

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

6. november 2008\*

I sag C-291/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Regeringsrätten (Sverige) ved afgørelse af 30. maj 2007, indgået til Domstolen den 15. juni 2007, i sagen:

**Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet**

mod

**Skatteverket,**

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, P. Jann, og dommerne M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (refererende dommer) og E. Levits,

generaladvokat: J. Mazák  
justitssekretær: R. Grass,

\* Processprog: svensk.

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skatteverket ved M. Loeb, som befuldmægtiget
  
- den tyske regering ved M. Lumma og C. Blaschke, som befuldmægtigede
  
- den græske regering ved S. Spyropoulos, I. Bakopoulos og I. Pouli, som befuldmægtigede
  
- den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato G. De Bellis
  
- den polske regering ved T. Nowakowski, som befuldmægtiget,
  
- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og P. Dejmek, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 17. juni 2008,

afsagt følgende

## Dom

<sup>1</sup> Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 9, stk. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlems-

staternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 1999/59/EF af 17. juni 1999 (EFT L 162, s. 63, herefter »sjette direktiv«), samt artikel 56, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1).

- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (Rebondir — Rådet for bistand og støtte til personer, som er blevet afskediget, herefter »TRR«), en svensk stiftelse, som driver økonomisk virksomhed samt anden virksomhed, og Skatteverket (de svenske skattemyndigheder) angående de skattemæssige konsekvenser af visse konsulentytelser, som stiftelsen ønsker at benytte sig af, og angående spørgsmålet, om den skal anses for en erhvervsdrivende som omhandlet i § 7 i kapitel 5 i lov 1994:200 om merværdiafgift [medværdesskattelagen (1994:200), herefter »lov om merværdiafgift«]. Tvisten vedrører en periode, i løbet af hvilken sjette direktiv og derefter direktiv 2006/112 fandt anvendelse.

## Retsforskrifter

### *Fællesskabsbestemmelser*

- 3 Sjette direktivs artikel 2, nr. 1 [gentaget ved artikel 2, stk. 1, litra a), i direktiv 2006/112], bestemmer, at merværdiafgift (herefter »moms«) pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

- 4 Det følger af sjette direktivs artikel 4, stk. 1 (gentaget ved artikel 9, stk. 1, første afsnit, i direktiv 2006/112), at som afgiftspligtig person anses »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed«.
- 5 Sjette direktivs artikel 4, stk. 2 (gentaget ved artikel 9, stk. 1, andet afsnit, i direktiv 2006/112), bestemmer, at »de former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv; [s]om økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.
- 6 Følgende fremgår af sjette direktivs artikel 9, stk. 1 (gentaget ved artikel 43 i direktiv 2006/112): »Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«
- 7 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e) [gentaget ved artikel 56, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112], bestemmer imidlertid, at »leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

[...]

- ydelser fra rådgivningsvirksomheder, ingeniører, projekteringsvirksomheder, advokater og revisorer samt andre lignende ydelser tillige med databehandling og meddelelse af oplysninger

[...]«

- 8 Det følger af sjette direktivs artikel 21, nr. 1, litra b), at momsen påhviler »den afgiftspligtige aftager af en ydelse omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), eller aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 28b, nr. C, D, E og F, der i indlandet er registreret som afgiftspligtig, hvis ydelsen leveres af en afgiftspligtig, der er etableret i udlandet; medlemsstaterne kan dog bestemme, at tjenesteyderen hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse«.
- 9 Artikel 196 i direktiv 2006/112 bestemmer, at »momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet i artikel 56 [...]«.

