

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
DÁMASO RUIZ-JARABO COLOMER
föredraget den 13 januari 2003¹

1. Hoge Raad (kassationsdomstol) i Nederländerna har ställt två frågor till domstolen angående tolkningen av artikel 28b E.3 i sjätte direktivet om mervärdesskatt² (nedan kallat sjätte direktivet).

2. Talan i målet vid den nationella domstolen avser ett fastställande av den plats där en näringsidkare har förmedlat ett köp av två jakter som befinner sig i Frankrike, för två förvärvare som är bosatta i Nederländerna.

3. Hoge Raad önskar få klarhet i huruvida nämnda bestämmelse kan tillämpas när en mellanhand vid ett varuförvärv inom gemenskapen agerar till förmån för en enskild

person som inte är skattskyldig för mervärdesskatt. Om svaret härpå är jakande frågar sig Hoge Raad på vilken plats den skattepliktiga transaktionen skall anses ha ägt rum.

I — Tillämpliga gemenskapsrättsliga bestämmelser

4. Enligt sjätte direktivet föreligger skatteplikt för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster³ som sker mot vederlag inom landets territorium i en självständigt bedriven verksamhet i form av produktion, återförsäljning och personer som tillhandahåller tjänster, även inom fria yrken (artikel 2.1 samt artikel 4.1 och 4.2).

5. Den skattepliktiga transaktionen vid varuleveranser sker där avlämnandet äger rum, såvida inte varorna skickas eller transporteras. I sistnämnda fall är platsen där varorna

1 — Originalspråk: spanska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28). Artikel 28b infördes genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33).

3 — "Tillhandahållande av tjänster" utgör en restkategori som rymmer alla transaktioner som inte utgör leverans av varor (artikel 6 i sjätte direktivet).

befinner sig vid den tidpunkt när leveransen påbörjas bestämmande (artikel 8.1).⁴

6. När det gäller tjänster uppkommer skatteplikten på den plats där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls. Är inget av dessa båda kriterier uppfyllt anses den skattepliktiga transaktionen äga rum på den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas (artikel 9.1).

7. För några tjänster⁵ som tillhandahålls personer som är etablerade utanför det land — oavsett om detta ingår i gemenskapen eller ej — varifrån tillhandahållandet sker, gäller dock andra bestämmelser varvid platsen för den skattepliktiga transaktionen bestäms med utgångspunkt från kunden. I dessa fall anses transaktionen äga rum på den plats där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe till vilket tjänsten

4 — Det finns också särskilda bestämmelser för varor som skall installeras eller sättas samman. Då anses leveransen ha skett på den plats där varorna installeras eller sammansätts (artikel 8.1 a *in fine*).

5 — Hel eller delvis överlåtelse av industriell äganderätt och annan immaterialrätt; reklamtjänster; tjänster av fria yrkesutövare såsom ingenjörer, jurister och revisorer, liksom databearbetning och tillhandahållande av information; bank- och finansierings- och försäkringstjänster; tillhandahållande av personal och slutligen åtaganden att helt eller delvis avstå från att utöva en näringsverksamhet eller utöva någon av ovan nämnda rättigheter.

tillhandahålls, eller där kunden är bosatt eller stadigvarande vistas (artikel 9.2). Samma modell används för mellanhänder för dessa transaktioner (artikel 9.2 sista strecksatsen).⁶

8. Genom direktiv 91/680 infördes i sjätte direktivet en ny avdelning XVI a med rubriken "övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna". Syftet härmed är att underlätta steget till ett slutgiltigt system för beskattning av intern handel, inom det gemensamma mervärdesskattesystemet, när skattekontrollen vid gränserna inom gemenskapen en gång väl upphört att gälla den 1 januari 1993.⁷

9. Enligt denna provisoriska ordning är "förvärv inom gemenskapen av varor" mot ersättning inom ett lands territorium av en skattskyldig person som agerar i denna egenskap eller av en icke skattskyldig juridisk person, om säljaren är en skattskyldig person som agerar i denna egenskap, mervärdesskattepliktiga.

10. Nämnda skattepliktiga transaktion definieras som förvärv av rätten att såsom ägare förfoga över materiell lös egendom som av

6 — Artikel 9 i sjätte direktivet har införlivats med den nederländska rättsordningen genom artikel 6 i *Wet op de Omzetbelasting 1968* — Lag om mervärdesskatt (nedan kallad *Wet OB 1968*).

