

|

61995C0167

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Fennelly fremsat den 28. november 1996. - 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 - Dyr lægetjenesteydelser. - Sag C-167/95.

Samling af Afgørelser 1997 side I-01195

Generaladvokatens forslag til afgørelse

1 I denne praejudicielle sag anmodes Domstolen om at fortolke anvendelsesomraadet for visse bestemmelser i artikel 9 i sjette momsdirektiv (1). Spoergsmaalet til Domstolen er i det vaesentlige, om dyr lægetjenesteydelser til kvaegholdere i én medlemsstat (Belgien), der tilbydes af et dyr lægeinteressentskab som driver forretning fra et fast hjemsted i en anden medlemsstat (Nederlandene), skal betragtes som omfattet af momspligten.

I - Retlige og faktiske omstaendigheder

2 De relevante regler i sjette direktivs artikel 9 lyder som følger:

»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 følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

- ...

- ...

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

...«.

Ogsaa artikel 9, stk. 3, er relevant. Heri bestemmes:

»3. Med henblik paa at undgaa dobbelt paaligning af afgifter, ikke-paaligning af saadanne eller konkurrencefordrejning, kan medlemsstaterne med hensyn til tjenesteydelser i henhold til stk. 2, litra e), og med hensyn til udlejning af loesoeregenstande anse

a) leveringsstedet for tjenesteydelsen, naar dette i henhold til denne artikel er beliggende i indlandet, som beliggende uden for Fællesskabet, saafremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted uden for Fællesskabet

b) leveringsstedet for tjenesteydelsen, naar dette i henhold til denne artikel er beliggende uden for Fællesskabet, som beliggende i indlandet, saafremt den faktiske benyttelse eller udnyttelse finder sted i indlandet.«

3 Ifølge Gerechtshof, Hertogenbosch (den regionale appelret i Hertogenbosch, herefter »den nationale ret«), blev Wet op de Omzetbelasting 1968 (herefter »loven«) tilpasset for at tage højde for sjette direktiv (2). Den nationale ret udtaler, at Domstolen kan antage, at lovgiver med denne tilpasning har haft til hensigt i lovens artikel 6 at fastsætte den samme ordning vedroerende stedet for tjenesteydelsen som ordningen i sjette direktivs artikel 9.

4 Selskabet Linthorst, Pouwels og Scheres, appellanterne i hovedsagen, har hjemsted i Ell i Nederlandene (3). Selskabet driver en almindelig dyrlægepraksis via deltagerne, som alle er dyrlæger. Momsretligt betragtes det som virksomhed (ondernemer) i den betydning, der er forudsat i lovens artikel 7. I februar 1997 (herefter »den relevante afgiftsperiode«) faktureredes nogle kvaegholdere med hjemsted i Belgien - og uden fast forretningssted uden for Belgien - for et beløb paa i alt 5 110 HFL for dyrlægetjenesteydelser. Ydelserne (herefter »de belgiske ydelser«), som ikke omfattede levering af medicin, vedroerte dyr, der befandt sig i Belgien, og ydelserne blev præsteret af selskabet i Belgien. I momsangivelsen til de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder for den relevante afgiftsperiode, der vedroerte et totalbeløb paa 32 027 HFL, inkluderede selskabet et beløb paa 894 HFL, som udgjorde moms med en sats paa 17,5% af det beløb paa 5 110 HFL, der var faktureret for de belgiske ydelser. Selskabet indgav klage for at faa tilbagebetalt 894 HFL, men da klagen blev afvist, indankede de sagen for den nationale ret.

5 Linthorst har for den nationale ret gjort gældende, at det sted, hvor de belgiske ydelser blev leveret, ifølge tredje og fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c), i sjette direktiv skulle være det sted, hvor de faktisk er udfoert, dvs. i Belgien. Subsidiaert har Linthorst gjort gældende, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), finder anvendelse, saaledes at leveringsstedet for

tjenesteydelserne er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, hvilket ligeledes er Belgien. Afgiftsmyndighederne har anfoert, at det er hovedreglen i artikel 9, stk. 1, der finder anvendelse, og at det er korrekt, at selskabet er momspligtigt for de belgiske ydelser paa hjemstedet i Nederlandene.

