

Arrêt de la Cour
Mål C-68/03

Staatssecretaris van Financiën
mot
D. Lipjes

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad der Nederlanden)

«Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 28b E.3 – Tjänster som tillhandahålls av mellanhänder – Platsen för tillhandahållande»

Förslag till avgörande av generaladvokat D. Ruiz-Jarabo Colomer föredraget den 13 januari 2004 Domstolens dom (första avdelningen) av den 27 maj 2004

Sammanfattning av domen

Bestämmelser om skatter och avgifter – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Tillhandahållande av tjänster som utförs av mellanhänder – Fastställande enligt artikel 28b E.3 i sjätte direktivet av platsen för den skatterättsliga anknytningen – Tillämpningsområde – Huvudsaklig transaktion som inte mervärdesbeskattas – Saknar relevans – Fastställande av platsen för den huvudsakliga transaktionen – Tillämpning av de särskilda bestämmelserna i artikel 28b A och 28b B (Rådets direktiv 77/388, art. 28b A, 28b B och 28b E.3) Artikel 28b E.3 i sjätte direktivet 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter i dess lydelse enligt direktiv 91/680 – i vilken det med avvikelse från artikel 9.1 föreskrivs att platsen för tillhandahållandet av tjänster som utförs av mellanhänder i andra personers namn och för deras räkning, då dessa tjänster utgör en del av vissa transaktioner, skall vara den plats där dessa transaktioner sker – skall inte tolkas så att den endast avser tjänster som en mellanhand tillhandahåller en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för mervärdesskatt.

Som följer av dess ordalydelse avser nämligen denna bestämmelse tillhandahållande av tjänster som utförs av mellanhänder i allmänhet, utan någon åtskillnad beroende på om de personer som erhåller tjänsten är skattskyldiga för mervärdesskatt eller inte, och det saknar vid fastställandet av den plats där förmedlingsverksamheten ägt rum betydelse om den huvudsakliga transaktionen är mervärdesskattepliktig eller om det är fråga om en icke skattepliktig transaktion.

När en transaktion som genomförs av en mellanhand omfattas av nämnda artikel 28b E.3, skall för övrigt de särskilda bestämmelserna i artikel 28b A och 28b B i samma direktiv användas vid fastställandet av platsen för de transaktioner som ligger till grund för förmedlingstjänsterna.

Platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor bestäms nämligen av sistnämnda bestämmelse, vilken således avviker från de allmänna bestämmelserna i artikel 8 i sjätte direktivet, vilka innehåller regler för leverans av varor inom en medlemsstat.

(punkterna 18, 21, 23, 25–26, samt punkterna 1 och 2 i domslutet)

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 27 maj 2004(1)

Sjätte mervärdesskattedirektivet – Artikel 28b E.3 – Tjänster som tillhandahålls av mellanhänder –
Platsen för tillhandahållande

I mål C-68/03

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), att
domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga
målet mellan

Staatssecretaris van Financiën

och

D. Lipjes,

angående tolkningen av artikel 28b 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9,
volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med
tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG
med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9,
volym 2, s. 33),meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen),

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna A. Rosas, A. La
Pergola, R. Silva de Lapuerta och K. Lenaerts,
generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: R. Grass,
med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

– Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
– Portugals regering, genom L.I. Fernandes och Â. Seiça Neves, båda i egenskap av ombud,
– Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och D.W.V. Zijlstra, båda i
egenskap av ombud,
och efter att den 13 januari 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Hoge Raad der Nederlanden har, genom beslut av den 14 februari 2003 som inkom till domstolens kansli den 17 februari samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt två frågor om tolkningen av artikel 28b 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Staatssecretaris van Financiën och Lipjes angående skattskyldighet för mervärdesskatt avseende tjänster som han i egenskap av mellanhand har tillhandahållit i Frankrike.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen, tillämpliga bestämmelser och tolkningsfrågorna

3 Lipjes är bosatt i Nederländerna där han bedriver yrkesmässig verksamhet i form av köp och försäljning av begagnade fritidsbåtar samt förmedling vid köp och försäljning av jakter. År 1996 och år 1997 agerade han vid två tillfällen mellanhand vid köp av jakter som fanns i Frankrike. Av allt att döma agerade Lipjes i båda fallen för enskilda personer i egenskap av köpare, vilka var bosatta i Nederländerna, medan säljaren utgjordes av en enskild person bosatt i Frankrike. Lipjes deklarerade inte någon mervärdesskatt för dessa förmedlingstransaktioner, vare sig i Nederländerna eller i Frankrike.

