

Sprawa C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

przeciwko

D. Lipjesowi

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Hoge Raad der Nederlanden)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28b cz. 3 ust. 3 – Usługi pośrednictwa – Miejsce wykonania świadczenia

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług wykonywanych przez pośredników – Ustalenie miejsca powstania obowiązku podatkowego przewidziane w art. 28b cz. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy – Zakres stosowania – Główna transakcja niepodlegająca opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej – Brak związku ze sprawą – Ustalenie miejsca głównej transakcji – Stosowanie przepisów szczególnych zawartych w art. 28b cz. 3 ust. 3 A i B

(dyrektywa Rady 77/388, art. 28b cz. 3 ust. 3 A, B i E ust. 3)

Artykuł 28b cz. 3 ust. 3 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, w brzmieniu po zmianach dokonanych przez dyrektywę 91/680, który stanowi, że na zasadzie odstąpienia od przepisów art. 9 ust. 1 tej dyrektywy miejscem świadczenia usług przez pośredników działających w imieniu i na rachunek osób trzecich, gdy usługi takie stanowią pewnych transakcji, jest miejsce wykonania tych transakcji, nie powinien być interpretowany w ten sposób, iż dotyczy on jedynie usług pośrednictwa na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej.

W istocie, jak wynika z jego brzmienia, przepis ten znajduje zastosowanie ogólnie do świadczenia usług wykonanych przez pośredników, bez względu na to, czy osoby korzystające z usług są podatnikami podatku od wartości dodanej, czy też nie, przy czym bez znaczenia pozostaje do celów ustalenia miejsca działalności pośrednika to, czy transakcja główna podlega podatkowi od wartości dodanej, czy też mamy do czynienia z transakcją niepodlegającą temu podatkowi.

Ponadto gdy transakcja pośrednictwa wchodzi w zakres rzeczowego art. 28b cz. 3 ust. 3, celem ustalenia miejsca, gdzie zostały dokonane transakcje leżące u podstaw usług pośrednictwa, należy stosować przepisy szczególne art. 28b cz. 3 ust. 3 A i B. Przepisy te dotyczą bowiem miejsca wewnątrz wspólnotowego nabycia towarów i wykluczają stosowanie przepisów ogólnych zawartych w art. 8 szóstej dyrektywy, regulującym kwestię dostawy towarów w obrębie terytorium Państwa Członkowskiego.

(por. pkt 18, 21, 23 i 25-26 oraz pkt 1-2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 27 maja 2004 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 28b cz. 3 ust. 3 – Usługi pośrednictwa – Miejsce wykonania świadczenia

W sprawie C-68/03

mającej za przedmiot skierowany do Trybunału, na podstawie art. 234 WE przez Hoge Raad der Nederlanden (Niderlandy) wniossek o wydanie, w ramach zawisłego przed tym sądem sporu między

Staatssecretaris van Financiën

a

D. Lipjesem,

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 28b cz. 3 ust. 3 E szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), w brzmieniu po zmianach wprowadzonych dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającej wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającej dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1),

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann (sprawozdawca), prezes izby, A. Rosas, A. La Pergola, R. Silva de Lapuerta i K. Lenaerts, sędziowie,

rzecznik generalny: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sekretarz: R. Grass,

rozważywszy uwagi na piśmie przedstawione:

- w imieniu rządu niderlandzkiego przez H. G. Sevenster, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. I. Fernandes i Â. Seiç? Neves, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Travers? i D. W. V. Zijlstr?, działających w charakterze pełnomocników,

uwzględniając sprawozdanie sędziego sprawozdawcy,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 13 stycznia 2004 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wyrokiem z dnia 14 lutego 2003 r., który wpłynął do Trybunału dnia 17 lutego 2003 r., Hoge Raad der Nederlanden skierował, na mocy art. 234 WE, dwa pytania prejudycjalne w przedmiocie wykładowi art. 28b szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), w brzmieniu po zmianach wprowadzonych dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Pytania te zostały podniesione w ramach sporu między Staatsecretaris van Financiën a D. Lipjesem w przedmiocie objęcia usług pośrednictwa, które D. Lipjes wykonał we Francji, podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „VAT”).

