# OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
# JÀNA MAZÀKA
## przedstawiona w dniu 17 czerwca 2008 r. [1]

1. We wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Regeringsrätten (najwyższy sąd administracyjny) (Szwecja) zwrócił się do Trybunału Sprawiedliwości o dokonanie wykładni przepisów art. 9 ust. 2 lit. e) i art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT [2] oraz art. 56 ust. 1 lit. c) i art. 196 dyrektywy 2006/112 [3] (zwanych łącznie „właściwymi przepisami"). Sprawa dotyczy częściowo okresów rozliczeniowych, do których mają zastosowanie przepisy szóstej dyrektywy VAT, a częściowo okresów rozliczeniowych, do których mają zastosowanie przepisy dyrektywy 2006/112.

2. Niniejsza sprawa dotyczy szwedzkiej fundacji wykonującej działalność gospodarczą oraz inne rodzaje działalności, która zamierza nabyć w Danii usługi konsultingowe. Sąd krajowy zmierza do uzyskania odpowiedzi na pytanie, czy w rozumieniu właściwych przepisów wspomniana fundacja jest podatnikiem, mimo że usługi nabywane są jedynie w odniesieniu do tej części działalności fundacji, która nie jest objęta zakresem dyrektyw.

## I — Ramy prawne

### A — *Prawo wspólnotowe*

3. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT, „dostawa towarów lub usług [świadczenie usług dokonywane] świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, [działającego w takim charakterze] który jako taki występuje" podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej.

4. Artykuł 4 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT stanowi, że podatnikiem jest „każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności". Artykuł 4 ust. 2 stanowi: „Działalność gospodarcza, […] obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi […]".

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Szósta dyrektywa 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) (zwana dalej „szóstą dyrektywą VAT").

3 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) (zwana dalej „dyrektywą 2006/112"). Szósta dyrektywa VAT i dyrektywa 2006/112 zwane są łącznie „dyrektywami". Szósta dyrektywa VAT została uchylona i zastąpiona dyrektywą 2006/112 ze skutkiem od 1 stycznia 2007 r.

5. Zgodnie z art. 9 szóstej dyrektywy VAT dotyczącym miejsca świadczenia usług:

„1. 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 świadczone są usługi lub, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa.

2. Jednakże:

[…]

(e) 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, [ma siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego] z którego, świadczona jest usługa lub, w przypadku braku takiego miejsca, miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce gdzie zwykle przebywa:

[…]

— usługi konsultantów, inżynierów, biur konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji, […]”.

6. Artykuł 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT stanowi, iż zobowiązanymi do zapłaty podatku VAT są:

„odbiorca usług, objęty art. 9 ust. 2 lit. e), dostarczonych przez podatnika rezydującego za granicą. Jednakże państwa członkowskie mogą wymagać, aby dostawca usług był solidarnie odpowiedzialny za zapłatę podatku”.

7. Zgodnie z art. 2 ust. 1 lit. c) dyrektywy 2006/112, opodatkowaniu VAT podlega następujący rodzaj transakcji: „odpłatne świadczenie usług na terytorium państwa członkowskiego przez podatnika działającego w takim charakterze”.

8. Artykuł 9 ust. 1 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„»Podatnikiem« jest każda osoba prowadząca samodzielnie w dowolnym miejscu jakąkolwiek działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

Działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z […] wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie".

9. Zgodnie z art. 56 ust. 1 dyrektywy 2006/112:

„Miejscem świadczenia wymienionych poniżej usług, wykonywanych na rzecz usługobiorców mających siedzibę poza Wspólnotą lub na rzecz podatników mających siedzibę we Wspólnocie, ale w innym państwie niż usługodawca, jest miejsce, w którym usługobiorca posiada siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, na rzecz którego świadczone są usługi lub, w przypadku ich braku, stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu:

[…]

(c) usługi konsultantów, inżynierów, firm konsultingowych, prawników, księgowych oraz inne podobne usługi, jak również przetwarzanie danych i dostarczanie informacji;

[…]".

