

Arrêt de la Cour

Sag C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

mod

D. Lipjes

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden)

»Sjette momsdirektiv – artikel 28b, punkt E, stk. 3 – tjenesteydelser, der leveres af formidlere – leveringsstedet for tjenesteydelser«

Sammendrag af dom

Fiskale bestemmelser – harmonisering af lovgivningerne – omsætningsafgifter – det fælles merværdiafgiftssystem – tjenesteydelser, der leveres af formidlere – fastsættelse af stedet for den afgiftsmæssige tilknytning ved sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3 – anvendelsesområde – hovedtransaktion, der ikke er pålagt merværdiafgift – ikke relevant – fastsættelse af stedet for hovedtransaktionen – anvendelse af de særlige bestemmelser i artikel 28b, punkt A og B

(Rådets direktiv 77/388, art. 28b, punkt A og B, og punkt E, stk. 3)

Artikel 28b, punkt E, stk. 3, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter i den affattelse, der følger af direktiv 91/680, hvorefter leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører bestemte transaktioner, uanset samme direktivs artikel 9, stk. 1, er det sted, hvor de pågældende transaktioner foretages, skal ikke fortolkes således, at den kun angår tjenesteydelser, der leveres af formidlere, hvor aftageren af tjenesteydelsen er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

Som det følger af dens ordlyd, omhandler denne bestemmelse således generelt tjenesteydelser, der leveres af formidlere, uden at der sondres mellem, om aftagerne af tjenesteydelserne er momspligtige eller ej, og det er ligegyldigt for fastsættelsen af stedet for en formidlingsaktivitet, om hovedtransaktionen er pålagt moms, eller det drejer sig om en ikke-afgiftspligtig transaktion.

Når en formidlingstransaktion henhører under den nævnte artikel 28b, punkt E, stk. 3, skal de særlige bestemmelser i direktivets artikel 28b, punkt A og B, anvendes med henblik på fastsættelsen af det sted, hvor de transaktioner, der ligger til grund for formidlingsydelse, er blevet udført. Stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet af goder er derfor reguleret ved sidstnævnte bestemmelse, som således fraviger de almindelige bestemmelser i sjette direktivs artikel 8, som regulerer levering af goder inden for en medlemsstat.

(jf. præmis 18, 21, 23, 25 og 26 samt domskonkl. 1 og 2)

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

27. maj 2004(1)

»Sjette momsdirektiv – artikel 28b, punkt E, stk. 3 – tjenesteydelser, der leveres af formidlere – leveringsstedet for tjenesteydelser«

I sag C-68/03,

angående en anmodning, som Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Staatssecretaris van Financiën

mod

D. Lipjes,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 28b i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), i den affattelse, der følger af Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1), har

DOMSTOLEN (Første Afdeling),,

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann (refererende dommer), og dommerne A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta og K. Lenaerts,
generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: R. Grass,
efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

– den nederlandske regering ved H.G. Sevenster, som befuldmægtiget
– den portugisiske regering ved L.I. Fernandes og Â. Seïça Neves, som befuldmægtigede
– Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og D.W.V. Zijlstra, som befuldmægtigede,
og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse 13. januar 2004,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 14. februar 2003, indgået til Domstolen den 17. februar 2003, har Hoge Raad der Nederlanden i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 28b i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), i den affattelse, der følger af Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388 (EFT L 376, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Staatsecretaris van Financiën og D. Lipjes angående pålæggelse af merværdiafgift (herefter »moms«) af visse formidlingsydelser, som D. Lipjes har udført i Frankrig.

Twisten i hovedsagen, relevante retsfor skrifter og de præjudicielle spørgsmål

3 D. Lipjes, der er bosat i Nederlandene, driver virksomhed med køb og salg af brugte lystfartøjer og med formidling af køb og salg af yachter. I 1996 og i 1997 formidlede han to gange køb af yachter, der befandt sig i Frankrig, i begge tilfælde tilsyneladende på en i Nederlandene bosat privat købers vegne, mens sælgeren var en privatperson bosat i Frankrig. D. Lipjes har hverken i Nederlandene eller i Frankrig angivet moms af disse formidlingstransaktioner.

