

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

D. RUIZ-JARABO COLOMER

van 13 januari 2004¹

1. De Hoge Raad der Nederlanden stelt het Hof twee vragen over de uitlegging van artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn inzake de belasting over de toegevoegde waarde² (hierna: „Zesde richtlijn”).

2. Het geding voor de Nederlandse rechter betreft de vaststelling van de plaats van de bemiddeling die een bedrijfsmatig handelende tussenpersoon heeft verleend bij de aankoop van twee in Frankrijk gelegen jachten voor rekening van in Nederland wonende kopers.

3. De Hoge Raad wenst te vernemen of deze bepaling van toepassing is wanneer bij een aankoop van goederen binnen de Gemeenschap een tussenpersoon optreedt ten gunste van een particulier die niet onderworpen is aan de belasting over de toegevoegde waarde

(hierna: „BTW”). Bij een bevestigend antwoord vraagt hij tevens op welke plaats de belastbare handeling moet worden geacht te zijn verricht.

I — Toepasselijke bepalingen van gemeenschapsrecht

4. Volgens de Zesde richtlijn wordt belasting geheven op de leveringen van goederen en de diensten³, welke in het binnenland onder bezwarende titel worden verricht door ieder die zelfstandig de werkzaamheden verricht van een fabrikant, handelaar of bijstandsverlener, met inbegrip van de uitoefening van vrije beroepen (artikelen 2, lid 1, en 4, leden 1 en 2).

5. Bij de levering van goederen is de plaats van de belastbare handeling de plaats waar de overdracht plaatsvindt, behalve wanneer het goed moet worden verzonden of ver-

1 — Oorspronkelijke taal: Spaans.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1). Artikel 28 ter werd ingevoegd bij richtlijn 91/680/EEG van de Raad van 16 december 1991 tot aanvulling van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde en tot wijziging, met het oog op de afschaffing van de fiscale grenzen, van richtlijn 77/388/EEG (PB L 376, blz. 1).

3 — De „dienst” is een restcategorie bestaande uit alle handelingen die geen levering van een goed zijn (artikel 6 van de Zesde richtlijn).

voerd. In dit laatste geval is het aanknopingspunt de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer naar de afnemer (artikel 8, lid 1).⁴

6. Voor de diensten wordt de belastbare handeling geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht. Bij gebreke van beide criteria is dit zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats (artikel 9, lid 1).

7. Voor bepaalde diensten⁵ die worden verleend aan ontvangers die — al dan niet in de Gemeenschap — buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, geldt evenwel een andere regel en wordt de plaats van de belastbare handeling bepaald in relatie tot de ontvanger. In deze gevallen is het aanknopingspunt de zetel van zijn bedrijfsuitoefening ofwel de plaats van de vaste inrichting waarvoor de dienst is verricht ofwel zijn

woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats (artikel 9, lid 2, sub e). Dit geldt ook voor de tussenpersonen bij dergelijke handelingen (artikel 9, lid 2, sub e, voorlaatste streepje).⁶

8. Bij richtlijn 91/680 werd in de Zesde richtlijn een nieuw hoofdstuk XVI bis ingevoegd met als opschrift „Overgangsregeling voor de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten”. Deze regeling dient, zodra met ingang van 1 januari 1993 de controles voor fiscale doeleinden aan de binnengrenzen zijn afgeschaft, de overgang naar de definitieve regeling voor de belastingheffing in de interne markt in het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde te vergemakkelijken.⁷

9. Overeenkomstig deze voorlopige regeling zijn aan BTW onderworpen: de „intra-communautaire verwervingen van goederen” onder bezwarende titel in het binnenland door een belastingplichtige die als zodanig optreedt, of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt (artikel 28 bis, lid 1, sub a, eerste alinea).

10. De genoemde belastbare handeling wordt gedefinieerd als het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over

4 — Er is tevens een specifieke regeling voor goederen die moeten worden geïnstalleerd of gemonteerd: in dat geval wordt de plaats waar de installatie of de montage geschiedt, als de plaats van levering aangemerkt (artikel 8, lid 1, sub a, in fine).

