

Sprawa C-291/07

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

przeciwko

Skatteverket

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Regeringsrätten)

VAT – Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu – Miejsce opodatkowania – Usługodawca mający siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy – Status podatnika – Usługi świadczone na rzecz fundacji krajowej wykonującej działalność gospodarczą i działalność niebędącą działalnością gospodarczą

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Świadczenie usług – Określenie miejsca opodatkowania

(dyrektywy Rady: 77/388, art. 9 ust. 2 lit. e); 2006/112, art. 56 ust. 1 lit. c))

Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 1999/59, a także art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, określające miejsce opodatkowania usług konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz innych podobnych usług, powinny być interpretowane w ten sposób, iż odbiorca usług doradztwa świadczonych przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który to odbiorca wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność nienależącą do zakresu zastosowania tych dyrektyw, powinien być uznawany za posiadającego status podatnika, nawet wówczas gdy rzeczona usługa jest wykorzystywana na potrzeby ostatniej z wymienionych działalności.

W istocie artykuł ten nie wyjaśnia, czy jego zastosowanie jest uzależnione od spełnienia przesłanki, aby podatnik korzystający z usług wykorzystywał owe usługi dla potrzeb swojej działalności gospodarczej. W ten sposób, w przeciwieństwie do innych przepisów szóstej dyrektywy, takich jak art. 2 ust. 1 i art. 17 ust. 2, artykuł ten w żaden sposób nie wskazuje, iż spełnienie tej przesłanki jest konieczne dla jego zastosowania.

W braku wyraźnego postanowienia w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, że świadczone usługi powinny być wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej usługobiorcy, należy stwierdzić, iż okoliczności, że wykorzystuje on te usługi do celów działalności nieobjętej zakresem zastosowania szóstej dyrektywy, nie stanowi przeszkody dla zastosowania tego przepisu.

(por. pkt 28–33; sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 6 listopada 2008 r. (*)

VAT – Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu – Miejsce opodatkowania – Usługodawca mający siedzibę w państwie członkowskim innym niż państwo, w którym znajduje się siedziba usługobiorcy – Status podatnika – Usługi świadczone na rzecz fundacji krajowej wykonujących działalność gospodarczą i działalność niebędącą działalnością gospodarczą

W sprawie C-291/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Regeringsrätten (Szwecja), postanowieniem z dnia 30 maja 2007 r., złożonym w dniu 15 czerwca 2007 r., w postępowaniu:

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

przeciwko

Skatteverket,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, M. Ilešić, A. Tizzano, A. Borg Barthet (sprawozdawca) i E. Levits, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez M. Loeba, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu niemieckiego przez M. Lummę oraz C. Blaschkego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu greckiego przez S. Spyropoulosa oraz I. Bokopoulosa oraz przez I. Pouli, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu włoskiego przez I. M. Braguglię, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez G. de Bellisa, avvocato dello Stato,

– w imieniu rządu polskiego przez T. Nowakowskiego, działającego w charakterze pełnomocnika,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz P. Dejmek, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 17 czerwca 2008 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r. (Dz.U. L 162, s. 63, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), a także art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania pomiędzy Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Rebondir – rada pomocy i wsparcia dla osób zwolnionych z pracy, zwana dalej „TRR”), fundacją prawa szwedzkiego wykonującą działalność gospodarczą a także inną działalnością, a Skatteverket (szwedzkim organem podatkowym), w przedmiocie podatkowych skutków niektórych usług w zakresie doradztwa, z których fundacja ta zamierza skorzystać oraz tego, czy należy uznać, iż posiada ona status handlowca w rozumieniu § 7 rozdziału 5 medvärdesskattelagen (1994:200) [ustawy (1994:200) o podatku od wartości dodanej, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”]. Spór ten dotyczy okresu, w którym kolejno obowiązywały szósta dyrektywa i dyrektywa 2006/112.

Ramy prawne

Uregulowanie wspólnotowe

3 Artykuł 2 ust. 1 szóstej dyrektywy [przejmty przez art. 2 ust. 1 lit. a) dyrektywy 2006/112] przewiduje, że opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) podlegają „dostawa towarów lub usług świadczona [świadczanie usług dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [działającego w takim charakterze]”.