6 Den nationale ret paapeger, at da sjette direktivs artikel 9 bestemmer det sted, hvor en tjenesteydelse udfoeres, og dermed afgraenser medlemsstaternes kompetence til at paalaegge denne tjenesteydelse afgift, er en faellesskabsretlig fortolkning af bestemmelsen noedvendig for at undgaa situationer med dobbelt opkraevning eller manglende opkraevning. Da retten er af den opfattelse, at ingen af de bestemmelser i artikel 9, stk. 2, som paaiberaabes af selskabet i sagen, vil kunne laegges til grund, besluttede den nationale ret - og bemaerkede en passant, at de belgiske afgiftsmyndigheder er af den opfattelse, at fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c), finder anvendelse paa dyrlaegers tjenesteydelser - at forelaegge nedenstaaende spoergsmaal for Domstolen til praejudiciel afgoerelse:

»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 oekonomiske 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?«

II - Indlaeg til Domstolen

7 Linthorst, Kongeriget Nederlandene, Forbundsrepublikken Tyskland, Den Italienske Republik og Kommissionen har afgivet skriftlige indlaeg, af hvilke alle med undtagelse af Linthorst og Tyskland afgav mundtlige indlaeg.

III - Stillingtagen

8 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, fastslaar en regel om, at moms paa tjenesteydelser normalt opkraeves paa det sted, hvor den, der yder tjenesten, har sit forretningssted. Imidlertid gaelder der ifolge artikel 9, stk. 2, andre regler for en hel raekke heterogene tjenesteydelsestransaktioner. Fortolkningen af denne artikel, navnlig forholdet mellem artikel 9, stk. 1, og stk. 2, er blevet forklaret af Domstolen.

9 Skoent artikel 9, stk. 1, »indeholder hovedreglen paa omraadet« (4), betyder dette ikke, at anvendelsesomraadet for artikel 9, stk. 2, skal fortolkes snaevent som en undtagelse til en hovedregel (5). I stedet antog Domstolen i Dudda-sagen, at »formaalet med disse bestemmelser er, som det fremgaar af artikel 9, stk. 3 - om end kun for en raekke specifikke situationer - dels at undgaa kompetencekonflikter, der kan medfoere dobbelt afgiftspaaligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (6)«. Domstolen fortsatte (7):

»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.«

I overensstemmelse hermed fastslog Domstolen, at anvendelsesområdet for artikel 9, stk. 2, maatte fortolkes i lyset af formålet som beskrevet i syvende betragtning til sjette direktiv (8), hvilket viser, at dets overordnede formaal er »at etablere et saerligt system for tjenesteydelser, der udveksles mellem afgiftspligtige, naar prisen paa ydelserne indgaar i godernes pris« (9).

10 I det foreliggende tilfaelde var selskabets ydelser sandsynligvis direkte inkluderet i prisen paa de af kvaegholderne solgte produkter (nemlig i videresalgsprisen for kvaegget eller deres kroppe - saafremt slagting fandt sted inden salget - eller i prisen paa de maelkeprodukter, der blev produceret af deres dyr i tilfaelde af, at virksomheden fremstillede maelk og mejeriprodukter). Imidlertid praesteres, saaledes som den nationale ret bemaerker, en ikke ubetydelig del af dyrlaegers ydelser almindeligvis til private, saaledes at der ikke er nogen ydelse mellem afgiftspligtige personer, selv om det, som jeg senere skal diskutere, forholder sig saaledes, at dyrlaegjetjenesteydelser maa anses for omfattet af artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led. Denne mulighed foreligger dog klart ikke i sagen, naar henses til de faktiske omstaendigheder, hvor ydelserne praesteres til kvaegholdere.

i) - Artikel 9, stk. 2, litra c), tredje led - sagkyndig vurdering af loesoeregenstande

11 Det foerste argument fra sagsoegeren er, at de belgiske ydelser kan betragtes som »sagkyndig vurdering af loesoeregenstande«. Dette argument stoettes for det foerste paa den nederlandske version af tredje led i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), navnlig paa ordene »in verband met«, der paa engelsk kan oversaettes med »in connection with« eller paa fransk »ayant pour objet«. Begge oversaettelser indebaerer et formalsbestemt led mellem de ydede tjenester og vurderingen af genstandene. Jeg kan tilslutte mig, at dyr anses for »loesoeregenstande«, fordi de privatretlige regler i de fleste retssystemer anser ejerskab af dyr for sidestillet med ejerskabet af doede ting. Imidlertid kan jeg tiltraede opfattelsen hos den nationale ret om, at de ydelser, lovgiver havde i tankerne, var ydelser, som praesteres af sagkyndige med vurderingsarbejde, saasom forsikringstaksatorer, hvorimod lovgiver ikke havde dyresundhedssagkyndige i tankerne.