4 På baggrund af en regnskabsmæssig kontrol pålagde de nederlandske skattemyndigheder efterfølgende disse tjenesteydelser moms. Gerechtshof te 's-Gravenhage (Nederlandene), som sagen blev indbragt for, fandt under hensyn til det sted, hvor yachterne befandt sig på salgstidspunktet, at formidlingsydelserne ikke var blevet gennemført i Nederlandene, og at D. Lipjes derfor havde ret til at undlade at angive moms i denne medlemsstat.

5 Gerechtshof støttede sig herved på artikel 6a, stk. 3, litra c), i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov af 1968 om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, s. 329), som affattet ved lov af 24. december 1992 (*Staatsblad* 1992, s. 713). Denne bestemmelse svarer til sjette momsdirektivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, første afsnit, som med hensyn til transaktioner inden for Fællesskabet bestemmer følgende:

»Uanset artikel 9, stk. 1, er leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres regning, såfremt deres virksomhed vedrører andre transaktioner end dem, der er nævnt i stk. 1 og 2 samt i artikel 9, stk. 2, litra e), det sted, hvor de pågældende transaktioner foretages.

Når aftageren er momsregistreret i en anden medlemsstat end den, hvor de pågældende transaktioner foretages, anses leveringsstedet for den tjenesteydelse, som formidleren leverer, dog for at ligge på den medlemsstats område, som har tildelt aftageren det momsregistreringsnummer, hvorunder tjenesteydelsen er leveret af formidleren.«

6 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, som denne bestemmelse fraviger, fastsætter principielt leveringsstedet for en tjenesteydelse som det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed.

7 Gerechtshof fastslog, at eftersom yachterne befandt sig i Frankrig, og stedet, hvor formidlingstransaktionerne var blevet gennemført, befandt sig i den samme medlemsstat, var det ikke hovedreglen, der skulle anvendes, men undtagelsesbestemmelsen om transaktioner inden for Fællesskabet, hvoraf følger, at Kongeriget Nederlandene ikke har ret til at pålægge disse transaktioner moms.

8 Staatssecretaris van Financiën iværksatte kassationsanke af denne dom for Hoge Raad der Nederlanden, under anbringende af, at såvel sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, som den tilsvarende nationale bestemmelse skal fortolkes strengt i den forstand, at udtrykket »transaktioner« kun omfatter tjenesteydelser, der leveres af formidlere, når den tilgrundliggende kontrakt, dvs. en kontrakt om levering af et gode eller om levering af en tjenesteydelse, er indgået mellem momspligtige erhvervsdrivende, hvilket ikke er tilfældet i hovedsagen, som vedrører privatpersoner.

9 Hoge Raad der Nederlanden er af den opfattelse, at sagen rejser nogle spørgsmål, hvis besvarelse Domstolens nuværende praksis ikke giver tilstrækkelige holdepunkter for, og har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, fortolkes således, at denne bestemmelse kun angår tjenesteydelser, der leveres af formidlere, hvor aftageren af tjenesteydelsen er en afgiftspligtig person i direktivets forstand eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 28a?

2)I benægtende fald, skal sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, første afsnit, da fortolkes således, at denne bestemmelse går ud på, at såfremt der formidles et køb og salg af en fysisk genstand mellem to private, skal der med hensyn til stedet for formidlingen lægges vægt på stedet for transaktionen, som om denne transaktion var en levering eller en tjenesteydelse udført af en afgiftspligtig person i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 8?»

De præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

10 Ifølge den nederlandske regering, som delvis støttes af den portugisiske regering, bør sjette momsdirektivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, fortolkes strengt, således at formidlingsydelser ikke er omfattet, når den tilgrundliggende kontrakt er blevet indgået mellem privatpersoner og således ikke udgør en afgiftspligtig transaktion. I henhold til denne bestemmelse skal stedet for formidlerens levering principielt være knyttet til stedet for hovedleveringen, hvilket kun giver mening, hvis hovedleveringen henhører under sjette direktivs anvendelsesområde, dvs. at den er blevet gennemført af en afgiftspligtig person. Eftersom dette ikke har været tilfældet i den foreliggende sag, bør man ifølge den nederlandske regering henholde sig til den almindelige regel i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, dvs. at hjemstedet for D. Lipjes' økonomiske virksomhed, som befandt sig i Nederlandene, skal anvendes som reference.

