språkversion av artikel 9.2 c i sjätte direktivet som var gällande under den aktuella beskattningsperioden verkar tala för en så vidsträckt tolkning av bestämmelsen som den som bolaget har gjort gällande. [12] Det är riktigt att domstolen i några fall har tolkat en bestämmelse i sjätte direktivet genom att lägga tonvikt vid en av de gällande språkversionerna när denna tolkning inte strider mot de övriga språkversionerna [13], men detta har alltid skett för att eftersträva en enhetlig tolkning av gemenskapsrätten.

15. Enligt den nationella domstolen omfattar veterinärtjänster, både i ett normalt språkbruk och beroende på de preventiva och rådgivande tjänster som normalt tillhandahålls, mer än bara arbete på djuren och det är därför riktigare att anse att tjänsterna rör behandling av djur. [14] Den anser att denna tolkning även bekräftas av de övriga bestämmelserna i gemenskapens lagstiftning. [15] Kommissionen anser i likhet med den nationella domstolen att samhällets allmänna inställning, som den tar sig uttryck i normalt språkbruk, är viktigare än de exakta begrepp

11 — Se exempelvis dom av den 12 november 1969 i mål 29/69, Stauder, (Rec. 1969 s. 419, punkt 3).

12 — Följande ordval har använts: på danska "arbejde", på grekiska "εργασίες", på italienska "lavori", på portugisiska "trabalhos" och på spanska "trabajos". Alla dessa begrepp har ett nära samband med tanken på arbete.

13 — Se exempelvis dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93, Gemeente Emmen (REG 1996, s. I-1721, punkt 24), i vilken domstolen stödde sig på den nederländska språkversionen, som bekräftades av kommateringen i tre andra språkversioner.

14 — I detta hänseende har den nationella domstolen hänvisat till punkt 9 i bilaga F till sjätte direktivet, som avser "veterinärers behandling av djur". Medlemsstater hade enligt artikel 28.3 b rätt att för en viss period bibehålla de undantag från mervärdesskatt som dessa tjänster omfattades av i nationell lagstiftning. Detta tillstånd upphävdes emellertid genom artikel 1 i rådets artonde direktiv 89/465/EEG av den 18 juli 1989 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning avseende omsättningsskatter — Upphävande av vissa undantag som föreskrivs i artikel 28.3 i rådets sjätte direktiv, 77/388/EEG (EGT L 266, s. 21).

15 — Den nationella domstolen hänvisar bland annat till bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt vid temporär import av lös egendom till gemenskapen. Den har påpekat att tillämpningsområdet för undantaget i detta avseende som föreskrivs i artikel 14.1 c i sjätte direktivet har definierats i rådets sjuttonde direktiv 85/362/EEG av den 16 juli 1985 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Undantag från mervärdesskatt för temporär import av andra varor än transportmedel (EGT L 192, s. 20; vid översättningen fanns ingen svensk version att tillgå). Avdelning III, kapitel 11, där artikel 23 återfinns, avser djur. I denna bestämmelse stadgas att undantag beviljas för: "a) levande djur oavsett art som importeras ... för att undergå behandling av veterinär". Den nationella domstolen anser att denna särskilda hänvisning till veterinärtjänster ger en indikation på att om lagstiftaren hade velat inkludera dessa tjänster i tillämpningsområdet för den fjärde strecksatsen skulle han ha gjort detta uttryckligen.

som används. [16] De tjänster som veterinärer tillhandahåller kan inte enligt normalt språkbruk betecknas som arbete på djur.

16. Jag instämmer i att uttrycket "arbete på materiell lös egendom" inte skall tolkas vidsträckt. Enligt min mening har lagstiftarens avsikt enbart varit att tjänster som innebär ett fysiskt arbete på lös egendom eller som åtminstone har ett nära samband med detta arbete skall omfattas av denna strecksats men inte arbeten som huvudsakligen är av intellektuell natur.