10. Wreszcie art. 196 dyrektywy 2006/112 stanowi:

„Do zapłaty VAT zobowiązany jest będący podatnikiem usługobiorca, na rzecz którego dokonano świadczenia usług, o których mowa w art. 56 […]".

B — *Prawo krajowe*

11. Zgodnie z rozdziałem 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawy o podatku VAT, zwanej dalej „ustawą ML"), podatkowi VAT podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane na terytorium kraju w ramach działalności zawodowej [4].

4 — Przepis ten dokonuje transpozycji art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT.

12. Zgodnie z rozdziałem 5 § 7 ustawy ML niektóre wymienione usługi, w tym również usługi konsultingowe, świadczone z terytorium innego państwa członkowskiego WE uważa się za usługi świadczone na terytorium kraju, jeżeli usługobiorca jest handlowcem mającym w Szwecji siedzibę lub stały zakład, na rzecz którego świadczone są usługi, lub — jeśli handlowiec nie ma siedziby lub stałego zakładu w Szwecji — miejsce jego stałego zamieszkania lub miejsce, gdzie zwykle przebywa. Jeżeli usługi konsultingowe podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT są świadczone na terytorium kraju przez przedsiębiorstwo zagraniczne, to zgodnie z rozdziałem 1 § 2 ustawy ML usługobiorca jest zobowiązany do zapłaty podatku VAT [5].

13. Ustawa ML nie definiuje pojęcia „handlowiec". Zgodnie z rozdziałem 4 § 1 ustawy ML „działalnością zawodową" jest działalność gospodarcza, z której dochody osiągnięte podczas jednego roku podatkowego przekraczają 30 000 SEK. Z rozdziału 13 § 1 inkomstskattelagen (ustawy o podatku dochodowym) wynika, że za działalność gospodarczą należy uznać działalność zarobkową wykonywaną zawodowo na własny rachunek.

5 — Przepisy te dokonują transpozycji odpowiednich przepisów art. 9 ust. 2 lit. e) i art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT.

## II — Stan faktyczny, postępowanie i pytanie prejudycjalne

14. Sprawa zawisła przed sądem krajowym dotyczy fundacji utworzonej na podstawie umów zbiorowych Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (zwanej dalej „TRR"), która została założona w 1994 r. przez Svenska Arbetsgivareföreningen (konfederację pracodawców szwedzkich) (obecnie Svenskt Näringsliv) i Privattjänstemannakartellen (związek zawodowy pracowników sektora prywatnego).

15. Zgodnie ze statutami TRR przedmiotem jej działalności jest po pierwsze wypłata odpraw 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. Zasady działania TRR są uregulowane szczegółowo w porozumieniu między Svenskt Näringsliv a Privattjänstemannakartellen (Omställningsavtal, porozumieniu w sprawie transformacji).

16. Działalność TRR jest finansowana dzięki składkom płaconym przez pracodawców związanych porozumieniem, które stanowią procent wynagrodzenia wypłacanego pracownikom objętym wspomnianym porozumieniem. Pracodawcy, którzy są związani porozumieniem na podstawie „porozumienia w sprawie przystąpienia", płacą stałą roczną składkę. Oprócz tego że TRR wykonuje

działalność regulowaną w Omställningsavtal, TRR jest też zarejestrowana jako podatnik VAT w zakresie świadczenia usług dotyczących outsourcingu dla przedsiębiorstw. Działalność TRR podlegająca opodatkowaniu stanowi ok. 5% całkowitej działalności TRR.

17. TRR zamierza nabyć usługi konsultingowe m.in. w Danii. Wspomniane usługi konsultingowe będą wykorzystywane wyłącznie w odniesieniu do działalności, którą TRR wykonuje na podstawie Omställningsavtal. W celu wyjaśnienia skutków podatkowych takiej transakcji TRR wystąpiła do Skatterättsnämnden [komisja ds. prawa podatkowego] z wnioskiem o wydanie decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego, zapytując, czy działalność wykonywana przez TRR na podstawie Omställningsavtal ma charakter działalności zawodowej i czy TRR powinna być uznana za handlowca w rozumieniu rozdziału 5 § 7 ustawy ML.

