

LIPJES

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)  
z dnia 27 maja 2004 r. \*

W sprawie C-68/03

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

**Staatssecretaris van Financiën**

a

**D. Lipjeseem,**

orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie wykładni art. 28b część 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: ujednolicono podstawa wymiaru

\* Język postępowania: niderlandzki.

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),

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, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu portugalskiego przez L. I. Fernandes i Â. Seiçę Neves, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez E. Traverse i D. W. V. Zijlstrę, 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 wykładni 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: 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. 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 część E ust. 3 akapit pierwszy

szóstej dyrektywy, który w zakresie odnoszącym się do transakcji wewnątrzspółnotowych stanowi:

„Na zasadzie odstępstwa 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 wewnątrzspółnotowych, 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 część 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 część 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 część 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 dwiema 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 rządu niderlandzkiego, popieranego w części przez rząd portugalski, art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy należy interpretować w sposób restrykcyjny, wyłączając usługi pośrednictwa, w przypadku gdy podstawowa umowa została zawarta pomiędzy osobami prywatnymi, a co za tym idzie, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu. Przepis ten, jego zdaniem, stanowi, że miejsce świadczenia usługi przez pośrednika powinno zostać związane z głównym świadczeniem, co ma sens jedynie wtedy, gdy świadczenie główne wchodzi w zakres stosowania szóstej dyrektywy, tj. gdy zostało ono wykonane przez podatnika. Ponieważ nie miało to miejsca w przedmiotowym stanie faktycznym, należy zastosować regułę generalną zawartą w art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy, tzn. przyjmując za punkt odniesienia siedzibę przedsiębiorstwa D. Lipjesa, która znajduje się w Niderlandach.
- 11 Tytuł XVIa szóstej dyrektywy, gdzie znajduje się art. 28b, dotyczy bowiem w całości dostaw i przypadków nabycia wewnątrzspółnotowego i transportu, które to transakcje są dokonywane przez podatników lub osoby prawne niebędące podatnikami. I tak art. 28a tej dyrektywy wielokrotnie mówi o świadczeniach podatników lub osób prawnych niebędących podatnikami. Stąd celem zachowania spójności również art. 28b powinien być interpretowany w ten sam sposób.

- 12 Pogląd ten znajduje potwierdzenie w art. 28b część E ust. 3 akapit drugi, mówiącym o klientach, którzy do celów identyfikacji na potrzeby VAT posiadają numer identyfikacyjny, co mogłoby mieć zastosowanie wyłącznie do podatników i osób prawnych niebędących podatnikami.
- 13 Ponadto celem przedmiotowego przepisu jest jedynie uniknięcie tego, aby klient będący przedsiębiorcą wykonywał swe prawa związane z odliczaniem VAT w innym Państwie Członkowskim niż to, w którym jest on podatnikiem VAT. W przypadku osób prywatnych, które korzystają z usługi i nie mają prawa do odliczenia, tego typu przepis nie jest konieczny. Takie rozwiązanie odzwierciedlałoby również najlepiej rzeczywistość gospodarczą i racjonalność na gruncie podatkowym.
- 14 Zdaniem Komisji, nie należy zawężać zakresu stosowania art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy, oddalając się od bardzo jasnego brzmienia owego przepisu, który ustanawia wyraźny wyjątek od ogólnych przepisów dotyczących grupy czynności pośrednictwa, nie dokonując rozróżnienia ze względu na strony umowy podstawowej. Nie ma żadnego powodu, dla którego należałoby odchodzić od owej zasady, gdy umowa podstawowa jest transakcją niepodlegającą opodatkowaniu. W istocie, system obrotu wewnątrzspółnotowego w swej całości, jak został on uregulowany w tytule XVIa szóstej dyrektywy, nie ograniczałby się jedynie do obrotu pomiędzy podmiotami działającymi zawodowo.
- 15 Zdaniem Komisji, pojęcie „transakcje” zostało użyte w kilku miejscach w szóstej dyrektywie w celu oznaczenia zarówno usług pomiędzy podatnikami, jak i usług świadczonych na rzecz osób prywatnych, jak ma to miejsce w art. 4 ust. 3 i 5. Zawężająca wykładnia art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy doprowadziłaby do skomplikowanych rozróżnień i sprzeciwiałaby się 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 część E szóstej dyrektywy, gdy mamy do czynienia z obrotem wewnątrzspółnotowym, art. 28b część E stanowi wyjątek od zasady ogólnej z art. 9 ust. 1. Nie istnieje zatem żadne pierwszeństwo 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 wewnątrzspółnotowym, art. 28b część 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 część 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. Okoliczność, iż 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 rządu niderlandzkiego opartego na art. 28b część 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 „jednakże”, 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 działalności 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 część E ust. 3 szóstej dyrektywy dotyczy przede wszystkim prawa do odliczenia VAT, co przecież 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 wyłącznie do ustalenia miejsca świadczenia usługi pośrednictwa, a nie prawa do odliczenia przysługującego poszczególnym uprawnionym.

- 23 Na pierwsze pytanie należy zatem odpowiedzieć, że art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy nie powinien być interpretowany w ten sposób, iż 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 część 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 części 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 część E ust. 3 szóstej dyrektywy, celem

ustalenia miejsca, gdzie zostały dokonane transakcje leżące u podstaw usług pośrednictwa, należy stosować przepisy art. 28b części A i B tejże dyrektywy.

## **W przedmiocie kosztów**

- 27 Koszty poniesione przez rządy 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 zasądzenie kosztów.

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 część E ust. 3 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkow-**

skich 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. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą 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 część 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 części A i B tejże 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