5 — De overdracht en het verlenen van industriële- en intellectuele-eigendomsrechten; diensten op het gebied van de reclame; de diensten van vrije beroepen als ingenieurs, advocaten en accountants, alsmede informatieverwerking en -verschaffing; bank-, financiële en verzekeringsverrichtingen; het beschikbaar stellen van personeel; en, ten slotte, de verbintenis om een beroepsactiviteit of een hiervóór vermeld recht geheel of gedeeltelijk niet uit te oefenen.

6 — Artikel 9 van de Zesde richtlijn is in de Nederlandse rechtsorde omgezet bij artikel 6 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: „Wet OB 1968”).

7 — De derde, de achtste en de negende overweging van de considerans van richtlijn 91/680 vermelden deze doelstelling.

een roerende zaak die door de verkoper of de afnemer, of voor rekening van een van beiden, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die van de plaats van vertrek (artikel 28 bis, lid 3, eerste alinea).

sonen, indien zij bemiddelen bij andere handelingen dan die bedoeld in de leden 1 en 2 en in artikel 9, lid 2, sub e, de plaats waar de handelingen worden verricht.

11. Deze handelingen alsmede de levering van goederen worden belast op de plaats van bestemming (artikel 28 ter, A en B).

Wanneer echter de ontvanger van de diensten voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waar deze handelingen worden verricht, wordt de plaats van de door de tussenpersoon verleende dienst geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger het BTW-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem door de tussenpersoon is verleend.”⁸

12. Artikel 28 ter, C, verandert het criterium voor intracommunautaire goederenvervoerdiensten, die worden geacht plaats te vinden op de plaats van vertrek. In artikel 28 ter, E, wordt dezelfde regel gehanteerd voor de bemiddeling bij het verrichten van dergelijk vervoer. Wanneer het gaat om bemiddeling bij een dienst die samenhangt met het vervoer, wordt de bemiddeling geacht te geschieden op de plaats waar deze daarmee samenhangende activiteit wordt verricht. Wanneer echter de ontvanger van de door de tussenpersoon verleende dienst voor BTW-doeleinden is geïdentificeerd in een andere lidstaat en hij in deze hoedanigheid optreedt, is in beide gevallen deze lidstaat de plaats van de belastbare handeling (leden 1 en 2).

II — Feiten, hoofdgeding en prejudiciële vragen

13. Artikel 28 ter, E, lid 3, bepaalt:

14. D. Lipjes, die in Nederland woont, houdt zich onder de naam „Dutch Yachting Services” bedrijfsmatig bezig met de bemiddeling bij de aan- en verkoop van pleziervaartuigen.

„In afwijking van artikel 9, lid 1, is de plaats van diensten verricht door namens en voor rekening van andere handelende tussenper-

⁸ — Bij artikel 6 a van de Wet OB 1968, in de versie van de wet van 24 december 1992 (Stb. 1992, 713), is artikel 28 ter, E, van de Zesde richtlijn in het Nederlandse recht ingevoegd.

15. In de periode tussen 1 mei 1996 en 31 december 1997 heeft hij bemiddeld bij de aankoop van twee in Frankrijk (Duinkerken en Ajaccio) gelegen jachten⁹ voor rekening van in Nederland wonende particuliere kopers. In beide gevallen was de verkoper een in Frankrijk wonende particulier en Lipjes heeft in geen van bovengenoemde lidstaten BTW aangegeven of betaald ter zake van de aan zijn cliënten in rekening gebrachte provisie.

16. De inspecteur van de Belastingdienst/Ondernemingen Goes heeft een naheffingsaanslag ter zake van de berekende provisie opgelegd, aangezien hij van oordeel was dat de diensten op Nederlands grondgebied waren verricht.

17. Na de afwijzing van het bezwaar van Lipjes is de belastingplichtige tegen deze naheffingsaanslag in beroep gekomen bij het Gerechtshof te 's-Gravenhage op grond dat de bijstand was verleend in Frankrijk. Het Gerechtshof heeft deze stelling aanvaard, gelet op de locatie van de jachten op de dag van de verkoop.