18. W decyzji z dnia 3 marca 2006 r. Skatterättsnämnden uznał, że działalność wykonywana przez TRR nie stanowi świadczenia usług w zakresie działalności zawodowej w rozumieniu Omställningsavtal, niemniej jednak TRR powinna być uznana za handlowca w rozumieniu rozdziału 5 § 7 ustawy ML.

19. TRR złożyła odwołanie od decyzji Skatterättsnämnden i wnosi do Regeringsrätten o zmianę wspomnianej decyzji oraz o stwierdzenie, że TRR nie jest handlowcem w rozumieniu rozdziału 5 § 7 ustawy ML. Skatteverket (szwedzki urząd skarbowy) wnosi do Regeringsrätten o utrzymanie w mocy decyzji Skatterättsnämnden.

20. Na poparcie swojego odwołania TRR podnosi między innymi, że rejestracja podatnika podatku VAT nie oznacza sama przez się, że zarejestrowany podmiot jest zawsze uznawany za handlowca w rozumieniu rozdziału 5 § 7 ustawy ML. Dokonując nabycia w zakresie działalności, która nie jest objęta zakresem szóstej dyrektywy VAT, TRR nie jest handlowcem w rozumieniu wspomnianego przepisu. Odpowiadający mu przepis szóstej dyrektywy VAT, a mianowicie art. 9 ust. 2 lit. e), nie odwołuje się do pojęcia handlowca, ale do pojęcia podatnika.

21. Regeringsrätten uważa, iż sprawa zawisła przed nim wymaga wykładni pojęcia prawa wspólnotowego „podatnik" [taxable person] oraz „osoba odpowiedzialna za zapłatę podatku" [person liable for tax] przy stosowaniu określonych przepisów szóstej dyrektywy VAT i dyrektywy 2006/112. Sąd krajowy stwierdził, iż znaczenie pojęcia „podatnik" [taxable person] użyte w szóstej dyrektywie VAT było przedmiotem wykładni w wielu wyrokach wydanych przez Trybunał. Jednakże brak jest wyroku, w którym wskazano by, jak należy interpretować wspomniane pojęcie w rozumieniu art. 9 ust. 2 lit. e) w przypadku takim jak ten, który jest przedmiotem niniejszej sprawy.

22. Uznawszy, że właściwe przepisy szóstej dyrektywy VAT i dyrektywy 2006/112 są niejasne, a także że kwestia prawna podnie-

siona w ramach postępowania przed sądem krajowym nie była dotychczas rozstrzygnięta przez Trybunał, Regeringsrätten postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 9 ust. 2 lit e) i art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT oraz art. 56 ust. 1 lit. c) i art. 196 dyrektywy 2006/112 należy interpretować w ten sposób, że w świetle wspomnianych przepisów osobę, która nabywa usługi konsultingowe 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 jeśli wspomniane nabycie zostało dokonane wyłącznie w zakresie tej drugiej działalności?”.

23. Skateverket, rządy: niemiecki, grecki, włoski i polski oraz Komisja przedstawili uwagi na piśmie. Ponieważ nie złożono wniosku o przeprowadzenie rozprawy, rozprawa nie odbyła się.

## III — Ocena

A — *Główne argumenty stron*

24. TRR nie przedstawiła Trybunałowi uwag na piśmie.

25. Według Skatteverket art. 9 ust 2 lit. e) szóstej dyrektywy VAT oraz art. 56 ust. 1 dyrektywy 2006/112 nie wymagają, aby klient, który jest zobowiązany do zapłaty podatku, występował jako podatnik, w przypadku gdy dokonuje on nabycia, ani też aby takie nabycie następowało w ramach działalności gospodarczej. Ponadto mając na uwadze cel obu dyrektyw, w rozumieniu tych przepisów bez znaczenia jest to, czy klient działa jak podatnik.

