OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO DÁMASA RUIZA-JARABA COLOMERA

przedstawiona w dniu 13 stycznia 2004 r. [1]

1. Hoge Raad der Nederlanden (organ kasacyjny) (Niderlandy) zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości z dwoma pytaniami dotyczącymi wykładni art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych [2] (zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2. Przedmiotem sporu zawisłego przed sądem niderlandzkim jest ustalenie miejsca świadczenia przez podmiot działający zawodowo pośrednictwa w zakupie dwóch jachtów znajdujących się we Francji, na rzecz zlecających kupców zamieszkałych w Niderlandach.

3. Hoge Raad zmierza do ustalenia, czy powyższy przepis znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy w nabyciu towaru wewnątrz Wspólnoty agent prowadzi negocjacje na rzecz osoby prywatnej, która nie jest podatnikiem podatku od wartości dodanej (dalej zwanego „VAT"). W przypadku odpowiedzi twierdzącej zapytuje następnie, co należy przyjąć za miejsce, gdzie nastąpiło zdarzenie podatkowe.

I — Wspólnotowe ramy prawne

4. Szósta dyrektywa poddaje opodatkowaniu dostawy towarów i świadczenie usług [3], wykonywane odpłatnie na terenie kraju w sposób samodzielny, obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z wykonywaniem wolnych zawodów (art. 2 ust. 1 i art. 4 ust. 1 i 2).

5. Zdarzenie podatkowe w przypadku dostaw następuje tam, gdzie zostaje wykonana transakcja, z wyjątkiem przypadków, gdy ma miejsce wysyłka lub transport,

1 — Język oryginału: hiszpański.

2 — Szósta dyrektywa 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 (Dz.U. L 145, str. 1), 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 (Dz.U. L 376, str. 1).

3 — „Świadczenie usług" jest zdefiniowane w sposób negatywny i oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów (art. 6 szóstej dyrektywy).

w których to przypadkach punkt odniesienia stanowi miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy (art. 8 ust. 1) [4].

6. W przedmiocie usług zdarzenie prawne powodujące powstanie obowiązku podatkowego ustala się w miejscu wykonywania działalności gospodarczej osoby świadczącej usługi lub w miejscu, gdzie posiada siedzibę przedsiębiorca świadczący usługi. W przypadku niespełnienia obydwu kryteriów bierze się pod uwagę miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym osoba zazwyczaj przebywa (art. 9 ust. 1).

7. Mimo to, dla pewnych rodzajów świadczeń [5] wykonanych na rzecz osób zamieszkałych poza krajem — wspólnotowym lub nie — świadczącego usługi, zasada się zmienia i zdarzenie rodzące obowiązek podatkowy jest ustalane ze względu na odbiorcę. W tym przypadku punktem odniesienia jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, dokąd kierowana jest usługa, lub miejsce jego stałego zamieszkania, lub też miejsce, gdzie zwykle przebywa [art. 9 ust. 2 lit. e)]. Ta sama zasada ma zastosowanie do pośredników biorących udział w tych transakcjach [art. 9 ust. 2 lit. e) tiret ostatnie] [6].

8. Dyrektywa 91/680 wprowadziła do szóstej dyrektywy nowy tytuł XVIa zatytułowany „Przepisy przejściowe dotyczące opodatkowania handlu między Państwami Członkowskimi", który po zniesieniu, począwszy od dnia 1 stycznia 1993 r., kontroli fiskalnych na wewnętrznych granicach ma na celu ułatwienie przejścia do ostatecznego systemu opodatkowania handlu wewnętrznego we wspólnym systemie VAT [7].

9. Zgodnie z tym systemem przejściowym opodatkowaniu VAT podlega odpłatne „wewnątrzwspólnotowe nabywanie towarów" na terytorium kraju dokonane przez podatnika działającego w takim charakterze lub przez osobę prawną niepodlegającą opodatkowaniu, gdy sprzedawcą jest inny podatnik działający w takim charakterze [art. 28a ust. 1 lit. a) akapit pierwszy].

10. Opisane powyżej zdarzenie podatkowe oznacza nabycie uprawnienia do rozporządzania jak właściciel ruchomymi rzeczami

4 — Szczególny reżim prawny stosuje się również do towarów wymagających instalacji lub montażu, w których to przypadkach miejscem dostawy jest wykonanie tego typu czynności [art. 8 ust. 1 lit. a) in fine].

