

Zadeva C-68/03

Staatssecretaris van Financiën

proti

D. Lipjesu

(Predlog za sprejem predhodne odločbe, ki ga je vložilo Hoge Raad der Nederlanden)

„Šesta direktiva o DDV – člen 28b(E)(3) – Storitve posrednikov – Kraj opravljanja storitev“

Povzetek sodbe

*Davžne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Storitve posrednikov – Določitev kraja davžne zavezanosti s členom 28b(E)(3) Šeste direktive – Področje uporabe – Glavna storitev, ki ni zavezana plačilu davka na dodano vrednost – Neprimernost – Določitev kraja glavne storitve – Uporaba posebnih določb člena 28b, A in B*

*(Direktiva Sveta 77/388, člen 28b, A, B in E(3))*

Člen 28b(E)(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih, v različici, ki izhaja iz Direktive Sveta 91/680/EGS, ki določa kot odstopanje od člena 9(1) te direktive, da kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb, kadar so take storitve del drugih transakcij, kraj, kjer se te transakcije opravijo, ne sme razlagati tako, da se nanaša le na storitve posrednikov, katerih prejemnik je davžni zavezanec ali pravna oseba, ki ni zavezanec za davek na dodano vrednost.

Dejansko, kot izhaja iz njenega besedila, ta določba velja splošno za storitve, ki jih opravljajo posredniki, brez razlikovanja, ali so prejemniki storitev zavezanci za DDV ali ne, in za določitev kraja dejavnosti posrednika ni pomembno, ali je glavna storitev obdavčena z DDV ali ne.

Kadar pa spada storitev posrednika v člen 28b(E)(3), se je za določitev kraja, na katerem so bile opravljene storitve na podlagi storitev posrednikov, treba sklicevati na posebne določbe člena 28b(A) in (B). Dejansko je kraj pridobitve znotraj Skupnosti urejen s to določbo, ki tako odstopa od splošnih določb člena 8 Šeste direktive, ki urejajo dobavo blaga znotraj države članice.

(Glej točke 18, 21, 23, 25 in 26, izrek 1 in 2.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 27. maja 2004(\*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 28b(E)(3) – Storitve posrednikov – Kraj opravljanja storitev“

V zadevi C-68/03,

zaradi predloga Hoge Raad der Nederlanden (Nizozemska), naslovljenega na Sodišče, naj na podlagi člena 234 ES v postopku

**Staatssecretaris van Financiën**

proti

**D. Lipjesu**

sprejme predhodno odločbo o razlagi člena 28b Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1) v različici Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive Sveta št. 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1),

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann (poročevalec), predsednik senata, A. Rosas in A. La Pergola, sodnika, R. Silva de Lapuerta, sodnica, in K. Lenaerts, sodnik,

generalni pravobranilec: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

sodni tajnik: R. Grass,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za nizozemsko vlado H. G. Sevenster, zastopnica,
- za portugalsko vlado L. I. Fernandes in A. Seiça Neves, zastopnika,
- za Komisijo Evropskih skupnosti E. Traversa in D. W. V. Zijlstra, zastopnika,

na podlagi poročila sodnika poročevalca,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi dne 13. januarja 2004

izreka naslednjo

## **Sodbo**

1 Hoge Raad der Nederlanden je s sodbo z dne 14. februarja 2003, ki jo je Sodišče prejelo dne 17. februarja, na podlagi člena 234 ES postavilo vprašanja za predhodno odločanje, ki se nanašata na razlago člena 28b Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1) v različici Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive Sveta št. 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ti vprašanja sta bili postavljena v okviru spora med Staatssecretaris van Financiën in g.

Lipjesom v zvezi z zavezanostjo za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) storitev posrednikov, ki jih je g. Lipjes opravil v Franciji.

### **Postopek v glavni stvari, pravni okvir in vprašnji za predhodno odločanje**

3 G. Lipjes, ki stanuje na Nizozemskem, se poklicno ukvarja z nakupom in prodajo rabljenih plovil za rekreacijo in s posredovanjem pri nakupu in prodaji jaht. Leta 1996 in 1997 je sodeloval pri dveh nakupih jaht, ki sta bili v Franciji, očitno v obeh primerih za račun kupca zasebnika, stanujočega na Nizozemskem, medtem ko je bil prodajalec zasebnik stanujoč v Franciji. G. Lipjes za te transakcije posrednika ni prijavil DDV ne na Nizozemskem ne v Franciji.