17. Veterinärens arbete anses normalt omfatta betydligt mer än fysisk behandling av djur. Som jag påpekade i punkt 14 ovan hade medlemsstaterna enligt gemenskapsrätten ursprungligen möjlighet att göra undantag för "veterinärers *behandling* av djur" (min kursivering). Vidare är medlemsstaterna enligt artikel 13. A.1 c under en obegränsad tid skyldiga att undanta "[s]jukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga". Enligt min mening illustrerar de särskilda hänvisningarna till "behandling" och "[s]jukvårdande behandling" att lagstiftaren vid utformningen av sjätte direktivet inte hade för avsikt att i mervärdesskattehänseende ändra den normala uppfattningen om vad veterinärens arbete innebär. När domstolen fastställde att Republiken Italien hade underlåtit att uppfylla sina förpliktelser genom att undanta veterinärtjänster från mervärdesskatt, verkar den ha accepterat att veterinärens arbete kan betecknas som "vård avsedd för djur". [17]

18. Jag anser att veterinärens arbete skall ses i hela sitt sammanhang och med hänvisning till vad detta arbete enligt en allmän uppfattning har för karaktär och syfte och inte med hänvisning till den obetydliga omständigheten att det faktiskt innebär arbete på djur. Enbart den omständigheten att en del av det arbete som utförs av bolaget i strikt bemärkelse inbegriper arbete på materiell lös egendom kan enligt min mening inte inverka på denna bedömning. De fysiska aspekterna av de undersökningar och operationer som en veterinär utför på djur, som en del av de tjänster som tillhandahålls kunden, kan inte ses som en uttömmande definition av dessa tjänsters karaktär, eftersom dessa aspekter förutsätter att den aktuella veterinären har intellektuell kunskap, erfarenhet och bedömningsförmåga. Jag är således övertygad om att dessa tjänster inte kan klassificeras så att de faller in under artikel 9.2 c fjärde strecksatsen.

16 — Kommissionen har till stöd för denna uppfattning hänvisat till punkterna 19 och 20 i dom av den 14 maj 1985 i mål 139/84, Van Dijk's Boekhuis (Rec. 1985, s. 1405).

17 — Dom av den 24 maj 1988 i mål 122/87, Kommissionen mot Italien (Rec. 1988, s. 2685, punkt 9).

iii) — *Artikel 9.2 e tredje strecksatsen — Likheten med konsulttjänster*

19. Slutligen har Linthorst gjort gällande att veterinärtjänster skall anses ingå i begreppet "liknande tjänster" i uttrycket "[t]jänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster" i artikel 9.2 e tredje strecksatsen i sjätte direktivet. Den nationella domstolen anser att veterinärtjänster inte omfattas av denna bestämmelse, eftersom alla de tjänster som tillhandahålls av en veterinär är av ett annat slag än de tjänster som tillhandahålls av "konsulter" eller "liknande tjänster". Bolaget har påstått att deras tjänster i varje fall kan liknas vid konsulttjänster, eftersom begreppet råd har getts en vidsträckt tolkning och eftersom veterinärtjänster till viss del består av rådgivning. Även om de tjänster som räknas upp i artikel 9.2 e tredje strecksatsen endast omfattar tjänster som utgör fri yrkesutövning, har den tyska regeringen påpekat att detta faktum inte innebär att alla sådana tjänster skall omfattas av denna bestämmelse. Om lagstiftaren hade velat inbegripa de tjänster som veterinärer normalt tillhandahåller, skulle han ha gjort detta uttryckligen.

20. Vid en första anblick finns det inget uppenbart svar på detta problem. Anledningen till att dessa tjänster inte omfattas av artikel 9.2 c är åtminstone delvis att de till viss del är konsultativa till sin natur. I målet Dudda tolkade domstolen en liknande bestämmelse till artikel 9.2 c första strecksatsen avseende platsen för tillhandahållande av tjänster i fråga om:

"kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande aktiviteter, däribland verksamhet av sådana aktiviteters organisatörer och i förekommande fall tillhandahållande av dithörande tjänster...".