7 — Detta syfte framgår av tredje, åttonde och nionde skälen i direktiv 91/680.

säljaren eller för säljarens räkning har skickats eller transporterats till en annan medlemsstat än den från vilken varorna utgick till förvärvaren (artikel 28a.3 första stycket).

för deras räkning, då dessa tjänster utgör en del av andra transaktioner än de som avses i punkt 1 eller 2 eller i artikel 9.2 e vara den plats där dessa transaktioner sker.

11. Nämnade transaktioner skall liksom varuleveranser beskattas på destinationsorten (artikel 28b A och 28b B).

12. Enligt artikel 28b C gäller ett annat kriterium i fråga om tjänster som tillhandahålls vid transport av varor inom gemenskapen, vilka anses tillhandahållna på avgångsorten. Samma regel föreskrivs i E i nämnda artikel när det gäller förmedling av sådana transporter. När det gäller en mellanhands tillhandahållande av en tjänst som är knuten till transport, anses denna ha utförts där den underordnade verksamheten ägt rum. I båda fallen gäller emellertid att om mottagaren av mellanhands tjänst är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat och har agerat i denna egenkap, anses den skattepliktiga transaktionen ha ägt rum på sistnämnda plats (punkterna 1 och 2).

Om kunden är registrerad för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den inom vars territorium transaktionerna genomförs, skall dock platsen för mellanhands tillhandahållande av tjänster anses ligga inom den medlemsstat som för kunden utfärdade det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket mellanhanden utförde tjänsten åt honom.”⁸

II — Omständigheterna i målet, tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

13. Enligt 3 i nämnda artikel gäller följande:

14. Lipjes är etablerad i Nederländerna där han under beteckningen ”Dutch Yachting Services” bedriver professionell förmedling av köp och försäljning av fritidsbåtar.

”Med avvikelse från artikel 9.1 skall platsen för tillhandahållandet av tjänster som utförs av mellanhänder i andra personers namn och

8 — Genom artikel 6a i Wet OB 1968, i dess lydelse enligt lag av den 24 december 1992 (*Staatsblad* 1992, s. 713), införlivades artikel 28b E i sjätte direktivet med den nederländska rättsordningen.

15. Under perioden mellan den 1 maj 1996 och den 31 december 1997 agerade han mellanhand när två enskilda personer som var bosatta i Nederländerna förvärvade var sin jakt⁹ som låg för ankar i Frankrike (Dunkerque och Ajaccio. I båda fallen var försäljaren en enskild person med hemvist i Frankrike och Lipjes varken deklarerade eller betalade mervärdesskatt i någon av de nämnda medlemsstaterna med avseende på den kommission som han uppbar från sina uppdragsgivare.

16. Den nederländska skattemyndigheten (Belastingdienst/Ondernemingen Goes) påförde Lipjes ytterligare mervärdesskatt för det uppburna förmedlingsarvodet eftersom skattemyndigheten fann att tjänsterna hade tillhandahållits inom dess territorium.

17. Efter att sökandens begäran om omprövning avslagits överklagade den skattskyldige beskattningsbeslutet till *Gerechthshof te 's-Gravenhage* (appellationsdomstol i Haag) och anförde till stöd för sin talan att tjänsten hade tillhandahållits i Frankrike. Nämnda domstol biföll talan på denna grund och tillmätte därvid den plats där jakterna låg för ankar den dag när de såldes avgörande betydelse.

18. Staatssecretaris van Financiën (statens ombud i skattemål) överklagade domen och anförde att artikel 28b E.3 första meningen i sjätte direktivet endast avser tjänster som mellanhänder tillhandahåller för en skattskyldig persons räkning i enlighet med definitionen av denne i artikel 4 i direktivet. Den plats där Lipjes utförde sitt arbete skulle följaktligen bestämmas av den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1, varför tjänsterna måste anses ha utförts i Nederländerna.

19. Hoge Raad påpekade att det i nämnda bestämmelse inte görs någon åtskillnad mellan olika slag av transaktioner (utom beträffande vissa särskilt angivna undantag) eller mellan olika slag av personer för vars räkning förmedlingen sker, varför alla tjänster som en mellanhand tillhandahåller (och som inte ingår bland de tjänster som uttryckligen anges i artikeln) omfattas av regeln att dessa anses tillhandahållna på platsen där den huvudsakliga affären genomförs, oberoende av i vilken egenskap förvärvaren agerar. Hoge Raad tillade emellertid att denna tolkning kan ifrågasättas med hänsyn till systematiken i avdelning XVI a i sjätte direktivet och i artikel 28b E.3.

