

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER

fremsat den 13. januar 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) har forelagt Domstolen to spørgsmål vedrørende fortolkningen af sjette momsdirektivs artikel 28b, punkt E, stk. 3² (herefter »sjette direktiv«).

ønsker retten oplyst, på hvilket sted den afgiftspligtige transaktion skal anses for foretaget.

2. Den sag, der verserer for den nederlandske ret, vedrører fastsættelsen af stedet for formidlingsvirksomhed udført af en erhvervsdrivende i forbindelse med salg af to yachter, der befandt sig i Frankrig, for to køberes regning, der var bosat i Nederlandene.

3. Hoge Raad ønsker oplyst, om ovennævnte bestemmelse finder anvendelse, når en agent i forbindelse med køb af goder inden for Fællesskabet forhandler på vegne af en privatperson, der ikke er merværdiafgiftspligtig (merværdiafgift herefter »moms«). Såfremt spørgsmålet besvares bekræftende,

I — Fællesskabsbestemmelser

4. I henhold til sjette direktiv pålægges levering af goder og tjenesteydelser³, som mod vederlag foretages i et land af en person, der selvstændigt udøver virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder virksomhed inden for de liberale erhverv, moms (artikel 2, stk. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2).

5. Den afgiftspligtige transaktion anses i tilfælde af levering af goder for foretaget på det sted, hvor overdragelsen foretages, medmindre det er nødvendigt at forsende eller transportere goderne, i hvilket tilfælde trans-

1 — Originalsprog: spansk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1). Artikel 28b blev indsat ved Rådets direktiv 91/680/EØF af 16.12.1991 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).

3 — »Levering af tjenesteydelser« udgør en residualkategori, der omfatter enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode (sjette direktivs artikel 6).

aktionen anses for foretaget på det sted, hvor goderne befinder sig på det tidspunkt, hvor forsendelsen eller transporten til erhververen påbegyndes⁴ (artikel 8, stk. 1).

sted [artikel 9, stk. 2, litra e)]. Det samme gælder for formidlere i forbindelse med sådanne transaktioner [artikel 9, stk. 2, litra e), sidste led]⁶.

6. Hvad angår tjenesteydelser anses den transaktion, der medfører afgiftspligtens indtræden, for foretaget på det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres. Hvis ingen af disse to kriterier er opfyldt, henvises der til hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted (artikel 9, stk. 1).

8. Ved direktiv 91/680 indsættes i sjette direktiv et nyt afsnit XVIa med overskriften »Momsovergangsordningen for samhandelen mellem medlemsstaterne«, der efter afskaffelsen af kontrollen i fiskalt øjemed ved de indre grænser den 1. januar 1993 skulle lette overgangen til en endelig afgiftsordning for handelen inden for Fællesskabet i den fælles merværdiafgiftsordning⁷.

7. For visse leveringer⁵ foretaget til personer, der er etableret uden for tjenesteyderens land — i eller uden for Fællesskabet — ændres reglen, og den afgiftspligtige transaktion fastsættes på grundlag af aftageren. I disse tilfælde er referencestedet enten det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmæssige virksomhed eller et fast forretningssted, eller hans bopæl eller hans sædvanlige opholds-

9. I henhold til denne overgangsordning momspålægges »erhvervelser inden for Fællesskabet af goder« mod vederlag, der foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, eller af en ikke-afgiftspligtig juridisk person, når sælgere er en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab [artikel 28a, stk. 1, litra a), første afsnit].

10. Ovennævnte afgiftspligtige transaktion er defineret som erhvervelse af retten til som ejer at råde over løsøre, som af sælgere

4 — Goder, der skal installeres eller monteres, er også omfattet af en særordning, hvorunder leveringsstedet er det sted, hvor installationen eller monteringen foretages [artikel 8, stk. 1, litra a), in fine].

5 — Hel eller delvis overdragelse af industri- og immaterielle rettigheder, reklamevirksomhed, virksomhed inden for liberale erhverv, såsom ingeniører, advokater, revisorer, samt databehandling og meddelelse af oplysninger, bank-, finansierings- og forsikringstransaktioner, virksomhed som vikarbureau og endelig forpligtelser til helt eller delvist at undlade udøvelse af en erhvervsmæssig virksomhed eller brug af en af ovennævnte rettigheder.