26. Skatteverket uważa, iż w rozumieniu właściwych przepisów podatnik musi być traktowany jako taki, niezależnie od celu nabycia usług. Tak więc w przypadku usług nabytych przez TRR w okolicznościach takich jak w postępowaniu przed sądem krajowym, należy uważać, że świadczenie miało miejsce w Szwecji. TRR jest zatem zobowiązana do zgłoszenia i zapłacenia podatku VAT skarbowi szwedzkiemu. Jednakże świadczenie usług niezwiązanych z działalnością gospodarczą TRR nie powoduje powstania prawa do odliczeń podatku VAT.

27. Rządy: niemiecki, polski i grecki, a także Komisja, przedstawili podobne argumenty jak Skatteverket. Twierdzą one zasadniczo, że właściwe przepisy należy interpretować w ten sposób, że klient, który nabywa usługi konsultingowe od osoby odpowiedzialnej za zapłatę podatku mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy prowadzi on zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność, która nie jest objęta zakresem dyrektyw, powinien być uznany za podatnika, mimo że nabycie to następuje jedynie w zakresie tej drugiej działalności.

28. Jednakże rząd włoski podnosi w istocie, że należy dokonywać wykładni właściwych przepisów w ten sposób, że klient, który nabywa usługi konsultingowe od podatnika mającego siedzibę w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy klient ten prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność, która nie jest objęta zakresem dyrektyw, to klient ten powinien być uznawany za konsumenta końcowego tego świadczenia usług, mimo że zakup ten został dokonany wyłącznie w ramach działalności nie objętej zakresem dyrektyw.

B — *Ocena*

29. W swoim pytaniu sąd usiłuje ustalić, czy wykładni właściwych przepisów należy dokonywać w ten sposób, że osoba nabywająca usługi konsultingowe od osoby zobowiązanej do zapłaty podatku w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy osoba ta prowadzi zarówno działalność gospodarczą, jak i działalność, która nie jest objęta zakresem dyrektyw, powinna być uznana za podatnika, mimo że zakup ten jest dokonywany jedynie w zakresie tej drugiej działalności.

30. Biorąc pod uwagę prawie identyczne brzmienie właściwych przepisów obu dyrektyw oraz w celu zachowania jasności, w niniejszej opinii odwoływać się będę jedynie do szóstej dyrektywy VAT [6].

31. Zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT „podatnikiem" jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, określoną w art. 4 ust. 2. Artykuł 4 ust. 2 definiuje „działalność gospodarczą" jako obejmującą wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi.

32. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem art. 4 szóstej dyrektywy VAT przyznaje w ten sposób podatkowi VAT bardzo szeroki zakres

6 — Zasadniczo art. 2 ust. 1, art. 4, art. 9 ust. 2 lit. e) oraz art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT odpowiednio odpowiadają art. 2 ust. 1, art. 9, art. 56 ust. 1 lit. c) oraz art. 196 dyrektywy 2006/112.

przedmiotowy, który obejmuje wszystkie stadia produkcji, handlu i świadczenia usług [7]. Ponadto zgodnie z celem szóstej dyrektywy VAT, która zmierza między innymi do oparcia systemu podatku VAT na jednolitej definicji „podatnika", przymiot „podatnika" powinien być oceniany wyłącznie na podstawie kryteriów, o których mowa w art. 4 tej dyrektywy [8].

33. W ten sposób Trybunał orzekł, że osoba wykonująca samodzielną działalność gospodarczą w rozumieniu wspomnianego art. 4 szóstej dyrektywy VAT jest podatnikiem, nawet jeżeli wykonuje tę działalność tylko ubocznie [9]. Osoba może być uważana za podatnika na podstawie art. 4 szóstej dyrektywy VAT, nawet jeżeli zasadnicza część jej działalności nie wchodzi w zakres tej dyrektywy, jak ma to miejsce w przypadku TRR.

34. Trybunał podniósł w wyroku w sprawie Gillan Beach, że „art. 9 szóstej dyrektywy zawiera zasady określające statut podatkowy świadczenia usług. Artykuł 9 ust. 1 zawiera przepis o charakterze ogólnym, a art. 9 ust. 2 wskazuje szereg statutów szczególnych. Celem tych przepisów jest uniknięcie z jednej strony zbiegu właściwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania" [10].