11 Sjette momsdirektivs afsnit XVIa, hvori artikel 28b indgår, omhandler nemlig i sin helhed leveringer og erhvervelser inden for Fællesskabet samt vareomsætning, som alle er transaktioner, der gennemføres af afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer. Direktivets artikel 28a refererer således systematisk til afgiftspligtige personers eller ikke-afgiftspligtige juridiske personers ydelser. Ud fra sammenhængen bør artikel 28b således fortolkes på tilsvarende måde.

12 Denne indfaldsvinkel bekræftes af artikel 28b, punkt E, stk. 3, andet afsnit, som refererer til aftagerne som momsregistrerede ved hjælp af et registreringsnummer. Dette kan ligeledes kun være tilfældet for afgiftspligtige personer eller ikke-afgiftspligtige juridiske personer.

13 Herudover har den omhandlede bestemmelse til formål at undgå, at kundevirksomheden skal udnytte sin fradragsret i en anden medlemsstat end den, hvor virksomheden er pligtig at betale moms. En sådan regel er ikke nødvendig for privatpersoner, som aftager tjenesteydelser, og som ikke kan udnytte fradragsretten. Den foreslåede løsning afspejler ifølge den nederlandske regering bedst den økonomiske virkelighed og afgiftssystemets formålstjenlighed.

14 Ifølge Kommissionen bør sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3's anvendelsesområde ikke indskrænkes ved en fravigelse af dens meget klare ordlyd, hvormed der fastsættes en udtrykkelig undtagelse fra de almindelige bestemmelser for kategorien formidlingstransaktioner, uden at der foretages nogen sondring afhængigt af, hvem der er parter i den tilgrundliggende kontrakt. Der er ingen grund til at fravige denne regel, såfremt den tilgrundliggende kontrakt vedrører en ikke-afgiftspligtig transaktion. Systemet for samhandel mellem medlemsstaterne, som gengivet i sjette direktivs afsnit XVIa, kan nemlig ikke i sin helhed indskrænkes til samhandel mellem erhvervsdrivende.

15 Udtrykket »transaktion« anvendes flere steder i sjette direktiv for at betegne såvel tjenesteydelser mellem afgiftspligtige personer som tjenesteydelser til privatpersoner, som eksempelvis i artikel 4, stk. 3 og 5. En streng fortolkning af direktivets artikel 28b, punkt E, stk. 3, indebærer nogle komplicerede sondringer og er i strid med princippet om enkelhed ved behandlingen af transaktionerne og om rationel og ensartet afgiftspålæggelse.

16 I denne henseende skal det indledningsvis konstateres, at med hensyn til forholdet mellem sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 28b, punkt E, er der i artikel 28b, punkt E, med hensyn til samhandel mellem medlemsstaterne fastsat en undtagelse til den almindelige regel i artikel 9, stk. 1. Artikel 9, stk. 1, har altså ingen forrang, og det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om den ene eller den anden bestemmelse finder anvendelse (jf.,

med hensyn til det tilsvarende forhold mellem stk. 1 og 2 i sjette direktivs artikel 9, dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20 og 21).

17 Eftersom der i det foreliggende tilfælde er tale om samhandel mellem medlemsstaterne, finder sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, principielt anvendelse. Det skal derfor undersøges, om en sådan anvendelighed kan påvirkes af den omstændighed, at genstanden for formidlingsydelsen er en ikke-afgiftspligtig transaktion.

18 I denne henseende bemærkes, at det følger af ordlyden af sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, første afsnit, at bestemmelsen generelt omhandler tjenesteydelser, der leveres af formidlere, »som handler i andres navn og for andres regning«, uden at der sondres mellem, om aftagerne af tjenesteydelserne er momspligtige eller ej.