18. De Staatssecretaris van Financiën heeft cassatieberoep ingesteld en daarbij aangevoerd dat artikel 28 ter, E, lid 3, eerste zin, van de Zesde richtlijn slechts ziet op bemiddelingsprestaties die worden verricht ten behoeve van de activiteiten die een belastingplichtige als zodanig verricht, zoals bedoeld in artikel 4 van de richtlijn. Bijgevolg moet voor de vaststelling van de plaats waar Lipjes zijn werk heeft verricht, de algemene regel van artikel 9, lid 1, worden toegepast, in dier voege dat het werk in Nederland is verricht.

19. De Hoge Raad merkt op dat artikel 28 ter, E, lid 3, geen onderscheid maakt naargelang de soort van handeling waarvoor wordt bemiddeld (afgezien van de in deze bepaling vermelde uitzonderingen) of de persoon voor wie wordt bemiddeld, zodat voor elke dienst van een tussenpersoon, andere dan die welke in het artikel uitdrukkelijk worden vermeld, de regel van toepassing zou zijn dat deze wordt verricht op de plaats waar de handeling wordt verricht waarvoor wordt bemiddeld (hierna: „hoofdprestatie”), ongeacht in welke kwaliteit de ontvanger van de dienst van de tussenpersoon handelt. De Hoge Raad voegt daar evenwel aan toe dat aan deze uitlegging kan worden getwijfeld op grond van de systematiek van hoofdstuk XVI bis van de Zesde richtlijn en die van artikel 28 ter, E, lid 3, zelf.

20. Aangezien de communautaire rechtspraak niet voldoende aanknopingspunten biedt om aan deze twijfel een einde te maken, heeft de Hoge Raad de procedure geschorst

⁹ — Volgens de door de Hoge Raad verstrekte informatie ging het niet om „nieuwe vervoermiddelen” zoals gedefinieerd in artikel 28 bis, lid 2, die worden belast overeenkomstig het bepaalde in artikel 28 bis, lid 1, sub b.

en overeenkomstig artikel 234 EG aan het Hof de volgende prejudiciële vragen gesteld:

„1) Dient artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn zo te worden uitgelegd, dat die bepaling slechts ziet op diensten van tussenpersonen waarbij de ontvanger van de dienst een belastingplichtige is in de zin van de richtlijn dan wel een niet-belastingplichtige rechtspersoon in de zin van artikel 28 bis van de richtlijn?

2) Zo neen, dient artikel 28 ter, E, lid 3, eerste volzin, van de Zesde richtlijn dan in die zin te worden verstaan dat deze bepaling ertoe strekt dat, indien wordt bemiddeld bij een aan- en verkoop van een lichamelijke zaak tussen twee particulieren, voor de plaats van de bemiddeling moet worden aangeknoopt bij de plaats van de transactie, als ware die transactie een door een belastingplichtige verrichte levering of dienst als bedoeld in artikel 8 van de Zesde richtlijn?”

III — De procedure voor het Hof

21. De Commissie, de Nederlandse en de Portugese regering hebben binnen de daartoe door artikel 20 van het Statuut-EG van het Hof gestelde termijn schriftelijke opmerkingen ingediend.

22. Aangezien geen van de belanghebbenden heeft verzocht in zijn mondelinge opmerkingen te worden gehoord, heeft het Hof overeenkomstig artikel 104, lid 4, van het Reglement voor de procesvoering ambtshalve besloten de mondelinge behandeling achterwege te laten.

IV — Bespreking van de prejudiciële vragen

A — De plaats van de belastbare handeling in het geval van diensten van tussenpersonen

23. Over het algemeen worden diensten van tussenpersonen verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of, in voorkomend geval, de vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de diensten verricht.¹⁰ Bij gebreke van beide criteria, zoals ik reeds heb opgemerkt, is dit zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats. Deze regel is de weerslag van het beginsel van „belastingheffing aan de bron” en maakt het mogelijk, de belastbare handeling op een grondgebied te situeren en tegelijkertijd de toepasselijke nationale regeling te identificeren.¹¹

¹⁰ — In het arrest van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251), werd erop gewezen dat de zetel van de bedrijfsuitoefening de voorkeur verdient, zodat een andere inrichting van waaruit de diensten worden verricht, slechts in aanmerking mag worden genomen ingeval deze zetel niet tot een fiscaal rationele oplossing leidt of een conflict met een andere lidstaat doet ontstaan (punt 17). De arresten van 17 juli 1997, ARO Lease (C-190/95, Jurispr. blz. 1-4383, punt 15), en 7 mei 1998, Lease Plan (C-390/96, Jurispr. blz. 1-2553, punt 24), stellen dit eveneens.