12 Det kan af og til forekomme, at en dyrlaege yder en landmand en vurdering af skade, som f.eks. er opstaaet som foelge af udbrud af en kvaegsygdom eller, som pointeret i retsmoedet af Nederlandenes repraesentant, at dyrlaegen giver ejeren af en hest en vurdering af dyrets vaerdi. Efter min opfattelse er saadanne tilfaelde marginale og tilfaeldige. En dyrlaeges hovedfunktion er at yde terapeutisk eller praeventiv hjaelp til dyr. I alt vaesentligt, baade hvad angaar det grundlaeggende formaal med en saadan hjaelp samt midlerne og medicinen, der anvendes, svarer dette ofte - med forbehold af visse evidente undtagelser - til den funktion, en almindeligt praktiserende laege udoever. Jeg finder ikke, at de ydelser, som saedvanligvis praesteres af dyrlaeger, kan sidestilles med ydelser »i forbindelse med ... vurdering af loesoeregenstande«.

ii) - Artikel 9, stk. 2, litra c), fjerde led - arbejde udfoert paa loesoeregenstande

13 Linthorst har tillige gjort gaeldende, at ydelserne praesteret af dyrlaeger kan henregnes til arbejde udfoert paa loesoeregenstande, jf. herved det fjerde led i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c). I saa henseende anfoerer den nationale ret, som tilfoejelse til den omstaendighed, at den nederlandske tekst af de centrale ord i det paagaeldende led anvender ordene »in verband met«, hvor den engelske tekst anvender »relating to«, at hverken den engelske eller den tyske affattelse (nemlig »work on movable tangible property« eller »Arbeiten an beweglicher koerperlicher Gegenstaende« potentielt er saa bredt som det nederlandske udtryk »werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken«, der ganske aabenbart efter en mere ordret oversaettelse til engelsk kunne oversaettes med »activities which relate to movable corporeal things«. Paa nederlandsk har ordet »werkzaamheden« aabenbart en videre betydning end ordet »work« paa engelsk. Imidlertid bestrider Kommissionen, at ordet »travaux« i den franske tekst mere associerer til en forestilling om reparations- eller vedligeholdelsesarbejder og ikke den kombinerede funktion, der gaar ud paa at yde raad og dyrlaegebehandling, hvilket den stiller op

mod, hvad den antager at være det mere neutrale nederlandske ord »werkzaamheden« (10). Den nationale ret ville begrænse fjerde led til arbejde udført på løseoregenstande i sig selv og antager med støtte fra Tyskland, at bestemmelsen ikke bør fortolkes for vidt, da en sådan fortolkning ville gøre tredje led uvirksomt.

14 Naar Domstolen fortolker en fællesskabsbestemmelse, søger den at udvikle en ensartet fortolkning af teksten, som er i overensstemmelse med fællesskabslovgivers virkelige vilje, og som ikke nødvendigvis er påvirket af særegenhederne i en bestemt sproglig affattelse af de forskellige ligeligt autentiske tekster (11). Den nationale ret henviser til, at den tyske og engelske version ikke støtter en vid fortolkning af den nederlandske tekst, mens Kommissionen påstår, at den franske udgave tenderer mod en mere snæver og mere specifik fortolkning. Til det ønsker jeg at føje, at ingen af de andre versioner af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra c), der var autentiske i den relevante afgiftsperiode, ses at være til støtte for den udvidede fortolkning af den pågældende regel, som selskabet gør sig til talsmand for (12). Ganske vist har Domstolen af og til fortolket en regel i sjette direktiv ved særlig at lægge vægt på en af de autentiske tekster, naar dette ikke kom i konflikt med de andre (13), men Domstolen bestræber sig altid på ikke desto mindre at søge målet at opnå en ensartet fællesskabsretlig fortolkning.

