

## РЕШЕНИЕ НА СЪДА (Първи състав)

от 27 май 2004 година

По дело C-68/03,

с предмет преюдициално запитване, отправено до Съда на основание член 234 ЕО, от Hoge Raad der Nederlanden (Нидерландия) по производството, висящо пред този съд между

**Staatssecretaris van Financiën**

и

**D. Lipjes**

относно тълкуването на член 28 б от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – Обща система на данъка върху добавената стойност, единна данъчна ставка (ОВ L 145, стр. 1), във варианта след приемане на Директива 91/680/ЕИО на Съвета, от 16 декември 1991 г. относно допълнение на общата система на данък върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388, с оглед премахването на фискалните граници, (ОВ L 376, стр. 1),

СЪДЪТ (първи състав,

в състав: г-н P. Jann (докладчик), председател на състав, г-н A. Rosas и г-н A. La Pergola, г-жа R. Silva de Lapuerta и г-н K. Lenaerts, съдии,

генерален адвокат: г-н D. Ruiz-Jarabo Colomer,

секретар: г-н R. Grass,

като взе предвид становищата, представени:

– за нидерландското правителство, от г-жа H. G. Sevenster, в качеството на представител,

– за португалското правителство, от г-н L. I. Fernandes и г-н Â. Seiça Neves, в качеството на представители,

– за Комисията на Европейските общности, от г-н. E. Traversa и г-жа D. W. V. Zijlstra, в качеството на представители,

като взе предвид доклада на съдията докладчик,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание на 13 януари 2004 г.,

постанови настоящото

### Решение

1. С Решение от 14 февруари 2003 г., постъпило в Съда на 17 февруари същата година, Hoge Raad der Nederlanden е отправил, на основание член 234 ЕО, два преюдициални въпроса относно тълкуването на член 28б от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – Обща система на данъка върху добавената стойност, единна данъчна ставка (ОВ L 145, стр. 1), във варианта след приемане на Директива 91/680/ЕИО на Съвета, от 16 декември 1991 г. относно допълнение на общата система на данък върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388, с оглед премахването на фискалните граници, (ОВ L 376, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива”).

2. Тези въпроси са поставени в рамките на спор между Staatssecretaris van Financiën и г-н Lirjes по повод облагането с данък върху добавената стойност (наричан по-нататък ДДС) на посредническите услуги, които г-н Lirjes е предоставял във Франция.

Спорът по главното производство, правна уредба и преюдициалните въпроси

3. Г-н Lirjes, който живее постоянно в Нидерландия е посветил професионалната си дейност на покупката и продажбата на употребявани кораби за развлечение и на посредничество при покупката и продажбата на яхти. През 1996 г. и през 1997 г. той участва на два пъти при покупката на яхти намиращи се във Франция, изглежда, в двата случая, за сметка на частен купувач пребиваващ постоянно в Нидерландия, докато продавачът е частно лице пребиваващо постоянно във Франция. Г-н Lirjes не декларира ДДС свързан с тези посреднически действия нито в Нидерландия нито във Франция.

4. След счетоводна проверка, нидерландските данъчни служби облагат *a posteriori* тези предоставени услуги с ДДС. Сезиран със случая, Gerechtshof te 's-Gravenhage (Нидерландия) преценява, че с оглед на мястото, където яхтите са се намирали в момента на продажбата, посредническите услуги не са извършени в Нидерландия и че г-н Lirjes следователно е имал право да не декларира ДДС в тази държава-членка.

5. Gerechtshof по този начин се основава на член 6 а, параграф 3, буква в) от Wet op de omzetbelasting 1968 (Закон от 1968 г. относно данъка върху оборота) от 28 юни 1968 г. (Staatsblad 1968, 329), във варианта на закона от 24 декември 1992 г. (Staatsblad 1992, 713). Тази разпоредба отговаря на член 28 б, Д, параграф 3, алинея първа от Шеста директива, който предвижда, по отношение на операциите във вътрешността на Общността:

„Чрез дерогация от член 9, параграф 1, за място на доставка на услуги извършвани от посредници от името и за сметка на други лица когато тези услуги са част от други доставки, различни от посочените в параграфи 1 и 2 или в член 9, параграф 2, буква д) се счита мястото на извършване на тези сделки.

Когато обаче получателят на доставката е регистриран за нуждите на облагането с данъка върху добавената стойност в държава-членка, която не е държавата-членка, на чиято територия се извършват тези сделки, за мястото на доставка услугите предоставени от посредника, се счита, че се намира на територията на държавата-членка, издала идентификационния номер по ДДС на получателя на доставката, под който номер услугата му е предоставена от посредника.”

6. Член 9, параграф 1 от Шеста директива, от който тази разпоредба въвежда изключение, определя по принцип мястото на предоставяне на услугата, като мястото където доставчикът е установил седалището на своята икономическа дейност.

7. Gerechtshof приема, че щом като яхтите са се намирали във Франция и мястото, в което посредническите сделки са били осъществени се намира в същата държава-членка, уместно е да не се прилага общата разпоредба, а разпоредбата, която въвежда изключение за сделките във вътрешността на Общността, разпоредба, от която следва, че Кралство Нидерландия няма право да облага тези операции с ДДС.