#### *De nationale bestemmelser*

- 10 Ifølge § 1 i kapitel 1 i lov om merværdiafgift skal der svares moms til staten bl.a. ved indenlandsk omsætning af varer eller tjenesteydelser, der er afgiftspligtige og udføres som led i en erhvervmæssig virksomhed. Denne bestemmelse tilsigter at gennemføre sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

- 11 Ifølge § 7 i kapitel 5 i lov om merværdiafgift skal visse specifikke tjenesteydelser, herunder konsulentbistand, som leveres fra et andet EF-land, anses for at være omsat i Sverige, hvis køberen er en erhvervsdrivende, der i Sverige enten har hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket ydelserne præsteres, eller den erhvervsdrivende i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted i Sverige har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted i Sverige. Hvis det er et udenlandsk foretagende, der i landet leverer den afgiftspligtige konsulentbistand, er det ifølge § 2 i kapitel 1 i lov om merværdiafgift køberen, som skal svare momsen. Disse bestemmelser gennemfører de tilsvarende bestemmelser i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 21, nr. 1, litra b), i national ret.
- 12 Lov om merværdiafgift indeholder ikke nogen definition af begrebet »erhvervsdrivende«. Det præciseres imidlertid i § 1 i kapitel 4 i lov om merværdiafgift, at der ved »erhvervsmæssig virksomhed« forstås enhver form for forretningsvirksomhed som omhandlet i kapitel 13 i lov 1999:1229 om indkomstskat (inkomstskattelagen (1999:1229)), eller som drives på måder, som kan sidestilles med aktiviteter, der kan henføres til sådan forretningsvirksomhed, og når proventet fra omsætningen i virksomheden inden for skatteåret overstiger 30 000 svenske kroner (SEK). Det fremgår af § 1 i kapitel 13 i sidstnævnte lov, at der med »forretningsvirksomhed« forstås økonomisk virksomhed, som udøves erhvervsmæssigt og selvstændigt.

### **Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål**

- 13 Twisten i hovedsagen vedrører TRR, en kollektivaflestiftelse, som blev oprettet i 1994 af arbejdsgiverorganisationen Svenska Arbetsgivareföreningen (nu Svenskt Näringsliv) og fagforeningen Privattjänstemannakartellen (fagforening for lønmodtagere og ledere i den private sektor).

- 14 TRR har ifølge sine vedtægter til formål dels i forhold til arbejdstagere, der af særligt angivne årsager er blevet eller risikerer at blive afskediget, at udbetale fratrædelsesgodtgørelse og fremme foranstaltninger, der gør omstilling til nyt arbejde lettere, dels at give råd og vejledning til virksomheder i forbindelse med eller inden, der opstår overbemanding, samt at fremme virksomhedsudvikling i personalehenseende. De nærmere vilkår for TRR's virksomhed reguleres i en aftale mellem Svensk Näringsliv og Privattjänstemannakartellen, den såkaldte omstillingsaftale («Omställningsavtalet»).
- 15 TRR's virksomhed finansieres ved, at arbejdsgivere, som er bundet af aftalen, betaler et bidrag, som svarer til en vis andel af lønnen for de ansatte, som er omfattet af aftalen. Arbejdsgivere, der er bundet af aftalen gennem den såkaldte hængavtal (tiltrædelsesaftale), betaler et fast årligt bidrag. Ud over den virksomhed, som drives i overensstemmelse med Omställningsavtalet, sælger TRR tjenesteydelser i forbindelse med afvandring af virksomheder, og TRR er momsregistreret for disse tjenesteydelser. Denne del af TRR's virksomhed udgør omkring 5% af TRR's samlede virksomhed.
- 16 TRR påtænker at købe konsulentbistand bl.a. fra en tjenesteyder, der er etableret i Danmark, som udelukkende skal anvendes i forbindelse med den virksomhed, som stiftelsen driver i henhold til Omställningsavtalet. For at få klarhed over de skattemæssige konsekvenser af købet anmodede TRR om forhåndsbesked hos Skatterättsnämnden om, hvorvidt den virksomhed, som TRR driver i henhold til Omställningsavtalet, er erhvervmæssig, og om stiftelsen er en erhvervsdrivende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 7 i kapitel 5 i lov om merværdiafgift.
- 17 Ved forhåndsbesked af 3. marts 2006 fandt Skatterättsnämnden, at den af Omställningsavtalet omfattede virksomhed ikke indebærer, at TRR skal anses for at udbyde

tjenesteydelser som led i erhvervmæssig virksomhed, men at TRR skal anses for at være erhvervsdrivende som omhandlet i § 7 i kapitel 5 i lov om merværdiafgift.

