

Zadeva C-291/07

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

proti

Skatteverket

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Regeringsrätten)

„DDV – Kraj obdavčljivih transakcij – Davčna navezna okoliščina – Izvajalec storitev s sedežem v državi članici, ki ni tista, v kateri ima sedež naročnik – Status davčnega zavezanca – Storitve, ki se opravijo za nacionalno ustanovo, ki izvaja gospodarsko in negospodarsko dejavnost“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Opravljanje storitev – Določitev davčno upoštevne navezne okoliščine

(Direktivi Sveta 77/388, člen 9(2)(e), in 2006/112, člen 56(1)(c))

Člen 9(2)(e) Šeste direktive Sveta 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/59, in člen 56(1)(c) Direktive Sveta 2006/112 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, ki določata kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina za storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov in računalniških ter druge podobne storitve, je treba razlagati tako, da se mora oseba, ki naroči svetovalne storitve od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, če ta naročnik opravlja gospodarsko dejavnost in dejavnost, za katero se ti direktivi ne uporabljata, obravnavati, kot da ima status davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev uporabljena le za potrebe zadnje dejavnosti.

V tem členu namreč ni določeno, ali se uporablja le, če davčni zavezanec, ki naroči storitev, to uporabi za potrebe svoje gospodarske dejavnosti. Zato ta člen v nasprotju z drugimi določbami Šeste direktive, kot sta člena 2(1) in 17(2), nikakor ne določa, da bi ga bilo mogoče uporabiti le v tem primeru.

Ker v členu 9(2)(e) Šeste direktive ni izrecno določeno, da bi morale biti opravljene storitve uporabljene za potrebe gospodarske dejavnosti naročnika, je treba ugotoviti, da če naročnik te storitve uporabi za dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva, to ne preprečuje uporabe te določbe.

(Glej točke od 28 do 33 in izrek.)

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 6. novembra 2008(*)

„DDV – Kraj obdavčljivih transakcij – Davčna navezna okoliščina – Izvajalec storitev s sedežem v drugi državi članici, ki ni tista, v kateri ima sedež naročnik – Status davčnega zavezanca – Storitve, ki se opravijo za nacionalno ustanovo, ki izvaja gospodarsko in negospodarsko dejavnost“

V zadevi C-291/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Regeringsrätten (Švedska) z odločbo z dne 30. maja 2007, ki je na Sodišče prispela 15. junija 2007, v postopku

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

proti

Skatteverket,

SODIŠČE (prvi senat),

v sestavi P. Jann, predsednik senata, M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (poročevalec) in E. Levits, sodniki,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: R. Grass,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Skatteverket M. Loeb, zastopnik,
- za nemško vlado M. Lumma in C. Blaschke, zastopnika,
- za grško vlado S. Spyropoulos, I. Bakopoulos in I. Pouli, zastopniki,
- za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. de Bellisom, avvocato dello Stato,
- za poljsko vlado T. Nowakowski, zastopnik,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou in P. Dejmek, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 17. junija 2008

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 9(2) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/59/ES z dne 17. junija 1999 (UL L 162, str. 63) v

nadaljevanju: Šesta direktiva) in ?lena 56(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (ponoven za?etek – svet za pomo? in podporo presežnim delavcem, v nadaljevanju: TRR), švedsko ustanovo, ki opravlja gospodarske in druge dejavnosti, in Skatteverket (švedska dav?na uprava) zaradi dav?nih posledic nekaterih svetovalnih storitev, ki jih namerava naro?iti ustanova, in vprašanja, ali je treba ustanovo obravnavati kot trgovca v smislu ?lena 7 poglavja 5 zakona 1994:200 o davku na dodano vrednost (medvårdesskattelagen (1994:200), v nadaljevanju: zakon o DDV). Ta spor zajema obdobje, v katerem je najprej še veljala Šesta direktiva, nato pa se je za?ela uporabljati Direktiva 2006/112.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 ?len 2, to?ka 1, Šeste direktive (ki je povzet v ?lenu 2(1)(a) Direktive 2006/112/ES) dolo?a, da je predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) „dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo“.

4 V skladu s ?lenom 4(1) Šeste direktive (ki je povzet v ?lenu 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112) je dav?ni zavezanec „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.

5 ?len 4(2) Šeste direktive (ki je povzet v ?lenu 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112) dolo?a, da „gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vklju?no z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriš?anje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

6 Na podlagi ?lena 9(1) Šeste direktive (ki je povzet v ?lenu 43 Direktive 2006/112) se „za kraj opravljanja storitve [...] šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali ?e nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališ?e ali obi?ajno prebiva“.

7 ?len 9(2)(e) Šeste direktive (ki je povzet v ?lenu 56(1)(c) Direktive 2006/112/ES) pa dolo?a, da „je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, ?e se opravijo za naro?nike s sedežem izven Skupnosti ali za dav?ne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naro?nik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, ?e takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naro?nik stalno prebivališ?e ali za?asno prebivališ?e:

[...]

– storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, ra?unovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;

[...]“

8 V skladu s členom 21, točka 1(b), Šeste direktive so DDV dolžni plačati „davčni zavezanci, katerim so opravljene storitve iz člena 9(2)(e), ali osebe, ki so identificirane za namene davka na dodano vrednost na ozemlju države, ki so jim storitve iz člena 28b, naslovi C, D, E in F, opravljene, če storitve opravi davčni zavezanec s sedežem v tujini; države članice pa lahko zahtevajo, da izvajalec storitev solidarno odgovarja za plačilo davka na dodano vrednost.“

9 Člen 196 Direktive 2006/112 določa, da je „DDV [...] dolžan plačati vsak davčni zavezanec, prejemnik storitev iz člena 56 [...]“.

Nacionalna ureditev

10 Člen 1 poglavja 1 zakona o DDV določa, da se DDV plačuje od dobave blaga oziroma opravljanja storitev, ki se na nacionalnem ozemlju izvajata v okviru poslovne dejavnosti. S to določbo je prenesen člen 2, točka 1, Šeste direktive.

11 V skladu s členom 7 poglavja 5 zakona o DDV se nekatere v njem navedene storitve, zlasti svetovalne storitve, ki jih opravi izvajalec s sedežem v drugi državi članici, obravnavajo, kot da so bile opravljene na Švedskem, če je naročnik trgovec, ki ima na Švedskem svoj sedež ali stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali – če na Švedskem nima sedeža oziroma stalne poslovne enote – pa ima tam stalno prebivališče ali tam običajno prebiva. V skladu s členom 2 poglavja 1 tega zakona je DDV dolžan plačati naročnik, če svetovalne storitve, od katerih se plača DDV, opravi tuja družba. S temi določbami so bile v nacionalno zakonodajo prenesene primerljive določbe členov 9(2)(e) in 21, točka 1(b), Šeste direktive.

12 Zakon o DDV ne vsebuje opredelitve pojma trgovec. Vendar pa člen 1 poglavja 4 tega zakona določa, da je „poslovna dejavnost“ gospodarska dejavnost v smislu poglavja 13 zakona 1999:1229 o dohodnini (inkomstskattelagen (1999:1229)) oziroma vsaka primerljiva dejavnost, katere prihodki v davnem obdobju presežejo 30.000 SEK. Iz člena 1 poglavja 13 inkomstskattelagen (zakon o dohodnini) izhaja, da se gospodarska dejavnost nanaša na neodvisno poklicno dejavnost.

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

13 Spor o glavni stvari se nanaša na TRR, ustanovo za kolektivne pogodbe, ki sta jo leta 1994 ustanovila organizacija delodajalcev Svenska Arbetsgivareföreningen (sedaj Svenskt Näringsliv) in sindikat delavcev Privattjänstemannakartellen (sindikat zaposlenih in vodilnih delavcev v zasebnem sektorju).

14 V skladu z njenim statutom je namen TRR izplačevanje odpravnin in spodbujanje ukrepov za preusposabljanje delavcev, ki so iz določenih razlogov izgubili zaposlitev oziroma jim grozi izguba zaposlitve, poleg tega pa tudi svetovanje in podpora družbam, za katere je verjetno, da bodo imele oziroma že imajo presežne delavce, in spodbujanje razvoja družb na področju kadrov. Pogoji delovanja TRR so podrobneje urejeni v pogodbi med Svenskt Näringsliv in Privattjänstemannakartellen, imenovani „pogodba o prehodnih obdobjih v zaposlovanju“ („Omställningsavtalet“).

15 Dejavnosti TRR se financirajo s ?lanarino delodajalcev, ki so stranke pogodbe, pri ?emer je ta dolo?ena v odstotku od pla? delavcev, zajetih z navedeno pogodbo. Delodajalci, ki jih pogodba o prehodnih obdobjih zavezuje na podlagi pogodbe, imenovane „pogodba o pridružitvi“, pla?ujejo fiksno letno ?lanarino. Poleg dejavnosti, ki jih izvaja v okviru pogodbe o prehodnih obdobjih, TRR opravlja storitve za podjetja kot zunanji partner, v zvezi s slednjimi pa je registrirana kot zavezanka za DDV. Iz teh dejavnosti izhajajo približno 5 % vseh njenih prihodkov.

16 TRR namerava med drugim na Danskem naro?iti svetovalne storitve, ki jih bo uporabila izklju?no za dejavnosti, ki jih izvaja na podlagi pogodbe o prehodnih obdobjih. Za pojasnitev dav?nih posledic tega posla je pri Skatter?tsn?mnden (odbor za dav?no pravo) vložila predlog za uradno razlago, ali so dejavnosti, ki jih izvaja na podlagi pogodbe o prehodnih obdobjih, poslovne dejavnosti in ali jo je treba obravnavati kot trgovca v smislu ?lena 7 poglavja 5 zakona o DDV.

