SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA DÁMASA RUIZ-JARABOJA COLOMERJA,
predstavljeni dne 13. januarja 2004[1]

1. Hoge Raad der Nederlanden (organ za pritožbe) predlaga Sodišču vprašanji, ki se nanašata na razlago člena 28b(E)(3) Šeste direktive o davku na dodano vrednost[2] (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. Spor, o katerem odloča nizozemski sodnik, se nanaša na določitev kraja opravljenih storitev posrednika, ki jih je opravil prodajalec za račun dveh kupcev, s prebivališčem na Nizozemskem, pri prodaji dveh jaht, ki sta v Franciji.

3. Hoge Raad želi izvedeti, ali se uporablja zgoraj navedena določba, če pri nakupu blaga v Skupnosti zastopnik posreduje v korist zasebnika, ki ni zavezanec za davek na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV). Ob pritrdilnem odgovoru sprašuje, kje je kraj, kjer naj bi se zgodil obdavčljivi dogodek.

1 — Jezik izvirnika: španščina.

2 — Šesta Direktiva 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). Člen 28b je uvedla Direktiva 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).

I – Pravni okvir Skupnosti

4. Na podlagi Šeste direktive se obdavči dobava blaga ali storitev[3], ki jo davčni zavezanec, ki neodvisno opravlja proizvodno, trgovsko dejavnost ali dejavnost pomoči, opravi na ozemlju države za plačilo (člen 2, točka 1, in člen 4(1) in (2)).

5. Obdavčljivi dogodek ob dobavi blaga nastane na kraju, kjer se opravi prenos, razen če ga je treba odposlati oziroma prevažati, ko

3 — „Opravljanje storitev" pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga (člen 6 Šeste direktive).

se to zgodi v kraju, kjer je blago ob odpošiljanju prejemniku[4] (člen 8(1)).

6. Glede storitev naj bi se dogodek, ki je ustvaril davčno obveznost, zgodil v kraju, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev. Če nista izpolnjena ta pogoja, pa kraj, kjer ima stalno prebivališče ali kjer običajno prebiva (člen 9(1)).

7. Za nekatere storitve[5], ki so opravljene v korist oseb, ki imajo sedež zunaj države – skupnostne ali ne – izvajalca, se pravilo spremeni in se obdavčljivi dogodek določi glede na prejemnika. V teh primerih je navezna okoliščina bodisi sedež njegove dejavnosti ali stalna poslovna enota, iz katere opravi storitev, bodisi kraj njegovega prebivališča ali kraj, kjer navadno prebiva (člen 9(2)(e)). Isto pravilo se uporablja za posrednike pri teh transakcijah ((člen 9(2)(e), zadnja alinea)[6].

8. Direktiva 91/680 je v Šesto direktivo uvedla novi Naslov XVIa, poimenovan „Prehodna ureditev za obdavčevanje trgovine med državami članicami", za poenostavitev, po ukinitvi davčnega nadzora na notranjih mejah od 1. januarja 1993, prehoda na dokončno ureditev obdavčevanja notranjega trga v skupnem sistemu DDV[7].

9. V skladu s prehodno ureditvijo so za DDV zavezane „pridobitve blaga znotraj Skupnosti", ki jih na ozemlju države opravi za plačilo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec, če je prodajalec davčni zavezanec, ki deluje kot tak (člen 28a(1)(a), prvi pododstavek).

10. Zgoraj navedeni obdavčljivi dogodek je določen kot pridobitev lastninske pravice na premičninah, ki jih osebi, ki je blago

4 — Za blago, ki ga je treba namestiti ali sestaviti, prav tako velja posebna ureditev, če je kraj dobave tudi kraj, kjer so bile opravljene transakcije (člen 8(1)(a) *in fine*).

5 — Prenos in odstop industrijskih in intelektualnih pravic, oglaševanje, storitve svobodnih poklicev, kot so poklici inženirjev, odvetnikov, računovodij, ter obdelava podatkov in dajanje informacij, bančne, finančne in zavarovalne transakcije, posredovanje osebja, obveznosti v zvezi s prenehanjem ali opustitvijo, v celoti ali deloma, poslovne dejavnosti ali katere od zgoraj navedenih pravic.