20. Enligt Hoge Raad framgår det inte klart av gemenskapens rättspraxis hur denna fråga skall besvaras och den beslutade därför att vilandeförklara målet och i enlighet med

9 — Enligt uppgift från Hoge Raad utgjorde de inte "nya transportmedel" i enlighet med definitionen i artikel 28a 2a, vilka beskattas efter vad som föreskrivs i punkten b i föregående stycke i samma bestämmelse.

artikel 234 EG ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

1) Avses i artikel 28b E.3 i sjätte direktivet endast tjänster som mellanhänder tillhandahåller sådana personer som är skattskyldiga enligt direktivet eller som är juridiska personer som är undantagna från skattskyldighet i den mening som avses i artikel 28a?

2) Om första frågan besvaras nekande innebär då artikel 28b E.3 i sjätte direktivet att platsen där en förmedling av ett köp av lös egendom mellan två privatpersoner skall anses ha ägt rum, skall fastställas med utgångspunkt i den plats där transaktionen ägt rum, som om den utgjort en leverans eller tjänst som tillhandahållits av en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 8 i sjätte direktivet?

III — Förfarandet vid EG-domstolen

21. Kommissionen, den nederländska regeringen och den portugisiska regeringen har inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som följer av artikel 20 i EG-stadgan för domstolen.

22. Eftersom ingen av de berörda personerna har begärt att få yttra sig muntligen beslutade domstolen i enlighet med artikel 104.4 i domstolens rättegångsregler att inte hålla muntlig förhandling i målet.

IV — Bedömning av tolkningsfrågorna

A — Platsen för den skattepliktiga transaktionen avseende förmedlingstjänster

23. Tillhandahållandet av förmedlingstjänster sker i allmänhet på platsen för sätet för mellanhandens ekonomiska verksamhet eller, i förekommande fall, det fasta driftställe varifrån tjänsterna tillhandahålls.¹⁰ I avsaknad av båda dessa kriterier sker bestämningen utifrån hemvistet eller den stadigvarande bostadsorten vilket jag redan har påpekat. Denna bestämmelse ger uttryck för principen om "ursprungsbeskattning" och den gör det möjligt att bestämma den händelse som medför skattskyldighet till ett territorium, samtidigt som den tillämpliga materiella identifieras.¹¹

10 — I domen av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253) angavs att centrum för den ekonomiska verksamheten utgör den huvudsakliga anknytningspunkten, varför ett annat driftställe, från vilket tjänsterna tillhandahålls, endast kan beaktas om anknytningen till nämnda centrum inte leder till ett rationellt resultat ur beskattningssynpunkt eller om det skulle skapa en konflikt med en annan medlemsstat (punkt 17). Samma synsätt har antagits i domarna av den 17 juli 1997 i mål C-190/95, ARO Lease (REG 1997, s. I-4383), punkt 15, och av den 7 maj 1998 i mål C-390/96, Lease Plan (REG 1998, s. I-2553), punkt 24.

11 — L.M. Pérez Herrero, La Sexta Directiva Comunitaria de la IVA, Cedex Editorial S.L. första utgåvan, 1997, s. 132.

24. Anknypningspunkten flyttas från sätet för tillhandahållaren av tjänsten till sätet för den som erhåller tjänsten när det rör sig om förmedling vid sådana transaktioner som avses i artikel 9.2 e, vilka genomförs till förmån för personer som är etablerade i ett annat land.

25. Undantag från huvudregeln görs också för det fall någon annan medverkar vid varutransporter inom gemenskapen eller i därtill anknypande tjänster, varvid den skattepliktiga transaktionen anses ske där den huvudsakliga verksamheten bedrivs, det vill säga där transporten inleds, respektive där tjänsten som mellanhanden tillhandahåller utförs. Om tjänsten emellertid tillhandahålls en mottagare som uppvisar ett registreringsnummer för mervärdesskatt som utfärdats av en medlemsstat, blir denna stats territorium anknypningspunkt för fastställandet av platsen för den skattepliktiga transaktionen.

26. Slutligen följer fastställandet av den skattepliktiga transaktionen för andra slags förmedlingstjänster vid varuhandeln mellan medlemsstaterna samma kriterium, nämligen den transaktion som förmedlingen rör, med det redan nämnda undantaget avseende skattedeklarationen från den skattskyldige i en annan medlemsstat.

