

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 6 november 2008 *

I mål C-291/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Regeringsrätten genom beslut av den 30 maj 2007, som inkom till domstolen den 15 juni 2007, i målet

Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna M. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet (referent) och E. Levits,

generaladvokat: J. Mazák,
justitiesekreterare: R. Grass,

* Rättegångsspråk: svenska.

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom M. Loeb, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom M. Lumma och C. Blaschke, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom S. Spyropoulos, I. Bockopoulos och I. Pouli, samtliga i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. de Bellis, avvocato dello Stato,
- Polens regering, genom T. Nowakowski, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och P. Dejmek, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 17 juni 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 9.2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning

rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999 om ändring av direktiv 77/388/EEG (EGT L 162, s. 63) (nedan kallat sjätte direktivet), samt tolkningen av artikel 56.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (nedan kallad Trygghetsrådet eller stiftelsen), en enligt svensk rätt bildad stiftelse som bedriver såväl ekonomisk som annan verksamhet, och Skatteverket, avseende de skattemässiga konsekvenserna av tillhandahållandet av vissa konsulttjänster som stiftelsen avser att förvärva samt avseende frågan huruvida stiftelsen ska anses utgöra en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML). Målet avser dels redovisningsperioder för vilka bestämmelserna i sjätte direktivet är tillämpliga, dels redovisningsperioder för vilka direktiv 2006/112 är tillämpligt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet (bestämmelsen återfinns nu i artikel 2.1 a i direktiv 2006/112) ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”. [I enlighet med terminologin i direktiv 2006/112 används i det följande i denna dom uttrycket beskattningsbar person i stället för uttrycket skattskyldig person. *Ö.a.*]

- 4 Med beskattningsbar person avses enligt artikel 4.1 i sjätte direktivet (bestämmelsen återfinns nu i artikel 9.1 första stycket i direktiv 2006/112) ”varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat”.
- 5 I artikel 4.2 i sjätte direktivet (bestämmelsen återfinns nu i artikel 9.1 andra stycket i direktiv 2006/112) föreskrivs att ”[d]e former av ekonomisk verksamhet som avses i punkt 1 skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvdrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet”.
- 6 Enligt artikel 9.1 i sjätte direktivet (bestämmelsen återfinns nu i artikel 43 i direktiv 2006/112) gäller att ”[p]latsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas”.
- 7 I artikel 9.2 e (bestämmelsen återfinns nu i artikel 56.1 c i direktiv 2006/112) föreskrivs icke desto mindre att ”[p]latsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt [beskattningsbara] personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

...

— Tjänster av konsulter, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databearbetning och tillhandahållande av information,

...”

- 8 Enligt artikel 21.1 b i sjätte direktivet är betalningsskyldiga för mervärdesskatten de "[b]eskattningsbara] personer som tillhandahålles sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e eller personer som tillhandahålles sådana tjänster som anges i punkterna C, D, E och F i artikel 28 b och som är registrerade för mervärdesskatt inom landets territorium, om tjänsten tillhandahålls av en [beskattningsbar] person etablerad utomlands. Medlemsstaterna kan dock kräva att den som tillhandahåller tjänsterna skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten”.
- 9 I artikel 196 i direktiv 2006/112 föreskrivs att "[m]ervärdesskatt skall betalas av beskattningsbara personer som köper sådana tjänster som avses i artikel 56...”.

Den nationella lagstiftningen

- 10 Enligt 1 kap. 1 § ML ska mervärdesskatt betalas för sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Bestämmelsen syftar till att implementera artikel 2.1 i sjätte direktivet.

- 11 Enligt 5 kap. 7 § ML ska vissa särskilt angivna tjänster, däribland konsulttjänster, som tillhandahålls från ett annat EG-land anses omsatta inom landet, om förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas där. Om den som omsätter den skattepliktiga konsulttjänsten inom landet är en utländsk företagare är det, enligt 1 kap. 2 § ML, förvärvaren som är skyldig att betala mervärdesskatten. Genom dessa bestämmelser har motsvarande delar av artikel 9.2 e och artikel 21.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet implementerats.
- 12 I ML finns inte någon definition av vad som avses med "näringsidkare". Med "yrkesmässig verksamhet" förstås dock enligt 4 kap. 1 § ML en verksamhet som utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och där ersättning för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 SEK. Av 13 kap. 1 § inkomstskattelagen framgår att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 13 Målet gäller kollektivavtalsstiftelsen Trygghetsrådet som bildades 1994 av dåvarande Svenska Arbetsgivareföreningen (numera Svenskt näringsliv) och Privattjänstemannakartellen.