Postępowanie przed sądem krajowym, ramy prawne i pytania prejudycjalne

3 D. Lipjes, zamieszkały w Niderlandach, zajmuje się zawodowo kupnem i sprzedażą używanych statków spacerowych oraz pośrednictwem w kupnie i sprzedaży jachtów. W 1996 i w 1997 r. dwukrotnie pośredniczył w zakupie jachtów znajdujących się we Francji, jak się wydaje w obu przypadkach na rzecz kupca zamieszkałego w Niderlandach, podczas gdy sprzedawca był osobą prywatną zamieszkałą we Francji. D. Lipjes nie zadeklarował VAT związanego z powyższymi transakcjami ani w Niderlandach, ani we Francji.

4 W wyniku kontroli skarbowej niderlandzkie organy podatkowe obciążyły a posteriori powyższą usługę podatkiem VAT. Gerechtshof te ‘s-Gravenhage (Niderlandy), przed którym stanęła sprawa, uznał, że mając na względzie miejsce, gdzie znajdowały się jachty w chwili sprzedaży, usługi pośrednictwa nie zostały wykonane w Niderlandach, co oznacza tym samym, iż D. Lipjes miał prawo nie zadeklarować VAT w powyższym Państwie Członkowskim.

5 Gerechtshof oparł się na art. 6a ust. 3 lit. c) Wet op de omzetbelasting 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym) z dnia 28 czerwca 1968 r. (*Staatsblad* 1968, 329), w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 24 grudnia 1992 r. (*Staatsblad* 1992, str. 713). Przepis ten odpowiada przepisowi art. 28b cz. 3 E ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który w zakresie odnoszącym się do transakcji wewnątrzwspólnotowych stanowi:

„Na zasadzie odstąpienia od przepisów art. 9 ust. 1 miejscem świadczenia usług przez pośredników działających w imieniu i na rachunek osób trzecich, gdy usługi takie stanowią część transakcji innych niż te określone w ust. 1 lub 2 lub w art. 9 ust. 2 lit. e), jest miejsce wykonania tych transakcji.

Jednakże w przypadku gdy klient posiada numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej w Państwie Członkowskim innym niż to, na którego terytorium zawarto transakcję, uważa się, że miejsce świadczenia usługi przez pośrednika znajduje się na terytorium Państwa Członkowskiego, który nadał klientowi numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, pod którym usługa ta została dla niego wykonana przez pośrednika”.

6 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, od którego wyjątek stanowi powyższy przepis, określa co do zasady jako miejsce świadczenia usługi miejsce, gdzie dostawca założył przedsiębiorstwo.

7 Ze względu na to, iż jachty znajdowały się we Francji, oraz na to, iż miejsce, gdzie zostały wykonane usługi pośrednictwa, znajdowało się w tym samym Państwie Członkowskim, *Gerechtshof* uznał, że należy zastosować nie przepis ogólny, lecz przepis szczególny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, z którego, jego zdaniem, wynika, że Królestwo Niderlandów nie ma prawa poddania powyższych transakcji opodatkowaniu VAT.

8 *Staatssecretaris van Financiën* złożył do *Hoge Raad der Nederlanden* kasację od tego wyroku. Na jej poparcie podniesiono, iż zarówno art. 28b cz. 3 E ust. 3 szóstej dyrektywy, jak i odpowiadające mu przepisy prawa krajowego powinny być interpretowane w sposób zawężający w ten sposób, iż pojęcie „transakcji” obejmuje świadczenie usług pośrednictwa jedynie wtedy, gdy podstawowa umowa, tj. umowa dostawy rzeczy lub umowa o świadczenie usług, została zawarta przez przedsiębiorcę będącego podatnikiem VAT, nie zaś gdy dotyczy osób prywatnych, jak ma to miejsce w sporze przed sądem krajowym.