- 18 TRR, som har anlagt sag til prøvelse af forhåndsbeskeden, har nedlagt påstand om, at Regeringsrätten skal omgøre forhåndsbeskeden og fastslå, at TRR ikke er en erhvervsdrivende som omhandlet i § 7 i kapitel 5 i lov om merværdiafgift. Skatteverket har nedlagt påstand om, at Regeringsrätten stadfæster forhåndsbeskeden.
- 19 Til støtte for sit søgsmål har TRR bl.a. anført, at en momsregistrering ikke i sig selv indebærer, at den registrerede altid skal anses for erhvervsdrivende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 7 i kapitel 5 i lov om merværdiafgift. Ved køb, som sker i forhold til aktiviteter, som falder uden for anvendelsesområdet for sjette direktiv, er TRR ikke erhvervsdrivende som omhandlet i den nævnte bestemmelse. TRR har herudover anført, at den tilsvarende bestemmelse i sjette direktiv, nemlig artikel 9, stk. 2, litra e), ikke henviser til begrebet erhvervsdrivende, men til begrebet afgiftspligtig person.
- 20 Regeringsrätten er af den opfattelse, at det med henblik på anvendelsen af visse bestemmelser i sjette direktiv og i direktiv 2006/112 i tvisten i hovedsagen er nødvendigt med en fortolkning i lyset af fællesskabsretten af begreberne »afgiftspligtig person« og »betalingspligtig person«. Den forelæggende ret har anført, at Domstolen i flere afgørelser har fortolket indholdet af begrebet »afgiftspligtig person« i sjette direktiv, men at Domstolen endnu ikke har udtalt sig om, hvorledes begrebet skal forstås ved anvendelsen af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), i en konkret sag som den, der ligger til grund for hovedsagen.



- 21 Regeringsrätten, som er af den opfattelse, at de relevante bestemmelser i sjette direktiv og i direktiv 2006/112 er upræcise, og at spørgsmålet ikke allerede er blevet forelagt Domstolen, har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 21, stk. 1, litra b), samt artikel 56, stk. 1, litra c), og artikel 196 i direktiv [2006/112] fortolkes således, at den, der køber konsulentbistand fra en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for direktivets anvendelsesområde, ved anvendelsen af disse artikler skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed?«

### **Om det præjudicielle spørgsmål**

- 22 Med spørgsmålet ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 56, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den, der køber konsulentbistand fra en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for disse direktivers anvendelsesområde, skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.
- 23 Det bemærkes, at affattelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), i det væsentlige er identisk med affattelsen af artikel 56, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112. Det følger heraf, at disse to bestemmelser skal fortolkes ens.

- 24 Det bemærkes ligeledes, at sjette direktivs artikel 9 indeholder regler, der bestemmer tjenesteydelsers fiskale tilknytningsmoment. Mens bestemmelsens stk. 1 indeholder hovedreglen på området, opregner bestemmelsens stk. 2 en række særlige tilknytningsmomenter. Formålet med disse bestemmelser er dels at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. s. 2251, præmis 14, af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 20, af 6.3.1997, sag C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, Sml. I, s. 1195, præmis 10, af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23, og af 9.3.2006, sag C-114/05, Gillan Beach, Sml. I, s. 2427, præmis 14).
- 25 Det bemærkes endvidere vedrørende forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i sjette direktivs artikel 9, at Domstolen har fastslået, at stk. 1 ikke kan tillægges større vægt end stk. 2. Det må afgøres i den konkrete situation, om der foreligger et af de tilfælde, der er nævnt i direktivets artikel 9, stk. 2. Hvis ikke, finder artiklens stk. 1 anvendelse (jf. Dudda-dommen, præmis 21, Linthorst, Pouwels en Scheres-dommen, præmis 11, dommen i sagen RAL (Channel Islands) m.fl., præmis 24, og Gillian Beach-dommen, præmis 15).
- 26 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), bestemmer, at leveringsstedet for ydelser fra rådgivningsvirksomheder og andre lignende ydelser, som præsteres for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret hjemstedet for sin erhvervs-mæssige virksomhed.