5 — Przeniesienie i udzielenie praw autorskich, patentów, licencji, praw do znaków towarowych i podobnych praw; usługi reklamowe; usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji; operacje bankowe, finansowe i ubezpieczeniowe; zapewnianie personelu; wreszcie świadczenie usług przez pośredników, którzy działają w imieniu i na rachunek osób trzecich, jeśli pośredniczą przy świadczeniu usług wymienionych powyżej.

6 — Artykuł 9 szóstej dyrektywy jest transponowany do niderlandzkiego porządku prawnego przez art. 6 Wet op de omzetbelastning 1968 (ustawy z 1968 r. o podatku obrotowym, dalej zwanej „ustawą o VAT").

7 — Motywy trzeci, ósmy i dziewiąty dyrektywy 91/680 powołują się na ten system.

wysyłanymi lub transportowanymi do osoby nabywającej towary przez sprzedawcę lub na rachunek sprzedawcy bądź osoby nabywającej towary w Państwie Członkowskim innym niż to, z którego towary są wysyłane lub transportowane (art. 28a ust. 3 akapit pierwszy).

11. Powyższe transakcje oraz dostawa towarów są opodatkowane w miejscu przeznaczenia (art. 28b części A i B).

12. Artykuł 28b część C modyfikuje to kryterium w zakresie usług wewnątrzwspólnotowego transportu towarów, które są traktowane jako wyprodukowane w miejscu wysyłki. Część E tego przepisu ustanawia tę samą zasadę dla czynności pośrednictwa w transporcie. W przypadku świadczenia pomocniczego w stosunku do transportu transakcję uważa się za dokonaną w miejscu działalności wtórnej. W obydwu przypadkach jednak, jeśli klient usługi pośrednika jest zidentyfikowany do celów VAT w innym Państwie Członkowskim i jeśli działa on w tym charakterze, zdarzenie podatkowe ma miejsce w przedmiotowym Państwie Członkowskim (ust. 1 i 2).

13. I tak ust. 3 cytowanego powyżej przepisu stanowi, co następuje:

„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 transakcje, uważa się, że miejsce świadczenia usługi przez pośrednika znajduje się na terytorium Państwa Członkowskiego, które nadało klientowi numer identyfikacyjny do celów podatku od wartości dodanej, pod którym usługa ta została dla niego wykonana przez pośrednika" [8].

II — Stan faktyczny, postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

14. D. Lipjes, zamieszkały w Niderlandach, wykonuje zawodowo pod nazwą „Dutch Yachting Services" działalność pośrednictwa w zakupie i sprzedaży jachtów.

8 — Artykuł 6a ustawy o VAT w brzmieniu wynikającym z ustawy z dnia 24 grudnia 1992 r. (*Staatsblad* 1992, str. 713) wprowadził do prawa niderlandzkiego art. 28b część E szóstej dyrektywy.

15. W okresie od 1 maja 1996 r. do 31 grudnia 1997 r. pośredniczył on w zakupie dwóch jachtów [9] znajdujących się we Francji (Dunkerque i Ajaccio) na rzecz dwóch kupców, będących osobami prywatnymi zamieszkałymi w Niderlandach. W obydwu przypadkach sprzedawca był osobą prywatną zamieszkałą we Francji, zaś D. Lipjes ani nie zadeklarował, ani nie uiścił VAT w żadnym z wyżej wymienionych Państw Członkowskich z tytułu prowizji, którą zafakturował swoim klientom.

16. Niderlandzka kontrola skarbowa (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) wezwała go do zapłaty podatku od prowizji za pośrednictwo, którą pobrał, ponieważ, jej zdaniem, usługi zostały wykonane na terytorium niderlandzkim.

17. Po tym, jak jego odwołanie w trybie administracyjnym zostało oddalone, podatnik złożył skargę do Gerechtshof te 's-Gravenhage (sąd apelacyjny w Hadze), podnosząc, iż czynności związane z pośrednictwem zostały wykonane we Francji. Teza ta została przyjęta przez sąd ze względu na miejsce, w którym znajdowały się jachty w dniu sprzedaży.

