

61995J0167

Domstolens Dom (Sjette Afdeling) af 6. marts 1997. - Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheren c.s. mod Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Gerechtshof 's-Hertogenbosch - Nederlandene. - Sjette momsdirektiv - Artikel 9 - Dyrlægetjenesteydelser. - Sag C-167/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-01195

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tjenesteydelser - bestemmelse af det fiskale tilknytningsmoment - dyrlægetjenesteydelser - beskatning, hvor tjenesteyderen er etableret

(Raadets direktiv 77/388, art. 9, stk. 2)

Sammendrag

Artikel 9 i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som har til formål dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspaaligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes, skal fortolkes saaledes, at der ved leveringsstedet for de tjenesteydelser, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt præsterer, forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

Eftersom en dyrlæges hovedfunktion består i at foretage en videnskabelig bedømmelse af dyrs sundhedstilstand som led i en profylaktisk lægelig handling, i at stille en diagnose eller i terapeutisk behandling af syge dyr, henhoerer en dyrlæges tjenesteydelser ikke under nogen af de former for transaktioner, der er angivet i direktivets artikel 9, stk. 2, med henblik paa at knytte bestemte tjenesteydelser til det sted, hvor de faktisk udfoeres, eller til aftagerens hjemsted eller faste forretningssted.

Parter

I sag C-167/95,

angaaende en anmodning, som Gerechtshof, Hertogenbosch (Nederlandene), i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheres c.s.

mod

Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond,

at opnåa en praejudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 9 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, G.F. Mancini, og dommerne J.L. Murray, C.N. Kakouris (refererende dommer), P.J.G. Kapteyn og G. Hirsch,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Maatschap M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheres c.s. ved skatteraadgiver R.M. Vermeulen

- den nederlandske regering ved kommitteret A. Bos, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget

- den tyske regering ved afdelingschef E. Roeder, Forbundsøkonomiministeriet, som befuldmægtiget

- den italienske regering ved afdelingschef, professor U. Leanza, Juridisk Tjeneste, Udenrigsministeriet, som befuldmægtiget, bistaaet af statens advokat, Stato M. Fiorilli

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoederapporten,

efter at der i retsmoedet den 24. oktober 1996 er afgivet mundtlige indlaeg af den nederlandske regering ved konsulent J.S. van den Oosterkamp, Udenrigsministeriet, som befuldmaegtiget, af den italienske regering ved M. Fiorilli og af Kommissionen ved B.J. Drijber,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgoerelse den 28. november 1996,

afsagt foelgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved dom af 18. maj 1995, indgaaet til Domstolen den 31. maj 1995, har Gerechtshof, Hertogenbosch, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 9 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiavgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalet er blevet rejst under en retssag mellem selskabet M.J.M. Linthorst, K.G.P. Pouwels en J. Scheres c.s. (herefter »Linthorst«), med hjemsted i Ell (Nederlandene), og de nederlandske skattemyndigheder angaaende betaling af mervaerdiavgift (herefter »moms«) af ydelser, som selskabet har praesteret uden for Nederlandene.

3 Det fremgaar af akterne i hovedsagen, at Linthorst, hvis selskabsdeltagere alle er dyrlaeger, driver en almindelig dyrlaegepraksis. I februar 1994 faktureredes nogle erhvervsdrivende (kvaegholdere) med hjemsted i Belgien af Linthorst for et beloeb paa i alt 5 110 HFL for dyrlaegestjensydelser, selskabet havde praesteret. Disse tjenesteydelser, som ikke omfattede levering af medicin, vedroerte dyr, der befandt sig i Belgien. De belgiske kvaegholdere, dvs. aftagerne af de paagaeldende tjenesteydelser, har ikke fast forretningssted uden for Belgien.

4 I momsangivelsen til de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder for den omhandlede periode, som vedroerte et totalbeloeb paa 32 027 HFL, havde Linthorst inkluderet 894 HFL for tjenesteydelserne til de belgiske opdraettere. Selskabet indgav efterfoelgende en klage for at faa tilbagebetalt dette beloeb, men klagen blev afvist af den kompetente nederlandske instans. Linthorst anlagde herefter sag til proevelse af afvisningen ved Gerechtshof, Hertogenbosch.