6 — Sjette direktivs artikel 9 er blevet gennemført i den nederlandske retsorden ved artikel 6 i Wet op de Omzetbelasting 1968 (lov om merværdiafgift, herefter »Wet OB 1968«).

7 — Tredje, ottende og niende betragtning til direktiv 91/680 henviser til denne ordning.

eller af erhververen eller for en af disses regning forsendes eller transporteres til en anden medlemsstat end den, hvor forsendelsen eller transporten påbegyndes, til erhververen (artikel 28a, stk. 3, første afsnit).

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.

11. De nævnte transaktioner samt levering af goder afgiftspålægges på bestemmelsesstedet (artikel 28b, punkt A og B).

12. Artikel 28b, punkt C, ændrer kriteriet hvad angår tjenesteydelser i form af transport af goder inden for Fællesskabet, der anses for at være leveret på afgangsstedet. Bestemmelsens punkt E indeholder den samme regel for formidling i forbindelse med denne transport. I tilfælde af formidling i forbindelse med en ydelse, der er tilknyttet transporten, anses formidlingen for udført på det sted, hvor den transporttilknyttede ydelse udføres. Hvis aftageren af formidlingsydelsen er momsregistreret i en anden medlemsstat og handler i denne egenskab, anses den afgiftspligtige transaktion imidlertid for foretaget i denne medlemsstat (stk. 1 og 2).

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 formidleren⁸.

II — De faktiske omstændigheder, hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13. Artikel 28b, punkt E, stk. 3, bestemmer:

14. D. Lipjes, der er etableret i Nederlandene, beskæftiger sig med erhvervsmæssig formidling af køb og salg af yachter under navnet »Dutch Yachting Services«.

»Uanset artikel 9, stk. 1, er leveringsstedet for tjenesteydelser, der leveres af formidlere, som handler i andres navn og for andres

8 — Artikel 6a i Wet OB 1968, som affattet ved lov af 24.12.1992 (*Staatsblad* 1992, s. 713), gennemførte sjette direktivs artikel 28b, punkt E, i nederlandsk ret.

15. I perioden mellem den 1. maj 1996 og den 31. december 1997 deltog han som formidler i købet af to yachter⁹, der befandt sig i Frankrig (Dunkerque og Ajaccio), for i Nederlandene bosiddende private køberes regning. I begge tilfælde var sælgeren en privatperson, der havde bopæl i Frankrig, og D. Lipjes har hverken angivet eller betalt moms i nogen af de nævnte medlemsstater af den provision, som han har faktureret sine kunder.

16. De nederlandske afgiftsmyndigheder (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) har tilsendt ham en ekstra afgiftsopkrævning for den formidlingsprovision, han havde opkrævet, da ydelserne efter afgiftsmyndighedernes opfattelse var leveret på det nederlandske område.

17. Efter at hans administrative klage var blevet afvist, anlagde den afgiftspligtige person sag for Gerechtshof te 's-Gravenhage til prøvelse af afgiftsopkrævningen med den begrundelse, at bstanden blev ydet i Frankrig, hvilket Gerechtshof gav ham medhold i med henvisning til det sted, hvor yachterne befandt sig på salgstidspunktet.

18. Staatssecretaris van Financiën har iværksat kassationsanke, hvorunder den har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, første punktum, udelukkende omhandler formidlertransaktioner, der foretages for en afgiftspligtig persons egen virksomhed, som omhandlet i direktivets artikel 4. Ved fastsættelsen af det sted, hvor D. Lipjes har udført sit arbejde, er det derfor den almindelige regel i artikel 9, stk. 1, der skal anvendes, idet han har udført dette arbejde i Nederlandene.

19. Hoge Raad har anført, at den nævnte bestemmelse ikke sonderer efter, hvilken form for transaktion der formidles (bortset fra de i bestemmelsen nævnte undtagelser), eller efter den person, for hvem de formidles, hvorfor der for hver tjenesteydelse, der udføres af en formidler (bortset fra dem, der udtrykkeligt nævnes i denne bestemmelse), gælder, at denne udføres på det sted, hvor den formidlede transaktion foretages, uanset i hvilken egenskab aftageren af formidlerens tjenesteydelse handler. Hoge Raad har imidlertid tilføjet, at der kan rejses tvivl om denne fortolkning på grund af systematikken i sjette direktivs afsnit XVIa og artikel 28b, punkt E, stk. 3.