27. Sammanfattningsvis skall tjänster som tillhandahålls av en mellanhand beskattas i den medlemsstat där

- 1) mellanhanden är etablerad (detta är den allmänna bestämmelsen i artikel 9.1),¹²
- 2) mottagaren av tjänsten har etablerat sin rörelse (artikel 9.2 e sista strecksatsen),
- 3) den verksamhet för vilken förmedlingstjänsten utförs bedrivs (första styckena i artikel 28b E 1, 28b E 2 och 28b E.3), eller
- 4) mottagaren har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som använts för transaktionen (andra styckena i artikel 28b E 1, 28b E 2 och 28b E.3).

12 — Kommissionen har fel när den hävdar att artikel 9.1 inte kan tillämpas på förmedlingstjänster. Som jag just har påpekat utgör denna huvudbestämmelsen på detta område. Artikel 9.2 e sista strecksatsen avser bara mellanhanders verksamhet som utförs till förmån för personer som har etablerat sin verksamhet i ett annat land, i samband med vissa tjänster. Artikel 28b E rör det arbete som mellanhänder utför vid förvärv och transport av varor inom gemenskapen. Övrig förmedlingsverksamhet faller under artikel 9.1.

28. Den skattepliktiga transaktionen i målet vid den nationella domstolen, bestående i en förmedling som utförts för två personers räkning, vilka är bosatta i Nederländerna, avseende separata förvärv av två fritidsbåtar som ligger för ankar i Frankrike, kan bara inrymmas under den första eller den tredje situationen ovan.

B — Det subjektiva tillämpningsområdet för artikel 28b i sjätte direktivet

29. För att välja rätt mellan de två alternativen måste tillämpningsområdet för artikel 28b klargöras. Därvid finns tre möjliga lösningar vilka sammanfaller med synsätten hos var och en av intervenienterna i detta mål om förhandsavgörande. Enligt den första lösningen omfattar nämnda bestämmelse all slags förmedling som inte anges i bestämmelsen, oberoende av den ställning som mottagaren av förmedlingstjänsten intar och den egenskap i vilken säljaren uppträder i den huvudsakliga transaktionen. Detta är det synsätt som kommissionen företräder. Enligt den nederländska regeringen krävs att tjänsterna för annans räkning utförs för en skattskyldig person eller för en juridisk person som inte är skattskyldig, för att nämnda artikel skall vara tillämplig. Slutligen har den portugisiska regeringen gjort gällande ett synsätt som ligger mitt emellan de ovannämnda och som innebär att nämnda bestämmelse omfattar tjänster som tillhandahålls enskilda personer, såvida varutransaktionen inom gemenskapen ombesörjs av en skattskyldig person.

30. Enligt min mening utgör det förstnämnda synsättet den rätta lösningen.

31. En ändamålsenlig tolkning av artiklarna som införlivats genom direktiv 91/680 bekräftar denna ståndpunkt.

32. Den bestämmelse som är ifrågasatt i föreliggande mål antogs för att möta utmaningen i form av att alla fiskala kontroller vid de inre gränserna upphörde den 1 januari 1993. Eftersom de nödvändiga villkoren för att införa principen om ursprungsbeskattning¹³ inte var uppfyllda den 31 december 1992, föreskrevs en övergångsperiod under vilken bestämmelsen om beskattning på bestämmelseorten bibehölls.¹⁴ För att underlätta avskaffandet av tullgränser föreskrevs i den ifrågasatta bestämmelsen att alla slags formella begränsningar som den innehöll skulle upphöra att gälla, och genom en ny avgränsning av en ny skattepliktig trans-

13 — En sådan princip är oundgänglig för att upphävandet av beskattningen av import och av restitutionen av skatt på export skall vara neutral, utan att detta påverkar principen att skatt som påförs i konsumtionsledet skall tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker. Detta följer av sjunde övervägandet i direktiv 680/1991 ("... måste beskattningen av handel mellan medlemsstater bygga på principen att tillhandahållna varor och tjänster beskattas i sin ursprungsmedlemsstat utan att detta, vad beträffar gemenskapshandel mellan skattskyldiga personer, påverkar principen att skatt som påförs i konsumtionsledet bör tillfalla den medlemsstat där den slutliga förbrukningen sker"), jämfört med artikel 4 i rådets första direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3), i vilket målet anges vara att "... avskaffa påförandet av skatt på införsel och restitution av skatt på utförsel i handeln medlemsstater emellan, samtidigt som dessa skatters neutralitet vad beträffar varornas eller tjänsternas ursprung säkerställs".