15 Efter den nationale rets opfattelse omfatter en dyrlæges tjenesteydelser mere end blot arbejde på dyr, hvilket gælder både på grund af gængs sprogbrug og på grund af, at virksomheden normalt også omfatter prævention og driftsvejledning, således at arbejdet snarere kan anses for virksomhed i forbindelse med behandling af dyr (14). Retten udtaler, at dette synspunkt også støttes af de andre lovgivningsbestemmelser (15). Den støttes af Kommissionen, naar den hævder, at opfattelserne i samfundet, således som disse kommer til udtryk i gængs sprogbrug, er vigtigere end det præcise ordvalg (16). Dyrlægers tjenesteydelser betegnes efter gængs sprogbrug ikke som arbejde på dyr.

16 Jeg kan tiltræde, at henvisningen til »arbejde udført på løseoregenstande« ikke skal undergives en vid fortolkning. Lovgivers hensigt var efter min opfattelse at lade det pågældende led omfatte alene sådanne ydelser, som kræver en vis fysisk arbejdspræstation på løseore, eller som i det mindste er tilknyttet til et sådant arbejde, ikke en arbejdspræstation af overvejende intellektuelt tilsnit.

17 I samfundet antages det almindeligvis, at dyrlægers arbejde omfatter meget mere end den blot fysiske behandling af dyr. Som nævnt i fodnote 14 ovenfor, tillod fællesskabslovgivningen oprindeligt medlemsstaterne at fritage »behandling af dyr foretaget af dyrlæger« (min fremhævelse). Desuden er medlemsstaterne efter artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c), uden tidsbegrænsning pligtige at undtage »behandling af personer, som et led i udøvelse af lægegerningen og dertil knyttede erhverv, som fastsat af den pågældende medlemsstat«. Jeg finder, at disse specifikke referencer til »behandling« (på engelsk »treatment« og »care«) illustrerer, at koncipisterne af sjette direktiv ikke havde til hensigt hvad angår moms at ændre den almindelige opfattelse af, hvad dyrlægearbejde består af. Da Domstolen i en retssag fandt, at Italien ved at undtage dyrlægetjenesteydelser fra moms havde tilsidesat sine pligter efter sjette direktiv, anerkendte den klart, at dyrlægearbejdet skulle beskrives som »behandling af dyr« (»care administered to animals«) (17).

18 Jeg mener, at dyrlægearbejdet skal tages under ét og med henvisning til den almindelige opfattelse af arbejdets karakter og formål, ikke med henvisning til det sideaspekt, at det faktisk indebærer arbejde på dyr. Den blotte omstændighed, at en del af arbejdet, der udføres af selskabet, rent bogstaveligt kan indebære arbejde på løseoregenstande, kan efter min opfattelse ikke beroere denne antagelse. De fysiske aspekter af undersøgelser og operationer, der udføres på dyr af dyrlæger som en del af de ydelser, de præsterer over for deres kunder, definerer ikke udtoemmende karakteren af ydelsen, eftersom aspekterne forudsætter, at den pågældende læge er intellektuelt egnet samt har erfaring og doemmekraft. Derfor er jeg

overbevist om, at arbejdet ikke kan antages at være omfattet af fjerde led i artikel 9, stk. 2, litra c).

iii) - Artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led - ydelser svarende til raadgivning

19 Endelig har Linthorst gjort gældende, at dyrlægetjenesteydelser som »andre lignende ydelser« boer antages at være omfattet af udtrykket »ydelser fra raadgivningsvirksomheder, ingenioerer, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer, samt andre lignende ydelser« i tredje led af dette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e). Det er den nationale rets opfattelse, at dyrlægearbejde, naar henses til den forskellige karakter af en dyrlæges tjenesteydelser i deres helhed og de dér nævnte tjenesteyderes tjenesteydelser ikke kan falde ind under den bestemmelse. Selskabet anfører, at dets ydelser henset saavel til den brede forstaaelse af raadgivningsbegrebet og som til den delvis raadgivende karakter af dyrlægetjenesteydelser, kan anses for i det mindste at svare til konsulenttydelser. Tyskland hævder, at selv om listen over de forskellige former for virksomhed, der opregnes i artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, alene omfatter dem, som udfoeres selvstaendigt, foelger det ikke heraf, at alle saadanne virksomhedsformer boer henregnes til dens anvendelsesomraade; hvis lovgiver havde oensket at inkludere de ydelser, der saedvanligvis praesteres af dyrlaeger, ville han have gjort dette udtrykkeligt.