20. Da Hoge Raad fandt, at Fællesskabets retspraksis ikke gav tilstrækkelige holdpunkter til at fjerne denne tvivl, har den

9 — Ifølge de oplysninger, som Hoge Raad har fremlagt, drejer det sig ikke om »nye transportmidler« som defineret i artikel 28a, stk. 2, der afgiftspålægges i henhold til bestemmelsens stk. 1, litra b).

udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål i medfør af artikel 234 EF:

»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?»

III — Retsforhandlinger ved Domstolen

21. Kommissionen samt den nederlandske og den portugisiske regering har indgivet skriftlige indlæg inden for den herfor i artikel 20 i statuten for Domstolen fastsatte frist.

22. Eftersom ingen af parterne har anmodet om at afgive mundtlige indlæg, har Domstolen i medfør af procesreglementets artikel 104, stk. 4, besluttet ikke at afholde mundtlig forhandling i sagen.

IV — Gennemgang af de præjudicielle spørgsmål

A — Stedet for den afgiftspligtige transaktion i forbindelse med formidlingsydelser

23. Formidlingsydelser leveres generelt på det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, eller i givet fald et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres¹⁰. Såfremt disse to kriterier ikke er opfyldt, henvises der, som jeg allerede har anført, til bopælen eller det sædvanlige opholdssted. Denne regel afspejler princippet om, at »afgiften skal opkræves i oprindelseslandet« (»imposición en el origen«), og gør det muligt at placere den handling, der giver anledning til afgiftspligtens indtræden, på et område og samtidigt identificere den nationale lovgivning, der finder anvendelse¹¹.

10 — Domstolen har i dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, fastslået, at centeret for tjenesteyderens økonomiske virksomhed har forrang som tilknytningsmoment, således at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, såfremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsning ud fra et skatte- og afgiftsmæssigt synspunkt, eller såfremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat (præmis 17). Domstolen har udtalt sig i samme retning i dom af 17.7.1997, sag C-190/95, ARO Lease, Sml. I, s. 4383, præmis 15, og af 7.5.1998, sag C-390/96, Lease Plan, Sml. I, s. 2553, præmis 24.

11 — Pérez Herrero, L.M., *La sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1. udg., Barcelona, 1997, s. 132.

24. Tilknytningsstedet flyttes fra etableringsstedet for den person, der præsterer tjenesteydelsen, til etableringsstedet for aftageren af tjenesteydelsen i tilfælde af formidling som omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), der præsteres for personer, der er etableret i et andet land.

27. I korte træk afgiftspålægges formidlingsvirksomhed i den medlemsstat, hvor:

1) han er etableret (dette er hovedreglen i artikel 9, stk. 1)¹²

25. Der gælder også en undtagelse til den generelle regel, såfremt formidlingen sker for en anden persons regning ved formidling i forbindelse med transport af goder inden for Fællesskabet eller i forbindelse med hertil knyttede tjenesteydelser, i hvilket tilfælde stedet for den afgiftspligtige transaktion anses for at være afgangsstedet for transporten eller det sted, hvor den tilknyttede virksomhed rent faktisk udføres. Hvis formidlingen foretages for en aftager, der er momsregistreret i en anden medlemsstat, bliver denne medlemsstats område tilknytningsstedet for fastsættelsen af stedet for den afgiftspligtige transaktion.

2) aftageren er etableret [artikel 9, stk. 2, litra e), næstsidste led]

3) hovedvirksomheden udføres (første afsnit i stk. 1, 2 og 3 i artikel 28b, punkt E), eller

26. Endelig sker fastsættelsen af den afgiftspligtige transaktion for andre typer formidling end i forbindelse med transport af goder inden for Fællesskabet efter et identisk kriterium, nemlig den transaktion, hvori en person optræder som formidler, undtagen i ovennævnte tilfælde, hvor den person, der repræsenteres, er momsregistreret i en anden medlemsstat og handler i denne egenskab.

4) aftageren er momsregistreret med det momsregistreringsnummer, der er anvendt i transaktionen (andet afsnit i stk. 1, 2 og 3 i artikel 28b, punkt E).