14 — I nionde, tionde och elfte skälen i direktiv 91/680 ges motiveringen till denna övergångsperiod och till lämpligheten i att under denna period beskatta vissa transaktioner i destinationsmedlemsstaterna.

aktion ("förvärv inom gemenskapen") jämställdes alla skattemässiga förpliktelser med dem som gäller för interna transaktioner.

33. Under övergångsperioden förutsatte giltigheten av regeln om att beskattning skulle ske på bestämmelseorten, när det gäller varuhandeln mellan medlemsstaterna, med andra ord ett avsteg från principen att skatten skall erläggas där leveransen påbörjas.¹⁵ För att förstå omfattningen av detta tillfälliga undantag skall man komma ihåg att mervärdesskatt utgör en skatt som är avsedd att träffa konsumtionen, som är ett indirekt uttryck på personers ekonomiska förmåga, ett ändamål som uppnås genom beskattning av transaktioner som genomförs av företag eller yrkesutövare vilka genom övervältring flyttar skattebördan till slutkonsumenten. Därigenom blir skatten neutral för de skattskyldiga personerna. Det är bara det sista ledet i transaktionskedjan som bär någon skattebörda, nämligen den som erhåller varan eller tjänsten. Därför definieras den beskattningsgrundande händelsen oberoende av till vem som varorna levereras eller tjänsterna tillhandahålls.

34. För att ett varuförvärv inom gemenskapen skall beskattas krävs att förvärvaren är en skattskyldig person eller en icke skatt-

skyldig juridisk person (artikel 28a.1 a). Denna bestämmelse motiveras av att när skatten skall betalas i mottagarlandet kan neutraliteten bara säkerställas om den som slutligen betalar skatten kan få den återbetalad eller dra av den på grund av denne inte är en slutkonsument utan en skattskyldig person som använder varorna i verksamheter som faktiskt är skattepliktiga. Av denna anledning föreskrivs i artikel 28b A och 28b B i sjätte direktivet att den skattepliktiga transaktionen skall anses äga rum i den medlemsstat där transporten eller en varuleverans till förvärvaren avslutas, eller där registreringsnummer för mervärdesskatt som åberopas för att den erlagda skatten skall minskas har utfärdats.¹⁶

35. En annan av de lösningar som använts i de övergångsbestämmelser som infördes genom direktiv 91/680 har sin grund i iakttagandet av medlemsstaternas suveränitet när det gäller skatter. Varje medlemsstat anger helt självständigt vilka transaktioner som skall vara skattepliktiga, men deras respektive befogenheter att beskatta måste samordnas så, att där en behörighet avseende en transaktion inom gemenskapen upphör, tar en annan behörighet vid. Dessa krav visar att om ett förvärv av varor beskattas i det land där varorna ställs till förvärvarens

15 — Se L.M. Pérez Herrero, *op. cit.*, s. 48.

16 — Enligt artikel 17.2 d i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 91/680, har den skattskyldige rätt att dra av den skatt som är förfallen enligt artikel 28a.1 a i den mån som varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner.

förfogande, måste motsvarande leverans undantas från skatteplikt i den medlemsstat där denna påbörjas (artikel 28c A.1 a). Detta för att undvika dubbelbeskattning.¹⁷

annan slags transaktion skall platsen vara där dessa transaktioner sker (punkt 3).

36. Ovannämnda skäl, som förklarar avfattningen av artikel 28a.1 a i sjätte direktivet, gäller emellertid inte för anknytande tjänster i samband med ett varuförvärv inom gemenskapen eller den påföljande transporten från en medlemsstat till en annan, och de gäller i synnerhet inte vad beträffar förmedlingstjänster. I dessa fall finns inte någon kedja av transaktioner som i princip alltid är mervärdesskattepliktiga, och där varje transaktion har inträffat i olika medlemsstater, vilka måste samordna sina system så att skatteneutraliteten säkerställs och vars och ens beskattningssuveränitet bevaras. I stället sker ett yrkesmässigt tillhandahållande som börjar och slutar i sig självt. Med beaktande av denna omständighet måste tredje mans förmedling vid förvärvet och transporten av varorna inom unionen i mervärdesskattehänseende anses ha skett på den plats där det huvudsakliga förvärvet sker. Om förmedlingen avser transporten bestäms platsen till avgångsorten (artikel 28b E 1). Avser förmedlingen en anknytande tjänst bestäms platsen till den punkt där tjänsterna fysiskt utförs (punkt 2). Avser förmedlingen någon