¹¹ — Pérez Herrero, L. M., *La Sexta Directiva Comunitaria del IVA*, Cedecs Editorial S.L., 1e druk, Barcelona, 1997, blz. 132.

24. Het aanknopingspunt verschuift van de vestiging van de dienstverrichter naar die van de ontvanger, wanneer het gaat om bemiddeling bij de in artikel 9, lid 2, sub e, bedoelde handelingen die worden verricht ten gunste van personen die in een ander land zijn gevestigd.

25. De algemene regel kent ook een uitzondering voor de bemiddeling voor een ander bij intracommunautair goederenvervoer of bij de daarmee samenhangende diensten. In deze gevallen wordt de belastbare handeling verricht op de plaats van de hoofdactiviteit, dat wil zeggen respectievelijk de plaats van vertrek van het vervoer en de plaats van uitvoering van het daarmee samenhangende werk. Indien evenwel de bijstand wordt verleend aan een ontvanger die handelt onder een BTW-identificatienummer dat door een andere lidstaat is toegekend, wordt het grondgebied van deze laatste lidstaat het referentiepunt voor de vaststelling van de plaats waar de belastbare handeling wordt verricht.

26. Ten slotte wordt de belastbare handeling voor andere types van bemiddeling bij het goederenverkeer tussen lidstaten vastgesteld volgens eenzelfde criterium: dat van de transactie waarbij wordt bemiddeld, met de reeds aangehaalde uitzondering in geval van fiscale inschrijving van de vertegenwoordigde in een andere lidstaat.

27. Samengevat worden de diensten van een tussenpersoon belast in de lidstaat waar:

- 1) de tussenpersoon is gevestigd (de algemene regel van artikel 9, lid 1)¹²;
- 2) de ontvanger is gevestigd (artikel 9, lid 2, sub e, voorlaatste streepje);
- 3) de activiteit wordt verricht waarbij wordt bemiddeld (eerste alinea van artikel 28 ter, E, leden 1, 2 en 3), of
- 4) de ontvanger het bij de handeling gebruikte fiscale identificatienummer heeft (tweede alinea van artikel 28 ter, E, leden 1, 2 en 3).

12 — De Commissie lijkt zich te vergissen wanneer zij stelt dat artikel 9, lid 1, niet ziet op bemiddelingsdiensten. Het is integendeel het basiscriterium, zoals ik juist heb uiteengezet. Artikel 9, lid 2, sub e, voorlaatste streepje ziet slechts op bemiddeling met betrekking tot bepaalde diensten die wordt verricht ten gunste van in een ander land gevestigde personen. Artikel 28 ter, E, betreft de taak van de tussenpersonen bij verwerving en het intracommunautair goederenvervoer. De overige bemiddelingsdiensten blijven onderworpen aan artikel 9, lid 1.

28. Het geval dat in het hoofdgeding aan de orde is, betreft de bemiddeling voor rekening van twee in Nederland wonende particulieren bij de verwerving van in Frankrijk gelegen jachten en kan dus alleen vallen onder de eerste of de derde hypothese.

B — De personele werkingssfeer van artikel 28 ter van de Zesde richtlijn

29. Voor de juiste keuze tussen de twee alternatieven moet de werkingssfeer van artikel 28 ter worden bepaald. In dit verband zijn er drie mogelijke antwoorden, die overeenstemmen met de standpunten van elk van de belanghebbenden die in deze prejudiciële procedure opmerkingen hebben ingediend. Volgens het eerste standpunt geldt deze bepaling voor om het even welke bemiddeling, behalve voor de uitdrukkelijk vermelde uitzonderingen, en wel onafhankelijk van de hoedanigheid van de ontvanger en de vervreemder in de hoofdprestatie. Dit is de stelling van de Commissie. De Nederlandse regering is van mening dat voor de toepassing van dit artikel vereist is dat de bemiddelingsdiensten worden verricht voor rekening van een belastingplichtige of van een niet-belastingplichtige rechtspersoon. Ten slotte neemt de Portugese regering een middenpositie in: zij stelt dat deze bepaling ziet op diensten die worden verleend aan een particulier, op voorwaarde dat de overdracht van de goederen binnen de Gemeenschap geschiedt door een belastingplichtige.