4 Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy (przejmty przez art. 9 ust. 1 akapit pierwszy dyrektywy 2006/112) podatnikiem jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określona w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.”

5 Artykuł 4 ust. 2 szóstej dyrektywy (przejmty przez art. 9 ust. 1 akapit drugi dyrektywy 2006/112) stanowi, że „działalność gospodarcza, określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi w szczególności z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, w całości dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych. [wykorzystywanie w całości dóbr materialnych lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

6 Zgodnie z art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy [przejmty przez art. 43 ust. 1 lit. c) dyrektywy

2006/112] „za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności [usługodawca ma siedzibę lub stały zakład], z którego świadczono usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.”

7 Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy (przejęty przez art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112] przewiduje w szczególności, że miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, świadczonych klientom mającym swe przedsiębiorstwo poza terytorium Wspólnoty lub podatnikom mającym przedsiębiorstwo we Wspólnocie, ale nie w tym samym kraju co dostawca, jest miejsce, gdzie klient założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[...]

– usługi konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji,

[...]”

8 Zgodnie z art. 21 pkt 1 lit. b) szóstej dyrektywy do zapłaty podatku VAT zobowiązani są „podatnicy, na rzecz których świadczono usługi, określone w art. 9 ust. 2 lit. e) lub osoby zarejestrowane do celów podatku od wartości dodanej na terytorium kraju, do którego usługi określone w art. 28b (C), (D), (E) i (F) są dostarczane, jeżeli usługi te świadczono przez podatnika z siedziby za granicą; jednakże państwa członkowskie mogą zażądać, żeby dostawca usług był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku.”

9 Artykuł 196 dyrektywy 2006/112 stanowi, że „do zapłaty VAT zobowiązany jest każdy podatnikiem usługobiorcą, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56 [...]”.

Uregulowania krajowe

10 Paragraf 1 w rozdziale 1 ustawy o podatku VAT, przewiduje, że podatkowi VAT podlega dostawa towarów i świadczenie usług dokonywane na terytorium kraju w ramach działalności zawodowej. Przepis ten dokonuje transpozycji art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy.

11 Paragraf 7 rozdziału 5 ustawy o podatku VAT stanowi, że określone w nim usługi, w szczególności usługi doradztwa świadczone przez usługodawcę mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, są uważane za świadczone na terytorium szwedzkim, jeżeli usługobiorcą jest handlowiec, który ma w Szwecji siedzibę swojej działalności gospodarczej lub stały zakład, na rzecz którego usługa jest świadczona, a w ich braku, który posiada w Szwecji miejsce stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa. Na podstawie §. 2 rozdziału 1 tej ustawy, jeżeli podlegający podatkowi VAT podmiot świadczący usługi doradztwa jest cudzoziemcem, do zapłaty podatku VAT zobowiązany jest usługobiorca. Przepisy te dokonują transpozycji do prawa krajowego odpowiadających im postanowień art. 9 ust. 2 lit. e) i 21 pkt 1 lit. b) szóstej dyrektywy.

12 Ustawa o podatku VAT nie definiuje pojęcia handlowca. Paragraf 1 rozdziału 4 tej ustawy wyjaśnia jednak, że za „działalność zawodową” należy uznać każdą działalność gospodarczą w rozumieniu rozdziału 13 inkomstskattelagen (1999:1229) [ustawy (1999:1229) o podatku

dochodowym] lub działalność wykonywaną w podobny sposób, z której przychody w trakcie roku podatkowego są wyższe niż 30 000 SEK. Z §. 1 rozdziału 13 tej ustawy wynika, że przez „działalność gospodarczą” należy rozumieć każdą niezależną działalność wykonywaną zawodowo.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

13 Postępowanie przed sądem krajowym dotyczy TRR, fundacji utworzonej na podstawie umów zbiorowych w 1994 r. przez konfederację pracodawców „Svenska Arbetsgivareföreningen” (obecnie „Svenskt Näringsliv”) oraz przez związek zawodowy pracowników „Privattjänstemannakartellen” (związek zawodowy pracowników i personelu pracowniczego sektora prywatnego).