4 Na podlagi revizije so nizozemske davčne službe te storitve naknadno obdavčile z DDV. Gerechtshof te 's-Gravenhage (Nizozemska), ki mu je bila zadeva predložena v odločanje, je presodilo, da glede na kraj, kjer so bile jahte ob prodaji, storitve posrednikov niso bile izvedene na Nizozemskem, torej g. Lipjes upravičeno ni prijavil DDV v tej državi članici.

5 Gerechtshof se je pri tem oprlo na člen 6a(3)(c) Wet op de omzetbelastinga 1968 (zakon o prometnem davku iz leta 1968) z dne 28. junija 1968 (*Staatsblad* 1968, 329) v različici zakona z dne 24. decembra 1992 (*Staatsblad* 1992, 713). Ta določba ustreza prvemu pododstavku člena 28b(E)(3) Šeste direktive, ki v zvezi s transakcijami znotraj Skupnosti določa:

„Z odstopanjem od člena 9(1) je kraj opravljanja storitev, ki jih opravijo posredniki, ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb, kadar so take storitve del drugih transakcij, razen tistih iz odstavka 1 ali 2 ali člena 9(2)(e), kraj, kjer se te transakcije opravijo.

Kadar pa je naročnik identificiran za davek na dodano vrednost v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere se opravijo te transakcije, se šteje, da je kraj opravljanja storitev, ki jih opravi posrednik na ozemlju države članice, ki je naročniku izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero je posrednik zanj opravil storitev.“

6 Po členu 9(1) Šeste direktive, od katerega odstopa ta določba, se kot kraj opravljanja storitve na celoma šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje gospodarske dejavnosti.

7 Gerechtshof je glede na to, da so bile jahte v Franciji in da je bil kraj opravljenih storitev posrednika v isti državi članici, presodil, da ne bi bila ustrezna uporaba te splošne določbe, ampak uporaba določbe o odstopanju za transakcije znotraj Skupnosti, torej določba, po kateri Kraljevina Nizozemska ni upravičena do obdavčitve teh transakcij z DDV.

8 Staatssecretaris van Financiën je zoper to sodbo vložilo pritožbo pri Hoge Raad der Nederlanden. Uveljavlja, da je treba člen 28b(E)(3) Šeste direktive in ustrezno nacionalno določbo razlagati omejeno, tako da se izraz „transakcija“ nanaša na opravljene storitve posrednikov le takrat, kadar so temeljno pogodbo, namreč pogodbo o dobavi blaga ali pogodbo o opravljanju storitev, sklenile pravne osebe, ki so zavezanci za DDV, kar ni bilo v primeru v postopku v glavni stvari, ki zadeva zasebnike.

9 Glede na to, da se v zadevi postavljata vprašnji, na kateri sedanja sodna praksa Sodišča ne daje zadostnih odgovorov, je Hoge Raad der Nederlanden odločilo, da prekine odločanje in da Sodišču v predhodno odločanje predloži naslednji vprašnji:

„1. Ali je treba člen 28b(E)(3) Šeste direktive razlagati tako, da določba zavezuje le storitve posrednikov, katerih prejemnik je zavezanec v smislu direktive ali pravna oseba, ki ni zavezanec v smislu člena 28a direktive?

2. Ali je treba ob negativnem odgovoru člen 28b(E)(3), prvi stavek, Šeste direktive razlagati tako, da je na podlagi te določbe ob posredovanju pri prodaji ali nakupu premoženja v stvareh med zasebnikoma treba za kraj posredovanja šteti kraj transakcije, kot da bi bila ta transakcija dobava ali opravljena storitev davčnega zavezanca v smislu člena 8 Šeste direktive?“