6 — Člen 9 Šeste direktive je bil prenesen v nizozemski pravni red s členom 6 Wet op de Omzetbelasting 1968 (zakon o davku na dodano vrednost, v nadaljevanju: zakon o DDV).

7 — Tretja, osma in deveta uvodna izjava Direktive 91/680 omenjajo to ureditev.

pridobila, odpošlje ali odpelje prodajalec ali oseba, ki je blago pridobila, ali druga oseba v njegovem imenu v drugo državo članico, kot je država, iz katere je blago odposlano ali odpeljano (člen 28a(3), prvi pododstavek).

11. Zgoraj navedene transakcije in dobava blaga se obdavčijo na kraju, kamor je blago namenjeno (člen 28 b, črki A in B).

12. Člen 28b(C) spreminja merilo, kolikor zadeva opravljanje storitev pri prevozu blaga znotraj Skupnosti, za katere se šteje, da so izpolnjene v kraju odhoda. Črka E te določbe obsega isto pravilo za dejavnosti posrednika pri prevozu. V primeru pomožnih storitev pri prevozu blaga se šteje, da so izpolnjene v kraju pomožnih storitev. V obeh primerih, če je naročnik, za katerega se opravijo storitve posrednika, zavezanec za davek na dodano vrednost v drugi državi članici in kot tak deluje, nastopi obdavčljivi dogodek v tej državi članici (odstavka 1 in 2).

13. Odstavek 3 zgoraj navedenega člena 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 mu je posrednik opravil storitev."[8]

II – Dejanske okoliščine, postopek v glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

14. D. Lipjes, s sedežem na Nizozemskem, se poklicno ukvarja s posredovanjem pri nakupu in prodaji jaht, pod imenom „Dutch Yachting Services".

8 — Člen 6a zakona o DDV, kot je zapisan v besedilu zakona z dne 24. decembra 1992 (*Staatsblad* 1992, str. 713), je v nizozemsko pravo uvedel člen 28b(E) Šeste direktive.

15. V obdobju od 1. maja 1996 do 31. decembra 1997 je bil posrednik pri nakupu in prodaji dveh jaht[9], ki sta bili v Franciji (Dunkerque in Ajaccio), za račun dveh kupcev zasebnikov, stanujočih na Nizozemskem. V obeh primerih je bil prodajalec zasebnik, s prebivališčem v Franciji, in D. Lipjes v nobeni od zgoraj navedenih držav članic ni prijavil in ni plačal DDV za provizijo, ki jo je zaračunal strankama.

16. Nizozemska davčna služba (Belastingdienst proti Ondernemingen Goes) mu je poslala obvestilo o dopolnilni obdavčitvi za provizijo pri posredovanju, ki jo je prejel, ker je štela, da so bile storitve opravljene na ozemlju Nizozemske.

17. Po zavrnitvi njegovega ugovora v upravnem postopku je davčni zavezanec izpodbijal obvestilo o dopolnilni obdavčitvi pred Gerechtshof te's-Gravenhage (pritožbeno sodišče v Haagu), zato ker naj bi bila dejavnost posrednika opravljena v Franciji, kar je domneva, ki jo je zgoraj navedeno sodišče sprejelo zaradi kraja, kjer so bile jahte na dan prodaje.

18. Staatssecretaris van Financiën (državni sekretar za finance) je vložil kasacijsko pritožbo, pri čemer je navajal, da se člen 28b(E)(3), prvi stavek, Šeste direktive nanaša samo na transakcije posrednika, ki so bile opravljene v korist dejavnosti, ki jih opravlja davčni zavezanec kot tak, kot izhaja iz člena 4 Direktive. Zato je za določitev kraja, kjer je D. Lipjes opravljal storitve, treba uporabiti splošno pravilo, ki ga vsebuje člen 9(1), ker je storitve opravil na Nizozemskem.