20 Overfladisk betragtet er der ikke noget aabenbart svar paa dette dilemma. Grunden til at udelukke disse ydelser fra artikel 9, stk. 2, litra c), er i det mindste delvist, at der heri ogsaa indgaar former for raadgivning. I Dudda-sagen fortolkede Domstolen en tilsvarende bestemmelse i artikel 9, stk. 2, litra c), foerste led, om leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med

»virksomhed inden for kulturel aktivitet, kunst, sport, videnskab, undervisning og underholdning eller lignende, herunder ydelser som organisator af saadan virksomhed samt i givet fald tjenesteydelser knyttet til disse former for virksomhed ...«

Det maa staerkt understreges, at de tekniske ydelser med henblik paa akustiske forhold og lydeffekter antoges at være »en noedvendig betingelse« for at gennemfoere den kunstneriske eller underholdningsmaessige hovedydelse. I sin dom i Dudda-sagen omtalte Domstolen kun kort udtrykket »lignende aktiviteter« og udtalte, at »ikke alene ydelser, som bestaar i virksomhed inden for bl.a. kunst og underholdning, men ogsaa ydelser, som blot bestaar i 'lignende aktiviteter', omfattes af bestemmelsen« (18).

21 Jeg finder det vanskeligt at fortolke udtrykket »som blot bestaar i lignende aktiviteter« (19). Formodentlig mener Domstolen, at en virksomhed for at falde ind under det paagaeldende led blot skal ligne virksomhed inden for kunst og underholdning. Paa den anden side soeger Domstolen ikke paa grundlag af ordlyden af foerste led at etablere nogen art eller kategori (»genus«) af virksomhed, som kunne kraeve anvendelse af en fortolkning paa grundlag af artsidentiteten (»ejusdem generis principle of construction«) (20). Anvendelsen af det nævnte princip forudsætter, at det er muligt af de emner, som opregnes i den her behandlede lovtekst, at identificere en art, som gaar forud for de almindelige vendinger (21). Det vigtige er at lede efter et tilstraekkeligt faelles element, saaledes at man kan identificere en genkendelig kategori. Aktiviteterne i tredje led af artikel 9, stk. 2, litra e), forekommer mig at være for heterogene og at mangle faelles traek. Det er blevet sagt, at den omstaendighed, at de paagaeldende aktiviteter i vid forstand kan anses for at udgoere liberale erhverv, giver arts-karakter. Jeg finder imidlertid ikke, at lovgiver med det paagaeldende led havde til hensigt at opregne et katalog eller etablere en »art« eller kategori af aktiviteter svarende til dem, der udoeves af liberale erhverv i traditionel forstand. En fortolkning, der soeger at sammenholde myriaden af mulige former for moderne konsulentvirksomhed med den sociale og intellektuelle prestige - der i almindelighed hviler paa en hoej uddannelsesmaessig standard og en streng regulering af etisk og professionel adfaerd - knyttet til de traditionelle liberale erhverv, ville i betragtelig grad presse ledets ordlyd. Udeladelsen af laegelig virksomhed skyldes naturligvis undtagelsen vedroerende saadanne ydelser i henhold til artikel 13, punkt A, stk. 1, litra c). Hvis de havde været omfattet, ville de uden tvivl have »lignet« dyrlægetjenesteydelser. Resultatet er, at der ikke er nogen kategori af aktivitet i kataloget, som ligner en dyrlæges normale

aktiviteter, og der kan efter min opfattelse ikke ses noget andet fælles element end det utilfredsstillende begreb liberale erhverv, som disse aktiviteter kunne knyttes til.