9 Uznając, iż niniejsza sprawa podnosi kwestie, które nie zostały dostatecznie rozstrzygnięte przez dotychczasowe orzecznictwo Trybunału, *Hoge Raad der Nederlanden* postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 28b cz. 3 E ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż przepis ten dotyczy jedynie usług na rzecz podatnika w rozumieniu dyrektywy lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem w rozumieniu art. 28a dyrektywy?

2) W przypadku odpowiedzi przeczącej, czy art. 28b cz. 3 E ust. 3 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy należy zatem interpretować w ten sposób, iż przepis ten ma za zadanie połączyć miejsce pośrednictwa w sprzedaży lub zakupie dobra materialnego między dwoma osobami z miejscem transakcji, tak jakby transakcja ta była dostawą lub usługą wykonaną przez podatnika w rozumieniu art. 8 szóstej dyrektywy?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pierwszego pytania

10 Zdaniem rz?du niderlandzkiego, popieranego w cz??ci przez rz?d portugalski, art. 28b cz??? E ust. 3 szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w sposób restrykcyjny, wy??czaj?c us?ugi po?rednictwa, w przypadku gdy podstawowa umowa zosta?a zawarta pomi?dzy osobami prywatnymi, a co za tym idzie, nie stanowi czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu. Przepis ten, jego zdaniem, stanowi, ?e miejsce ?wiadczenia us?ugi przez po?rednika powinno zosta? zwi?zane z g?ównym ?wiadczeniem, co ma sens jedynie wtedy, gdy ?wiadczenie g?ówne wchodzi w zakres stosowania szóstej dyrektywy, tj. gdy zosta?o ono wykonane przez podatnika. Poniewa? nie mia?o to miejsca w przedmiotowym stanie faktycznym, nale?y zastosowa? regu?? generaln? zawart? w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, tzn. przy?? za punkt odniesienia siedzib? przedsi?biorstwa D. Lipjesa, która znajduje si? w Niderlandach.

11 Tytu? XVIa szóstej dyrektywy, gdzie znajduje si? art. 28b, dotyczy bowiem w ca?o?ci dostaw i przypadków nabycia wewn?trzwspólnotowego i transportu, które to transakcje s? dokonywane przez podatników lub osoby prawne nieb?d?ce podatnikami. I tak art. 28a tej dyrektywy wielokrotnie mówi o ?wiadczeniach podatników lub osób prawnych nieb?d?cych podatnikami. St?d celem zachowania spójno?ci równie? art. 28b powinien by? interpretowany w ten sam sposób.

12 Pogl?d ten znajduje potwierdzenie w art. 28b cz??? E ust. 3 akapit drugi, mówiącym o klientach, którzy do celów identyfikacji na potrzeby VAT posiadaj? numer identyfikacyjny, co mog?oby mie? zastosowanie wy??cznie do podatników i osób prawnych nieb?d?cych podatnikami.

13 Ponadto celem przedmiotowego przepisu jest jedynie unikni?cie tego, aby klient b?d?cy przedsi?biorc? wykonywa? swe prawa zwi?zane z odliczaniem VAT w innym Pa?stwie Cz?onkowskim ni? to, w którym jest on podatnikiem VAT. W przypadku osób prywatnych, które korzystaj? z us?ugi i nie maj? prawa do odliczenia, tego typu przepis nie jest konieczny. Takie rozwi?zanie odzwierciedla?oby równie? najlepiej rzeczywisto?? gospodarcz? i racjonalno?? na gruncie podatkowym.