## Vprašanja za predhodno odločanje

### Prvo vprašanje

10 Po mnenju nizozemske vlade, ki jo deloma podpira portugalska vlada, je treba člen 28b(E)(3) Šeste direktive razlagati omejeno z izključitvijo storitev posrednikov, če je bila osnovna pogodba sklenjena med zasebniki in zato ni obdavčljiva storitev. Po tej določbi je kraj opravljene storitve posrednika na deloma povezan s krajem glavne storitve, kar je smiselno le takrat, kadar spada glavna storitev na področje uporabe Šeste direktive, namreč če jo je opravil davčni zavezanec. Če to v tem primeru ne bi bilo podano, bi se bilo treba zateči k splošnemu pravilu člena 9(1) Šeste direktive in s tem v zvezi šteti, da je bil sedež gospodarske dejavnosti D. Lipjesa na Nizozemskem.

11 Naslov XVIa Šeste direktive, kamor spada člen 28b, naj bi se v celoti nanašal na dobave in pridobitve znotraj Skupnosti in na pretok, ki so vse transakcije, opravljene s strani davčnih zavezancev ali pravnih oseb, ki niso davčni zavezanci. Tako naj bi člen 28a te direktive sistematično navajal storitve davčnih zavezancev ali pravnih oseb, ki niso davčni zavezanci. Člen 28b bi bilo treba zaradi koherentnosti razlagati enako.

12 Ta načrt naj bi potrdil tudi člen 28b(E)(3), drugi pododstavek, ki navaja prejemnike, ki so v namene DDV identificirani z identifikacijsko številko. Tudi to bi lahko veljalo samo za davčne zavezance in za pravne osebe, ki niso davčni zavezanci.

13 Namen sporne določbe naj bi bil prepričati, da bi podjetje naročnik izvajalo svojo pravico do odbitka v drugi državi članici, kot je ta, v kateri je dolžno plačati DDV. Za zasebnike, ki so prejemniki storitev in ki ne morejo uveljavljati odbitka, tako pravilo ni nujno. Priporočena rešitev bi ustrezala tudi gospodarski stvarnosti in racionalnosti na davčnem področju.

14 Po mnenju Komisije se področja uporabe člena 28b(E)(3) Šeste direktive ne sme zožiti z odklikom od njegovega zelo jasnega besedila, ki za skupino transakcij posrednikov določa izrecen odstop od splošne določbe, brez razlikovanja med strankami osnovne pogodbe. Če je osnovna pogodba neobdavčljiva transakcija, naj ne bi bilo razloga za odklik od tega pravila. Celoten sistem trgovine v Skupnosti naj se ne bi omejil le na izmenjave med podjetniki, kot je bilo povzeto v poglavju XVIa Šeste direktive.

15 Izraz „transakcije“ je v Šesti direktivi večkrat uporabljen za označitev storitev med davčnimi zavezanci in tistih, ki jih opravijo zasebniki, kot v členu 4(3) in (5). Restriktivna razlaga člena 28b(E)(3) te direktive bi vodila do zapletenih razlikovanj in bi privedla do nasprotovanj na deloma enostavnosti pri obravnavi transakcij ter do racionalne in enotne obdavčitve.

16 V zvezi z razmerjem med členoma 9(1) in 28b(E) Šeste direktive se uvodoma ugotovi, da člen 28b(E), če gre za trgovino znotraj Skupnosti, predvideva odstopanje od splošnega pravila člena 9(1). Člen 9(1) zato nima prednosti in v vsakem posameznem primeru se postavlja

vprašanje, ali se zanj uporabi ena ali druga določba (glej, za podobno razmerje med prvim in drugim odstavkom člena 9 Šeste direktive, sodbo z dne 26. septembra 1996, v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točki 20 in 21).

17 Ker gre v tem primeru za trgovino znotraj Skupnosti, se napoloma uporabi člen 28b(E)(3) Šeste direktive. Zato je treba preveriti, ali lahko na tako uporabo vpliva dejstvo, da je predmet storitve posrednika neobdavljiva transakcija.

18 Pri tem se poudari, da besedilo člena 28b(E)(3), prvi pododstavek, Šeste direktive velja splošno za storitve, ki jih opravljajo posredniki, „ki delujejo v imenu in za račun drugih oseb“, brez razlikovanja, ali so prejemniki storitev zavezanci za DDV ali ne.