14 Statut TRR przewidywał, że przedmiotem jej działalności jest, po pierwsze, wypłata odszkodowań z tytułu rozwiązania umowy przez pracodawcę oraz promowanie działań pozwalających na zmianę profilu zawodowego pracowników, którzy z określonych powodów zostali zwolnieni lub mogą zostać zwolnieni z pracy, a po drugie, udzielanie porad i pomocy przedsiębiorstwom, których dotyczy lub może dotyczyć problem przerostu zatrudnienia a także promowanie rozwoju przedsiębiorstw w dziedzinie zasobów ludzkich. Warunki wykonywania działalności przez TRR zostały bardziej szczegółowo uregulowane w porozumieniu między Svenskt Näringsliv a Privattjänstemannakartellen, zwanym „porozumieniem w sprawie transformacji” („Omställningsavtal”).

15 Działalność TRR jest finansowana ze składek płaconych przez pracodawców będących stronami tego porozumienia, które stanowi pewien procent wynagrodzenia wypłaconego pracownikom objętym wspomnianym porozumieniem. Pracodawcy, którzy są związani porozumieniem na podstawie „porozumienia w sprawie przystąpienia”, płacą stałą roczną składkę. Poza działalność regulowaną porozumieniem w sprawie transformacji, TRR świadczy usługi na rzecz przedsiębiorstw na zasadach outsourcingu (usług zewnętrznych), w związku z którymi jest też zarejestrowana jako podatnik VAT. Działalność wykonywana przez TRR w charakterze podatnika przynosi około 5% jej przychodów.

16 TRR zamierza skorzystać z usług w zakresie doradztwa świadczonych w szczególności przez usługodawcę mającego siedzibę w Danii, które to usługi miałyby być wykorzystywane wyłącznie w odniesieniu do działalności, którą TRR wykonuje na podstawie porozumienia w sprawie transformacji. W celu wyjaśnienia podatkowych skutków takiej transakcji TRR wystąpiła do Skatterättsnämnden [komisji ds. prawa podatkowego] z wnioskiem o wydanie wiążącej opinii w celu wyjaśnienia kwestii, czy działalność wykonywana przez nią w ramach porozumienia w sprawie transformacji ma charakter działalności zawodowej i czy TRR powinna być uznana za handlowca w rozumieniu §7 rozdziału 5 ustawy o podatku VAT.

17 Decyzją z dnia 3 marca 2006 r. Skatterättsnämnden uznała, że działalność wykonywana w ramach porozumienia w sprawie transformacji nie stanowi dla TRR świadczenia usług w ramach działalności zawodowej, jednakże TRR powinna zostać uznana za posiadającą status handlowca w rozumieniu §7 rozdziału 5 tej ustawy.

18 TRR, która zaskarżyła decyzję Skatterättsnämnden, wniosła do Regeringsrätten o orzeczenie, że nie ma ona statusu handlowca w rozumieniu §7 rozdziału 5 ustawy o podatku VAT. Skatteverket wniosło do tego sądu o utrzymanie w mocy zaskarżonej decyzji.

19 Na poparcie skargi TRR podnosi między innymi, że rejestracja jako podatnika podatku VAT sama z siebie nie skutkuje tym, że zarejestrowany podmiot musi zostać uznany za handlowca w rozumieniu § 7 rozdziału 5 ustawy o podatku VAT. Jeżeli chodzi o zakupy dokonywane na

potrzeby działania ci nie objętej zakresem szóstej dyrektywy to TRR nie ma statusu handlowca w rozumieniu tego przepisu. TRR dodaje, że odpowiadający przepis szóstej dyrektywy a mianowicie art. 9 ust. 2 lit. e), nie odwołuje się do pojęcia handlowca, lecz do pojęcia podatnika.