19 Ligeledes fremgår det ikke af nogen af bestemmelserne i sjette direktivs afsnit XVIa, hvori artikel 28b indgår, at enhver tjenesteydelse, der udføres for en ikke-afgiftspligtig privatperson, holdes uden for deres anvendelsesområde. I øvrigt omfatter udtrykket »samhandel mellem medlemsstaterne« i overskriften til dette afsnit, som anført af Kommissionen, såvel leveringer til afgiftspligtige personer som leveringer, der udføres for ikke-afgiftspligtige personer. Den omstændighed, at det i en række bestemmelser i dette afsnit ligesom i artikel 28a er anført, at visse transaktioner er afgiftspligtige, har ingen indflydelse på rækkevidden af artikel 28b, som alene har til formål at fastsætte stedet for selve transaktionerne.

20 Hvad angår den nederlandske regerings argument om, at artikel 28b, punkt E, stk. 3, andet afsnit, refererer til aftagerne som momsregistrerede ved hjælp af et registreringsnummer i en anden medlemsstat end den, hvor den omhandlede transaktion er blevet udført, er det tilstrækkeligt at konstatere, at dette afsnit, hvori der er anvendt biordet »dog«, angiver en kategori af ganske særlige undtagelser, som ikke kan have indflydelse på den mere almindelige regel i det foregående afsnit.

21 Det er nemlig, som anført af generaladvokaten i punkt 36-40 i forslaget til afgørelse, ligegyldigt for fastsættelsen af stedet for en formidlingsaktivitet, om hovedtransaktionen er pålagt moms, eller det drejer sig om en ikke-afgiftspligtig transaktion.

22 Med hensyn til det af den nederlandske regering fremsatte argument om, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, først og fremmest vedrører retten til at fradrage moms, som imidlertid ikke berører privatpersoner, er det endelig tilstrækkeligt at fastslå, at intet i denne bestemmelses ordlyd underbygger denne opfattelse, eftersom denne bestemmelse udelukkende vedrører fastsættelsen af leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres af formidlere, og på ingen måde fradragsretten for privatpersoner, der modtager sådanne ydelser.

23 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, ikke skal fortolkes således, at den kun angår tjenesteydelser, der leveres af formidlere, hvor aftageren af tjenesteydelsen er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

Det andet spørgsmål

24 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om det, når en formidlingstransaktion henhører under sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, er de almindelige bestemmelser i sjette direktivs artikel 8 eller specialbestemmelserne i samme direktivs artikel 28b, der skal anvendes med henblik på fastsættelsen af det sted, hvor den transaktion, der ligger til grund for formidlingsydelsen, er blevet udført.

25 I denne henseende er det tilstrækkeligt at fastslå, at det følger af sjette direktivs ordlyd, at stedet for erhvervelse inden for Fællesskabet af goder er reguleret i direktivets artikel 28b, punkt A og B, som således fraviger de almindelige bestemmelser i direktivets artikel 8, som regulerer levering af goder inden for en medlemsstat. En anden bedømmelse er under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder ikke påkrævet.

26 Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at når en formidlingstransaktion henhører under sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, skal direktivets artikel 28b, punkt A og B, anvendes med henblik på fastsættelsen af det sted, hvor de transaktioner, der ligger til grund for formidlingsydelsen, er blevet udført.

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske og den portugisiske regering samt af Kommissionen, 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.

På grundlag af disse præmisser

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Hooge Raad der Nederlanden ved dom af 14. februar 2003, for ret:

1) Artikel 28b, punkt E, stk. 3, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, i den affattelse, der følger af Rådets direktiv 91/680/EØF af 16. december 1991 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring, med henblik på afskaffelse af de fiskale grænser, af direktiv 77/388, skal ikke fortolkes således, at den kun angår tjenesteydelser, der leveres af formidlere, hvor aftageren af tjenesteydelsen er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person.

2) Når en formidlingstransaktion henhører under artikel 28b, punkt E, stk. 3, i sjette direktiv 77/388, som ændret, skal direktivets artikel 28b, punkt A og B, anvendes med henblik på fastsættelsen af det sted, hvor de transaktioner, der ligger til grund for formidlingsydelse, er blevet udført.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg 27. maj 2004.

R. Grass

P. Jann

Justitssekretær

Afdelingsformand

1 – Processprog: nederlandsk.