30. Mijns inziens is het eerste antwoord het juiste.

31. Een teleologische uitlegging van de bepalingen die bij richtlijn 91/680 werden ingevoegd, steunt deze vaststelling.

32. De in deze zaak omstreden regel beoogt het hoofd te bieden aan de uitdaging van de afschaffing van de controles voor fiscale doeleinden aan de binnengrenzen met ingang van 1 januari 1993. Aangezien op 31 december 1992 niet de noodzakelijke voorwaarden waren vervuld die nodig waren om het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van herkomst te kunnen invoeren¹³, werd een overgangperiode ingesteld waarin de regel van de belastingheffing in de lidstaat van bestemming werd gehandhaafd.¹⁴ Om de opheffing van de douanegrenzen te vergemakkelijken, werd elke formaliteit aan de grens afgeschaft en werden door de vaststelling van een nieuwe belastbare han-

13 — Dit beginsel is onontbeerlijk om de neutraliteit van de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer te garanderen, onverminderd het feit dat de belastingopbrengst toekomt aan de lidstaat waarin het eindverbruik plaatsvindt. Dit kan worden afgeleid uit de zevende overweging van de considerans van richtlijn 91/680 [...] de belastingheffing in het handelsverkeer tussen de lidstaten berust op het beginsel van belastingheffing in de lidstaat van herkomst van de geleverde goederen en de verrichte diensten, zonder dat, in het communautaire handelsverkeer tussen belastingplichtigen, inbreuk wordt gemaakt op het beginsel dat de belastingopbrengst uit de toepassing van de belasting op het niveau van het eindverbruik toekomt aan de lidstaat waarin dit eindverbruik plaatsvindt"] in combinatie met artikel 4 van de Eerste richtlijn van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 71, blz. 1301), dat als doelstelling angeeft: „[...] de afschaffing van het belastingen bij invoer en het ontlasten bij uitvoer in het handelsverkeer tussen de lidstaten [...], onder waarborging van de neutraliteit van [de omzetbelastingen] met betrekking tot de oorsprong van de goederen en diensten”.

14 — De negende, de tiende en de elfde overweging van de considerans van richtlijn 91/680 rechtvaardigen deze overgangsfase en het nut van het belastingen van bepaalde handelingen in de lidstaten van bestemming tijdens de geldigheidsduur ervan.

deling („intracommunautaire verwerving van goederen”) alle fiscale verplichtingen in een vergelijkbare positie gebracht als de binnenlandse handelingen.

33. Met andere woorden, het bestaan van bovengenoemde belastbare handeling tijdens de overgangperiode impliceerde met betrekking tot het goederenverkeer tussen de lidstaten een afwijking van het beginsel van belasting op de plaats van vertrek.¹⁵ Voor een goed begrip van de draagwijdte van deze tijdelijke afwijking, dient ervan te worden uitgegaan dat de BTW een belasting is die verbruikshandelingen dient te belasten, als indirecte uiting van de economische draagkracht van personen, hetgeen mogelijk is door belasting te heffen over de handelingen van ondernemers of beroepsbeoefenaars die, door middel van de techniek van de afwenteling, de last verschuiven naar de eindverbruiker. Op deze manier wordt een voor de belastingplichtigen „neutrale” belasting verkregen: de belasting wordt alleen gedragen door de laatste schakel van het productieproces, die het product verkrijgt of aan wie de dienst wordt verleend. Om deze redenen definieert de Zesde richtlijn het feit op grond waarvan de belastingplicht ontstaat, onafhankelijk van de hoedanigheid van de persoon aan wie de goederen worden geleverd of de diensten worden verleend.