22 Som jeg allerede har udtalt i relation til fjerde led af artikel 9, stk. 2, litra c) (22), og henset til den udtrykkelige overgangsundtagelse ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), og bilag F til sjette direktiv vedrørende behandling af dyr udført af dyrlæger må det antages, at hvis lovgiver havde ønsket at lade lægefunktionen i almindelighed være omfattet af denne bestemmelse, hvilket jo er sket for så vidt angår advokaters tjenesteydelser, ville lovgiver udtrykkeligt have gjort det. Dyrlæger, som præsterer traditionelle dyrlægetjenesteydelser, udøver en specifik profession, hvis rolle umiddelbart forstås af samfundet. Naar der ikke er tale om nogen artskategori i det pågældende led, således som jeg droeftede det ovenfor i punkt 21, må det undersøges, om såadan dyrlægevirksomhed ligner nogen anden virksomhed, der er opregnet i det pågældende led. Henvisningen til »andre lignende ydelser« kan ikke fortolkes som en henvisning til den professionelle status hos dem, der præsterer nogle af de opregnede ydelser, saasom advokater - eftersom både dyrlæger og advokater i almindelighed kan opfattes som medlemmer af liberale erhverv - men udtrykket må derimod fortolkes således, at det kun dækker de tjenesteydelser, som ligner - i betragtning af de konkrete aspekter af den faktisk præsterede tjenesteydelse - enhver af de forinden udtrykkelig nævnte virksomhedsformer. Den lighed, som maatte foreligge mellem karakteren af de ydelser, som præsteres af dyrlæger, og de ydelser, der præsteres af konsulenter, eller »rådgivningsvirksomheder« i særdeleshed, og som opstår via den rådgivende karakter af en del af dyrlægernes arbejde, er efter min opfattelse ikke tilstrækkelig til at bringe dem ind under anvendelsesområdet for det pågældende led.

23 Det må også nævnes, at tilblivelsen af sjette direktivs artikel 9, der er blevet beskrevet så forskelligt som »temmelig stormfuld« (23) og »temmelig rodet« (24), afgiver ingen støtte for at fortolke artikel 9, stk. 2, litra e), tredje led, således, at det omfatter dyrlægetjenesteydelser (25). Tilblivelseshistorien giver f.eks. ingen oplysninger om, at lovgiver havde til hensigt, at alle professionelle eller på anden vis uafhængigt præsterede tjenesteydelser, der erlægges inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer, skulle beskyttes, jf. ordlyden af artikel 9, stk. 2, litra e), på »det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted«. Desuden er syvende betragtning til sjette direktiv (26) kun til ringe hjælp, da den, således som Domstolen anførte i Dudda-sagen, udtaler, at formålet med de alternative regler i artikel 9, stk. 2, er »at indføre en særordning for tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, og hvis omkostninger indgår i godernes pris« (27). Den blotte omstændighed, at de belgiske ydelser sandsynligvis af aftagerne blev indregnet i prisen på de »goder«, som de senere leverede til andre parter, kan ikke alene afgøre, at leveringsstedet af sådanne tjenesteydelser var Belgien.

24 Jeg finder, at uanset at rækkevidden af begrebet virksomhed, der ligner den virksomhed, som udøves af »rådgivningsvirksomheder« eller »projekteringsvirksomheder«, må bedømmes som ret ubestemt, kan det efter en rimelig fortolkning ikke fortolkes således, at det kan omfatte dyrlægearbejde. Sundhedsbehandling af dyr indebærer meget mere end rent rådgivningsarbejde i forbindelse med dyr. Forholdene kan være anderledes, saafremt en gruppe dyrlæger etablerede en virksomhed, som koncentrerede sig om dyrerelateret og forretningspræget rådgivende ydelser til landmænd, til personer, som påtaenker at drive landbrugsvirksomhed eller eventuelt til offentlige myndigheder, men så ville deres ydelser ikke være dyrlægetjenesteydelser efter almindelig forståelse. Tilsvarende kan en dyrlæge præstere tjenesteydelser, som er af ægte rådgivningsmaessig art; f.eks. kan han rådgive personer, virksomheder eller institutioner regelmaessigt vedrørende behandling af dyr. Under alle omstændigheder er det ikke den nationale rets opfattelse, at dette gælder for Linthorst, hvis rådgivningsarbejde har vist sig at være marginalt i forhold til selskabets normale dyrlægevirksomhed.