Det skall betonas att de akustiska och ljudtekniska tjänster som var i fråga i det målet ansågs vara "dithörande" i förhållande till den huvudsakliga verksamhetens konstnärliga eller underhållsmässiga karaktär. I målet Dudda hänvisade domstolen i korthet till frasen "liknande aktiviteter" och uttalade att de "inte endast omfattar tjänster som avser *särskilt* konstnärliga eller underhållningsmässiga aktiviteter, utan även tjänster som avser aktiviteter som endast *liknar dessa aktiviteter*". [18]

18 — Punkt 25 i domen (min kursivering).

21. Det är enligt min mening svårt att tolka uttrycket "enbart liknande tjänster". [19] Domstolen menar troligen att det är tillräckligt att verksamheten "liknar" konstnärliga eller underhållsmässiga aktiviteter för att de skall omfattas av denna strecksats. Däremot avser domstolen inte att med avseende på den första strecksatsen fastställa en kategori eller grupp ("genus") av verksamheter som skulle kunna medföra att det går att använda sig av tolkningsprincipen om gruppens identitet (*"ejusdem generis* principle of construction"). [20] För att kunna tillämpa denna princip måste det vara möjligt att, med utgångspunkt i de förhållanden som räknas upp i den juridiska text som skall tolkas, identifiera en grupp som har företräde framför de allmänna begreppen. [21] Det är i detta hänseende fråga om att söka ett tillräckligt gemensamt drag för att kunna identifiera en igenkännlig kategori. Enligt min mening är de tjänster som räknas upp i artikel 9.2 e tredje strecksatsen alltför heterogena och saknar i alltför hög utsträckning gemensamma drag. Det har påstått att det faktum att de uppräknade tjänsterna i stora drag utgör fria yrken medför att det är fråga om en grupp. Jag tror emellertid inte att lagstiftaren i denna strecksats avsåg att upprätta en katalog över eller att utpeka en grupp eller kategori av verksamheter som motsvarar dem som traditionellt sett omfattas av begreppet fria yrken. En tolkning som går ut på att jämföra en otalig mängd olika former av moderna konsultarbeten med den sociala och intellektuella prestigen — som i allmänhet baseras på en hög utbildningsstandard och strikta regler om etiskt och yrkesmässigt beteende — för traditionellt fria yrken skulle medföra en märkbar utvidgning av strecksatsens lydelse. Den omständigheten att medicinska tjänster inte nämns följer naturligtvis av att dessa tjänster är undantagna enligt artikel 13. A.1 c. Om dessa tjänster hade räknats upp, skulle de utan tvekan kunna "likna" veterinärtjänster. Följaktligen finns det ingen kategori av verksamheter i katalogen som "liknar" en veterinärs normala verksamhet och utöver det otillfredsställande begreppet fria yrken är det enligt min mening inte möjligt att identifiera några gemensamma drag genom vilka dessa verksamheter kan liknas vid varandra.

22. Om lagstiftaren hade för avsikt att låta även veterinärtjänster omfattas av denna strecksats skulle han — som jag redan har nämnt i samband med artikel 9.2 c fjärde strecksatsen [22], och med beaktande av det tidsbegränsade undantaget som uttryckligen föreskrivs i artikel 28.3 b och bilaga F i sjätte direktivet avseende veterinärers behandling av djur — uttryckligen ha gjort det, som han uppenbarligen gjorde i fråga om juristtjänster. Veterinärer som tillhandahåller traditionella veterinärtjänster utför ett särskilt yrke,

19 — Exempelvis används uttrycket "des activités simplement similaires" i den franska språkversionen.

20 — Se exempelvis Bennion: *Statutory Interpretation*, (Butterworths, andra upplagan 1992), s. 860 och följande.

21 — Se exempelvis NALGO mot Bolton Corporation [1943] AC 166, s. 176. Denna princip kan även tillämpas i irländsk rätt (se exempelvis målet CW Shipping Ltd mot Limerick Harbour Commissioners [1989] ILRM 416,) och användes av generaladvokaten Sir Gordon Slynn i hans förslag till avgörande i mål 218/86, Schotte (dom av den 9 december 1987, Rec. 1987, s. 4905, 4911).