19. Hoge Raad opominja, da zgoraj navedena določba ne razlikuje glede na transakcijo (razen izjem, ki jih določa) ali osebo, v korist katere je bila intervencija opravljena, tako da je za vsako storitev posrednika (druge, kot so tiste, ki so izrecno navedene s tem členom), treba uporabiti pravilo, da je storitev opravljena na kraju glavne dejavnosti, ne glede na to, kakšno lastnost ima pri delovanju prejemnik. Dodaja, da je zgoraj navedena razlaga lahko sporna glede na Naslov XVIa Šeste direktive in glede na razlago člena 28b(E)(3).

20. Meni, da sodna praksa Skupnosti ne vsebuje nobenih elementov, s katerimi bi bilo mogoče izbrisati dvome, in je odločilo, da se

9 — Po podatkih, ki jih je navedel Hoge Raad, ni šlo za „nova prevozna sredstva", kot določa člen 28a(2), ki so zavezana za davek na podlagi prejšnjega odstavka b iste določbe.

postopek ustavi in da Sodišču, v skladu s členom 234 ES, predloži naslednji vprašanji:

„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?"

III – Postopek pred Sodiščem

21. Komisija, nizozemska in portugalska vlada so predložile pisna stališča v roku, ki je predpisan s členom 20 Statuta ES Sodišča.

22. Ker nobena od strank ni zaprosila, da bi bila slišana, Sodišče ni izvedlo ustnega dela postopka v skladu s členom 104(4) Poslovnika.

IV – Pregled vprašanj za predhodno odločanje

A – *Določitev kraja obdavčljivega dogodka v primeru storitev posrednikov*

23. Storitve posrednikov se v splošnem opravljajo v kraju, kjer ima izvajalec sedež ali, če je dan primer, na kraju stalne poslovne enote, od koder opravlja storitve.[10] Če ta pogoja nista izpolnjena, se, kot sem že poudaril, sklicuje na kraj prebivališča ali kraj, kjer navadno prebiva. To pravilo odseva načelo „obdavčitve v državi izvora" in omogoča določitev obdavčljivega dogodka za davčno obveznost na nekem ozemlju, ob sočasni določitvi uporabne nacionalne določbe.[11]

10 — Sodišče je v sodbi z dne 4. julija 1985, v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251) odločilo, da je sedež dejavnosti najpomembnejša navezovalna okoliščina, tako da je mogoče upoštevati drugo poslovno enoto, iz katere opravi storitev le, če vez s tem sedežem ne vodi do razumne rešitve z davčnega vidika ali ustvarja spor z drugo državo članico (točka 17). Sodišče se je enako izreklo v sodbi z dne 17. julija 1997 v zadevi ARO Lease (C-190/95, Recueil, str. I-4383, točka 15) in v sodbi z dne 7. maja 1998 v zadevi Lease Plan (C-390/96, Recueil, str. I-2553, točka 24).

11 — Pérez Herrero, L. M.: *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S. L., prva izdaja, Barcelona, 1997, str. 132.

24. Navezovalna okoliščina se izmenjuje med stalno poslovno enoto osebe, ki ponuja storitev, in tisto prejemnika ob transakcijah posrednikov, določenih v členu 9(2)(e), ki so opravljene v korist oseb s sedežem v drugi državi.

25. Splošno pravilo pozna tudi izjemo ob intervenciji za račun drugega pri skupnostnem prevozu blaga ali pri pomožnih storitvah - v tem primeru se obdavčljivi dogodek zgodi na kraju glavne dejavnosti, torej na začetku prevoza, ali na kraju, kjer se opravi pomožna dejavnost. Vendarle, če je intervencija opravljena za prejemnika, ki je zavezanec za DDV na podlagi identifikacijske številke, ki mu jo je izdala druga država članica, dobi ozemlje le-te lastnost navezovalne okoliščine za določitev kraja, kjer se zgodi obdavčljivi dogodek.

26. Končno določitev obdavčljivega dogodka za druge vrste dejavnosti posrednika pri trgovini z blagom med državami članicami spoštuje isto merilo, namreč transakcijo, v kateri oseba sodeluje, razen v zgoraj navedenem primeru, ko je zastopana oseba identificirana za davek v drugi državi članici in ravna kot taka.

