

SODBA SODIŠČA (prvi senat)

z dne 6. novembra 2008\*

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,

\* Jezik postopka: švedščina.

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 člena 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 začetek – svet za pomoč in podporo presežnim delavcem, v nadaljevanju: TRR), švedsko ustanovo, ki opravlja gospodarske in druge dejavnosti, in Skatteverket (švedska davčna uprava) zaradi davčnih posledic nekaterih svetovalnih storitev, ki jih namerava naročiti ustanova, in vprašanja, ali je treba ustanovo obravnavati kot trgovca v smislu člena 7 poglavja 5 zakona 1994:200 o davku na dodano vrednost (medvärdesskattelagen (1994:200), v nadaljevanju: zakon o DDV). Ta spor zajema obdobje, v katerem je najprej še veljala Šesta direktiva, nato pa se je začela uporabljati Direktiva 2006/112.

## **Pravni okvir**

### *Skupnostna ureditev*

- 3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive (ki je povzet v členu 2(1)(a) Direktive 2006/112/ES) določa, da je predmet davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

- 4 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive (ki je povzet v členu 9(1), prvi pododstavek, Direktive 2006/112) je davčni zavezanec „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti“.
- 5 Člen 4(2) Šeste direktive (ki je povzet v členu 9(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112) določa, da „gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“
- 6 Na podlagi člena 9(1) Šeste direktive (ki je povzet v členu 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 če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva“.
- 7 Člen 9(2)(e) Šeste direktive (ki je povzet v členu 56(1)(c) Direktive 2006/112/ES) pa določa, da „je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče ali začasno prebivališče:

[...]

- storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij 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 davčnem 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 članarino delodajalcev, ki so stranke pogodbe, pri čemer je ta določena v odstotku od plač delavcev, zajetih z navedeno pogodbo. Delodajalci, ki jih pogodba o prehodnih obdobjih zavezuje na podlagi pogodbe, imenovane „pogodba o pridružitvi“, plačujejo fiksno letno članarino. 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 naročiti svetovalne storitve, ki jih bo uporabila izključno za dejavnosti, ki jih izvaja na podlagi pogodbe o prehodnih obdobjih. Za pojasnitev davčnih posledic tega posla je pri Skatterättsnämnden (odbor za davčno 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 člena 7 poglavja 5 zakona o DDV.
- 17 Skatterättsnämnden je v odločbi 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 člena 7 poglavja 5 navedenega zakona.

- 18 TRR, ki se je pritožila zoper odločbo Skatterättsnämnden, Regeringsrätten predlaga, naj ugotovi, da ni trgovec v smislu člena 7 poglavja 5 zakona o DDV. Skatteverket temu sodišču predlaga, naj potrdi izpodbijano odločbo.
- 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 člena 7 poglavja 5 zakona o DDV. V zvezi z naročili za potrebe dejavnosti, za katere se ne uporablja Šesta direktiva, naj TRR ne bi imela statusa trgovca v smislu te določbe. TRR dodaja, da se primerljiva določba v Šesti direktivi, in sicer člen 9(2)(e), ne nanaša na pojem trgovca, temveč davčnega zavezanca.
- 20 Regeringsrätten meni, da je treba za uporabo nekaterih določb Šeste direktive in Direktive 2006/112 v sporu o glavni stvari pridobiti razlago pojmov „davčni zavezanec“ in „oseba, ki je dolžna plačati davek“ z vidika prava Skupnosti. Predložitevno sodišče ugotavlja, da je Sodišče razlago pojma „davčni 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 člena 9(2)(e) te direktive v konkretnem primeru, kot se obravnava v postopku v glavni stvari.



- 21 Ker Regeringsrätten meni, da upoštevne določbe Šeste direktive in Direktive 2006/112 niso jasne, in ker ne kaže, da bi Sodišče že odločalo o tem vprašanju, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 9(2)(e) in člen 21, točka 1(b), Šeste direktive [...] ter člen 56(1)(c) in člen 196 Direktive [2006/112] razlagati tako, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve pri osebi, ki je dolžna plačati davek v drugi državi članici, če ta naročnik opravlja tako gospodarsko dejavnost kot tudi dejavnost, za katero se direktivi ne uporabljata, pri uporabi teh členov obravnavati kot davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev opravljena le glede slednje dejavnosti?“

### **Vprašanje za predhodno odločanje**

- 22 Predložitveno sodišče s tem vprašanjem v bistvu sprašuje, ali 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.
- 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 člena razlagati enako.

- 24 Prav tako je treba opozoriti, da člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevana navezna okoliščina 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 okoliščin. 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 zavezance 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 člena 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 stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (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