18. Staatssecretaris van Financiën (sekretarz stanu ds. finansów) wniósł kasację, podnosząc, iż art. 28b część E ust. 3 zdanie pierwsze szóstej dyrektywy dotyczy wyłącznie usług pośrednictwa świadczonych na poczet własnej działalności podatnika, co wynika z art. 4 dyrektywy. Stąd dla ustalenia miejsca, gdzie D. Lipjes wykonał swoją pracę, należy zastosować zasady ogólne zawarte w art. 9 ust. 1, pamiętając, iż wykonał on tę pracę w Niderlandach.

19. Hoge Raad zwraca uwagę na fakt, iż przytaczany powyżej przepis nie dokonuje rozróżnienia ze względu na transakcję (co nie dotyczy wyjątków w nim wymienionych) czy też ze względu na osobę, która korzysta z usług, tak iż do każdej usługi pośrednictwa (innej niż usługi wymienione wprost w tym przepisie) należy stosować zasadę dostawy w miejscu działalności głównej, zaś charakter, w jakim działa usługobiorca, pozostaje bez znaczenia. Hoge Raad dodaje wszakże, że przedmiotowa wykładnia może być podana w wątpliwość ze względu na ratio legis tytułu XVIa szóstej dyrektywy oraz art. 28b część E ust. 3.

20. Uznając, iż dotychczasowe orzecznictwo wspólnotowe nie dostarcza dostatecznych argumentów, które mogłyby rozwiać jego wątpliwości, Hoge Raad postanowił zawiesić

9 — Zgodnie z informacjami przekazanymi przez Hoge Raad chodzi o „nowe środki transportu", jak wynika z definicji zawartej w art. 28a ust. 2, które podlegają opodatkowaniu na podstawie poprzedniego ustępu lit. b) tego przepisu.

postępowanie i zwrócić się do Trybunału w trybie art. 234 WE 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 dwoma osobami z miejscem transakcji, tak jakby transakcja ta była dostawą lub usługą wykonaną przez podatnika w rozumieniu art. 8 szóstej dyrektywy?".

III — Postępowanie przed Trybunałem Sprawiedliwości

21. Komisja oraz rządy niderlandzki i portugalski przedstawiły uwagi na piśmie w terminie ustanowionym w tym celu w art. 20 Statutu WE Trybunału Sprawiedliwości.

22. Ponieważ żadna ze stron nie domagała się wysłuchania jej stanowiska, Trybunał zrezygnował z procedury ustnej zgodnie z art. 104 § 4 regulaminu proceduralnego.

IV — Analiza pytań prejudycjalnych

A — *Umiejscowienie zdarzenia podatkowego w przypadku usług pośrednika*

23. Co do zasady świadczenie usług pośrednictwa ma miejsce w siedzibie przedsiębiorstwa usługodawcy lub, w niektórych przypadkach, w miejscu stałego prowadzenia działalności, z którego usługodawca świadczy swe usługi [10]. Wobec niespełnienia powyższych dwóch kryteriów czyni się odesłanie do miejsca stałego pobytu lub do miejsca, w którym usługodawca zazwyczaj przebywa, jak zostało to już powiedziane. Reguła ta odzwierciedla zasadę „opodatkowania w kraju pochodzenia" („imposición en origen") i pozwala na umiejscowienie zdarzenia pociągającego za sobą obowiązek podatkowy na terytorium, ustalając właściwe przepisy krajowe [11].

10 — W wyroku z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. str. 2251 Trybunał stwierdził, że siedziba przedsiębiorstwa jest głównym punktem odniesienia, tak iż można wziąć pod uwagę inne miejsce, z którego świadczone są usługi, jedynie wtedy, gdy łączenie go z siedzibą nie prowadzi do rozwiązania racjonalnego z punktu widzenia fiskalnego lub gdy stwarza konflikt z innym Państwem Członkowskim (pkt 17). Podobnie wypowiedział się Trybunał w wyroku z dnia 17 lipca 1997 r. w sprawie C-190/95ARO Lease, Rec. str. I-4383, pkt 15 oraz w wyroku z dnia 7 maja 1998 r. w sprawie C-390/96 Lease Plan, Rec. str. I-2553, pkt 24.