8. Staatssecretaris van Financiën подава касационна жалба срещу това решение до Hoge Raad der Nederlanden. Той изтъква, че член 28б, Д, параграф 3, от Шеста директива, както и съответната национална разпоредба, трябва да се тълкуват ограничително, така че изразът „сделки” не се отнася до предоставяне на посреднически услуги само когато основният договор, а именно договорът за доставка на вещ или договор за услуги е сключен от професионалисти регистрирани по ДДС, което не е така в случая предмет на спора по главното производство, който се отнася до частни лица.

9. Тъй като смята, че делото повдига въпроси, за които настоящата практика на Съда не съдържа достатъчно елементи, които да дават възможност да им бъде даден отговор, Hoge Raad der Nederlanden решава да спре производството по делото и да зададе на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Трябва ли член 28 б, Д, параграф 3, от Шеста директива да се тълкува в смисъл, че тази разпоредба не се отнася до посредническите услуги в полза на регистрирано лице, по смисъла на директивата или на нерегистрирано юридическо лице, по смисъла на 28 а от Директивата?

2) При отрицателен отговор, трябва ли тогава да се тълкува член 28 б, Д, параграф 3, първо изречение от Шеста директива в смисъл, че тази разпоредба цели да свърже мястото на посредничеството при покупката или продажбата на една телесна вещ между две частни лица с мястото на сделката, все едно че тази сделка е била доставка или услуга осъществена от лице регистрирано по смисъла на член 8 от Шеста директива?”

По преюдициалните въпрос

По първия въпрос

10. Според нидерландското правителство, което частично е подкрепено от португалското правителство, уместно е член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива, да се тълкува ограничително, като се изключат посредническите услуги когато основният договор е сключен между частни лица и следователно не представлява облагаема сделка. Според тях, тази разпоредба предвижда, че мястото на престацията на посредника трябва да се свърже по принцип с мястото на главната престация, което би имало смисъл само ако главната престация попада в приложното поле на Шеста директива, а именно, ако тя е извършена от регистрирано по ДДС лице; Доколкото в случая това не е така, трябва да се използва общата норма на член 9, параграф 1 от Шеста директива, а именно, да се вземе като отправна точка седалището на икономическата дейност на г-н Lipje, което се намира в Нидерландия.

11. Наистина, дял XVI а от Шеста директива, в който е включен член 28 б визира като цяло доставките и придобиванията във вътрешността на Общността и движението, които всички са сделки осъществени от регистрирани по ДДС лица или нерегистрирани юридически лица. Така член 28 а от тази директива системно посочва престациите на регистрирани по ДДС лица или на нерегистрирани юридически лица. От гледна точка на единството член 28б би трябвало следователно да се тълкува в същия смисъл.

12. Този подход се потвърждава от член 28 б, Д, параграф 3, алинея втора, който споменава ползващите се лица, които се определят за нуждите на ДДС с идентификационен номер. Това би могло да се отнася също само по отношение на регистрирани по ДДС лица и на нерегистрирани по ДДС юридически лица.

13. Освен това, разглежданата разпоредба има за цел да се избегне предприятието клиент да трябва да упражнява правото си на приспадане в друга държава-членка, различна от тази, в която е дължим ДДС. За частните лица, които се ползват от услуги и които не могат да се ползват от правото на приспадане, такова правило не би било необходимо. Предлаганото разрешение отразява също най-добре стопанската действителност и рационалността от фискална гледна точка.

14. Според Комисията, няма основание да се ограничава приложното поле на член 28 б, Д параграф 3 от Шеста директива, като се отива встрани от нейния много ясен текст, който предвижда изрично изключение от общите разпоредби за категорията посреднически сделки, без да прави разграничение в зависимост от страните по основния договор. Няма следователно никаква причина да се прави изключение от това правило когато основният договор е необлагаема операция. Всъщност, системата на търговския обмен във вътрешността на Общността като цяло, така както е възпроизведена в глава XVI а от Шеста директива, не се ограничава само до обмена между професионалисти.

15. Изразът „сделки” е употребен на няколко места в Шеста директива за да посочи както услугите между регистрирани по ДДС лица, така и тези, предоставени на частни лица, както в член 4, параграфи 3 и 5. Ограничително тълкуване на член 28 б, Д, параграф 3 от тази Директива би довело до сложни разграничения и би било в противоречие с принципите на простота при третирането на операциите и на рационално и еднообразно облагане.

16. Уместно е в тази насока да се отбележи, като начало, че що се отнася до съотношението между член 9, параграф 1 и член 28 б, Д от Шеста директива, член 28 б, Д предвижда, когато става въпрос за търговия в рамките на Общността, изключение от общото правило на член 9, параграф 1. Следователно не съществува никакво предимство на този член 9, параграф 1 и има основание да се постави въпроса, за всяка ситуация, дали за нея се прилага едната или другата разпоредба (вж. за същото съотношение между параграфи 1 и 2 от член 9 от Шеста директива, Решение от 26 септември 1996 г. по дело Dudda, C-327/94, Recueil, стр. I-4595, точки 20 и 21).