22 — Se fotnot 15 ovan.

vars roll direkt förstås av samhället. Eftersom de verksamheter som räknas upp i denna strecksats inte utgör en grupp, som konstaterades i punkt 21 ovan, är det nödvändigt att undersöka om dessa veterinärtjänster kan liknas vid någon av de tjänster som räknas upp i strecksatsen. Uttrycket "andra liknande tjänster" kan inte tolkas så, att det avser yrkesstatusen för de leverantörer som räknas upp, såsom exempelvis jurister, eftersom både veterinärer och jurister i stora drag kan klassificeras som fria yrken. Uttrycket skall snarare tolkas så, att det endast avser de *tjänster* som — med avseende på de konkreta aspekterna av den faktiskt utförda tjänsten — liknar någon av de tjänster som uttryckligen räknas upp. Den eventuella likhet som finns mellan veterinärtjänster och konsulter, och i synnerhet konsultbyråer, till följd av att veterinärens arbete till viss del består av rådgivning, är enligt min mening inte tillräcklig för att veterinärtjänster skall omfattas av strecksatsens tillämpningsområde.

23. För övrigt finns det inget i historiken över lagstiftningen (the legislative history) till artikel 9 i sjätte direktivet, vilken har beskrivits som "aningen turbulent" [23] och "aningen tilltrasslad" [24], som tyder på att artikel 9.2 c tredje strecksatsen skall omfatta veterinärtjänster. [25] I historiken över lagstiftningen finns exempelvis inga uppgifter som tyder på att lagstiftarens avsikt var att all yrkesmässig verksamhet eller på annat sätt fria yrken som tillhandahålls inom gemenskapen mellan skattskyldiga personer skall, i den mening som avses i artikel 9.2 e, beskattas på platsen där "kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe". Vidare är inte heller sjunde övervägandet i ingressen till sjätte direktivet [26] till någon större hjälp, eftersom det i detta övervägande, som domstolen bekräftade i målet Dudda, endast anges att syftet med undantagsbestämmelserna i artikel 9.2 är att "upprätta en särskild ordning för tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris". [27] Enbart det faktum att de belgiska tjänsterna troligen inkluderades av mottagarna i priset på de "varor" som de senare tillhandahöll andra

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

24 — Se Farmer och Lyal: *EC Tax Law*, Oxford, 1994, s. 155.

25 — Med utgångspunkt i en situation i vilken de flesta tjänster skulle anses tillhandahållna på platsen där leverantören har etablerat sin rörelse enligt artikel 10 i det ursprungliga förslaget (EGT C 80, 1973, s. 1), infördes i sjätte direktivets slutversion, som angetts ovan, en huvudregel i punkt 1, med undantag för en omfattande förteckning över tjänster i punkt 2, där platsen för tillhandahållande i huvudsak fastställdes med hänvisning till var tjänsten utförs. Trots att endast "tjänster av konsulter, ingenjörer planeringsbyråer och andra liknade tjänster" räknades upp i den ursprungliga förteckningen — vilken inte ändrades i kommissionens reviderade förslag; se Europeiska gemenskapernas bulletin, Supp. 11-73 (artikel 16.10 c i förslaget, som kan jämföras med den aktuella artikeln 9.2 e) — var det rådet som lade till de övriga tjänsterna i den version som antogs. Det finns inga uppgifter om något allmänt skäl till varför rådet lade till "konsultbyråer", "jurister" och "revisorer" medan det tog bort "planeringsbyråer". Trots att de termer som användes för "planeringsbyråer" i den franska respektive den tyska språkversionen ("bureaux d'études" och "Studienbüros") var desamma i den slutliga version som antogs på dessa språk, ändrades de termer som användes i förslagets engelska respektive nederländska språkversion i den slutliga versionen. Således ändrades termen "planning offices" till "consultancy bureaux" i den engelska språkversionen medan i den nederländska versionen termen "studiebureaus" ersattes med "adviesbureaus".