12 — Det forekommer, at Kommissionen tager fejl, når den anfører, at artikel 9, stk. 1, ikke finder anvendelse på transaktioner, der foretages af formidlere. Dette er derimod, som jeg har anført, hovedreglen. Artikel 9, stk. 2, litra e), næstsidste led, henviser udelukkende til virksomhed, der udføres af formidlere for personer, der er etableret i et andet land, for bestemte tjenesteydelser. Artikel 28b, punkt E, vedrører på sin side virksomhed, der udføres af formidlere i forbindelse med erhvervelse og transport inden for Fællesskabet af goder. Anden virksomhed, der udføres af formidlere, er omfattet af artikel 9, stk. 1.

28. De faktiske omstændigheder i tvisten i hovedsagen, der består i formidling for to privatpersoners regning, der er bosiddende i Nederlandene, med henblik på erhvervelse af to yachter, der befandt sig i Frankrig, kan udelukkende falde ind under det første eller det tredje tilfælde.

B — Det personelle anvendelsesområde for sjette direktivs artikel 28b

29. Det rigtige valg mellem de to muligheder kræver, at anvendelsesområdet for artikel 28b fastlægges. Man kan i den forbindelse forestille sig tre løsninger, der stemmer overens med de synspunkter, som hver af de parter, der har interverneret i denne præjudicielle sag, har givet udtryk for. I henhold til det første synspunkt omfatter bestemmelsen al virksomhed, der udføres af formidlere, bortset fra de i bestemmelsen nævnte, uanset i hvilken egenskab aftageren eller sælgeren i hovedleveringen handler; dette er Kommissionens opfattelse. Den nederlandske regering har anført, at det, for at artiklen finder anvendelse, er nødvendigt, at formidlingsydelserne leveres for en afgiftspligtig persons eller for en ikke-afgiftspligtig juridisk persons regning. Endelig har den portugisiske regering gjort sig til talsmand for et synspunkt, der ligger midt imellem de to andre, hvorefter bestemmelsen omhandler tjenesteydelser, der leveres til en privatperson, for så vidt som overdragelsen af goder inden for Fællesskabet foretages af en afgiftspligtig person.

30. Det korrekte svar er efter min opfattelse det første.

31. En formålsbestemt fortolkning af de artikler, der er indført ved direktiv 91/680, støtter denne opfattelse.

32. Den i denne sag omtvistede bestemmelse har til formål at imødegå den udfordring, der består i afskaffelsen af kontrol i fiskalt øjemed ved de indre grænser fra den 1. januar 1993, men da de nødvendige betingelser for at indføre princippet om, at afgiften skal opkræves i oprindelseslandet, ikke var opfyldt den 31. december 1992¹³, blev der indført en overgangsordning, hvorunder reglen om, at afgiften opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten, opretholdes¹⁴. For at lette afskaffelsen af toldgrænserne afskaffede bestemmelsen alle formaliteter ved grænserne og placerede ved at definere en ny afgiftspligtig transaktion («erhvervelse inden for Fællesskabet af goder») alle afgiftsmæs-

13 — Dette princip er nødvendigt for, at afskaffelsen af afgiftsopkrævning ved indførsel og afgiftsfritagelse ved udførsel bliver neutral, uden negative virkninger for de til den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted, tilhørende afgiftsindtægter. Det er dette, der fremgår af syvende betragtning til direktiv 91/680, hvorefter »[...] det grundlæggende princip for beskatningen i samhandelen mellem medlemsstaterne er, at der pålægges de leverede goder og præsterede tjenesteydelser afgifter i oprindelseslandet, uden at dette i samhandelen inden for Fællesskabet mellem afgiftspligtige personer må gribe ind i princippet om, at de afgifter, der opkræves i sidste forbrugerled, tilfalder den medlemsstat, hvor det endelige forbrug finder sted«, sammenholdt med artikel 4 i Rådets første direktiv 67/227/EOF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12), der angiver som formål, at »[...] [afgiftsopkrævning] ved indførsel og [afgiftsfritagelse] ved udførsel i [samhandelen] mellem medlemsstaterne afskaffes under iagttagelse af [omsætningsafgifternes] neutralitet med hensyn til tingenes og tjenesteydelsernes oprindelse«.

14 — Niende, tiende og ellefte betragtning til direktiv 91/680 begrundet denne overgangsperiode og nødvendigheden af, at afgiften for visse transaktioner i overgangsperioden opkræves i bestemmelsesmedlemsstaten.

sige forpligtelser i en retsstilling, der ligner den, der gælder for indenlandske transaktioner.