37. Av samma skäl saknar det betydelse huruvida den huvudsakliga transaktionen beskattas eller huruvida det rör sig om en transaktion mellan privatpersoner. Förmedlingsverksamheten utgör ett eget skatteobjekt som är skattepliktigt oberoende av den verksamhet som förmedlingen tjänar, en verksamhet som har betydelse för beskattningen av förmedlingen endast i vissa fall och då vad gäller fastställandet av den plats där den skattepliktiga transaktionen skall anses ha ägt rum. Substantivet "transaktion" som används i bestämmelsen avser alltså inte bara mervärdesskattepliktiga transaktioner, utan också vilken transaktion som helst vid vilken en person som är skattskyldig för mervärdesskatt agerar för någon annan person än dem som anges i punkterna 1 och 2 i samma bestämmelse och i artikel 9.2 e. Kommissionen har i sitt skriftliga yttrande förklarat att en språklig analys är meningslös eftersom det angivna begreppet används i sjätte direktivet såväl för att beteckna transaktioner som omfattas av dess tillämpningsområde som transaktioner som är undantagna från beskattning.

38. Artikel 21 i sjätte direktivet i dess ändrade lydelse enligt direktiv 91/680, utgör ett bra bevis på att gemenskapslagstiftaren inte kräver att den som erhåller förmedlingstransaktioner är en skattskyldig person eller en icke skattskyldig juridisk person. Vid angivandet av de personer som är skyldiga att betala mervärdesskatt görs en åtskillnad mellan å ena sidan förvärv inom gemenskapen som sker från ett land till ett annat och

17 — Om transaktionen även skulle beskattas i den medlemsstat varifrån leveransen sker, skulle förvärvaren få betala samma skatt två gånger; första gången på grund av den övervärling av skatten som säljaren gör, och andra gången i samband med det gemenskapsinterna förvärvet i den mottagande medlemsstaten.

som avses i artikel 28a och å andra sidan de tjänster som tillhandahålls i samband med sådana transaktioner och som behandlas i artikel 28b C, D och E. Skattgäldenären vid de förra utgörs av "varje person som inom gemenskapen genomför ett skattepliktigt förvärv av varor" (punkt 1 d), det vill säga den förvärvare som är en skattskyldig person eller en juridisk person. När det gäller de senare anses däremot utan närmare precisering "kunden" som köper tjänsterna vara skattgäldenär, även med avseende på de tjänster som anges i artikel 9.2 e vilken enligt allas mening omfattar de som tillhandahållits de enskilda personerna.

pliktiga transaktionen antas ske inom den medlemsstat där den huvudsakliga affären äger rum, när förmedlingen sker till förmån för en person som har ett registreringsnummer för mervärdesskatt som tilldelats av en annan medlemsstat än förstnämnda stat, innebär ett sådant konstaterande inte att artikel 28b E.3 i sjätte direktivet uteslutande utpekar personer som är skattskyldiga för skatten som kunder, men att tjänsten under dessa omständigheter anses tillhandahållen på nämnda plats. När den som erhåller tjänsten är en privatperson, tillika slutkonsument, som följaktligen inte är skattskyldig för denna skatt, är den andra situation som anges i lagstiftningen inte för handen utan då skall den skattepliktiga transaktionen anses äga rum där den verksamhet som mellanhanden främjat sker.

39. Av det som hittills anförts följer att artikel 28b E.3 i sjätte direktivet avser tjänster som tillhandahålls av mellanhänder, och att det saknar betydelse vem som erhåller dessa. Med en omskrivning av vad Republiken Portugal anför (punkt 16 i dess skriftliga yttrande) kan det konstateras att typen av subjekt för vilket en utomstående handlar saknar betydelse för tillämpningen av nämnda bestämmelse, med tillägget att det av angivna skäl även är irrelevant i vilken egenskap säljaren agerar i den huvudsakliga transaktionen.