35. W tym samym wyroku, Trybunał dalej stwierdził, że „odnośnie do stosunku pomiędzy dwoma pierwszymi ustępami art. 9 szóstej dyrektywy VAT należy również przypomnieć, że Trybunał orzekł już, iż art. 9 ust. 1 nie ma wcale pierwszeństwa przed art. 9 ust. 2. W każdym stanie faktycznym należy postawić pytanie, czy zachodzi którykolwiek z przypadków wymienionych w art. 9 ust. 2 tej dyrektywy, a jeżeli nie, to zastosowanie znajduje art. 9 ust. 1" [11].

36. Z powyższego wynika, że art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT nie stanowi wyjątku od zasady wyrażonej w art. 9 ust. 1, wobec czego nie należy poddawać go wykładni zawężającej.

37. Ponadto w wyroku w sprawie Gillan Beach Trybunał orzekł, że „przy dokonywaniu wykładni przepisu prawa wspólnotowego należy brać pod uwagę nie tylko jego

7 — Zobacz w szczególności wyroki Trybunału: z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tiem, Rec. s. I-4363, pkt 17, z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 42, oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE, Zb.Orz. s. I-3123, pkt 40.

8 — Zobacz ww. wyrok w sprawie HE, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo.

9 — Ibidem, pkt 42.

10 — Zobacz wyroki Trybunału: z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-114/05 Gillan Beach, Zb.Orz. s. I-2427, pkt 14, w którym przywołany został wyrok 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 (Wyspy Kanałowe) i in., Zb.Orz. s. I-3947, pkt 23.

11 — Zobacz ww. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 15 i przytoczone tam orzecznictwo.

brzmienie, lecz także kontekst oraz cele uregulowania, którego stanowi on część" [12]. Dlatego też zdaniem Trybunału należy przypomnieć, że art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT stanowi regułę kolizyjną pozwalającą na ustalenie miejsca opodatkowania usług i w konsekwencji rozgraniczenie kompetencji państw członkowskich. Zauważam, iż z powyższego wynika, że pojęcie „usługi konsultantów" jest pojęciem prawa wspólnotowego, którego wykładni należy dokonywać w sposób jednolity w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania lub braku opodatkowania [13].

38. Należy zauważyć, że art. 9 ust. 2 lit. e) szóstej dyrektywy VAT nie stanowi, czy podatnik, który nabywa usługi, musi dokonywać tego zakupu w odniesieniu do prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej [14]; zresztą przepis ten nie zawiera żadnych treści wskazujących, że taka okoliczność miałaby jakiekolwiek znaczenie dla celów jego stosowania.

39. Jednakże, jak słusznie wskazał sąd krajowy, art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT wyraźnie postanawia, że dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który „w takim charakterze" występuje, podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej. Ponadto art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT jasno stanowi, że o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego [15].

40. Tym niemniej o ile w art. 2 pkt 1 i art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT jest wyraźnie mowa o podatniku, który „występuje w takim charakterze", bądź o usługach używanych do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, to w art. 9 ust. 2 lit. e) nie występuje podobne odesłanie. Moim zdaniem nie stanowi to bynajmniej przeoczenia (legislacyjnego) ze strony prawodawcy wspólnotowego. To właśnie brak jakiegokolwiek odesłania w art. 9 ust. 2 do działalności gospodarczej, do podatnika działającego w takim charakterze bądź do transakcji podlegających opodatkowaniu oznacza, że dla celów określenia miejsca świadczenia usług okoliczność, że klient dodatkowo prowadzi działalność, która nie jest objęta zakresem szóstej dyrektywy VAT, nie stanowi przeszkody dla stosowania tego przepisu [16].