14 Zdaniem Komisji, nie nale?y zaw??a? zakresu stosowania art. 28b cz??? E ust. 3 szóstej dyrektywy, oddalaj?c si? od bardzo jasnego brzmienia owego przepisu, który ustanawia wyra?ny wy?tek od ogólnych przepisów dotycz?cych grupy czynno?ci po?rednictwa, nie dokonuj?c rozró?nienia ze wzgl?du na strony umowy podstawowej. Nie ma ?adnego powodu, dla którego nale?a?oby odchodzi? od owej zasady, gdy umowa podstawowa jest transakcj? niepodlegaj?c? opodatkowaniu. W istocie, system obrotu wewn?trzwspólnotowego w swej ca?o?ci, jak zosta? on uregulowany w tytule XVIa szóstej dyrektywy, nie ogranicza?by si? jedynie do obrotu pomi?dzy podmiotami dzia?aj?cymi zawodowo.

15 Zdaniem Komisji, poj?cie „transakcje” zosta?o u?yte w kilku miejscach w szóstej dyrektywie w celu oznaczenia zarówno us?ug pomi?dzy podatnikami, jak i us?ug ?wiadczonych na rzecz osób prywatnych, jak ma to miejsce w art. 4 ust. 3 i 5. Zaw??aj?ca wyk?adnia art. 28b cz??? E ust. 3 szóstej dyrektywy doprowadzi?aby do skomplikowanych rozró?nie? i sprzeciwia?aby si? zasadom prostoty opodatkowywania transakcji oraz opodatkowywania racjonalnego i jednolitego.

16 W tym względzie należy stwierdzić tytułem wstępu, że w kwestii wzajemnego stosunku między art. 9 ust. 1 i art. 28b cz. III E szóstej dyrektywy, gdy mamy do czynienia z obrotem wewnątrzwspólnotowym art. 28b cz. III E stanowi wyjątek od zasady ogólnej z art. 9 ust. 1. Nie istnieje zatem żadne pierwszestwo art. 9 ust. 1 i w każdej konkretnej sytuacji należy rozstrzygnąć, czy podlega ona jednemu czy drugiemu z tych przepisów (zob., w przedmiocie podobnego stosunku między ust. 1 i 2 art. 9 szóstej dyrektywy, wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20 i 21).

17 W zakresie, w jakim mamy do czynienia w niniejszej sprawie z obrotem wewnątrzwspólnotowym, art. 28b cz. III E ust. 3 szóstej dyrektywy może co do zasady znaleźć zastosowanie. Należy zatem zbadać, czy na tego typu stosowalność może mieć wpływ fakt, że przedmiotem usługi pośrednictwa była transakcja niepodlegająca opodatkowaniu.

18 W tej kwestii należy stwierdzić, że z brzmienia art. 28b cz. III E ust. 3 akapit pierwszy szóstej dyrektywy wynika, że przepis ten znajduje zastosowanie ogólnie do świadczenia usług wykonanych przez pośredników „działających w imieniu i na rachunek osób trzecich”, bez względu na to, czy osoby korzystające z usług są podatnikami VAT, czy też nie.

19 Podobnie z żadnego przepisu tytułu XVIa szóstej dyrektywy, gdzie znajduje się art. 28b, nie wynika, by przepisy te pozostawiały poza zakresem ich stosowania wszelkie świadczenia wykonane na rzecz osoby prywatnej niepodlegającej VAT. Ponadto, jak podnosi Komisja, pojęcie „handel między Państwami Członkowskimi”, które zostało użyte w nazwie owego tytułu, obejmuje zarówno dostawy na rzecz podatników, jak i dostawy zrealizowane na rzecz osób niebędących podatnikami. Okoliczności, i poszczególne przepisy tego tytułu, podobnie jak art. 28a, odnoszą się do charakteru opodatkowania niektórych transakcji, nie ma wpływu na zakres stosowania art. 28b, który to przepis ma jedynie na celu oznaczenie miejsca samych transakcji.

20 W przedmiocie argumentu rzędu niderlandzkiego opartego na art. 28b cz. III E ust. 3 akapit drugi, mającym mówić o uprawnionych, którzy do celów identyfikacji na potrzeby VAT posiadają numer identyfikacyjny w innym Państwie Członkowskim niż to, na terenie którego została dokonana przedmiotowa transakcja, wystarczy zauważyć, że akapit ten, rozpoczynając się od „jednak”, wskazuje na grupę bardzo szczególnych wyjątków, które nie mogą mieć wpływu na bardziej ogólną zasadę ustanowioną w poprzednim akapicie.