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

24. W przypadku usług pośrednictwa, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e), świadczonych na rzecz osób zamieszkałych w innym kraju, punkt odniesienia przechodzi z miejsca prowadzenia działalności przez usługodawcę na miejsce prowadzenia działalności przez usługobiorcę.

25. Wyjątkiem od reguły ogólnej jest również przypadek interwencji na rzecz osoby trzeciej w zakresie transportu wspólnotowego towarów lub czynności pomocniczych, w których to przypadkach uważa się, że zdarzenie podatkowe następuje w miejscu czynności głównej, tj. początku transportu, lub w miejscu wykonania czynności pomocniczej. Niemniej jednak, jeśli interwencja odbywa się na rzecz usługobiorcy, który posiada przyznany przez Państwo Członkowskie numer identyfikacyjny dla celów VAT, terytorium owego państwa staje się punktem odniesienia celem ustalenia miejsca, gdzie następuje zdarzenie podlegające opodatkowaniu.

26. Wreszcie, określenie zdarzenia podatkowego we wszystkich innych rodzajach działalności pośrednictwa w obrocie towarami między Państwami Członkowskimi podlega temu samemu kryterium, tj. kryterium transakcji, w ramach której osoba interweniuje, z zastrzeżeniem przytaczanego powyżej wyjątku, gdy reprezentowana osoba posiada w innym Państwie Członkowskim numer identyfikacyjny dla celów podatkowych.

27. Reasumując, usługi pośrednika podlegają opodatkowaniu w Państwie Członkowskim, w którym:

1) ma on siedzibę (to jest ogólna zasada z art. 9 ust. 1) [12];

2) ma siedzibę usługobiorca [art. 9 ust. 2 lit. e) tiret przedostatnie];

3) wykonywana jest czynność główna (akapit pierwszy w ust. 1, 2 i 3 art. 28b część E); lub

4) usługobiorca używa w transakcji numeru identyfikacyjnego, który posiada dla celów VAT (akapit drugi w ust. 1, 2 i 3 art. 28b część E).

12 — Wydaje się, iż Komisja jest w błędzie, twierdząc, że art. 9 ust. 1 nie ma zastosowania do usług pośrednictwa. Przeciwnie, stanowi on, jak nadmieniłem przed chwilą, podstawowe kryterium. Artykuł 9 ust. 2 lit. e) tiret przedostatnie dotyczy wyłącznie usług pośrednictwa świadczonych na rzecz osób zamieszkałych na terenie innego kraju w stosunku do danych usług. Z drugiej strony, art. 28b część E dotyczy usług pośrednictwa w zakupie i wewnątrzwspólnotowym transporcie towarów. Inne usługi pośrednictwa wchodzą w zakres stosowania art. 9 ust. 1.

28. Okoliczności faktyczne sprawy głównej, gdzie mamy do czynienia z interwencją w transakcji zakupu dwóch jachtów, znajdujących się we Francji, na rzecz dwóch osób prywatnych, zamieszkałych w Niderlandach, mogą stanowić przedmiot wyłącznie pierwszego lub trzeciego przypadku.

30. Moim zdaniem, należy się opowiedzieć za pierwszym stanowiskiem.

31. Potwierdzenie można znaleźć w teleologicznej wykładni przepisów, wprowadzonych przez dyrektywę 91/680.

B — *Podmiotowy zakres stosowania art. 28b szóstej dyrektywy*

29. Dokonanie właściwego wyboru pomiędzy powyższymi dwiema możliwościami wymaga ustalenia zakresu stosowania art. 28b; w tym względzie istnieją trzy możliwe rozwiązania, które pokrywają się z punktami widzenia przyjętymi przez każdego z uczestników niniejszego postępowania prejudycjalnego. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem, przedmiotowy przepis obejmuje wszelkie usługi pośrednictwa inne niż w nim wymienione, bez względu na charakter, w jakim działa usługobiorca oraz w jakim działa zbywca w ramach świadczenia zasadniczego; taka jest teza Komisji. Rząd niderlandzki uważa, że aby wymieniony powyżej przepis mógł znaleźć zastosowanie, konieczne jest, by usługi pośrednictwa były świadczone na rzecz osoby podlegającej podatkowi lub osoby prawnej niebędącej podatnikiem. Wreszcie rząd portugalski broni stanowiska plasującego się między pozostałymi dwoma, zgodnie z którym to stanowiskiem powoływany powyżej przepis dotyczy usług świadczonych na rzecz osoby prywatnej, pod warunkiem że przekazanie towarów w obrębie Wspólnoty jest dokonane przez osobę podlegającą podatkowi.