41. Ponadto taka wykładnia właściwych przepisów leży w interesie prostoty wykonania (zasad dotyczących miejsca świadczenia usług) i łatwości poboru podatku, jak również zapobiegania unikaniu opodatkowania [17]. W rzeczywistości bowiem, jak słusznie wskazuje Skatteverket, jeżeli wymagano by, aby nabywca usług był podatnikiem działającym w takim charakterze bądź aby świadczone usługi miały być użyte do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, to

12 — Ibidem, pkt 21, w którym przywołano wyrok z dnia 7 czerwca 2005 r. w sprawie C-17/03 VEMW i in., Zb.Orz. s. I-4983, pkt 41.

13 — Jeśli chodzi o „działalność podobną", zob. wyrok w sprawie Gillan Beach, pkt 20 i przytoczone tam orzecznictwo. Co się tyczy „usług reklamowych", zob. wyroki Trybunału: z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-68/92 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-5881, pkt 14, z dnia z dnia 17 listopada 1993 r. w sprawie C-73/92 Komisja przeciwko Hiszpanii, Rec. s. I-5997, pkt 12, oraz opinię rzecznika generalnego F. G. Jacobsa do sprawy C-108/00 SPI, Rec. s. I-2361, pkt 14 (wyrok z dnia 15 marca 2001 r.).

14 — To znaczy działalności podlegającej opodatkowaniu.

15 — Zobacz wyrok z dnia 2 maja 2005 r. w sprawie C-378/02 WZV, Zb.Orz. I-4685, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo.

16 — Dodałbym, że z powyższego jasno wynika, iż art. 9 ust. 2 szóstej dyrektywy VAT spełnia odmienne cele niż art. 2 ust. 1 i art. 17 ust. 2.

17 — W świetle dokonanej przeze mnie wykładni właściwych przepisów, w przypadku zaistnienia wątpliwości odnośnie do ryzyka unikania opodatkowania przypominam, że art. 21 i art. 22 ust. 7 szóstej dyrektywy VAT zezwalają organom podatkowym państw członkowskich na podejmowanie środków koniecznych dla przeciwdziałania temu ryzyku. Zobacz ww. w przypisie 10 wyrok w sprawie Dudda, pkt 32.

wówczas określenie miejsca świadczenia usług byłoby znacznie utrudnione w wielu przypadkach zarówno dla przedsiębiorstw, jak i organów podatkowych państw członkowskich [18].

42. Ponadto jeżeli chodzi o praktyczną stronę [19] takiej wykładni właściwych przepisów, to w przypadku osoby, która nabywa usługi konsultingowe, podatek jest naliczany na etapie deklaracji podatku VAT składanej przez tę osobę organom podatkowym państwa członkowskiego, w którym ma ona swoją siedzibę. Będąc podatnikiem, jest ona już najprawdopodobniej zarejestrowana w tym państwie członkowskim dla celów składania deklaracji podatku VAT. Co więcej, jeżeli usługi te są używane w zakresie jej działalności gospodarczej, to może ona skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Z drugiej strony usługodawca musi jedynie wykazać, że usługobiorca, jest podatnikiem [20].

43. Wreszcie taka wykładnia jest, moim zdaniem, również podyktowana zasadą pewności prawa, ponieważ zasady dotyczące miejsca świadczenia usług muszą być przewidywalne dla handlowców. Zasada ta w szczególny sposób dotyczy przepisów powodujących konsekwencje podatkowe, tak aby osoby miały możliwość poznania swoich zobowiązań wynikających z tych przepisów [21].

44. Dodatkowo wykładnia ta prowadziłaby do zmniejszenia obciążenia handlowców działających na rynku wewnętrznym. To z kolei sprzyjałoby ułatwianiu swobodnego przepływu towarów i usług, co — przypominam — jest jednym z ogólnych celów wspólnego systemu podatku VAT [22].

45. Zanim przejdę do wniosków, krótko wspomnę, że w świetle powyższych rozważań wynikałoby, że przy wykładni właściwych przepisów [23] rząd włoski nie wziął należycie pod uwagę celu tych przepisów.

