SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JANA MAZÁKA,

predstavljeni 17. junija 2008 [1]

1. Regeringsrätten (Vrhovno upravno sodišče) (Švedska) s tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe Sodišču predlaga, naj poda razlago členov 9(2)(e) in 21(1)(b) Šeste direktive o DDV [2] ter členov 56(1)(c) in 196 Direktive 2006/112 [3] (skupaj: upoštevne določbe). Postopek v glavni stvari se deloma nanaša na obračunska obdobja, za katera se uporabljajo določbe Šeste direktive, deloma pa na obračunska obdobja, za katera se uporabljajo določbe Direktive 2006/112.

I – Pravni okvir

A – *Pravo Skupnosti*

2. Zadeva se nanaša na švedsko ustanovo, ki izvaja gospodarske in druge dejavnosti in namerava na Danskem naročiti svetovalne storitve. Predložitveno sodišče želi izvedeti, ali je ustanova za namen uporabe upoštevnih določb davčna zavezanka, čeprav naj bi se naročilo nanašalo le na tisti del njenih dejavnosti, ki ne sodi na področje uporabe direktiv.

3. V skladu s členom 2(1) Šeste direktive je predmet DDV: „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4. Člen 4(1) Šeste direktive določa, da je davčni zavezanec „vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.“ Člen 4(2) določa: „[g]ospodarske dejavnosti […] obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve […]“.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – Šesta direktiva 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) („Šesta direktiva“).

3 – Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1) („Direktiva 2006/112“). Šesta direktiva in Direktiva 2006/112 bosta skupaj poimenovani „direktivi“. S 1. januarjem 2007 je bila Šesta direktiva razveljavljena in nadomeščena z Direktivo 2006/112.

5. Člen 9 Šeste direktive, ki se nanaša na kraj opravljanja storitev, določa:

„1. Za kraj opravljanja storitve se 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.

2. Vendar pa:

[…]

(e) 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;

[…]“

6. Člen 21(1)(b) Šeste direktive določa, da so DDV dolžne plačati:

(b) „osebe, za katere storitve iz člena 9(2)(e) opravijo in izvedejo davčni zavezanci, tuji rezidenti. Države članice pa lahko zahtevajo, da izvajalec storitev solidarno odgovarja za plačilo davka“.

7. V skladu s členom 2(1)(c) Direktive 2006/112 je predmet DDV naslednja vrsta transakcij: „dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo“.

8. Člen 9(1) Direktive 2006/112 določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z […] dejavnostmi samostojnih poklicev. […]"

9. Člen 56(1) Direktive 2006/112 določa:

„Kraj opravljanja naslednjih storitev, če se opravijo za prejemnike s sedežem zunaj Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, je kraj, kjer ima prejemnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva:

[…]

(c) storitve svetovalcev, inženirjev, svetovalnih pisarn, odvetnikov, računovodij in druge podobne storitve ter obdelava podatkov in dajanje informacij;

[…]"

10. Nazadnje člen 196 Direktive 2006/112 določa:

„DDV je dolžan plačati vsak davčni zavezanec, prejemnik storitev iz člena 56 […]".

B – *Nacionalno pravo*

11. V skladu s členom 1 poglavja 1 mervärdesskattelagen (1994:200) (zakon o DDV, v nadaljevanju: ML) se DDV plačuje od notranjega prometa blaga in storitev, ki so predmet obdavčitve in se dobavljajo v okviru poslovne dejavnosti. [4]

4 – Določba je namenjena izvajanju člena 2(1) Šeste direktive.

12. V skladu s členom 7 poglavja 5 ML se nekatere točno določene storitve, vključno s svetovalnimi storitvami, ki se opravijo v drugi državi članici, obravnavajo, kot da so bile opravljene na ozemlju države, 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 ali stalne poslovne enote, ki ima tam stalno prebivališče ali tam običajno prebiva. Če obdavčljive svetovalne storitve v državi opravi tuja družba, je DDV v skladu s členom 2 poglavja 1 ML dolžan plačati naročnik. [5]

13. V ML ni opredelitve pojma „trgovec“. V členu 1 poglavja 4 ML je „poslovna dejavnost“ opredeljena kot gospodarska dejavnost, ki vključuje poslovanje in plačila za transakcije, ki se izvajajo kot del te dejavnosti in v davčnem letu presežejo višino 30.000 SKR. Iz člena 1 poglavja 13 inkomstskattelagen (zakon o dohodnini) izhaja, da se gospodarska dejavnost nanaša na pridobitno dejavnost, ki se izvaja neodvisno v okviru določene stroke.

II – Dejansko stanje, postopek in vprašanje za predhodno odločanje

14. Zadeva v postopku v glavni stvari se nanaša na ustanovo, ki je bila ustanovljena na podlagi kolektivnih pogodb, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (ponoven začetek – svet za podporo in svetovanje presežnim delavcem, v nadaljevanju: TRR), in sicer sta jo leta 1994 ustanovili Svenska Arbetsgivareföreningen (konfederacija švedskega podjetništva, sedaj Svenskt Näringsliv) in Privattjänstemannakartellen (federacija zaposlenih v sektorju industrije in storitev).