33. Med andre ord forudsatte anvendelsen i overgangsperioden af den nævnte afgiftspligtige transaktion en undtagelse fra princippet om, at afgiften, hvad angår handelen med goder mellem medlemsstaterne, svares på afgangsstedet¹⁵. For at forstå rækkevidden af denne midlertidige undtagelse må man holde sig for øje, at momsen er en afgift, der skal belaste forbrugshandlinger som værende indirekte udtryk for personers økonomiske kapacitet, hvilket formål opnås ved at opkræve afgift af erhvervsdrivende og næringsdrivende, der via overvæltningsteknikken overfører denne afgiftsbyrde til den endelige forbruger. Man indfører herved en for de afgiftspligtige personer »neutral« afgift: Den bæres udelukkende af det sidste led i kæden, der aftager varen eller tjenesteydelsen. Af disse grunde definerer sjette direktiv de begivenheder, der bestemmer afgiftspligtens indtræden, uafhængigt af i hvilken egenskab de personer, hvortil goderne eller tjenesteydelserne leveres, handler.

34. For at afgiften skal betales i forbindelse med en erhvervelse inden for Fællesskabet, er det nødvendigt, at erhververen er en

afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person [artikel 28a, stk. 1, litra a)]. Denne regel er begrundet i, at neutraliteten ved betaling af afgiften i modtagelseslandet kun kan sikres, hvis den, der har båret afgiften, kan overvælte den eller fradrage den, fordi han er en afgiftspligtig person, der anvender goderne til virksomhed, der faktisk er afgiftspålagt, og ikke er en endelig forbruger. I dette tilfælde forudsætter sjette direktivs artikel 28b, punkt A og B, at den afgiftspligtige transaktion finder sted i den medlemsstat, hvor goderne befinder sig, når transporten eller forsendelsen af varerne til erhververen afsluttes, eller i den medlemsstat, som har tildelt det momsregistreringsnummer, hvorunder erhververen har foretaget erhvervelsen, og hvori erhververen kan fradrage den afgift, han har båret¹⁶.

35. En anden grundtanke i den overgangsordning, der er indført ved direktiv 91/680, er respekten for medlemsstaternes skatte- og afgiftsmæssige suverænitet. Alle deltagerne i Fællesskabet definerer helt selvstændigt de afgiftspligtige transaktioner, men deres afgiftsmæssige kompetence skal koordineres, således at den enes kompetence i forbindelse med en transaktion inden for Fællesskabet starter dér, hvor den andens slutter. Disse krav forklarer, at hvis et salg af goder afgiftspålægges i det land, hvori goderne stilles til rådighed for erhververen, må den tilsvarende levering, der finder sted i oprin-

15 — Jf. L.M. Pérez, s. 48.

16 — Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, litra d), som affattet ved direktiv 91/680, bestemmer, at den afgiftspligtige person er berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den merværdiafgift, som skyldes i henhold til artikel 28a, stk. 1, litra a), i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner.

delsesmedlemsstaten, være fritaget [artikel 28c, punkt A, litra a)] for at undgå dobbelt afgiftsbelastning¹⁷.

vedrører andre typer transaktioner, på det sted, hvor disse faktisk foretages (stk. 3).

36. De ovenfor anførte bemærkninger, der kaster lys over affattelsen af sjette direktivs artikel 28a, stk. 1, litra a), finder imidlertid ikke anvendelse på ydelser i tilknytning til erhvervelser inden for Fællesskabet af goder eller den dertil knyttede levering fra en medlemsstat til en anden og navnlig ikke til virksomhed, der udføres af en formidler. I disse tilfælde foreligger der ikke en række transaktioner, der alle i princippet er momspligtige, og som foretages i forskellige fællesskabslande og skal koordineres for at sikre afgiftens neutralitet og hver medlemsstats skatte- og afgiftsmæssige suverænitæt, men der foreligger en ydelse, der leveres i erhvervsmæssig henseende, og som i sig selv startes og afsluttes. I betragtning af disse omstændigheder anses formidling for en anden person i forbindelse med erhvervelse og transport af goder inden for Unionen for i momsmæssig henseende at være udført på det sted, hvor hovedtransaktionen foretages, hvis formidlingen vedrører transport af goder, på afgangsstedet (artikel 28b, punkt E, stk. 1), hvis formidlingen vedrører en tilknyttet virksomhed, på det sted, hvor denne faktisk udføres (stk. 2), og hvis den