17. Доколкото в случая става въпрос за търговия в рамките на Общността, член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива е приложим по принцип. Уместно е при това положение да се изследва дали тази приложимост може да бъде засегната от обстоятелството, че предметът на посредническата услуга е неподлежаща на облагане сделка.

18. По този въпрос следва да се отбележи, че от съдържанието на член 28 б, Д, параграф 3, алинея първа от Шеста директива следва, че той се отнася общо до предоставянето на услуги осъществено чрез посредници, „които действат от името и за сметка на други лица”, без да прави разграничение в зависимост от това дали ползващите услугите са регистрирани по ДДС или не.

19. Освен това, от нито една от разпоредбите на дял XVI а от Шеста директива, в който се намира член 28 б не следва, че те оставят извън приложното си поле всяка престация осъществена в полза на частно лице нерегистрирано по ДДС. Освен това, както изтъква Комисията, изразът „търговия между държавите-членки”, използван в заглавието на този дял, се отнася еднакво до доставките на регистрирани лица, както и до тези, осъществени в полза на нерегистрирани лица. Обстоятелството, че според различни разпоредби от този дял като член 28 а, някои операции са облагаеми, е без

значение за обхвата на член 28 б, чиято единствена цел е определянето на мястото на самите операции.

20. Колкото до довода на нидерландското правителство, изведен от член 28 б, Д, параграф 3, алинея втора, който споменава получателите установени за нуждите на ДДС с идентификационен номер в друга държава-членка, различна от тази, в която разглежданата сделка е осъществена, достатъчно е да се отбележи, че тази алинея, започваща с израза „когато обаче”, определя една категория много специфични изключения, която не би могла да влияе на по-общата норма съдържаща се в предходната алинея.

21. Действително, както отбелязва генералният адвокат в точки от 36 до 40 от заключението си, за определянето на мястото на една посредническа дейност е без значение дали главната сделка се облага с ДДС или става въпрос за необлагаема сделка.

22. И накрая, що се отнася до довода изтъкнат от нидерландското правителство, според което член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива се отнася преди всичко до приспадането на ДДС, което не представлява интерес за едно частно лице, достатъчно е да се отбележи, че нищо в текста на тази разпоредба не потвърждава това становище, тъй като тази разпоредба се отнася единствено за определянето на мястото на услугата на посредника и по никакъв начин до правото на приспадане на ползващите се от нея частни лица.

23. Ето защо, следва да се отговори на първия въпрос, че член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива не трябва да се тълкува в смисъл че се отнася само до услугите на посредници, от които се ползва регистрирано по ДДС лице или юридическо лице, нерегистрирано по ДДС.

По втория въпрос

24. С втория въпрос препращащата юрисдикция иска да разбере дали когато една посредническа сделка попада в приложното поле на член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива, следва, за да се определи мястото където е извършена сделката в основата на посредническата престация, да се използват общите разпоредби на член 8 от Шеста директива или специалните разпоредби на член 28 б от същата директива.

25. В това отношение е достатъчно да се отбележи, че от изразите използвани в Шеста директива следва, че мястото на едно придобиване на имущества в рамките на Общността се урежда от член 28 б А и Б от тази Директива, който по този начин изключва приложението на общите разпоредби на член 8 от същата директива, които уреждат доставката на стоки във вътрешността на една държава-членка. С оглед обстоятелствата по спора по главното производство не се налага друга преценка.

26. Ето защо, следва да се отговори на втория въпрос, че когато една посредническа сделка попада в приложното поле на член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива, за да се определи мястото, където са извършени сделките в основата на посредническите престации, следва да се прилагат разпоредбите на член 28 б, А и Б от същата директива.

### **По съдебните разноски**

27. Разходите направени от нидерландското и португалското правителства, както и от Комисията, които са представили становища пред Съда не подлежат на възстановяване. С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски.

По изложените съображения,

като се произнася по въпросите отправени от Hoge Raad der Nederlanden с акт от 14 февруари 2003 година, Съдът (първи състав), реши:

**1. Член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 г. относно хармонизирането на законодателствата на държавите-членки относно данъците върху оборота – Обща система на данъка върху добавената стойност, единна данъчна ставка, във варианта след приемане на Директива 91/680/ЕИО на Съвета, от 16 декември 1991 г. относно допълнение на общата система на данъка върху добавената стойност и за изменение на Директива 77/388, с оглед премахването на фискалните граници, не трябва да се тълкува в смисъл че се отнася само до услугите на посредници, от които се ползва регистрирано по ДДС лице или юридическо лице, нерегистрирано по ДДС.**

**2. Когато една посредническа сделка попада в приложното поле на член 28 б, Д, параграф 3 от Шеста директива, за да се определи мястото, където са извършени сделките в основата на посредническите престации, следва да се прилагат разпоредбите на член 28 б, А и Б от тази директива.**