32. Przepis sporny w przedmiotowym postępowaniu ma za zadanie stawić czoła wyzwaniu zniesienia granic fiskalnych na wewnętrznych granicach począwszy od dnia 1 stycznia 1993 r., jednakże ponieważ w dniu 31 grudnia 1992 r. nie zostały jeszcze spełnione warunki konieczne do ustanowienia zasady podlegania opodatkowaniu w państwie pochodzenia [13], ustanowiony został okres przejściowy, w którym została utrzymana zasada opodatkowywania w Państwie Członkowskim przeznaczenia [14]. Celem ułatwienia procesu znoszenia granic wewnętrznych, definiując nowe zdarzenie podlegające opodatkowaniu („wewnątrz-

13 — Zasada jest konieczna, aby zniesienie nakładania podatków przywozowego i zwrotu podatku wywozowego były neutralne, bez szkody dla dochodów fiskalnych Państwa Członkowskiego, na którego terenie ma miejsce ostateczna konsumpcja. Wynika to z siódmego motywu dyrektywy 91/680, zgodnie z którym „[...] opodatkowanie handlu między Państwami Członkowskimi opierało się na zasadzie opodatkowania w państwie pochodzenia towarów i usług, bez uszczerbku dla zasady, że w przypadku wymiany handlowej dokonywanej na terytorium Wspólnoty między podatnikami dochód podatkowy z opodatkowania spożycia ostatecznego powinien gromadzić się w Państwie Członkowskim, w którym spożycie ostateczne ma miejsce" w związku z art. 4 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, P 71, str. 1301), która ustanawia jako cel „zniesienia nakładania podatków przywozowego i zwrotu podatku wywozowego w handlu między Państwami Członkowskimi, zapewniając jednocześnie neutralność [...] podatków [obrotowych] w odniesieniu do pochodzenia towarów lub usług".

14 — Motywy dziewiąty, dziesiąty i jedenasty dyrektywy 91/680 uzasadniają powyższy okres przejściowy oraz konieczność opodatkowania pewnych transakcji w Państwach Członkowskich przeznaczenia w okresie jego obowiązywania.

wspólnotowe nabycie towarów"), dyrektywa ta umieściła wszelkie zobowiązania fiskalne w sytuacji analogicznej do sytuacji transakcji wewnętrznych.

33. Innymi słowy, stosowanie w okresie przejściowym wymienionego powyżej pojęcia zdarzenia podatkowego zakładało uchylenie w zakresie obrotu towarami między Państwami Członkowskimi zasady opodatkowania w miejscu wysyłki [15]. Aby zrozumieć zakres przedmiotowej przejściowej derogacji, należy stwierdzić, że VAT jest podatkiem, którego celem jest obciążenie czynności konsumpcyjnych jako pośredniego przejawu zdolności gospodarczej osób, który to cel jest osiągany poprzez opodatkowanie działalności przedsiębiorców lub profesjonalistów, którzy stosując technikę przerzucenia, przenoszą ciężar na ostatecznego klienta. W ten sposób powstaje podatek „neutralny" względem podatników: obciąża on jedynie ostatnie ogniwo łańcucha, które otrzymuje towar lub korzysta z usługi. Z tych powodów szósta dyrektywa definiuje zdarzenie, które powoduje powstanie obowiązku podatkowego, bez względu na charakter, w jakim występuje osoba, której dostarczane są towary lub na rzecz której świadczone są usługi.

34. Dla powstania zobowiązania podatkowego w ramach wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów konieczne jest, aby nabywca był podatnikiem lub osobą prawną niepodlegającą opodatkowaniu [art. 28a ust. 1 lit. a)]. Zasada ta znajduje uzasadnienie w tym, że przy płaceniu w kraju przyjęcia neutralność podatku może zostać zagwarantowana tylko wtedy, gdy osoba płacąca może przerzucić go lub odliczyć dzięki temu, iż jest podatnikiem, który używa towarów do celów działalności rzeczywiście opodatkowanej, nie będąc ostatecznym konsumentem. Z tego powodu art. 28b części A i B szóstej dyrektywy zakłada, że zdarzenie podatkowe ma miejsce w Państwie Członkowskim przeznaczenia transportu lub wysyłki towarów do przeznaczenia kupującego, lub do miejsca, gdzie temu ostatniemu nadany został numer identyfikacyjny, pod którym działa, lub gdzie może odliczyć uiszczony podatek [16].