19 Iz določb Naslova XVIa Šeste direktive, kamor sodi člen 28b, ne izhaja, da ne bi spadale na področje uporabe storitve, opravljene za zasebnika, ki ni zavezan plačilu DDV. Po mnenju Komisije se v okviru tega naslova uporabljena besedna zveza „trgovina med državami članicami“ nanaša ne le na dobave davčnim zavezancem, ampak tudi na tiste, ki so bile opravljene v korist tistim, ki niso davčni zavezanci. Okoliščina, da različne določbe tega naslova, kot člen 28a, urejajo obdavčitev doloženih transakcij, nima posledic za člen 28b, katerega edini namen je določitev kraja storitev.

20 V zvezi z navedbo nizozemske vlade, izvedene iz člena 28b(E)(3), drugi pododstavek, ki naj bi določala naročnike, identificirane z identifikacijsko številko za DDV v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere je bila opravljena zadevna transakcija, zadostuje ugotovitev, da s prislovom „kadar“ uvedeni pododstavek označuje skupino prav posebnih izjem, ki ne vpliva na splošnejše pravilo, določeno v prejšnjem pododstavku.

21 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah od 36 do 40 sklepnih predlogov, za določitev kraja dejavnosti posrednika ni pomembno, ali je glavna storitev obdavčena z DDV ali ne.

22 V zvezi z navedbo, ki jo je podala nizozemska vlada, po kateri naj bi se člen 28b(E)(3) Šeste direktive nanašal predvsem na pravico do odbitka DDV, kar ne velja za zasebnike, zadostuje ugotovitev, da besedilo navedene določbe ne potrjuje te trditve, ker se ta določba nanaša samo na določitev kraja storitve posrednika in ne na pravico do odbitka naročnikov zasebnikov.

23 Na prvo vprašanje se torej odgovori, da se člen 28b(E)(3) Šeste direktive ne sme razlagati tako, da se nanaša le na storitve posrednikov, katerih prejemnik je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni zavezanec za DDV.

#### *Drugo vprašanje*

24 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče sprašuje, ali se je treba, kadar je storitev posrednika urejena s členom 28b(E)(3) Šeste direktive, za določitev kraja opravljene storitve posrednika sklicevati na splošne določbe člena 8 Šeste direktive ali na posebne določbe člena 28b iste direktive.

25 Pri tem zadostuje ugotovitev, da je na podlagi Šeste direktive kraj pridobitve znotraj Skupnosti urejen s členom 28b(A) in (B) te direktive, ki tako odstopa od splošnih določb člena 8 iste direktive, ki urejajo dobavo blaga znotraj države članice. V okoliščinah zadeve v glavni stvari ni podana drugačna presoja.

26 Na drugo vprašanje se odgovori, da je storitev posrednika urejena s členom 28b(E)(3) Šeste direktive, se je za določitev kraja, kjer so bile opravljene storitve na podlagi storitev

posrednikov, treba sklicevati na določbe člena 28b(A) in (B) iste direktive.

## **Stroški**

27 Stroški nizozemske in portugalske vlade ter Komisije, ki so Sodišču predložile svoja stališča, se ne povrnejo. Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških.

Iz teh razlogov je

SODIŠČE (prvi senat)

v odgovor na vprašanje, ki mu ju je predložilo Hoge Raad der Nederlanden s sodbo z dne 14. februarja 2003, razsodilo:

1) **Člen 28b(E)(3) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaj držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, v razlici Direktive Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive št. 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja se ne sme razlagati tako, da se nanaša le na storitve posrednikov, katerih prejemnik je davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni zavezanec za davek na dodano vrednost.**

2) **Če spada storitev posrednika v člen 28b(E)(3) Šeste direktive 77/388 v spremenjeni razlici, se je za določitev kraja, na katerem so bile opravljene storitve na podlagi storitev posrednikov, treba sklicevati na določbe člena 28b(A) in (B) iste direktive.**

Jann

Rosas

La Pergola

Silva de Lapuerta

Lenaerts

Razglašeno na javni obravnavi v Luxembourg, dne 27. maja 2004.

Sodni tajnik

Predsednik prvega senata

R. Grass

P. Jann

\* Jezik postopka: nizozemščina.