27. Če povzamem, storitve posrednika so obdavčene v državi članici, kjer:

1) ima sedež (splošno pravilo člena 9(1));[12]

2) ima sedež prejemnik (člen 9(2)(e), predzadnja alínea);

3) se opravlja glavna dejavnost (člen 28b(E), prvi pododstavek odstavkov 1, 2 in 3);

4) je prejemnik identificiran za DDV pod številko, ki se uporablja pri transakciji (člen 28b(E), drugi pododstavek odstavkov 1, 2 in 3).

12 — Zdi se, da se Komisija moti, ker se strinja s tem, da se člen 9(1) ne uporablja za transakcije posrednikov. Nasprotno, kot poudarjam, pomeni bistveni pogoj. Člen 9(2)(e), predzadnji pomišljaj, se nanaša samo na dejavnosti posrednika, ki so bile opravljene za določene storitve v korist oseb s sedežem v drugi državi glede na določene storitve. Člen 28b(E) zadeva dejavnosti posrednikov pri pridobivanju in prevozu blaga znotraj Skupnosti. Druge dejavnosti posrednika so urejene s členom 9(1).

28. Dejanske okoliščine spora o glavni stvari, ki sestojijo iz intervencije za račun dveh zasebnikov, s prebivališčem na Nizozemskem, za pridobitev dveh jaht, ki sta v Franciji, se lahko nanašajo samo na prvi ali tretji primer.

30. Pravilen odgovor je, po mojem mnenju, prvi.

31. Teleološka razlaga členov, ki jih uvaja Direktiva 91/680, podpira to potrditev.

B – *Osebno področje uporabe člena 28b Šeste direktive*

29. Pravilna izbira med tema možnostma zahteva določitev uporabnosti člena 28b; v tem pogledu so mogoče tri rešitve, ki sovpadajo z mnenji, ki so jih sprejele stranke, ki so intervenirale v tem postopku za izdajo predhodne odločbe. Po prvem mnenju obsega navedena določba vse dejavnosti posrednika, ki jih ne našteva, neodvisno od lastnosti prejemnika v tej transakciji in od lastnosti prodajalca pri glavni storitvi - tako je stališče Komisije. Nizozemska vlada meni, da morajo biti storitve posrednika, da se uporabi zgoraj navedeni člen, opravljene za račun davčnega zavezanca ali pravne osebe, ki ni zavezana za davek. Portugalska vlada zastopa vmesno mnenje med obema, po katerem se zgoraj navedena določba nanaša na storitve, opravljene za posameznika zato, da prenos blaga v Skupnosti opravi davčni zavezanec.

32. Sporna določba v tem postopku naj bi se soočila z izzivom ukinitve davčnega nadzora na notranjih mejah od 1. januarja 1993, ker pa potrebni pogoji za uveljavitev načela obdavčitve v državi članici porekla dne 31. decembra 1992[13] niso bili izpolnjeni, je bilo uvedeno prehodno obdobje, v katerem se je ohranilo pravilo obdavčitve v namembni državi članici.[14] Za olajšanje ukinitve davčnih meja je sporna določba ukinila vse formalnosti na mejah in je z določitvijo novega obdavčljivega dogodka („pridobitev blaga

13 — To načelo je nepogrešljivo za obračunavanje davka pri uvozu in nevtralnost odpustitev davka pri izvozu, ne da bi bila pri tem prikrajšana za dohodke od davkov država članica, v kateri se opravi končna potrošnja. To izhaja iz sedme uvodne izjave Direktive 91/680, ki določa „[...] obdavčevanje trgovine med državami članicami temelji na načelu obdavčevanja v državi članici porekla dobave blaga in opravljenih storitev, kar pa glede trgovine med davčnimi zavezanci v Skupnosti ne vpliva na načelo, da se davčni prihodki iz obdavčitve pri končni potrošnji pripišejo državi članici končne potrošnje", v povezavi s členom 4 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 1967, 71, str. 1301), ki določa kot cilj „odpravo obračunavanja davka pri uvozu in oprostitve davka pri izvozu v trgovanju med državami članicami - ob sočasni zagotovitvi nevtralnosti teh davkov glede na poreklo blaga ali storitev".