- 27 Selv om aftageren af konsulentbistanden i hovedsagen er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, rejser den forelæggende ret imidlertid spørgsmålet, om aftageren ligeledes skal anses for en afgiftspligtig person i nævnte artikel 9's forstand i en situation, hvor købet af de omhandlede tjenesteydelser kun sker for virksomhed, som falder uden for anvendelsesområdet for sjette direktiv og for direktiv 2006/112.
- 28 Det bemærkes i denne forbindelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke præciserer, hvorvidt dens anvendelse er underlagt den betingelse, at den afgiftspligtige person, som køber en tjenesteydelse, anvender denne med henblik på sin erhvervs-mæssige virksomhed. I modsætning til andre bestemmelser i sjette direktiv, såsom artikel 2, stk.1, og artikel 17, stk. 2, angiver denne bestemmelse således på ingen måde, at opfyldelsen af en sådan betingelse er nødvendig for, at bestemmelsen finder anvendelse.
- 29 I mangel af en udtrykkelig præcisering i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), hvad angår det forhold, at købet af tjenesteydelserne skal ske for tjenesteyderens erhvervs-mæssige virksomhed, er den omstændighed, at sidstnævnte anvender disse tjenesteydelser i forbindelse med virksomhed, som falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde, ikke til hinder for anvendelsen af denne bestemmelse.
- 30 En sådan fortolkning er i overensstemmelse med formålet med sjette direktivs artikel 9, der som anført i denne doms præmis 24 er en konfliktregel, som tilsigter at undgå risikoen for dobbelt afgiftspåligning og risikoen for, at der ikke sker nogen beskatning.

- 31 Som generaladvokaten har anført i punkt 41 i forslaget til afgørelse, gør en sådan fortolkning det ligeledes lettere at anvende den nævnte konfliktregel, idet den gør det muligt let at anvende reglerne om opkrævning af afgift og om forebyggelse af afgiftsunddragelse på leveringsstedet for tjenesteydelsen. Tjenesteyderen skal således udelukkende føre bevis for, at aftageren er afgiftspligtig, for at afgøre, om leveringsstedet for tjenesteydelsen befinder sig i den medlemsstat, hvor han er etableret, eller i den medlemsstat, hvor hjemstedet for aftagerens virksomhed befinder sig.
- 32 Desuden er denne fortolkning i overensstemmelse med formålet med og reglerne for Fællesskabets moms-systems funktionsmåde, for så vidt som den sikrer, i en situation som den i hovedsagen foreliggende, at den endelige aftager af tjenesteydelsen bærer de endelige omkostninger ved den skyldige moms.
- 33 Som generaladvokaten har anført i punkt 43 og 44 i forslaget til afgørelse, er en sådan fortolkning ligeledes i overensstemmelse med retssikkerhedsprincippet og gør det desuden muligt at nedsætte den byrde, som påhviler erhvervsdrivende, som handler i hele det indre marked, samt at fremme den frie udveksling af tjenesteydelser.
- 34 Det bemærkes desuden, at sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b) (gentaget ved artikel 196 i direktiv 2006/112), bestemmer, at momsen pålægges aftageren af en ydelse omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e) [gentaget ved artikel 56, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112]. Hvis betingelserne for anvendelsen af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), er opfyldt, er aftageren pligtig at betale momsen for de ydelser, han har købt, uanset om disse alene er erhvervet med henblik på virksomhed, der falder uden for direktivernes anvendelsesområde.

- 35 På baggrund af ovenstående skal det af Regeringsrätten forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 56, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den, der køber konsulentbistand, som præsteres af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for disse direktivers anvendelsesområde, skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.

### Sagens omkostninger

- 36 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Første Afdeling) for ret:

**Artikel 9, stk. 2, litra e), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 1999/59/EF af 17. juni 1999, og artikel 56, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den, der køber konsulentbistand, som præsteres af en afgiftspligtig person, der er etableret i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for disse direktivers anvendelsesområde, skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.**

Underskrifter