20 Regeringsrätten uważa, iż przy stosowaniu określonych przepisów szóstej dyrektywy i dyrektywy 2006/112, zawisła przed nim sprawa wymaga wykładni pojęć „podatnik” oraz „osoba zobowiązana do zapłaty podatku” według prawa wspólnotowego. Sąd krajowy stwierdził, iż znaczenie pojęcia „podatnik” w rozumieniu szóstej dyrektywy zostało wyjaśnione przez Trybunał w licznych wyrokach, jednakże jak dotąd Trybunał nie wypowiedział się jeszcze w kwestii interpretacji wspomnianych pojęć w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) tej dyrektywy w konkretnym przypadku takim jak ten, który leży u podstaw sprawy przed sądem krajowym.

21 Uznawszy, iż odnośne przepisy szóstej dyrektywy oraz dyrektywy 2006/112 nie są precyzyjne oraz że kwestia ta nie została jeszcze przedłożona Trybunałowi, Regeringsrätten postanowił zawiesić postępowanie i zadać następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy art. 9 ust. 2 lit. e) i art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy [...] oraz art. 56 ust. 1 lit. c) i art. 196 dyrektywy [2006/112] należy interpretować w ten sposób, że w świetle wspomnianych przepisów osoba, która nabywa usługi w zakresie doradztwa od podatnika w innym państwie członkowskim WE i wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność, która nie jest objęta zakresem dyrektyw, należy uznać za podatnika w rozumieniu tych przepisów, nawet, jeżeli wspomniane nabycie zostało dokonane wyłącznie w zakresie tej drugiej działalności?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

22 W swoim pytaniu sąd użył ustalić, czy wykładni art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy oraz art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 należy dokonywać w ten sposób, że osoba nabywająca usługi w zakresie doradztwa od podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, która prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność nie objętą zakresem zastosowania dyrektyw, powinna być uznana za posiadającą status podatnika, mimo że owa usługa jest wykorzystywana jedynie dla celów tej drugiej działalności.

23 Należy przypomnieć, że brzmienie art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy jest, co do zasady identyczne z brzmieniem art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112. Z powyższego wynika, że obydwa artykuły powinny być interpretowane w ten sam sposób.

24 Należy również przypomnieć, że art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające miejsce opodatkowania usług. Podczas gdy ust. 1 tego artykułu ustanawia w tym przedmiocie zasadę o charakterze ogólnym, to jego ust. 2 wymienia cały szereg szczególnych przypadków. Celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu wadliwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów [wyroki z dnia 4 lipca 1985 r. w sprawie 168/84 Berkholz, Rec. s. 2251, pkt 14, z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-327/94 Dudda, Rec. s. I-4595, pkt 20, z dnia 6 marca 1997 r. w sprawie C-167/95 Linthorst, Pouwels en Scheres, Rec. s. I-1195, pkt 10 oraz z dnia 12 maja 2005 r. w sprawie C-452/03 RAL (Channel Islands) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 23, a także z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, pkt 14].

25 Ponadto odnośnie do stosunku pomiędzy ust. 1 i 2 art. 9 szóstej dyrektywy należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już, że ust. 1 tego przepisu nie ma pierwszeństwa przed jego ust. 2. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy kwalifikuje się ona do któregośkolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy. Jeżeli nie to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1 [ww. wyroki w sprawie Dudda, pkt 21, w sprawie Linthorst, Pouwels en Scheres, pkt 11 w sprawie RAL (Channel Islands) i in., pkt 24, oraz w sprawie Gillan

Beach, pkt 15].

26 Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy stanowi, że miejscem świadczenia usług w zakresie doradztwa i innych podobnych usług, wykonanych na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, lecz poza państwem usugodawcy, jest miejsce, w którym usługobiorca ustanowił siedzibę swojej działalności gospodarczej.

27 O ile prawdą jest, że w postępowaniu przed sądem krajowym odbiorca usług doradztwa ma siedzibę we Wspólnocie, lecz poza państwem usugodawcy, to jednak sąd krajowy zastanawia się nad tym, czy również ów usługobiorca powinien być uznawany za posiadającego status podatnika w rozumieniu art. 9 w przypadku, gdy dane usługi nie są wykorzystywane na potrzeby działalności nie objętej zakresem szóstej dyrektywy ani dyrektywy 2006/112.