14 — Deveta, deseta in enajsta uvodna izjava Direktive 91/680 utemeljujejo to prehodno obdobje in potrebo po obdavčitvi določenih transakcij v državah članicah, kamor je blago namenjeno med njeno veljavo.

znotraj Skupnosti") postavila vse davčne obveznosti v položaj, ki je podoben položaju notranjih transakcij.

33. Z drugimi besedami, uporaba zgoraj navedenega obdavčljivega dogodka v prehodnem obdobju je pomenila izjemo od načela obdavčitve izhodišča[15] glede trgovanja z blagom med državami članicami. Za razumevanje obsega te začasne izjeme je treba upoštevati, da je DDV davek, s katerim so obdavčena dejanja potrošništva, ki so posreden izraz gospodarske moči oseb; za dosego tega cilja je treba obdavčiti transakcije podjetnikov ali trgovcev, ki nato breme prek davčne prevalitve prenesejo na končnega potrošnika. Tako se doseže „nevtralen" davek za davčne zavezance: nosi ga le zadnji v verigi, ki prejme proizvod ali za katerega je opravljena storitev. Taki so razlogi, zaradi katerih Šesta direktiva določa dogodek, ki ustvarja davčno obveznost, neodvisno od lastnosti osebe, ki ji je blago dostavljeno ali za katero se opravljajo storitve.

34. Za obdavčitev pridobitve blaga znotraj Skupnosti mora biti kupec davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec (člen 28a(1)(a)). To pravilo je utemeljeno na podlagi dejstva, da se s tem, ko je davek plačan v državi prejema, njegova nevtralnost lahko zagotovi le, če ga ta, ki ga nosi, lahko prevali ali ga odbije, ker je davčni zavezanec, ki uporablja blago za dejavnosti, ki so dejansko obdavčene, in ne končni potrošnik. Za ta primer člen 28b, črki A in B, Šeste direktive predvideva, da se obdavčljivi dogodek zgodi v državi članici dostave ali odpošiljanja blaga kupcu ali v kraju, kjer je bila izdana davčna identifikacijska številka, pod katero deluje, in kjer lahko odbije breme, ki ga je nosil[16].

35. Eden izmed temeljnih elementov prehodne ureditve, ki ga določa Direktiva 91/680, je spoštovanje davčne suverenosti držav članic. Vse članice Skupnosti določajo v popolni neodvisnosti obdavčljive transakcije, vendar morajo biti njihova pooblastila za obdavčevanje usklajena tako, da se v okviru transakcije znotraj Skupnosti pristojnost ene začne tam, kjer se konča pristojnost druge. Te zahteve pojasnjujejo, da če je prodaja blaga obdavčena v državi, v kateri

15 — Glej Pérez Herrero, L. M., op. cit., str. 48.

16 — Člen 17(2)(d) Šeste direktive, v različici iz Direktive 91/680, določa, da je davčni zavezanec upravičen, da odbije davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati v skladu s členom 28a(1)(a), če se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij.

je na voljo kupcu, se oprosti dobava iz države članice, od koder je bilo blago poslano (člen 28c(A)(a)), z namenom preprečitve dvojne obdavčitve.[17]

36. Zgoraj navedeni preudarki, ki pojasnjujejo člen 28a(1)(a) Šeste direktive, se ne uporabljajo za pomožne storitve pri pridobitvah blaga znotraj Skupnosti niti za trgovino med državami članicami, ki izhaja iz teh, in zlasti ne za dejavnosti posrednika. V teh primerih ni zaporedja transakcij, načeloma obdavčenih z DDV, ki so opravljene v različnih državah Skupnosti in jih je treba uskladiti za zagotovitev davčne nevtralnosti in za ohranitev davčne suverenosti držav članic, ampak gre za opravljeno poklicno storitev, ki se kot taka začne in konča. Ob upoštevanju teh okoliščin se za intervencijo za račun drugega pri pridobitvah in prevozu blaga znotraj Unije šteje, da je opravljena, v namene DDV, v kraju glavne transakcije: če zadeva intervencijo pri prevozu v kraju odhoda (člen 28b(E)(1)); če je intervencija posrednika opravljena kot pomožna dejavnost v kraju, kjer se ta dejansko opravi (odstavek 2), in v primeru drugačne vrste transakcij v kraju, kjer so le-te opravljene (odstavek 3).