5 Linthorst har under sagen gjort gaeldende, at undtagelsen i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), tredje eller fjerde led, finder anvendelse, og at leveringsstedet for de paagaeldende tjenesteydelser saaledes er det sted, hvor de faktisk er udfoert, dvs. Belgien. Linthorst har subsidiaert gjort gaeldende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, finder anvendelse, saaledes at leveringsstedet for tjenesteydelserne er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, hvilket ligeledes er Belgien. Sagsoegeren anser sig derfor ikke for pligtig at betale nederlandsk moms af tjenesteydelser, der er praesteret i Belgien.

6 De relevante bestemmelser i sjette direktivs artikel 9 lyder som foelger:

»1. Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstaas det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted.

2. Dog gaelder foelgende:

... c) leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

- ...

- ...

- sagkyndig vurdering af loesoeregenstande

- arbejde udfoert paa loesoeregenstande

er det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udfoeres

...

e) leveringsstedet for foelgende tjenesteydelser, som praesteres for aftagere, der er etableret uden for Faellesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Faellesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen praesteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted:

- ...

- ...

- ydelser fra raadgivningsvirksomheder, ingenioerer, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

...«

7 Efter den forelaeggende rets opfattelse henhoerer dyrlaegetjenesteydelser ikke under de eksempler, som er omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), tredje eller fjerde led, og heller ikke under dem, som er omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Retten finder derfor, at det i naervaerende sag er hovedreglen i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, som finder anvendelse, saaledes at leveringsstedet for disse ydelser befinder sig paa det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed.

8 I lyset af de divergerende synspunkter hos skatte- og afgiftsmyndighederne i visse medlemsstater fandt Gerechtshof, Hertogenbosch, dog en fortolkning fra Domstolen fornoeden med henblik paa at sikre en ensartet anvendelse af bestemmelsen, og retten har derfor udsat sagen og forelagt Domstolen foelgende spoergsmaal:

»Skal sjette direktivs artikel 9 fortolkes saaledes, at der ved det sted, hvor en dyrlaege udfoerer sine tjenesteydelser i sin egenskab af dyrlaege, forstaas det sted, hvor han har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted, eller skal denne artikel fortolkes saaledes, at det sted, hvor en dyrlaege udfoerer sine tjenesteydelser i sin egenskab af dyrlaege, ligger et andet sted, nemlig paa det sted, hvor disse tjenesteydelser faktisk udfoeres, eller paa det sted, hvor aftageren af disse

tjenesteydelser har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, for hvilket tjenesteydelsen udfoeres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted?»

9 Der maa foelgelig foretages en gennemgang af de relevante bestemmelser i sjette direktivs artikel 9 for at fastlaegge, hvilken bestemmelse dyrlaegers tjenesteydelser henhoerer under.

10 Det bemaerkes i den forbindelse, at Domstolen for saa vidt angaar forholdet mellem artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, i sjette direktiv tidligere har praeciseret, at artikel 9, stk. 2, opregner en raeke saerlige tilknytningsmomenter, mens artikel 9, stk. 1, indeholder hovedreglen paa omraadet. Formaalet med disse bestemmelser er, som det fremgaar af artikel 9, stk. 3, - om end kun for en raeke specifikke situationer - dels at undgaa kompetencekonflikter, der kan medfoere dobbelt afgiftspaaligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (jf. dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, praemis 14, og af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, praemis 20).

11 Heraf foelger, at man ikke ved fortolkningen af artikel 9 kan tillaege artiklens stk. 1 stoerre vaegt end artiklens stk. 2. Det, der i hvert enkelt tilfaelde maa afgoeres, er, om der foreligger et af de tilfaelde, der er angivet i artikel 9, stk. 2; hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. ovennaevnte dom i Dudda-sagen, praemis 21).

12 I den foreliggende sag er det foerste eksempel i henhold til artikel 9, stk. 2, som kan komme paa tale, »sagkyndig vurdering af loesoeregenstande« [litra c), tredje led].

13 Udtrykket »sagkyndig vurdering« daekker efter gaengs sprogbrug - og som med rette anfoert af den tyske regering og Kommissionen - en undersoegelse af en genstands fysiske tilstand eller en vurdering af aegtheden deraf med henblik paa at vurdere genstandens vaerdi eller at foretage en bedoemmelse af de arbejder, som skal udfoeres, eller af omfanget af en indtruffen skade.