35. Drugi podstawowy element składający się na system przejściowy ustanowiony przez dyrektywę 91/680 stanowi poszanowanie suwerenności fiskalnej Państw Członkowskich. Wszyscy partnerzy Wspólnoty definiują transakcje podlegające opodatkowaniu przy zachowaniu pełnej niezależności, jednak ich uprawnienia podatkowe podlegają koordynacji, tak aby w ramach transakcji w obrębie Wspólnoty uprawnienia jednego powstawały tam, gdzie kończą się uprawnienia drugiego. Te wymogi powodują, iż gdy sprzedaż towarów podlega opodatkowaniu w kraju, w którym są one udostępniane kupującemu, dostawa obejmująca te towary,

15 — Patrz L. M. Pérez, op. cit., str. 48.

16 — Artykuł 17 ust. 2 lit. d) szóstej dyrektywy, w brzmieniu zmienionym przez dyrektywę 91/680, stanowi, że podatnik może odliczyć podatek od wartości dodanej należny na mocy art. 28a ust. 1 lit. a), o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu.

która ma miejsce w Państwie Członkowskim pochodzenia, jest zwolniona [art. 28c część A lit. a)] celem uniknięcia podwójnego opodatkowania [17].

36. Powyższe rozważania, przybliżające treść art. 28a ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, nie dotyczą wszakże usług pomocniczych w stosunku do wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów ani też przepływu między jednym Państwem Członkowskim a drugim, w tym w szczególności nie dotyczą usług pośrednictwa. W tym przypadku nie ma ciągu transakcji, z których każda byłaby co do zasady poddana opodatkowaniu VAT i które byłyby realizowane w różnych krajach wspólnotowych i musiałyby być koordynowane w celu zagwarantowania neutralności podatku i zabezpieczenia suwerenności fiskalnej każdego z Państw Członkowskich, lecz mamy tu do czynienia z jedną usługą, wykonaną zawodowo, stanowiącą samoistne zdarzenie. Biorąc pod uwagę powyższe okoliczności, interwencja na rzecz osoby trzeciej w zakupie i transporcie towarów wewnątrz Unii jest dla celów VAT uważana za zrealizowaną tam, gdzie ma miejsce transakcja zasadnicza: gdy transakcja dotyczy transportu — w miejscu wysyłki (art. 28b część E ust. 1); gdy interwencja pośrednika następuje w ramach czynności pomocniczej — w miejscu, gdzie czynność ta zostaje rzeczywiście wykonana (ust. 2); gdy zaś dotyczy innych rodzajów transakcji — w miejscu, gdzie transakcje te są przeprowadzone (ust. 3).

37. Z tego samego powodu bez znaczenia pozostaje fakt, czy transakcja zasadnicza stanowi przedmiot opodatkowania, czy też ma miejsce pomiędzy osobami prywatnymi. Pośrednictwo jest odrębną czynnością, której opodatkowanie następuje na marginesie tej, której służy; w niektórych przypadkach jest z nią związane jedynie dla celów ustalenia miejsca zdarzenia podatkowego. Rzeczownik „transakcje", użyty w przepisie, nie odnosi się zatem jedynie do tych transakcji, które podlegają opodatkowaniu VAT, ale również do wszelkich transakcji, w których podatnik uczestniczy w imieniu osoby trzeciej, innych niż te, o których mowa w ust. 1 i 2 przedmiotowego przepisu oraz w art. 9 ust. 2 lit. e). W swych uwagach na piśmie Komisja wyjaśnia, że przeprowadzanie analizy z punktu widzenia językowego nie ma sensu, albowiem szósta dyrektywa posługuje się tym pojęciem bez dokonywania jakiegokolwiek rozróżnienia, oznaczając nim zarówno transakcje wchodzące w zakres jej obowiązywania, jak i te, które są z niego wyłączone.