21 W istocie, jak podnosi rzecznik generalny w pkt od 36 do 40 opinii, do celów ustalenia miejsca działania pośrednika bez znaczenia pozostaje to, czy transakcja główna podlega VAT, czy też mamy do czynienia z transakcją niepodlegającą temu podatkowi.

22 Wreszcie, w przedmiocie argumentu podniesionego przez rząd niderlandzki, zgodnie z którym art. 28b cz. III E ust. 3 szóstej dyrektywy dotyczy przede wszystkim prawa do odliczenia VAT, co przecie nie jest przedmiotem zainteresowania osoby prywatnej, wystarczy zauważyć, że nic w brzmieniu przedmiotowego przepisu nie przemawia za przyjęciem tej tezy, albowiem przepis ten odnosi się wyjątkowo do ustalenia miejsca świadczenia usługi pośrednictwa, a nie prawa do odliczenia przysługującego poszczególnym uprawnionym.

23 Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 28b cz. III E ust. 3 szóstej dyrektywy nie powinien być interpretowany w ten sposób, i dotyczy on jedynie usług pośrednictwa na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem VAT.

W przedmiocie drugiego pytania

24 W drugim pytaniu sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy celem oznaczenia miejsca, gdzie

została dokonana transakcja leżąca u podstaw świadczenia pośrednika, w przypadku gdy transakcja pośrednictwa wchodzi w zakres art. 28b cz. 3 E ust. 3 szóstej dyrektywy, należy stosować przepisy ogólne zawarte w art. 8 szóstej dyrektywy, czy przepisy szczególne zawarte w art. 28b przedmiotowej dyrektywy.

25 W tej kwestii wystarczy stwierdzić, że z brzmienia szóstej dyrektywy wynika, że miejsca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów dotyczy art. 28b cz. 3 A i B tej dyrektywy, które to przepisy wykluczają stosowanie przepisów ogólnych zawartych w art. 8 tej dyrektywy, regulującym kwestię dostawy towarów w obrębie terytorium Państwa Członkowskiego. Odmienna ocena nie może mieć miejsca na gruncie stanu faktycznego sprawy głównej.

26 Na drugie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że w przypadku, gdy transakcja pośrednictwa wchodzi w zakres art. 28b cz. 3 E ust. 3 szóstej dyrektywy, celem ustalenia miejsca, gdzie zostały dokonane transakcje leżące u podstaw usług pośrednictwa, należy stosować przepisy art. 28b cz. 3 A i B tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

27 Koszty poniesione przez rzędy niderlandzki i portugalski oraz przez Komisję, które przedłożyły Trybunałowi swoje uwagi, nie podlegają zwrotowi. Dla stron postępowania głównego niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem krajowym, zatem do tego sądu należy zasądzić koszty.

Z powyższych względów

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

stanowiąc w przedmiocie pytań przedstawionych mu przez Hoge Raad der Nederlanden wyrokiem z dnia 14 lutego 2003 r., orzeka, co następuje:

1) **Artykuł 28b cz. 3 E ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, w brzmieniu po zmianach dokonanych przez dyrektywę Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych, nie powinien być interpretowany w ten sposób, iż dotyczy on jedynie usług pośrednictwa na rzecz podatnika lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem podatku od wartości dodanej.**

2) **Gdy transakcja pośrednictwa wchodzi w zakres art. 28b cz. 3 E ust. 3 szóstej dyrektywy w brzmieniu zmienionym, celem ustalenia miejsca, gdzie zostały dokonane transakcje leżące u podstaw usług pośrednictwa, należy stosować przepisy art. 28b cz. 3 A i B tej dyrektywy.**

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 27 maja 2004 r.

Sekretarz

Prezes pierwszej izby

R. Grass

P. Jann

* Język postępowania: niderlandzki.