4 De nederländska skattemyndigheterna fann efter en revision att dessa tillhandahållna tjänster skulle mervärdesbeskattas i efterhand. Talan väcktes vid Gerechtshof te 's-Gravenhage (Nederländerna), som fann att förmedlingstjänsterna med hänsyn till den plats där jakterna befann sig när de såldes inte fullgjorts i Nederländerna, och att Lipjes alltså inte var skyldig att deklarerat mervärdesskatt i denna medlemsstat.

5 Gerechtshof baserade därvid sin slutsats på artikel 6a tredje punkten c i Wet op de omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad* 1968, 329), i dess lydelse enligt lag av den 24 december 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Denna bestämmelse motsvarar artikel 28b E.3 första stycket i sjätte direktivet, där det i fråga om gemenskapsinterna transaktioner föreskrivs följande:

”Med avvikelse från artikel 9.1 skall platsen för tillhandahållandet av tjänster som utförs av mellanhänder i andra personers namn och för deras räkning, då dessa tjänster utgör en del av andra transaktioner än de som avses i punkt 1 eller 2 eller i artikel 9.2 e vara den plats där dessa transaktioner sker.

Om kunden är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den inom vars territorium transaktionerna genomförs, skall dock platsen för mellanhandens tillhandahållande av tjänster anses ligga inom den medlemsstat som för kunden utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket mellanhanden utförde tjänsten åt honom.”

6 Denna bestämmelse avviker från artikel 9.1 i sjätte direktivet enligt vilken platsen för tillhandahållandet av en tjänst i princip anses vara den där tillhandahållaren har etablerat sin rörelse.

7 Enligt Gerechtshof skulle undantagsbestämmelsen och inte den allmänna bestämmelsen tillämpas på dessa gemenskapsinterna transaktioner eftersom jakterna var belägna i Frankrike och platsen där förmedlingstransaktionerna genomförts också låg där. Av undantagsbestämmelserna följde enligt Gerechtshof att Konungariket Nederländerna inte hade rätt att mervärdesbeskatta dessa transaktioner.

8 Staatssecretaris van Financiën väckte kassationstalan vid Hoge Raad der Nederlanden mot detta avgörande och gjorde därvid gällande att artikel 28b E.3 i sjätte direktivet samt den motsvarande nationella bestämmelsen skall tolkas restriktivt så att termen ”transaktioner” skall anses avse förmedlingstjänster endast när det underliggande avtalet, det vill säga ett avtal om leverans av en vara eller ett avtal avseende en tjänst, har slutits av

personer som bedriver yrkesmässig verksamhet och är skattskyldiga för mervärdesskatt. Detta var emellertid inte fallet i målet vid den nationella domstolen som rör enskilda personer.

9 Hoge Raad fann att målet ger upphov till frågor som inte i tillräcklig mån kan besvaras med domstolens hittillsvarande praxis, och den har därför beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Skall artikel 28b E.3 i sjätte direktivet tolkas så att denna bestämmelse enbart omfattar tjänster som tillhandahålls av mellanhänder där mottagaren av tjänsten är en skattskyldig person i den mening som avses i direktivet eller en icke skattskyldig juridisk person i den mening som avses i artikel 28a i direktivet?

2) Om den första frågan skall besvaras nekande, skall då artikel 28b E.3 första meningen i sjätte direktivet tolkas så att syftet med denna bestämmelse är att knyta platsen för förmedlingen av ett köp eller en försäljning av lös egendom mellan två enskilda till platsen för transaktionen, som om denna transaktion hade varit en leverans eller tjänst som utförts av en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 8 i direktivet?”