14 En dyrlaeges hovedfunktion bestaar derimod i at foretage en videnskabelig bedoemmelse af dyrs sundhedstilstand som led i en profylaktisk laegelig handling, i at stille en diagnose eller i terapeutisk behandling af syge dyr. Selv om det er korrekt, at de tjenesteydelser, der udfoeres af dyrlaeger, til tider vedroerer en vaerdiansaettelse af et dyr eller en besaetning, kan dette ikke anses for dyrlaegens karakteristiske funktion. Det skal derfor fastslaas, at de tjenesteydelser, som en dyrlaege hovedsageligt og saedvanligt praesterer, ikke er omfattet af udtrykket »sagkyndig vurdering«, og at disse saaledes ikke henhoerer under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), tredje led.

15 Det naeste eksempel i henhold til artikel 9, stk. 2, som skal undersoeges, er »arbejde udfoert paa loesoeregenstande« [litra c), fjerde led].

16 Dette udsagn fremkalder - ligesom de tilsvarende udsagn i de andre sproglige versioner, bortset fra den nederlandske - efter sin gaengse betydning et indtryk af en rent fysisk behandling af loesoeregenstande, som principielt ikke er videnskabelig eller intellektuel. Den nederlandske version skal, uanset en vis tvetydighed, fortolkes paa en maade, der er i samklang med de oevrige sproglige versioner.

17 I modsætning hertil består dyrlægens hovedfunktion - som det blev fastslået i præmis 14 - grundlæggende i at udføre terapeutiske behandlinger, der gennemføres på dyrene i henhold til videnskabelige regler. Selv om gennemførelsen af sådanne former for behandling til tider nødvendigvis omfatter fysiske indgreb på dyret, kan dette ikke anses for tilstrækkeligt til, at behandlingen kan betegnes som »arbejde«. Som den tyske regering i øvrigt med rette har anført, ville en så vidt fortolkning af udtrykket »arbejde« indebaere, at litra c), tredje led, i den omhandlede artikel 9, stk. 2, blev overflødig, eftersom sagkyndige vurderinger da ville være omfattet af det udtryk.

18 Det skal derfor fastslås, at de tjenesteydelser, som en dyrlæge hovedsageligt og sædvanligt udfører, heller ikke henhoerer under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led.

19 Det tredje eksempel, som kunne komme på tale i den foreliggende sag, er ydelser fra »rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser« [litra e), tredje led].

20 Det må konstateres, at den eneste fællesnævner for de deri nævnte heterogene aktiviteter er, at de alle er liberale erhverv. Som med føje anført af den tyske regering ville fællesskabslovgiver dog, hvis han havde ønsket, at alle former for virksomhed, der udoeves selvstændigt, skulle være omfattet af denne bestemmelse, have angivet dem i generelle termer.

21 Hvis lovgiver havde ønsket at lade lægeprofessionen i almindelighed være omfattet af denne bestemmelse, da det er en virksomhed, der typisk udoeves selvstændigt, ville han desuden have anført professionen i opregningen, naar henses til, at sjette direktiv i andre bestemmelser - hvilket generaladvokaten med rette har påpeget i punkt 22 i sit forslag til afgørelse - konkret nævner dyrlægetjenesteydelser, hvilket bl.a. er tilfældet i forbindelse med den midlertidige fritagelse i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F til sjette direktiv.

22 Det skal tilføjes, at selv om dyrlægens funktioner til tider omfatter rådgivningsmæssige aspekter eller vurderinger, er dette element ikke tilstrækkeligt til, at de aktiviteter, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt udfører, er omfattet af udtrykket »rådgivningsvirksomhed« eller »projekteringsvirksomheder« eller til, at de kan betragtes som »lignende« ydelser.

23 Det skal derfor fastslås, at de tjenesteydelser, som en dyrlæge hovedsageligt og sædvanligt udfører, ikke henhoerer under sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led.

24 Da ingen af de eksempler på særlige tilknytningsmomenter, som er nævnt i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder anvendelse i den foreliggende sag, skal det i overensstemmelse med ovennævnte dom i Dudda-sagen fastslås, at de tjenesteydelser, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt udfører, henhoerer under direktivets artikel 9, stk. 1.

25 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 9 skal fortolkes således, at der ved leveringsstedet for de tjenesteydelser, som dyrlæger hovedsageligt og sædvanligt præsterer, forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

26 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske, den tyske og den italienske regering samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Sjette Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Gerechtshof, Hertogenbosch, ved dom af 18. maj 1995, for ret:

Artikel 9 i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at der ved leveringsstedet for de tjenesteydelser, som dyr læger hovedsageligt og sædvanligt præsterer, forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.