- 14 Trygghetsrådet har enligt stadgarna till ändamål dels att utge avgångsersättning och främja åtgärder som underlättar omställning till nytt arbete för arbetstagare som av särskilt angivna orsaker blivit eller löper risk att bli uppsagda, dels att ge råd och hjälp till företag vid och inför övertalighetssituationer samt främja företagsutveckling i personalthänseende. De närmare förutsättningarna för Trygghetsrådets verksamhet regleras i ett mellan Svenskt Näringsliv och Privattjänstemannakartellen gällande avtal, Omställningsavtalet.
- 15 Verksamheten finansieras genom att arbetsgivare som är bundna av avtalet betalar en avgift som motsvarar en viss andel av lönesumman för anställda som omfattas av avtalet. Arbetsgivare som är bundna av avtalet genom så kallat hängavtal betalar en årlig fast avgift. Utöver den verksamhet som Trygghetsrådet bedriver enligt Omställningsavtalet är Trygghetsrådet registrerat som skattskyldig till mervärdesskatt för försäljning av tjänster i samband med utlokalisering av företag. Den skattepliktiga verksamheten uppges motsvara 5 procent av Trygghetsrådets totala verksamhet.
- 16 Trygghetsrådet avser att förvärva konsulttjänster från bland annat Danmark. Konsulttjänsterna ska uteslutande användas inom ramen för den verksamhet som stiftelsen bedriver med stöd av Omställningsavtalet. För att få klarhet i beskattningsekvenserna av förvärven ansökte stiftelsen om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om den verksamhet som Trygghetsrådet bedriver med stöd av Omställningsavtalet är yrkesmässig och om Trygghetsrådet utgör en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML.
- 17 Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 3 mars 2006 frågorna så, att verksamheten enligt Omställningsavtalet inte innebar att Trygghetsrådet skulle

anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet, men att Trygghetsrådet skulle anses utgöra en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML.

18 Trygghetsrådet har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att Trygghetsrådet inte utgör en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML. Skatteverket har yrkat att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

19 Till stöd för sin talan har Trygghetsrådet anfört bland annat följande. En mervärdesskatteregistrering innebär inte i sig att den registrerade alltid ska anses utgöra en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML. Vid förvärv som görs för aktiviteter som faller utanför sjätte direktivets räckvidd, utgör stiftelsen inte en sådan näringsidkare som avses i nämnda bestämmelse. Trygghetsrådet har tillagt att motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet, artikel 9.2 e, inte hänvisar till begreppet näringsidkare utan till begreppet skattskyldig person.

20 Enligt Regeringsrätten aktualiserar målet hur det gemenskapsrättsliga begreppet "skattskyldig/beskattningsbar person" ska tolkas vid tillämpningen av vissa bestämmelser i sjätte direktivet och i direktiv 2006/112. Regeringsrätten har konstaterat att innebörden av begreppet "taxable person" i sjätte direktivet har tolkats av EG-domstolen i flera avgöranden. Däremot finns det inget avgörande från EG-domstolen som avser hur begreppet ska förstås vid en tillämpning av artikel 9.2 e i en sådan situation som den som ska bedömas i det nu aktuella målet.

- 21 Regeringsrätten har, med hänvisning till att de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och direktiv 2006/112 är oklara och att frågan inte synes ha besvarats genom EG-domstolens avgöranden, beslutat att hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artiklarna 9.2 e och 21.1 b i [sjätte direktivet] och artiklarna 56.1 c och 196 i [direktiv 2006/112] tolkas så att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i [en annan medlemsstat], och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens räckvidd, vid tillämpning av dessa artiklar ska anses som en skattskyldig/beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten?”

Domstolens bedömning

- 22 Regeringsrätten har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 9.2 e i sjätte direktivet och artikel 56.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens tillämpningsområde, ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.
- 23 Det ska erinras om att avfattningen av artikel 9.2 e i sjätte direktivet i huvudsak är identisk med avfattningen av artikel 56.1 c i direktiv 2006/112. Härav följer att båda artiklarna ska tolkas på samma sätt.

- 24 Det ska också erinras om att artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda anknytningskriterier. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz, REG 1985, s. 2251, punkt 14, svensk specialutgåva, volym 8, s. 253, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda, REG 1996, s. I-4595, punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres, REG 1997, s. I-1195, punkt 10, av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., REG 2005, s. I-3947, punkt 23, och av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach, REG 2006, s. I-2427, punkt 14).
- 25 Det ska dessutom påpekas att domstolen, när det gäller förhållandet mellan punkterna 1 och 2 i artikel 9 i sjätte direktivet, har fastställt att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2. Den fråga som måste ställas i varje situation är om situationen omfattas av något av de fall som nämns i punkt 2 i artikel 9 i nämnda direktiv. Om denna fråga besvaras nekande omfattas situationen av punkt 1 i artikel 9 (domarna i de ovannämnda målen Dudda, punkt 21, Linthorst, Pouwels en Scheres, punkt 11, och RAL (Channel Islands) m.fl., punkt 24).
- 26 I artikel 9.2 e i sjätte direktivet föreskrivs att platsen för tillhandahållandet av konsulttjänster och andra liknande tjänster åt beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen, men inte i samma land som leverantören, ska vara den där kunden har etablerat sin rörelse.