34. Opdat bij een intracommunautaire verwerving van goederen belasting verschuldigd is, moet de koper een belastingplichtige zijn

of een rechtspersoon die niet belastingplichtig is (artikel 28 bis, lid 1, sub a). De grond voor deze regel is dat bij betaling van de belasting in het land van ontvangst de neutraliteit alleen kan worden gewaarborgd indien de persoon die de belasting betaalt, deze kan afwentelen of aftrekken omdat hij een belastingplichtige is die de goederen gebruikt voor daadwerkelijk belaste activiteiten, en niet een eindverbruiker. Daarom veronderstelt artikel 28 ter, A en B, van de Zesde richtlijn dat de belastbare handeling wordt verricht in de lidstaat van aankomst van het vervoer of van de verzending van de goederen naar de afnemer, of in de lidstaat die het fiscale identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze handeling verricht en waar hij de voldane belasting kan aftrekken.¹⁶

35. Een andere fundamentele overweging die de bij richtlijn 91/680 ingestelde overgangsregeling beheerst, is de eerbiediging van de fiscale soevereiniteit van de lidstaten. Elk van de communautaire partners stelt volledig onafhankelijk vast welke handelingen worden belast, maar hun respectievelijke belastingbevoegdheden moeten worden gecoördineerd zodat voor een handeling binnen de Gemeenschap de bevoegdheid van de ene begint waar die van de andere eindigt. Dit vereiste verklaart dat, wanneer een aankoop van goederen wordt belast in

¹⁵ — Zie Pérez Herrero, L. M., reeds aangehaald, blz. 48.

¹⁶ — Artikel 17, lid 2, sub d, van de Zesde richtlijn, in de versie van richtlijn 91/680, bepaalt dat de belastingplichtige de overeenkomstig artikel 28 bis, lid 1, sub a, verschuldigde belasting mag aftrekken, voorzover hij de goederen of diensten gebruikt voor belaste handelingen.

het land waar deze goederen ter beschikking van de afnemer worden gesteld, de desbetreffende levering die plaatsvindt in de lidstaat van herkomst wordt vrijgesteld (artikel 28 quater, A, sub a) teneinde dubbele belasting te vermijden.¹⁷

36. Deze argumenten die klaarheid brengen in de tekst van artikel 28 bis, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn, spelen evenwel niet bij handelingen die samenhangen met de intracommunautaire verwerving van goederen en met het daaruit voortvloeiende verkeer van een lidstaat naar een andere lidstaat, en in het bijzonder niet met betrekking tot diensten van tussenpersonen. In deze gevallen is er geen opeenvolging van handelingen die in beginsel alle aan BTW onderworpen zijn, worden verricht in verschillende lidstaten en gecoördineerd moeten worden teneinde de neutraliteit van de belasting te waarborgen en de fiscale soevereiniteit van elke lidstaat te eerbiedigen. Het betreft daarentegen een beroepsmatig verrichte dienst met een eigen begin en einde. Gelet op deze omstandigheid, wordt de tussenkomst voor een ander bij de verwerving en het vervoer van goederen binnen de Unie voor BTW-doeleinden geacht te geschieden op de plaats waar de hoofdprestatie wordt verricht: indien wordt bemiddeld bij het vervoer: de plaats van vertrek (artikel 28 ter, E, lid 1); indien wordt bemiddeld bij een samenhangende activiteit: de plaats waar deze daadwerkelijk wordt verricht (lid 2); indien wordt bemiddeld bij

een ander type van handelingen: de plaats waar de handeling wordt verricht (lid 3).

37. Om dezelfde reden is het irrelevant of de hoofdprestatie aan belasting is onderworpen of een overdracht tussen particulieren betreft. De makelaardij heeft een eigen inhoud en is aan belasting onderworpen los van de activiteit waarvoor de makelaardij wordt verricht. Zij wordt slechts aan deze activiteit gekoppeld om in bepaalde gevallen de plaats van de belastbare handeling vast te stellen. Het in de betrokken bepaling gebruikte zelfstandig naamwoord „handelingen” doelt derhalve niet alleen op de aan BTW onderworpen handelingen, maar ook op om het even welke handeling waarbij een belastingplichtige handelt namens een andere persoon, voorzover het gaat om andere handelingen dan die bedoeld in de leden 1 en 2 van deze bepaling en in artikel 9, lid 2, sub e. In haar schriftelijke opmerkingen verklaart de Commissie dat een taalkundig onderzoek nutteloos zou zijn, indien de Zesde richtlijn bovengenoemd begrip altijd op dezelfde wijze gebruikt, zowel ter aanduiding van transacties die binnen de werksfeer ervan vallen als daarbuiten.