40. Den nederländska regeringens argument motsäger inte ovannämnda påståenden. För det första gäller att även om den skatte-

41. Den nederländska regeringens sista argument för dess uppfattning bygger på att den bestämmelse som Hoge Raads begäran om tolkning avser har till syfte, i ljuset av den andra punkten, att undvika att den som erhåller tjänsten blir skyldig att utöva sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt i ett annat land än det i vilket transaktionen verkligen beskattas, genom att förmedlingen skall anses ske i den medlemsstat som har tilldelat registreringsnummer för mervärdesskatt. Enligt nämnda regering utesluter bestämmelsen privatpersoner som inte kan dra av erlagd ingående mervärdesskatt. Men med en sådan uppfattning förbises att andra

punkten i nämnda artikel 28b E.3 i sjätte direktivet innehåller en särskild föreskrift för några av de personer som erhåller tjänsten, vilka är skattskyldiga för skatten. Detta utesluter inte att bestämmelsens första del tillämpas på den som är "slutkonsument" av mellanhandens tjänster.

C — Platsen där den skattepliktiga transaktionen skall anses ha ägt rum när det är fråga om tjänster som utförs av mellanhänder och som avses i artikel 28b E.3

42. Artikel 28b E.3 i sjätte direktivet är alltså tillämplig på förmedling för en privatpersons räkning. Enligt denna bestämmelse anses förmedlingen ha utförts på samma plats som de huvudsakliga transaktionerna. Med hänsyn till systematiken i denna bestämmelse kan paragraf 3 endast avse förmedling vid förvärv inom gemenskapen och vid de varuleveranser som definieras i punkterna 1, 3 och 5 i artikel 28a, för vilka platsen för utförandet fastställs i artikel 28b A och 28b B.

43. Enligt dessa bestämmelser skall den skattepliktiga transaktionen anses äga rum på den plats där varorna befinner sig vid den

tidpunkt när transporten till den person som förvärvat dem avslutas¹⁸.

44. Den särskilda bestämmelsen i artikel 28b E i sjätte direktivet innehåller en hänvisning till de i artikel 28b A och 28b B angivna kriterierna, och inte till den allmänna regeln som, för varuleveranser, anges i artikel 8, något som synes följa av utformningen av Hoge Raads andra fråga.¹⁹

45. Därigenom undviks de brister som intervenienterna påvisat i förevarande mål om förhandsavgörande, samtidigt som den rationella och enhetliga beskattning som de efterlyser säkerställs. Dessutom uppfylls ändamålet att uppnå en lämplig uppdelning av tillämpningsområdet för de nationella lagstiftningarna rörande mervärdesskatt, och att undvika behörighetskonflikter, däribland dubbelbeskattning, vilket ändamål enligt gemenskapens rättspraxis²⁰ utgör det grundläggande syftet med de bestämmelser i sjätte direktivet som reglerar frågan på vilken plats som den skattepliktiga transaktionen skall anses ha ägt rum.

18 — När det gäller förvärvan bör det fallet att köparen återoppar ett registreringsnummer för mervärdesskatt som en annan medlemsstat än mottagarstaten meddelat beaktas.

19 — Enligt min mening ägde den skattepliktiga transaktionen med avseende på tillhandahållandet av förmedlingstjänsterna rum i Nederländerna, under förutsättning att jaktarna ställdes till köparnas förfogande i den medlemsstaten, något som inte framgår av beslutet om hänskjutande.

20 — Se dom av den 23 januari 1986 i mål 283/84, Trans Tirreno Express mot Ufficio Provinciale IVA (REG 1986, s. 231), punkterna 14 och 15, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (REG 1997, s. I-1195), punkt 10, av den 25 januari 2001 i mål C-429/97, kommissionen mot Frankrike (REG 2001, s. I-637), punkt 41, av den 15 mars 2001 i mål C-108/00, SPI (REG 2001, s. I-2361), punkt 15, och av den 5 juni 2003 i mål C-438/01, Design Concept (REG 2003, s. I-5617), punkt 22.

V — Förslag till avgörande

46. Jag föreslår mot bakgrund av det ovan anförda att domstolen skall besvara Hoge Raads frågor enligt följande:

- 1) Artikel 28b E.3 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, är även tillämplig när de förmedlingstjänster som avses i denna bestämmelse tillhandahålls en privatperson, oberoende av i vilken egenskap den som genomför överlåtelsen i den huvudsakliga affären handlar.

- 2) I ett sådant fall skall platsen för förmedlingen fastställas i enlighet med de kriterier som anges i artikel 28b A och 28b B i sjätte direktivet.