37. Zaradi istega razloga ni bistveno, ali je glavna transakcija obdavčena ali gre za prenos med zasebniki. Posredovanje ima lastno plačilo, ki je obdavčeno ločeno od dejavnosti, za katero se opravlja; v določenih primerih je z njo povezano samo zaradi določitve kraja obdavčljivega dogodka. Samostalnik „transakcije", ki se uporablja v določbah, se ne nanaša samo na tiste, ki so obdavčene z DDV, ampak za vse transakcije, v katerih davčni zavezanec ravna v imenu drugih oseb, ki niso določene z odstavkoma 1 in 2 te določbe in s členom 9(2)(e). Komisija v pisnih stališčih pojasnjuje, da ni primerno opraviti jezikovne analize, če Šesta direktiva uporablja zgoraj navedeni samostalnik, ne glede na razlikovanje, za opis transakcij, za katere se ta uporablja, in za tiste, ki so iz uporabe direktive izključene.

38. Člen 21 Šeste direktive, spremenjene z Direktivo 91/680, dokazuje, da zakonodajalec Skupnosti ne zahteva, da mora biti prejemnik pri transakcijah posrednikov davčni zavezanec ali pravna oseba, ki ni davčni zavezanec. Z določitvijo oseb, ki so davčni zavezanci, uvaja razlikovanje med pridobitvami znotraj Skupnosti, kjer gre za prevoz iz ene države v drugo, primer, na katerega se sklicuje člen 28a, in opravljene storitve pri teh transakcijah, ki so določene s členom 28b, črke C, D in E. V zvezi s prvo vrsto transakcij določa,

17 — Če je bila transakcija obdavčena tudi v odhodni državi članici, bi kupec isti davek plačal dvakrat, prvič z odbitkom, ki bi ga opravil prodajalec, in drugič s pridobitvijo znotraj Skupnosti v državi članici, kamor je namenjena.

da je zavezana za davek „oseba, ki opravlja obdavčljivo pridobitev blaga znotraj Skupnosti" (odstavek 1(d)), torej kupec, ki je davčni zavezanec ali pravna oseba. Ob drugih transakcijah določa nasprotno, da je zavezanec za davek „naročnik" storitev, brez podrobne določitve, pri čemer so vključene storitve, določene v členu 9(2)(e), ki obsega storitve, opravljene za zasebnike.

39. Ob upoštevanju zgoraj navedenega je treba ugotoviti, da se člen 28b(E)(3) Šeste direktive nanaša na storitve, ki jih opravljajo posredniki, ne glede na osebo, ki so ji namenjene. Po trditvah portugalske vlade (glej odstavek 16 pisnih stališč) je mogoče potrditi, da lastnost osebe, za katero intervenira kdo drug, ni pomembna za uporabo zgoraj navedene določbe, pri čemer zaradi razlogov, ki sem jih navedel, lastnost prodajalca v glavni transakciji ni pomembna.

40. Trditve nizozemske vlade ne nasprotujejo zgoraj navedenim ugotovitvam. Kadar pa je storitev posrednika opravljena za naročnika, ki je identificiran za davek na dodano vrednost v državi članici, ki ni tista, na ozemlju katere se opravijo te transakcije, se šteje, da je obdavčljivi dogodek nastal na ozemlju prve države članice, kar pa ne pomeni, da so prejemniki v smislu člena 28b(E)(3) Šeste direktive samo zavezanci za ta davek, ampak da se v takih okoliščinah upošteva, da je storitev opravljena na navedenem kraju. Kadar je prejemnik zasebnik končni potrošnik, brez davčne identifikacije, se drugi primer ne uporabi in tako se obdavčljivi dogodek zgodi na kraju dejavnosti, kjer je interveniral posrednik.