18 — Zgadzam się również i z tym, że jeżeli sprzecznie do wyżej przedstawionej wykładni uznanoby, że właściwe przepisy wprowadzają takie wymagania, to interes prostoty wykonania zasad i łatwości poboru podatku zostałby naruszony w sytuacjach, w których usługi nabywane są w ramach obydwu kategorii działalności prowadzonej przez TRR. Właściwe przepisy nie zawierają żadnych wskazówek, jak należałoby postępować w przypadku wymogu rozdziału.

19 — Zagadnienie to pozostaje w ścisłym związku z zagadnieniem omówionym w jednym z poprzedzających punktów. Jeżeli rozdział właściwości podatkowej będzie nazbyt utrudniony, to transakcje, które normalnie podlegają opodatkowaniu, mogą uniknąć opodatkowania.

20 — Jak słusznie wskazał Skatteverket, taki system umożliwia dostawcy usług takich, jak usługi konsultingowe, uniknięcie konieczności rejestracji dla celów podatku VAT w każdym państwie członkowskim, w którym jego klienci mają stały zakład.

21 — Zobacz w tym względzie opinie: rzecznika generalnego N. Fennellyego w ww. w przypisie 10 sprawie Dudda, pkt 32, odwołującej się do wyroku z dnia 13 marca 1990 r. w sprawie C-30/89 Komisja przeciwko Francji Rec. s. I-691, pkt 23, oraz rzecznika generalnego G. Cosmasa w sprawie C-231/94 Faaborg-Gelting Linien A/S przeciwko Finanzamt Flensburg, pkt 12 (wyrok z dnia 2 maja 1996 r.).

22 — W sprawie zawisłej przed sądem krajowym okoliczności faktyczne mające znaczenie dla sprawy miały miejsce przed wejściem w życie dyrektywy Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniającej dyrektywę 2006/112/WE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. L 44, s. 11). Artykuł 2 dyrektywy 2008/8 stanowi, że z dniem 1 stycznia 2010 r. art. 43 dyrektywy 2006/112 otrzymuje brzmienie: „Do celu stosowania przepisów dotyczących miejsca świadczenia usług: 1) podatnika, który prowadzi również działalność lub dokonuje transakcji nieuznawanych za podlegające opodatkowaniu dostawy towarów lub świadczenia usług zgodnie z art. 2 ust. 1, *uznaje się za podatnika w odniesieniu do wszystkich świadczonych na jego rzecz usług*" (podkreślenie moje).

23 — Zobacz pkt 28 powyżej.

46. Wreszcie przechodząc do art. 21 ust. 1 lit. b) szóstej dyrektywy VAT, którego również dotyczy pytanie prejudycjalne, wystarczy zauważyć, że przepis ten jedynie stwierdza, iż zobowiązanymi do zapłaty podatku od wartości dodanej są odbiorcy usług objętych art. 9 ust. 2 lit. e), wykonanych przez podatnika rezydującego za granicą. Wobec powyższego, jeżeli zostały spełnione przesłanki przewidziane w art. 4 szóstej dyrektywy VAT, jak również pozostałe przesłanki, o których mowa w art. 21 ust. 1 lit. b), to osoba taka podlega podatkowi VAT z tytułu nabytych przez siebie usług bez względu na to, czy zostały one nabyte wyłącznie w odniesieniu do działalności znajdującej się poza zakresem dyrektyw.

## IV — Wnioski

47. Wobec powyższego proponuję, aby Trybunał udzielił następującej odpowiedzi na pytanie prejudycjalne Regeringsrätten:

W celu określenia miejsca świadczenia usług art. 9 ust. 2 lit e) i art. 21 ust. 1 lit. b) 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 oraz art. 56 ust. 1 lit. c) i art. 196 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że w świetle wspomnianych przepisów osobę, która nabywa usługi konsultingowe od osoby zobowiązanej do zapłaty podatku w innym państwie członkowskim, w sytuacji gdy wykonuje jednocześnie działalność gospodarczą oraz działalność, która nie jest objęta zakresem dyrektyw, należy uznać za podatnika w rozumieniu tych przepisów, nawet jeśli wspomniane nabycie zostało dokonane wyłącznie w zakresie tej drugiej działalności.