- 27 I målet vid Regeringsrätten gäller visserligen att förvärvaren av konsulttjänsterna är etablerad inom gemenskapen, dock inte i samma land som leverantören. Regeringsrätten har emellertid frågat huruvida denne förvärvare ska anses som en beskattningsbar person enligt nämnda artikel 9 även för det fall de aktuella tjänsterna endast används för verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för sjätte direktivet och för direktiv 2006/112.
- 28 Det kan direkt konstateras att det i artikel 9.2 e i sjätte direktivet inte preciseras huruvida tillämpningen av detsamma villkoras av att den beskattningsbara person som förvärvar en tjänst använder denna för sin ekonomiska verksamhet. I motsats till andra bestämmelser i sjätte direktivet, såsom artiklarna 2.1 och 17.2, finns det således inget i artikeln som antyder ett sådant krav för dess tillämpning.
- 29 I avsaknad av uttrycklig precisering i artikel 9.2 e i sjätte direktivet gäller med andra ord, beträffande det faktum att de tillhandahållna tjänsterna ska förvärvas för köparens ekonomiska verksamhet, att det förhållandet att denne köpare använder nämnda tjänster för en verksamhet som faller utanför sjätte direktivets tillämpningsområde inte hindrar att bestämmelsen tillämpas.
- 30 En sådan tolkning överensstämmer med ändamålet med artikel 9 i sjätte direktivet vilken, såsom erinrats om i punkt 24 i förevarande dom, utgör en kollisionsregel till undvikande dels av dubbelbeskattning, dels av utebliven beskattning.

- 31 Som generaladvokaten har påpekat i punkt 41 i sitt förslag till avgörande gäller också att denna tolkning underlättar genomförandet av nämnda kollisionsregel genom att den gör det enkelt att, på platsen för tillhandahållandet av tjänsterna, hantera bestämmelserna om uppörd och förebyggande av skatteundandragande. Den person som tillhandahåller tjänster behöver nämligen bara visa att förvärvaren utgör en beskattningsbar person för att det ska avgöras huruvida platsen för tillhandahållandet av tjänsterna är belägen i den medlemsstat där tillhandahållaren är etablerad eller i den medlemsstat där förvärvaren har etablerat sin rörelse.
- 32 Denna tolkning överensstämmer dessutom med ändamålen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med reglerna för hur detta system ska fungera, eftersom den i en sådan situation som den i målet vid Regeringsrätten säkerställer att slutkonsumenten av den tillhandahållna tjänsten bär den slutgiltiga kostnaden för den mervärdesskatt som ska betalas.
- 33 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 43 och 44 i sitt förslag till avgörande är en sådan tolkning också förenlig med rättssäkerhetsprincipen och minskar dessutom bördan för handlare som bedriver verksamhet inom den inre marknaden samt underlättar den fria rörligheten för tjänster.
- 34 Domstolen noterar slutligen att det i artikel 21.1 i sjätte direktivet (bestämmelsen återfinns nu i artikel 196 i direktiv 2006/112) föreskrivs att den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e i sjätte direktivet (bestämmelsen återfinns nu i artikel 56.1 c i direktiv 2006/112) är betalningsskyldig för mervärdesskatten. Om villkoren för en tillämpning av artikel 9.2 e i sjätte direktivet är uppfyllda är alltså den person som tillhandahålls tjänsten betalningsskyldig för den mervärdesskatt som belöper på de tjänster som tillhandahållits honom, oberoende av om tjänsterna har tillhandahållits för verksamhet som faller utanför tillämpningsområdet för nämnda direktiv eller ej.

- 35 Mot bakgrund av det ovan anförda ska Regeringsrättens fråga besvaras enligt följande. Artikel 9.2 e i sjätte direktivet och artikel 56.1 c i direktiv 2006/112 ska tolkas så, att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens tillämpningsområde, ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.

Rättegångskostnader

- 36 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 9.2 e i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 1999/59/EG av den 17 juni 1999 om ändring av direktiv 77/388/EEG, och artikel 56.1 c i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att den som förvärvar en konsulttjänst från en beskattningsbar person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens tillämpningsområde, ska anses som en beskattningsbar person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.

Underskrifter