37. Det er af samme grund uden betydning, om hovedtransaktionen er afgiftspligtig, eller om det drejer sig om overdragelse mellem privatpersoner. Formidlingen har sit eget indhold og er selvstændigt afgiftspligtig ved siden af den virksomhed, som den tjener, og er kun afhængig af denne i bestemte tilfælde, hvor den virksomhed, som den tjener, bestemmer stedet for den afgiftspligtige transaktion. Substantivet »transaktioner« i bestemmelsen henviser således ikke blot til momspligtige transaktioner, men således til enhver transaktion, hvori en afgiftspligtig person leverer tjenesteydelser som formidler og handler i anden persons navn end dem, der er omfattet af bestemmelsens stk. 1 og 2 og af artikel 9, stk. 2, litra e). Kommissionen har i sine skriftlige indlæg anført, at det er nytteløst at undersøge ordlyden, da sjette direktiv anvender ovennævnte substantiv uden at sondre mellem både at omfatte transaktioner, der er omfattet af dets anvendelsesområde, og transaktioner, der ikke er omfattet heraf.

38. Sjette direktivs artikel 21, som ændret ved direktiv 91/680, er et godt bevis for, at fællesskabslovgiver ikke ved formidlings-transaktioner kræver, at aftageren er en afgiftspligtig person eller en ikke-afgiftspligtig juridisk person. Den etablerer ved bestemmelsen af de betalingspligtige personer en sondring mellem erhvervelser inden for Fællesskabet, der er forbundet med en

17 — Hvis transaktionen også var afgiftsbelagt i afgangsmedlemsstaten, ville erhververen betale den samme afgift to gange, den første ved sælgerens overvæltning og den anden ved erhvervelsen inden for Fællesskabet i bestemmelsesmedlemsstaten.

forsendelse fra et land til et andet, hvortil artikel 28a henviser, og tjenesteydelser, der leveres i forbindelse med disse transaktioner, der er omhandlet i artikel 28b, punkt C, D og E. Hvad angår den første type transaktioner præciserer den, at afgiften påhviler »den person, der foretager en afgiftspligtig erhvervelse inden for Fællesskabet af goder« [stk. 1, litra d)], dvs. den erhverver, der er en afgiftspligtig eller juridisk person. Hvad angår den anden type transaktion bestemmer den derimod uden yderligere præcisering, at afgiften påhviler aftageren af tjenesteydelser, herunder også tjenesteydelser, der er omhandlet af artikel 9, stk. 2, litra e), der ubestrideligt omfatter tjenesteydelser til privatpersoner.

39. I betragtning af det ovenfor anførte bemærkes, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, omfatter tjenesteydelser, der leveres af formidlere, uden at der tages hensyn til den person, hvortil de leveres. For at citere den portugisiske regering (jf. punkt 16 i regeringens skriftlige indlæg) må det fastslås, at den egenskab, hvori den person handler, for hvem tredjepersonen optræder, er uden betydning for anvendelsen af nævnte bestemmelse, idet den egenskab, hvori sælgeren handler i hovedtransaktionen, af de grunde, jeg har angivet, ligeså er uden betydning.

40. Den nederlandske regerings argumenter er ikke i modstrid med ovennævnte bemærkninger. Når en formidlingsvirksomhed udføres til fordel for en person, der er momsre-

gistreret i en anden medlemsstat end den, hvori hovedtransaktionen finder sted, forudsætter man, at den afgiftspligtige transaktion finder sted på den første medlemsstats område, hvilket imidlertid ikke betyder, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, udelukkende omhandler afgiftspligtige aftagere, men at ydelsen i dette tilfælde anses for leveret på det angivne sted. Når aftageren er en privat endelig forbruger, og han derfor ikke handler under dække af et momsregistreringsnummer, finder det andet tilfælde ikke anvendelse, og den afgiftspligtige transaktion finder sted dér, hvor den virksomhed, hvori formidleren medvirker, finder sted.