26 — Citerad i fotnot 8 ovan.

27 — Punkt 23 i domen.

parter kan inte i sig medföra att dessa tjänster tillhandahölls i Belgien.

24. Oavsett hur oklart tillämpningsområdet avseende begreppet "konsulter" eller "konsulttjänster" eller andra liknande konsulttjänster är, kan detta begrepp enligt min mening inte tolkas på så sätt att det utsträcks till att omfatta veterinärtjänster. Vård av djur inbegriper mycket mer än ett rådgivande arbete i fråga om djur. Det hade varit annorlunda om en grupp veterinärer startade ett bolag som enbart var inriktat på affärsmässig rådgivning till djuruppfödare, till dem som planerade att börja uppföda djur eller till offentliga myndigheter, men i så fall skulle dessa tjänster inte utgöra veterinärtjänster i ordets normala betydelse. En veterinär kan likaså tillhandahålla tjänster som enbart är av rådgivande karaktär. Exempelvis kan veterinären regelbundet ge råd till personer, företag eller organ i fråga om djurvård. I varje fall har den nationella domstolen *inte* konstaterat att så är fallet i fråga om Linthorst, vars rådgivande arbete uppenbarligen är av liten betydelse i förhållande till bolagets normala veterinärtjänster.

25. Mot bakgrund av dels de målsättningar som ligger till grund för gemenskapens mervärdesskattesystem i allmänhet och artikel 9 i sjätte direktivet i synnerhet, dels veterinärtjänsternas övergripande karaktär som följer av allmänt språkbruk, kan de tjänster som utförs av en veterinär, som snarare arbetar som sådan än som särskild rådgivare, inte enligt min mening anses omfattas av artikel 9.2 e tredje strecksatsen.

iv) — *Artikel 9.1 — platsen för tillhandahållande av en tjänst*

26. Eftersom ingen bestämmelse i artikel 9.2 i sjätte direktivet är tillämplig, skall platsen för tillhandahållande av de tjänster som utförs av Linthorst fastställas med tillämpning av artikel 9.1. I målet Berkholz fastställde domstolen att "enligt artikel 9.1 förefaller platsen där leverantören har etablerat sin rörelse ha företräde som anknytningsort i detta hänseende, vilket innebär att en annan etableringsort varifrån tjänsterna tillhandahålls endast kan beaktas då hänvisningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte är någon rationell lösning utifrån en skatte- eller avgiftsmässig synvinkel eller om den skapar en konflikt med en annan medlemsstat". [28] I detta fall är den huvudsakliga anknytningsorten Nederländerna. Den omständigheten att platsen där leverantören har etablerat sin rörelse väljs som plats för tillhandahållande av veterinärtjänster löser alla eventuella konflikter som följer av olika nationella lagstiftningar, såsom den som i förevarande fall föreligger mellan å ena sidan Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland och å andra sidan Konungariket Belgien.

28 — Dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84 (Rec. 1985, s. 2251, punkt 17).

27. Vidare har det inte i förevarande mål gjorts gällande att bolaget hade ett fast driftsställe utanför Nederländerna, det vill säga i Belgien eller i någon annan stat. Härav följer att platsen för tillhandahållande av en tjänst är platsen där bolaget har etablerat sin rörelse, det vill säga i Nederländerna, vilket den nationella domstolen redan har påpekat.

Förslag till avgörande

28. Följaktligen föreslår jag att den fråga som har förts vidare från Gerechtshof te 's-Hertogenbosch skall besvaras enligt följande:

Artikel 9 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så att den plats där en veterinär som tillhandahåller tjänster i mer än en medlemsstat skall anses tillhandahålla sina tjänster, är den plats där denne har etablerat sin rörelse, utom då denne har ett fast driftsställe i en annan medlemsstat och tillhandahåller ifrågavarande tjänster från detta fasta driftsställe.