41. Zadnja trditev, s katero je nizozemska vlada branila svojo domnevo, temelji na dejstvu, da naj bi določba, za razlago katere je zaprosilo Hoge Raad, na podlagi odstavka 2 preprečevala, da bi bil prejemnik storitev dolžan izvršiti svojo pravico do odbitka DDV, ki ga je plačal v državi, ki ni država, v kateri je transakcija dejansko obdavčena, ob upoštevanju, da je bil kraj dejavnosti posrednika v državi članici, ki mu je izdala identifikacijsko številko za davek na dodano vrednost, pod katero je bila zanj opravljena storitev. Po mnenju te vlade bi zadevna določba izključila zasebnike, ki plačanega davka ne morejo odbiti. Ta presoja pa ne upošteva dejstva, da

vsebuje zgoraj navedeni drugi pododstavek člena 28b(E)(3) Šeste direktive za nekatere naročnike storitev, ki so davčni zavezanci, zlasti določbo za okoliščino, kar ne izključuje uporabe prvega dela te določbe za zastopano osebo, ki je „končni potrošnik" dejavnosti posrednika.

C – Kraj obdavčljivega dogodka ob storitvah posrednikov, določenih v členu 28b(E)(3)

42. Člen 28b(E)(3) Šeste direktive se torej uporablja za dejavnosti posrednika, opravljene v korist zasebnika. Na podlagi te določbe se te dejavnosti opravljajo na istem kraju kot glavna transakcija. Glede na splošen namen te določbe se odstavek 3 lahko nanaša samo na dejavnost posrednikov pri pridobitvah znotraj Skupnosti in pri dobavi blaga iz člena 28a(1), (3) in (5), saj je kraj teh transakcij določen s členom 28b (A) in (B).

43. Na podlagi teh določb se je obdavčljivi dogodek zgodil na kraju, kjer je bilo blago v trenutku, ko je prispela pošiljka ali je bilo dostavljeno prejemniku.[18]

44. Posebna določba, ki jo vsebuje člen 28b (E) Šeste direktive, napotuje na merila, navedena v črkah A in B, in ne na splošno pravilo, ki je zajeto v členu 8 za dostavo blaga, kot je to mogoče razumeti iz besedila drugega vprašanja, ki ga je predložilo Hoge Raad.[19]

45. Tako se popravijo nepravilnosti, na katere so opozorile stranke v tem postopku izdaje predhodne odločbe, in se hkrati zagotovi razumna in homogena obdavčitev, na katero se sklicujejo; cilj zagotovitve enakovredne porazdelitve uporabnosti nacionalnih zakonodaj glede DDV in preprečevanje sporov o pristojnosti, vključno z dvojnim obdavčenjem, ki po sodni praksi Skupnosti[20] pomeni bistvo določb Šeste direktive, ki določajo kraj, kjer se je zgodil obdavčljivi dogodek.

18 — Pri pridobitvah je treba upoštevati primer, v katerem kupec deluje na podlagi davčne identifikacije, ki mu jo dodeli država članica, ki ni država sprejema blaga.

19 — Ocenjujem, da se v primeru spora o glavni stvari obdavčljiv dogodek storitev posrednika nahaja na Nizozemskem, kolikor so bile jahte dane na razpolago kupcem v tej državi članici, kar pa v predložitvenem sklepu ni navedeno.

20 — Glej sodbe z dne 23. januarja 1986 v zadevi Trans Tirreno Express (283/84, Recueil, str. 231, točki 14 in 15); z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20); z dne 6. marca 1997, v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10); z dne 25. januarja 2001 v zadevi Komisija proti Franciji (C-429/97, Recueil, str. I-637, točka 41); z dne 15. marca 2001 v zadevi SPI (C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 15), in z dne 5. junija 2003 v zadevi Design Concept (C-438/01, Recueil, str. I-5617, točka 22).

V – Predlog

46. Glede na vse zgoraj navedeno Sodišču predlagam, naj na predloženi vprašanji Hoge Raada odgovori tako, da razsodi:

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 se uporablja tudi, če se storitve posrednika, na katere se ta člen nanaša, opravijo za zasebnika neodvisno od lastnosti osebe, ki opravlja prenos v glavnem pravnem poslu.

2) V tem primeru mora biti določitev kraja, v katerem se opravlja dejavnost posrednika, utemeljena na merilih, ki jih določa člen 28b(A) in (B) Šeste direktive.