41. Det sidste argument, den nederlandske regering har fremført til støtte for sin opfattelse, hviler på den omstændighed, at den bestemmelse, hvoraf Hoge Raad har anmodet om en fortolkning, efter sit stk. 2 tilsigter at undgå, at tjenesteydelsesaftageren skal være forpligtet til at udøve sin fradragsret for moms, han har erlagt i et andet land end det, hvori transaktionen faktisk er afgiftsbelagt, idet formidlingsvirksomheden anses for at finde sted i den medlemsstat, som har tildelt aftageren det momsregistreringsnummer, hvorunder han handler. Regeringen er af den opfattelse, at den pågældende bestemmelse udelukker privatpersoner, der ikke kan fradrage den af dem bårne

afgift. Denne opfattelse tager imidlertid ikke hensyn til, at sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, andet afsnit, indeholder en særbestemmelse for visse afgiftspligtige ydelsesaftagere, hvilket ikke udelukker, at bestemmelsens første del anvendes på den repræsenterede person, der er »endelig forbruger« af formidlingsvirksomheden.

delsen eller transporten til erhververen afsluttes¹⁸.

C — Stedet for den afgiftspligtige transaktion i forbindelse med formidlingsydelser, som omhandlet i artikel 28b, punkt E, stk. 3

42. Sjette direktivs artikel 28b, punkt E, stk. 3, finder således anvendelse på formidlingsvirksomhed, der udføres for en privatperson. I henhold til denne bestemmelse anses sådan virksomhed for udført på samme sted som hovedtransaktionen. I betragtning af den generelle opbygning af denne bestemmelse kan stk. 3 kun omhandle formidlingsvirksomhed i forbindelse med erhvervelser inden for Fællesskabet og leveringer af goder som omhandlet i artikel 28a, stk. 1, 3 og 5, idet stedet for disse transaktioner er fastsat ved artikel 28b, punkt A og B.

43. I henhold til disse bestemmelser foretages den afgiftspligtige transaktion på det sted, hvor goderne befinder sig, når forsen-

44. Særreglen i sjette direktivs artikel 28b, punkt E, henviser til de kriterier, der er angivet i punkt A og B, og ikke til den generelle regel, der for levering af goder findes i artikel 8, således som ordlyden af de to spørgsmål, forelagt af Hoge Raad, lader forstå¹⁹.

45. De funktionsforstyrrelser, som parterne i denne præjudicielle sag har angivet, er således rettet, og da den rationelle og homogene opkrævning af afgift, som de har påberåbt sig, således samtidigt er sikret, er det formål endvidere opfyldt, der består i at sikre en tilstrækkelig fordeling af anvendelsesområdet for de nationale momslovgivninger og at undgå kompetencekonflikter, herunder dobbelt afgiftspåligning, der i henhold til Fællesskabets retspraksis²⁰ udgør hovedformålet med sjette direktivs bestemmelser om fastsættelse af stedet for den afgiftspligtige transaktion.

18 — I tilfælde af erhvervelser skal der tages hensyn til, om erhververen handler under et momsregistreringsnummer, der er tildelt af en anden medlemsstat end modtagelsesmedlemsstaten.

19 — Jeg er af den opfattelse, at stedet for den afgiftspligtige transaktion for den tjenesteydelse, der blev leveret af formidleren i hovedsagen, er i Nederlandene, hvis yachterne bliver overdraget til køberne i denne medlemsstat, hvilket forelæggelseskendelsen ikke indeholder oplysninger om.

20 — Jf. dom af 23.1.1986, sag 283/84, *Trans Tirreno Express*, Sml. s. 231, præmis 14 og 15, af 26.9.1996, sag C-327/94, *Dudda*, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 6.3.1997, sag C-167/95, *Linthorst, Pouwels en Scheres*, Sml. I, s. 1195, præmis 10, af 25.1.2001, sag C-429/97, *Kommissionen mod Frankrig*, Sml. I, s. 637, præmis 41, af 15.3.2001, sag C-108/00, *SP1*, Sml. I, s. 2361, præmis 15, og af 5.6.2003, sag C-438/01, *Design Concept*, Sml. I, s. 5617, præmis 22.

V — Forslag til afgørelse

46. Jeg foreslår i betragtning af det ovenfor anførte Domstolen at besvare de af Hoge Raad der Nederlanden forelagte spørgsmål som følger:

- »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, finder også anvendelse, når de formidlingsydelser, hvortil den henviser, leveres til en privatperson, uafhængigt af den egenskab, hvori den person, der foretager overdragelsen i den juridiske hovedtransaktion, handler.
- 2) Fastsættelsen af stedet for formidlingsvirksomheden skal i dette tilfælde baseres på de kriterier, der er omhandlet i sjette direktivs artikel 28b, punkt A og B.«