28 W pierwszej kolejności należy stwierdzić, że art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy nie wyjaśnia, czy jego zastosowanie jest uzależnione od spełnienia przesłanki, aby podatnik korzystający z usług wykorzystywał owe usługi dla potrzeb swojej działalności gospodarczej. W ten sposób, w przeciwieństwie do innych przepisów szóstej dyrektywy, takich jak art. 2 ust. 1 i art. 17 ust. 2, artykuł ten w żaden sposób nie wskazuje, iż spełnienie tej przesłanki jest konieczne dla jego zastosowania.

29 Innymi słowy, w braku wyraźnego postanowienia w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, że świadczone usługi powinny być wykorzystywane na potrzeby działalności gospodarczej usługobiorcy, należy stwierdzić, iż okoliczności, że wykorzystuje on te usługi do celów działalności nie objętej zakresem zastosowania szóstej dyrektywy, nie stanowi przeszkody dla zastosowania tego przepisu.

30 Taka wykładnia jest zgodna z celem art. 9 szóstej dyrektywy, którym, co zostało przypomniane w pkt 24 niniejszego wyroku, jest ustanowienie normy kolizyjnej, aby uniknąć niebezpieczeństwa podwójnego opodatkowania i nieopodatkowania.

31 Podobnie, tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 41 opinii, taka wykładnia ułatwia implementowanie owej normy kolizyjnej, umożliwiając proste zarządzanie – w miejscu świadczenia usług – zasadami poboru podatku i zapobieganiu unikania opodatkowania. W rzeczywistości bowiem, usugodawca musi jedynie ustalić, iż usługobiorca ma status podatnika, w celu stwierdzenia, czy miejsce świadczenia usług znajduje się w państwie członkowskim, w którym ma on siedzibę, czy też w państwie członkowskim, w którym znajduje się siedziba działalności usługobiorcy.

32 Ponadto taka wykładnia jest zgodna z celami i zasadami funkcjonowania wspólnotowego systemu podatku VAT, w zakresie, w jakim zapewnia ona, w sytuacji, takiej jak sytuacja przed sądem krajowym, iż końcowy odbiorca świadczenia usług poniesie ostateczny koszt należnego podatku VAT.

33 Tak jak to podniósł rzecznik generalny w pkt 43-44 opinii, taka wykładnia jest również zgodna z zasadą pewności prawa i pozwala ponadto na zmniejszenie ciężeń spoczywających na handlowcach działających na całym jednolitym rynku, a także na ułatwienie swobodnego przepływu usług.

34 Wreszcie należy zauważyć, iż art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy (przejęty przez art. 196 dyrektywy 2006/112) przewiduje, że zobowiązany do zapłaty podatku VAT jest podatnik będący odbiorcą usług wymienionych w art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy [przejętym przez art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112]. W związku z tym, jeżeli zostało spełnione przesłanki zastosowania art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy, usługobiorca podlega podatkowi VAT z tytułu usług, z

których korzysta, niezależnie od tego, czy zostały one przewidziane na potrzeby działalności ci nieobjętej zakresem zastosowania tych dyrektyw.

35 Uwzględniając powyższe rozważania, na pytanie skierowane przez Regeringsrätten należy odpowiedzieć, iż art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy oraz art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112 powinny być interpretowane w ten sposób, iż odbiorca usług doradztwa przewidzianych przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który to odbiorca wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność nie należącą do zakresu zastosowania tych dyrektyw, powinien być uznany za posiadającego status podatnika, nawet wówczas, gdy rzeczona usługa jest wykorzystywana na potrzeby ostatniej z wymienionych działalności.

W przedmiocie kosztów

36 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (pierwsza izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 1999/59/WE z dnia 17 czerwca 1999 r., a także art. 56 ust. 1 lit. c) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, powinny być interpretowane w ten sposób, iż odbiorca usług doradztwa przewidzianych przez podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, który to odbiorca wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność nie należącą do zakresu zastosowania tych dyrektyw, powinien być uznawany za posiadającego status podatnika, nawet wówczas, gdy rzeczona usługa jest wykorzystywana na potrzeby ostatniej z wymienionych działalności.

Podpisy

*. Język postępowania: szwedzki