17 Skatter?tsn?mnden je v odlo?bi z dne 3. marca 2006 navedel, da dejavnosti, ki jih TRR izvaja na podlagi pogodbe o prehodnih obdobjih, niso storitve, ki jih opravlja v okviru poslovne dejavnosti, vendar je treba TRR obravnavati kot trgovca v smislu ?lena 7 poglavja 5 navedenega zakona.

18 TRR, ki se je pritožila zoper odlo?bo Skatter?tsn?mnden, Regeringsr?tten predlaga, naj ugotovi, da ni trgovec v smislu ?lena 7 poglavja 5 zakona o DDV. Skatteverket temu sodiš?u predlaga, naj potrdi izpodbijano odlo?bo.

19 TRR v utemeljitev svoje tožbe med drugim navaja, da registracija za DDV sama po sebi ne pomeni, da je treba zainteresirano osebo nujno obravnavati kot trgovca v smislu ?lena 7 poglavja 5 zakona o DDV. V zvezi z naro?ili za potrebe dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva, naj TRR ne bi imela statusa trgovca v smislu te dolo?be. TRR dodaja, da se primerljiva dolo?ba v Šesti direktivi, in sicer ?len 9(2)(e), ne nanaša na pojem trgovca, temve? dav?nega zavezanca.

20 Regeringsr?tten meni, da je treba za uporabo nekaterih dolo?b Šeste direktive in Direktive 2006/112 v sporu o glavni stvari pridobiti razlago pojmov „dav?ni zavezanec“ in „oseba, ki je dolžna pla?ati davek“ z vidika prava Skupnosti. Predložitveno sodiš?e ugotavlja, da je Sodiš?e razlago pojma „dav?ni zavezanec“ v smislu Šeste direktive podalo v mnogih sodbah, vendar se doslej še ni izreklo o tem, kako je treba ta pojem razumeti za uporabo ?lena 9(2)(e) te direktive v konkretnem primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.

21 Ker Regeringsr?tten meni, da upoštevne dolo?be Šeste direktive in Direktive 2006/112 niso jasne, in ker ne kaže, da bi Sodiš?e že odlo?alo o tem vprašanju, je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba ?len 9(2)(e) in ?len 21, to?ka 1(b), Šeste direktive [...] ter ?len 56(1)(c) in ?len 196 Direktive [2006/112] razlagati tako, da je treba osebo, ki naro?i svetovalne storitve pri osebi, ki je dolžna pla?ati davek v drugi državi ?lanici, ?e ta naro?nik opravlja tako gospodarsko dejavnost kot tudi dejavnost, za katero se direktivi ne uporabljata, pri uporabi teh ?lenov obravnavati kot dav?nega zavezanca, tudi ?e je bila navedena storitev opravljena le glede slednje dejavnosti?“

Vprašanje za predhodno odlo?anje

22 Predložitveno sodiš?e s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba ?len 9(2)(e) Šeste direktive in ?len 56(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba osebo, ki naro?i svetovalne storitve od dav?nega zavezanca s sedežem v drugi državi ?lanici, ?e ta naro?nik opravlja tako gospodarsko dejavnost kot tudi dejavnost, za katero se ti direktivi ne uporabljata, obravnavati, kot

da ima status davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev uporabljena le za potrebe slednje dejavnosti.

23 Opozoriti je treba, da je besedilo člena 9(2)(e) Šeste direktive vsebinsko enako kot besedilo člena 56(1)(c) Direktive 2006/112. Iz tega izhaja, da je treba ta člen razlagati enako.

24 Prav tako je treba opozoriti, da člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevana navezna okolščina za opravljanje storitev. Medtem ko je v odstavku 1 te določbe glede tega predmeta podano splošno pravilo, pa je v njenem odstavku 2 navedena vrsta posebnih naveznih okolščin. Cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugič, neobdavčenju prihodkov (sodbe z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz, 168/84, Recueil, str. 2251, točka 14; z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda, C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20; z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels in Scheres, C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10; z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Kanalski otoki) in drugi, C-452/03, ZOdl., str. 3947, točka 23, in z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach, C-114/05, ZOdl., str. 2427, točka 14).

25 Opozoriti je treba tudi na to, da je glede razmerja med odstavkoma 1 in 2 člena 9 Sodišče že odločilo, da odstavek 1 nikakor ne prevlada nad odstavkom 2 te določbe. Vprašanje, ki ga je treba zastaviti v vsaki posamezni zadevi, je, ali jo ureja eden od primerov, navedenih v členu 9(2). V nasprotnem primeru pa je zajeta z odstavkom 1 (zgoraj navedene sodbe Dudda, točka 21; Linthorst, Pouwels in Scheres, točka 11; RAL (Kanalski otoki) in drugi, točka 24, in Gillan Beach, točka 15).