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

10 Enligt den nederländska regeringen, som delvis har stöd av den portugisiska regeringen, skall artikel 28b E.3 i sjätte direktivet tolkas restriktivt så att tjänster som tillhandahålls av mellanhänder inte skall omfattas när det underliggande avtalet har slutits mellan enskilda, och detta alltså inte utgör en skattepliktig transaktion. I bestämmelsen föreskrivs att platsen där en mellanhänder tillhandahåller en tjänst i princip skall bestämmas till den plats där det huvudsakliga tillhandahållandet sker, vilket endast får någon innebörd om det huvudsakliga tillhandahållandet omfattas av sjätte direktivets tillämpningsområde, det vill säga då det utförs av en skattskyldig person. Eftersom detta inte var fallet i förevarande mål skall den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1 i sjätte direktivet tillämpas, vilket innebär att den plats i Nederländerna där Lipjes hade etablerat sin rörelse skall användas för bestämningen.

11 Hela avdelning XVIa i sjätte direktivet, där artikel 28b ingår, avser nämligen gemenskapsinterna leveranser och förvärv samt transport, vilka samtliga utgör transaktioner som utförs av skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer. I artikel 28a i detta direktiv erinras således hela tiden om tillhandahållanden från skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer. När det gäller att uppnå enhetlighet skall alltså artikel 28b tolkas på samma sätt.

12 Detta synsätt stöds av artikel 28b E.3 andra stycket, där det talas om kunder som i mervärdesskattehanseende identifieras med ett registreringsnummer för mervärdesskatt, något som inte heller kan gälla annat än för skattskyldiga personer eller icke skattskyldiga juridiska personer.

13 Ändamålet med den ifrågavarande bestämmelsen är att undvika att kundföretaget måste utnyttja sin avdragsrätt i en annan medlemsstat än den där det är skattskyldigt för mervärdesskatt. En sådan regel är onödig för enskilda som erhåller tjänster och som inte åtnjuter någon avdragsrätt. Den förordade lösningen är också den som bäst återspeglar den ekonomiska verkligheten och rationaliteten i skattemässigt hänseende.

14 Enligt kommissionen kan tillämpningsområdet för artikel 28b E.3 i sjätte direktivet inte inskränkas så att det avviker från dess mycket tydliga ordalydelse, enligt vilken det föreskrivs ett uttryckligt undantag från de allmänna bestämmelserna när det gäller transaktioner som utförs av mellanhänder. Därvid görs inte någon åtskillnad med hänsyn till de parter som slutit det underliggande avtalet. Det finns inte någon anledning att avvika från denna bestämmelse när det underliggande avtalet utgör en icke skattepliktig transaktion. Systemet för den gemenskapsinterna handeln, sådant det återges i avdelning XVIa i sjätte direktivet, är nämligen inte begränsat bara till handel mellan personer som bedriver yrkesmässig verksamhet.

15 Begreppet "transaktioner" används på flera ställen i sjätte direktivet för att ange såväl tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer som tjänster som tillhandahålls enskilda personer, såsom i artikel 4.3 och 4.5. En restriktiv tolkning av artikel 28b E.3 i det direktivet skulle leda till komplicerade distinktioner och strida mot principerna om enkelhet vid behandlingen av transaktionerna och om rationell och enhetlig beskattning.

16 Domstolen konstaterar i detta avseende inledningsvis att såvitt avser förhållandet mellan artikel 9.1 och artikel 28b E i sjätte direktivet innehåller artikel 28b E föreskrifter som i fall av gemenskapsintern handel innebär ett undantag från den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1. Denna artikel 9.1 skall alltså inte ges något företräde och det skall i varje enskilt fall bedömas huruvida den skall omfattas av den ena eller den andra bestämmelsen (se, för det liknande förhållandet mellan artikel 9.1 och 9.2 i sjätte direktivet, dom av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkterna 20 och 21).

17 Eftersom det i förevarande fall rör sig om gemenskapsintern handel är artikel 28b E.3 i sjätte direktivet alltså i princip tillämplig. Därmed skall domstolen pröva om denna tillämplighet påverkas av det faktum att den tjänst som mellanhanden tillhandahållit avsåg en transaktion som inte är skattepliktig.

18 Domstolen erinrar på denna punkt om att artikel 28b E.3 första stycket i sjätte direktivet avser tillhandahållande av tjänster som utförs av mellanhänder "i andra personers namn och för deras räkning" i allmänhet, utan någon åtskillnad beroende på om de personer som erhåller tjänsten är skattskyldiga för mervärdesskatt eller inte. Detta följer av ordalydelsen i nämnda bestämmelse.