25 Det er min opfattelse, at tjenesteydelser præsteret af en dyrlæge, der optræder som saadan og ikke som specifik konsulent, ikke ved fortolkning kan henregnes til anvendelsesområdet for tredje led af artikel 9, stk. 2, litra e); dette begrundes jeg for det første med formålene med Fællesskabets momssystem og med artikel 9 i sjette direktiv i særdeleshed samt for det andet med den generelle karakter af dyrlægetjenesteydelser, saaledes som disse opfattes i almindelig sprogbrug.

iv) - Artikel 9, stk. 1 - leveringsstedet

26 Da ingen af bestemmelserne i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, finder anvendelse, reguleres stedet for levering af de ydelser, der præsteres af selskabet, af artikel 9, stk. 1. I dommen i Bergholz-sagen udtalte Domstolen: »Ifølge artikel 9, stk. 1, har det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forrang som tilknytningsmoment, saaledes at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres kun kan komme i betragtning, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller saafremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat« (28). Det primære tilknytningsmoment i nærværende sag er Nederlandene. Valget af etableringsstedet som stedet for leveringen af dyrlægetjenesteydelser løser konflikter, der er opstået af forskellige nationale løsninger, saasom konflikten mellem Nederlandene og Tyskland på den ene side og Belgien på den anden side.

27 Det er desuden ikke blevet anført, at selskabet i denne sag har et fast etableringssted uden for Nederlandene, det være sig i Belgien eller andetsteds. Heraf følger, at stedet for levering af dets ydelser må være det sted, hvor det har etableret sit forretningssted, nemlig, saaledes som den nationale ret har antaget, i Nederlandene.

IV - Forslag til afgørelse

28 Herefter skal jeg foreslå, at spørgsmålet fra Gerechtshof, Hertogenbosch, besvares saaledes:

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 saaledes, at det sted, hvor en dyrlæge, som præsterer sine tjenesteydelser i mere end én medlemsstat, skal antages at levere ydelserne, er det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, medmindre tjenesteyderen har et fast forretningssted i en anden medlemsstat og leverer de paagældende ydelser fra nævnte faste forretningssted.

(1) - Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

(2) - Der henvises til en lov af 28.12.1978, Staatsblad, s. 677.

(3) - I teksten herefter benævnt enten »Linthorst« eller »selskabet«.

(4) - Dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20.

(5) - Derfor er den vægt, Italien og Nederlandene lægger på fortolkning, fejlagtig.

(6) - Dudda-sagen, præmis 20.

(7) - A.st., praemis 21.

(8) - I syvende betragtning hedder det, at »... fastsaettelsen af stedet for afgiftspligtige transaktioner har medfoert kompetencekonflikter mellem medlemsstaterne, navnlig med hensyn til levering af et gode med montering og levering af tjenesteydelser; selv om stedet for levering af en tjenesteydelse principielt boer fastsaettes som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed, boer dette sted dog fastsaettes som aftagerens land, navnlig for visse tjenesteydelser, der leveres mellem afgiftspligtige personer, hvis omkostninger indgaar i godernes pris«.

(9) - Dudda-sagen, praemis 23. Det fremgaar klart af praemis 24, at samme overvejelse finder anvendelse paa tjenesteydelser, hvis pris af modtageren er inkluderet »i prisen for den endelige tjenesteydelse, der betales af den endelige forbruger ...«.

(10) - 1993-udgaven af Le Nouveau Petit Robert definerer ordene »un travail« eller »le travail de quelqu'un« som »[l']ensemble des activités exercées pour parvenir à un résultat (oeuvre, production)«, hvilket synes at hidkalde forestillingen om fysisk arbejde, som leder til faktiske og maaelige resultater.

(11) - Jf. f.eks. dom af 12.11.1969, sag 29/69, Stauder, Sml. 1969, s. 107, org. ref.: Rec. s. 419, praemis 3.

(12) - Sprogbrugen er foelgende: paa dansk »arbejde«, paa graesk »aañãáóéaaò«, paa italiensk »lavori«, paa portugisisk »trabalhos«, paa spansk »trabajos«. Alle disse termer har bevaret en staerk forbindelse til forestillingen om arbejde.

(13) - Jf. f.eks. dom af 28.3.1996, sag C-468/93, Gemeente Emmen, Sml. I, s. 1721, praemis 24, hvor den nederlandske tekst, der stoettedes af tegnsaetningen i tre andre tekster, blev lagt til grund.

(14) - Her henviser retten til sjette direktivs bilag F, punkt 9, som omtaler »dyrlaegevirksomhed i forbindelse med behandling af dyr«. Ifoelge artikel 28, stk. 3, litra b), kunne medlemsstaterne med tidsbegransning bibeholde regler, som undtager saadanne ydelser fra moms. Denne tilladelse blev imidlertid tilbagekaldt i artikel 1 i Raadets direktiv 89/465/EOEF af 18.7.1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - ophaevelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv 77/388/EOEF.