38. Artykuł 21 szóstej dyrektywy, zmieniony przez dyrektywę 91/680, stanowi dowód na to, że ustawodawca wspólnotowy nie wymaga, aby w transakcjach pośrednictwa odbiorca był podatnikiem lub osobą prawną niebędącą podatnikiem. Określając osoby zobowiązane do zapłaty podatku, przepis ten dokonuje rozróżnienia pomiędzy nabyciem w obrębie Wspólnoty, któremu towarzyszy przewóz z jednego kraju do drugiego, tj. przypadkiem, o którym mowa w art. 28a, oraz usługami świadczonymi przy okazji powyższych transakcji, o których mowa

17 — Gdyby transakcja podlegała opodatkowaniu w Państwie Członkowskim wysyłki, kupujący zapłaciłby ten sam podatek dwa razy: pierwszy raz w wyniku przerzucenia dokonywanego przez sprzedającego, a drugi raz w wyniku wewnątrzwspólnotowego nabycia w Państwie Członkowskim przeznaczenia.

w art. 28b części C, D i E. W przypadku pierwszego rodzaju transakcji przepis ten stanowi, że zobowiązana do zapłaty podatku jest „każda osoba dokonująca wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów podlegającego opodatkowaniu" [ust. 1 lit. d)], tzn. kupujący będący podatnikiem lub osoba prawna. Z drugiej strony, w przypadku drugiego rodzaju transakcji przepis ten stanowi, że osobą zobowiązaną do zapłacenia podatku jest „otrzymujący" usługi, bez żadnego dodatkowego wyjaśnienia, obejmując również usługi, o których mowa w art. 9 ust. 2 lit. e), co bezsprzecznie zawiera w sobie również usługi świadczone na rzecz osób prywatnych.

39. Mając na względzie powyższe argumenty, należy stwierdzić, że art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy obejmuje usługi świadczone przez pośredników, abstrahując od tego, kto jest usługobiorcą. Parafrazując rząd portugalski (patrz pkt 16 jego uwag na piśmie), można stwierdzić, że charakter, w jakim występuje osoba, na rzecz której działa pośrednik, pozostaje bez wpływu na zastosowanie cytowanego powyżej przepisu, dodając przy tym, z tych samych powodów, że również charakter, w jakim występuje zbywca w transakcji głównej, pozostaje bez znaczenia.

40. Twierdzenia rządu niderlandzkiego nie przeczą wyżej przedstawionym stwierdzeniom. Gdy czynność pośrednictwa jest przeprowadzona na rzecz osoby, która posiada numer indentyfikacyjny nadany przez inne Państwo Członkowskie niż to, na terytorium którego ma miejsce zasadnicza transakcja, zakłada się, że zdarzenie podatkowe ma miejsce na terenie pierwszego Państwa Członkowskiego, co wszakże nie oznacza, że art. 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy obejmuje wyłącznie usługobiorców będących podatnikami tego podatku, lecz oznacza, że w powyższych okolicznościach uznaje się, że świadczenie zostało spełnione w danym miejscu. Gdy usługobiorcą jest konsument końcowy, będący osobą prywatną niedziałającą pod numerem identyfikacji podatkowej dla celów tego podatku, drugi przypadek nie znajduje zastosowania, a zdarzenie podlegające opodatkowaniu zachodzi w miejscu czynności, w ramach której pośrednik uczestniczy.

41. Ostatnie twierdzenie rządu niderlandzkiego podniesione na poparcie jego tezy opiera się na tym, iż celem ust. 2 przepisu, o którego interpretację wnosi Hoge Raad, jest uniknięcie sytuacji, w której usługobiorca byłby zmuszony do skorzystania ze swego prawa do odliczenia zapłaconego VAT w innym kraju niż kraj, na którego terenie transakcja jest rzeczywiście opodatkowana, zważywszy fakt, iż czynności pośrednictwa miały miejsce w Państwie Członkowskim, które nadało mu numer identyfikacji podatkowej, pod którym działa. Zdaniem tego rządu, przedmiotowy przepis wyłącza osoby prywatne, które nie mają prawa do odliczenia zapłaconego podatku. Powyższe stwierdzenie nie bierze wszakże pod uwagę faktu, że przytaczany powyżej drugi akapit art. 28b

część E ust. 3 szóstej dyrektywy zawiera przepis szczególny dla niektórych usługobiorców, będących podatnikami, która to okoliczność nie wyklucza stosowania pierwszej części przedmiotowego przepisu do osoby reprezentowanej, która jest „konsumentem końcowym" czynności pośrednika.