19 Det framgår inte heller i någon av bestämmelserna i avdelning XVIa i sjätte direktivet, där artikel 28b ingår, att varje tjänst som tillhandahålls en enskild som inte är skattskyldig för mervärdesskatt skall uteslutas från dessa bestämmelser tillämpningsområde. Som kommissionen har gjort gällande avser begreppet "handeln mellan medlemsstaterna", som används i rubriken till denna avdelning, för övrigt leveranser till skattskyldiga personer lika väl som sådana leveranser till icke skattskyldiga personer. Den omständigheten att olika bestämmelser under denna rubrik i likhet med artikel 28a innehåller föreskrifter om huruvida vissa transaktioner är skattepliktiga eller ej saknar betydelse för räckvidden av artikel 28b, som endast används för att fastställa platsen för själva transaktionerna.

20 När det gäller den nederländska regeringens argument att det i artikel 28b E.3 andra stycket talas om kunder som i mervärdesskattehänseende identifieras med ett registreringsnummer för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den i vilken den ifrågavarande transaktionen har ägt rum, räcker det att konstatera att det i detta stycke genom adverbet "dock" anges en kategori av relativt speciella undantag som inte inverkar på den mera allmänna bestämmelse som föreskrivs i det föregående stycket.

21 Som generaladvokaten anförde i punkterna 36–40 i sitt förslag till avgörande saknar det betydelse, vid fastställandet av den plats där förmedlingsverksamheten ägt rum, om den huvudsakliga transaktionen är mervärdesskattepliktig eller om det är fråga om en icke skattepliktig transaktion.

22 När det slutligen gäller den nederländska regeringens argument att artikel 28b E.3 i sjätte direktivet framför allt rör rätten till avdrag för mervärdesskatt som dock inte är av intresse för en enskild, konstaterar domstolen endast att det inte finns något i nämnda bestämmelses ordalydelse som stöder detta påstående, eftersom bestämmelsen endast avser fastställandet av platsen för förmedlingstjänsten och inte alls avdragsrätten för enskilda personer som mottar denna tjänst.

23 Den första frågan skall alltså besvaras så att artikel 28b E.3 i sjätte direktivet inte skall tolkas på det sättet att den endast avser mellanhänders tjänster som tillhandahålls en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för mervärdesskatt.

Den andra frågan

24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida det är de allmänna bestämmelserna i artikel 8 i sjätte direktivet eller de särskilda bestämmelserna i artikel 28b i samma direktiv som skall tillämpas vid fastställandet av platsen för en transaktion som ligger till grund för en förmedlingstjänst, när transaktionen som

genomförs av mellanhanden omfattas av artikel 28b E.3 i sjätte direktivet.

25 I detta avseende räcker det att konstatera att det av formuleringarna i sjätte direktivet framgår att platsen för ett gemenskapsinternt förvärv av varor bestäms av artikel 28b A och 28b B i detta direktiv, vilka således avviker från de allmänna bestämmelserna i artikel 8 i samma direktiv, vilka innehåller regler för leverans av varor inom en medlemsstat. Något annat synsätt kan inte anläggas på omständigheterna i målet vid den nationella domstolen.

26 Den andra frågan skall alltså besvaras så att när en transaktion som genomförs av en mellanhand omfattas av artikel 28b E.3 i sjätte direktivet skall artikel 28b A och 28b B i samma direktiv användas vid fastställandet av platsen för de transaktioner som ligger till grund för förmedlingstjänsterna.

Rättegångskostnader

27 De kostnader som har förorsakats den nederländska och den portugisiska regeringen samt kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

– angående de frågor som genom beslut av den 14 februari 2003 har ställts av Hoge Raad der Nederlanden – följande dom:

1) Artikel 28b E.3 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, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser, skall inte tolkas så att den endast avser tjänster som en mellanhand tillhandahåller en skattskyldig person eller en juridisk person som inte är skattskyldig för mervärdesskatt.

2) När en transaktion som genomförs av en mellanhand omfattas av artikel 28b E.3 i sjätte direktivet 77/388, i ändrad lydelse, skall artikel 28b A och 28b B i samma direktiv användas vid fastställandet av platsen för de transaktioner som ligger till grund för förmedlingstjänsterna.

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 27 maj 2004.

R. Grass

P. Jann

Justitiesekreterare

Ordförande på första avdelningen