26 Člen 9(2)(e) Šeste direktive določa, da je kraj opravljanja storitev svetovalcev in drugih podobnih storitev, če se te opravijo za davčne zavezanca s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, v kateri ima sedež izvajalec, kraj, kjer ima sedež svoje dejavnosti naročnik.

27 Čeprav ima naročnik svetovalnih storitev v postopku v glavni stvari sedež v Skupnosti, in to ne v isti državi kot izvajalec, se predložitveno sodišče sprašuje, ali je treba tudi tega naročnika obravnavati, kot da ima status davčnega zavezanca v smislu navedenega člena 9, če se zadevne storitve uporabijo le za potrebe dejavnosti, za katere se ne uporabljata Šesta direktiva in Direktiva 2006/112.

28 Uvodoma je treba ugotoviti, da v členu 9(2)(e) Šeste direktive ni določeno, ali se uporablja, le če davčni zavezanec, ki naroči storitev, to uporabi za potrebe svoje gospodarske dejavnosti. Zato ta člen v nasprotju z drugimi določbami Šeste direktive, kot sta člen 2(1) in 17(2), nikakor ne določa, da bi ga bilo mogoče uporabiti le v tem primeru.

29 Povedano drugače, ker v členu 9(2)(e) Šeste direktive ni izrecno določeno, da bi morale biti opravljene storitve uporabljene za potrebe gospodarske dejavnosti naročnika, je treba ugotoviti, da če slednji te storitve uporabi za dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva, to ne preprečuje uporabe te določbe.

30 Taka razlaga je v skladu s ciljem, ki se ga želi doseči s členom 9 Šeste direktive, ta pa je, na kar je bilo opozorjeno v točki 24 te sodbe, vzpostavitev kolizijskih norm, da bi se izognili dvojnemu obdavčenju oziroma neobdavčenju.

31 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 41 sklepnih predlogov, ta razlaga tudi olajšuje izvajanje navedenih kolizijskih norm, saj omogoča jasno delovanje pravil o pobiranju davkov in preprečevanju davčnega izogibanja na kraju opravljanja storitev. Izvajalec storitve mora namreč ugotoviti le, ali je naročnik davčni zavezanec, da lahko ugotovi, ali je kraj opravljanja storitev država članica, v kateri ima sedež sam, ali pa država članica, v kateri ima sedež svoje dejavnosti

naročnik.

32 Poleg tega je navedena razlaga v skladu z namenom in pravili delovanja skupnostne ureditve DDV, ker v primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari, zagotavlja, da končni potrošnik, ki prejme storitev, nosi končne stroške DDV, ki jih je treba plačati.

33 Kot je poudaril generalni pravobranilec v točkah 43 in 44 sklepnih predlogov, je taka razlaga tudi v skladu z načelom pravne varnosti, poleg tega pa zmanjšuje breme trgovcev, ki poslujejo na enotnem trgu, in pospešuje prosti pretok storitev.

34 Nazadnje je treba opozoriti, da člen 21, točka 1(b), Šeste direktive (ki je povzet v členu 196 Direktive 2006/112) določa, da je DDV dolžan plačati davčni zavezanec, ki je naročnik storitev iz člena 9(2)(e) Šeste direktive (ki je povzet v členu 56(1)(c) Direktive 2006/112). Zato je, če so izpolnjeni pogoji, od katerih je odvisna uporaba člena 9(2)(e) Šeste direktive, naročnik dolžan plačati DDV na podlagi storitev, ki jih prejme, ne glede na to, ali so bile opravljene za potrebe dejavnosti, za katere se uporabljata navedeni direktivi, ali ne.

35 Glede na zgornje ugotovitve je treba na vprašanje, ki ga je zastavilo Regeringsrätten, odgovoriti, da je treba člen 9(2)(e) Šeste direktive in člen 56(1)(c) Direktive 2006/112 razlagati tako, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, če ta naročnik opravlja tako gospodarsko dejavnost kot tudi dejavnost, za katero se ti direktivi ne uporabljata, obravnavati, kot da ima status davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev uporabljena le za potrebe slednje dejavnosti.

Stroški

36 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (prvi senat) razsodilo:

Člen 9(2)(e) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero, kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 1999/59/ES z dne 17. junija 1999, in člen 56(1)(c) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od davčnega zavezanca s sedežem v drugi državi članici, če ta naročnik opravlja tako gospodarsko dejavnost kot tudi dejavnost, za katero se ti direktivi ne uporabljata, obravnavati, kot da ima status davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev uporabljena le za potrebe slednje dejavnosti.

Podpisi

* Jezik postopka: švedščina.