38. Artikel 21 van de Zesde richtlijn, dat werd gewijzigd bij richtlijn 91/680, toont duidelijk aan dat de communautaire wetgever niet vereist dat bij de diensten van tussenpersonen de ontvanger een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is. Bij de vaststelling van de tot voldoening van de belasting gehouden personen, maakt deze bepaling onderscheid tussen aankopen binnen de Gemeenschap met overbrenging van een land naar een ander land, als bedoeld in artikel 28 bis, en de in artikel 28 ter, C, D, E, bedoelde diensten die naar aanleiding van dergelijke

17 — Indien de transactie ook zou worden belast in de lidstaat van vertrek, zou de koper twee keer dezelfde belasting betalen: een eerste keer bij de afwenteling door de verkoper en een tweede keer bij de intracommunautaire verwerving in de lidstaat van bestemming.

handelingen worden verricht. Met betrekking tot de eerste groep wordt „de persoon die een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht” aangeduid als degene die tot voldoening van de belasting is gehouden (lid 1, sub d). Het gaat dus om de afnemer die een belastingplichtige of een rechtspersoon is. Wat daarentegen de tweede groep van diensten betreft, wordt — zonder verdere precisering — de „ontvanger” van de diensten, met inbegrip van de in artikel 9, lid 2, sub e, opgesomde diensten, aangeduid als degene die moet betalen. Niemand betwist dat deze laatste bepaling de aan particulieren verleende diensten omvat.

plaats, wanneer de bemiddeling plaatsvindt voor iemand die handelt onder een BTW-identificatienummer dat is toegekend door een andere lidstaat dan waar de hoofdprestatie wordt verricht, wordt de belastbare handeling geacht plaats te vinden op het grondgebied van de lidstaat die het identificatienummer heeft toegekend. Dit betekent evenwel niet dat artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn alleen geldt voor ontvangers die onderworpen zijn aan de BTW, maar dat in deze omstandigheden de dienst wordt geacht op de aangegeven plaats te zijn verricht. Wanneer de ontvanger een particuliere eindverbruiker is, die dus niet handelt als een aan BTW onderworpen persoon, is de tweede in deze bepaling voorziene hypothese niet van toepassing en vindt de bemiddeling plaats waar de hoofdprestatie wordt verricht.

39. Gelet op het voorgaande, dient ervan te worden uitgegaan dat artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn ziet op de diensten die worden verricht door tussenpersonen, ongeacht wie de ontvanger van die diensten is. Zoals de Portugese regering opmerkt (punt 16 van haar schriftelijke opmerkingen), kan worden gesteld dat de hoedanigheid van de persoon waarvoor de tussenpersoon optreedt, irrelevant is voor de toepassing van bovengenoemde bepaling. Daaraan moet worden toegevoegd dat het om de genoemde redenen evenmin van belang is welke hoedanigheid de verkoper in de hoofdprestatie heeft.

40. De argumenten van de Nederlandse regering zijn niet in tegenspraak met de voorgaande vaststellingen. In de eerste

41. Het laatste argument dat de Nederlandse regering tot staving van haar stelling aanvoert, berust op het feit dat de bepaling waarvan de Hoge Raad om uitlegging verzoekt, gelet op de tweede alinea ervan beoogt te vermijden dat de ontvanger van de diensten verplicht wordt om zijn recht op BTW-af trek uit te oefenen in een ander land dan dat waar de handeling daadwerkelijk wordt belast, waarbij de bemiddeling wordt geacht plaats te vinden in de lidstaat die de ontvanger het fiscale identificatienummer heeft toegekend waaronder hij handelt. Volgens deze regering worden particulieren die de voldane belasting niet kunnen aftrekken, van deze regel uitgesloten. Een dergelijke beoordeling miskent evenwel dat de tweede alinea van artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde

richtlijn een bijzondere regeling bevat voor een aantal ontvangers van de dienst die belastingplichtig zijn, en dat deze omstandigheid niet uitsluit dat het eerste deel van deze bepaling wordt toegepast op de vertegenwoordigde die de „eindverbruiker” van de diensten van de tussenpersoon is.