C — *Miejsce zdarzenia podatkowego w przypadku usług pośrednika, o których mowa w art. 28b część E ust. 3*

42. Artykuł 28b część E ust. 3 szóstej dyrektywy ma zatem zastosowanie do czynności pośrednika dokonanych na rzecz osoby prywatnej. Zgodnie z tym przepisem uważa się, iż czynności te są wykonywane w tym samym miejscu, w którym przeprowadzana jest transakcja zasadnicza. Mając na względzie ogólną ekonomikę tego przepisu, jego ust. 3 może odnosić się wyłącznie do pośrednictwa w wewnątrzwspólnotowym nabyciu i dostawie, zdefiniowanych w art. 28a ust. 1, 3 i 5, których miejsce jest określone przez art. 28b części A i B.

43. Zgodnie z powyższymi przepisami zdarzenie podatkowe zachodzi w miejscu, gdzie towary znajdują się w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu do osoby, która je nabywa [18].

44. Zasada szczególna zawarta w art. 28b część E szóstej dyrektywy zawiera odesłanie do kryteriów opisanych w częściach A i B, nie zaś do zasady ogólnej, która w zakresie dostawy towarów jest zawarta w art. 8, na co wskazywałoby brzmienie drugiego pytania przesłanego przez Hoge Raad [19].

45. W ten sposób jest możliwe uniknięcie nieprawidłowości, sygnalizowanych przez uczestników niniejszego postępowania prejudycjalnego, przy jednoczesnym zapewnieniu racjonalnego i jednolitego opodatkowania, na które się powołują; nadto zostaje osiągnięty cel zakładający zagwarantowanie adekwatnego rozdzielenia zakresu stosowania przepisów krajowych dotyczących VAT oraz uniknięcie konfliktów kompetencyjnych, w tym problemu podwójnego opodatkowania, który, zgodnie z orzecznictwem wspólnotowym [20], stanowi sedno przepisów szóstej dyrektywy, definiującej miejsce, gdzie następuje zdarzenie podatkowe.

18 — W ramach transakcji sprzedaży należy brać pod uwagę sytuację, w której nabywca działa pod numerem identyfikacji podatkowej nadanym mu przez Państwo Członkowskie inne niż przyjmujące Państwo Członkowskie.

19 — Uważam, że w sporze głównym można uznać, że zdarzenie podatkowe w ramach świadczenia usług pośrednictwa ma miejsce w Niderlandach tylko wówczas, gdy jachty są wystawione na sprzedaż w tym Państwie Członkowskim, jednak tej okoliczności postanowienie odsyłające nie precyzuje.

20 — Zobacz: wyroki z dnia 23 stycznia 1986 r. w sprawie 283/84 Trans Tirreno Express, Rec. str. 231, pkt. 14 i 15; z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. str. I-4595, pkt 20; z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. str. I-1195, pkt 10; z dnia 25 stycznia 2001 r. w sprawie C-429/97 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-637, pkt 41; z dnia 15 marca 2001 r. w sprawie C-108/00 SPI, Rec. str. I-2361, pkt 15 oraz z dnia 5 czerwca 2003 r. w sprawie C-438/01 Design Concept, Rec. str. I-5617, pkt 22.

V — Wnioski

46. Mając na względzie wyżej przedstawione argumenty, proponuję Trybunałowi Sprawiedliwości, aby udzielił następujących odpowiedzi na pytania przedłożone mu przez Hoge Raad der Nederlanden:

„1) Artykuł 28b część 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 znajduje zastosowanie również w sytuacji, gdy usługi pośrednika, o których w nim mowa, są świadczone na rzecz osoby prywatnej, bez względu na charakter, w jakim działa osoba dokonująca zbycia w ramach zasadniczej czynności prawnej.

2) W takim przypadku oznaczenie miejsca, w którym wykonana jest czynność pośrednika, powinno być oparte na kryteriach zawartych w art. 28b części A i B szóstej dyrektywy".