(15) - Bl.a. henvises der til momsfrigatelse for midlertidig indfoersel af varer til Faelllesskabet. Retten bemaerker, at formaalet med fritagelsen i dette forhold, jf. sjette direktivs artikel 14, stk. 1, litra c), er blevet defineret i Raadets 17. direktiv 85/362/EOEF af 16.7.1985 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - fritagelse for merværdiafgift ved midlertidig indfoersel af andre goder end transportmidler, EFT L 192, s. 20. Afsnit III, kapitel 11, hvori artikel 23 staar, angaar dyr. Artikel 23 bestemmer, at ordningen vedroerende fritagelse ved midlertidig indfoersel omfatter: »a) levende dyr af enhver art, der indfoeres ... for at undergives veterinaer behandling«. Saadanne specifikke referencer til dyrlaegetjenesteydelser viser efter rettens opfattelse, at saafremt lovgiver havde oensket at inkludere saadanne ydelser i anvendelsesomraadet for fjerde led, ville lovgiver udtrykkeligt have gjort det.

(16) - Kommissionen naevner praemis 19 og 20 i dom af 14.5.1985, sag 139/84, Van Dijk's Boekhuis, Sml. s. 1405, til stoette for denne opfattelse.

(17) - Dom af 24.5.1988, sag 122/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2685, praemis 9.

(18) - *Praemis 25 (min fremhaevelse).*

(19) - *F.eks. har den franske tekst i dommen foelgende ordlyd: »des activités simplement similaires«.*

(20) - *Jf. f.eks. Bennion: Statutory Interpretation (Butterworths, anden udgave, 1992), s. 860 ff.*

(21) - *Jf. f.eks. NALGO v Bolton Corporation [1943], AC 166, s. 176. Princippet gaelder ogsaa i irsk lov; jf. f.eks. CW Shipping Ltd v Limerick Harbour Commissioners [1989] ILRM 416, og blev paaberaabt som fortolkningsbidrag af generaladvokat Sir Gordon Slynn i forslaget til afgoerelse i sag 218/86, Schotte, (dom af 9.12.1987, Sml. s. 4905, paa s. 4911).*

(22) - *Se fodnote 15 ovenfor.*

(23) - *Terra and Kajus, A guide to the Sixth VAT Directive (IBFD 1991), s. 356.*

(24) - *Se Farmer og Lyal, EC Tax Law (Oxford 1994), s. 155.*

(25) - *Efter at der foerst forelaa en situation, hvor de fleste tjenesteydelser skulle anses for praesteret paa det sted, hvor tjenesteyderen var etableret, jf. artikel 10 i det oprindelige forslag (EFT 1973 C 80, s. 1), indfoerte den endelige udgave af det sjette direktiv, som det er set, en generel regel i stk. 1 med forbehold af en lang liste af tjenesteydelser i stk. 2, hvis leveringssted i det vaesentlige afhaenger af, hvor ydelsen erlaegges. Skoent den oprindelige liste [forslagets artikel 16, stk. 10, litra e)], der kan sammenlignes med den nuvaerende artikel 9, stk. 2, litra e), blot omtalte »ydelse fra raadgivningsvirksomheder, ingenioerer, projekteringsvirksomheder (planning offices) og lignende ydelser« - hvilket ikke blev aendret i det reviderede kommissionsforslag, jf. EF-Bull., suppl. 11-73 - var det aabenbart Raadet, der var ansvarlig for de supplerende virksomhedsformer, der blev specificeret i den endelige tekst. Der foreligger ingen oplysninger om, at Raadet havde et generelt formaal med at inkludere »consultancy bureaux«, »advokater«, »revisorer«, hvorimod »planning offices« blev fjeret. Skoent ordene »planning offices« paa fransk og tysk i forslaget (»bureaux d'études« og »Studienbueros«) forblev uaendret i den endelige udgave af teksten paa de to sprog, blev ordlyden paa engelsk og nederlandsk i forslaget aendret i den endelige tekst. Saaledes blev paa engelsk »planning offices« til »consultancy bureaux« mens man paa nederlandsk anvendte ordet »studiebureaus« i stedet for »adviesbureaus«.*

(26) - *Naevnt i fodnote 8 ovenfor.*

(27) - *Praemis 23.*

(28) - *Dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, praemis 17.*