tijdstip van aankomst van de verzending of van het vervoer naar de afnemer.¹⁸

C — De plaats van de belastbare handeling bij de in artikel 28 ter, E, lid 3, bedoelde diensten van tussenpersonen

42. Artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn is dus van toepassing op bemiddeling die wordt verricht voor een particulier. Volgens deze bepaling wordt de bemiddeling geacht te geschieden op dezelfde plaats als de hoofdprestatie. Gelet op de structuur van deze bepaling, kan lid 3 slechts zien op bemiddeling bij de intracommunautaire verwervingen en leveringen van goederen die in artikel 28 bis, leden 1, 3 en 5, worden gedefinieerd en waarvan de plaats van deze handelingen wordt bepaald in artikel 28 ter, A en B.

43. Overeenkomstig deze bepalingen wordt de belastbare handeling verricht op de plaats waar de goederen zich bevinden op het

44. De bijzondere regel van artikel 28 ter, E, van de Zesde richtlijn verwijst naar de criteria die in de onderdelen A en B worden vermeld en niet naar de algemene regel die voor de levering van goederen in artikel 8 is vastgesteld, zoals de formulering van de tweede prejudiciële vraag van de Hoge Raad te kennen geeft.¹⁹

45. Op deze manier worden de disfuncties waarop is gewezen door de belanghebbenden die in deze prejudiciële procedure opmerkingen hebben ingediend, ondervangen en wordt tegelijkertijd de rationele en homogene belastingheffing die zij ter sprake brengen, verzekerd. Voorts wordt voldaan aan de doelstelling, een passende verdeling van de werkingsfeer van de nationale BTW-wetgevingen tot stand te brengen en bevoegdheidsconflicten, de dubbele belasting daaronder begrepen, te vermijden, hetgeen overeenkomstig de communautaire rechtspraak²⁰ de essentie is van de bepalingen van de Zesde richtlijn waarin de plaats van de belastbare handeling wordt vastgesteld.

18 — Bij verwervingen moet rekening worden gehouden met het geval dat de koper handelt onder een fiscaal identificatienummer dat is toegekend door een andere lidstaat dan die van ontvangst.

19 — Mijns inziens is in het hoofdgeding de belastbare handeling, bestaande in de verlening van bemiddelingdiensten, verricht in Nederland, wanneer de jachten in deze lidstaat ter beschikking van de kopers zijn gesteld, hetgeen niet blijkt uit het verwijzingsarrest.

20 — Zie arresten van 23 januari 1986, *Trans Tirreno Express* (283/84, Jurispr. blz. 231, punten 14 en 15); 26 september 1996, *Dudda* (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20); 6 maart 1997, *Linthorst, Pouwels en Scheres* (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10); 25 januari 2001, *Commissie/Frankrijk* (C-429/97, Jurispr. blz. 637, punt 41); 15 maart 2001, *SP1* (C-108/00, Jurispr. blz. I-2361, punt 15), en 5 juni 2003, *Design Concept* (C-438/01, Jurispr. blz. I-5617, punt 22).

V — Conclusie

46. Ik geef het Hof dan ook in overweging, de prejudiciële vragen van de Hoge Raad te beantwoorden als volgt:

- „1) Artikel 28 ter, E, lid 3, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, is ook van toepassing wanneer de in deze bepaling bedoelde diensten van tussenpersonen worden verricht voor een particulier, onafhankelijk van de hoedanigheid waarin wordt gehandeld door degene die in de hoofdprestatie de overdracht verricht.

- 2) In een dergelijk geval dient de plaats van de bemiddeling te worden vastgesteld overeenkomstig de criteria van artikel 28 ter, A en B, van de Zesde richtlijn.”