15. V skladu z njenim statutom so cilji TRR izplačevanje nadomestila za brezposelnost in spodbujanje ukrepov za pospeševanje prehoda delavcev, ki so iz določenih razlogov izgubili zaposlitev oziroma jim grozi izguba zaposlitve, v novo zaposlitev, poleg tega pa tudi svetovanje in podpora družbam, ki imajo oziroma za katere je verjetno, da imajo preveč zaposlenih, in spodbujanje razvoja družb na področju kadrovskih virov. Pogoji delovanja TRR so podrobneje urejeni v Omställningsavtal (pogodba o prehodnih obdobjih v zaposlovanju), pogodbi, sklenjeni med Svenskt Näringsliv in Privattjänstemannakartellen.

16. Dejavnosti se financirajo s članarino delodajalcev, ki jo ti na podlagi pogodbe plačujejo v sorazmerju s plačami delavcev, zajetih s pogodbo. Delodajalci, ki jih pogodba zavezuje v skladu s „stransko pogodbo“, plačujejo fiksno letno članarino. Poleg dejavnosti, ki jih izvaja v okviru Omställningsavtal,

5 – S tema določbama se izvajajo ustrezni deli členov 9(2)(e) in 21(1)(b) Šeste direktive.

je TRR registrirana kot zavezanka za DDV od opravljanja storitev v zvezi z deli, ki jih družbe oddajajo zunanjim sodelavcem. Obdavčljive dejavnosti naj bi predstavljale do 5 % celotne dejavnosti TRR.

17. TRR namerava med drugim na Danskem naročiti svetovalne storitve, ki jih bo uporabila izključno v okviru dejavnosti, ki jih izvaja na podlagi Omställningsavtal. Za razjasnitev davčnih posledic tega naročila je pri Skatterättsnämnden vložila predlog za predhodno odločitev o tem, ali ima dejavnost na podlagi Omställningsavtal značilnosti poslovne dejavnosti in ali se sama obravnava kot trgovec za namen člena 7 poglavja 5 ML.

18. Skatterättsnämnden je na vprašanji odgovorilo s predhodno odločitvijo z dne 3. marca 2006, v kateri je navedlo, da: (i) dejavnosti, ki jih TRR izvaja na podlagi Omställningsavtal, niso storitve, ki jih opravlja v okviru poslovne dejavnosti, in da se TRR obravnava kot trgovec za namen člena 7 poglavja 5 ML.

19. TRR se je pritožila zoper predhodno odločitev in menila, da bi moralo Regeringsrätten to odločitev spremeniti in ugotoviti, da se TRR ne obravnava kot trgovec za namen člena 7 poglavja 5 ML. Skatteverket (občinska davčna uprava) meni, da bi moralo Regeringsrätten potrditi predhodno odločitev.

20. TRR je v utemeljitev svoje tožbe med drugim navedla, da registracija za DDV sama po sebi ne pomeni, da je treba registrirano stranko vedno obravnavati kot trgovca za namen člena 7 poglavja 5 ML. Ko izdaja naročila v okviru dejavnosti, ki ne sodijo na področje uporabe Šeste direktive, TRR namreč ni trgovec v smislu te določbe. Primerljiva določba v Šesti direktivi, člen 9(2)(e), se ne nanaša na trgovca, temveč na davčnega zavezanca.

21. Regeringsrätten meni, da je v zadevi, o kateri odloča, pri uporabi nekaterih določb Šeste direktive in Direktive 2006/112 potrebna razlaga pojmov prava Skupnosti „davčni zavezanec“ in „oseba, ki je dolžna plačati davek“. Predložitveno sodišče ugotavlja, da je Sodišče razlago pojma „davčni zavezanec“ podalo v mnogih sodbah. Vendar pa ni sodne prakse v zvezi s tem, kako je treba ta pojem razumeti za namen uporabe člena 9(2)(e) te direktive v takem primeru, kot se obravnava v tej zadevi.

22. Ker 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 Regeringsrätten prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je treba člen 9(2)(e) in člen 21(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 od osebe, ki je dolžna plačati davek v drugi državi članici, pri čemer naročnica opravlja tako gospodarsko dejavnost kot dejavnost, ki ne sodi na področje direktiv, pri uporabi teh členov obravnavati kot davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev opravljena le glede slednje dejavnosti?“

23. Pisna stališča so predložili Skatteverket, nemška, grška, italijanska in poljska vlada ter Komisija. Stranke niso predlagale obravnave, zato se ta ni opravila.

III – Presoja

A – *Bistvene trditve strank*

24. *TRR* Sodišču ni predložila pisnega stališča.

25. *Skatteverket* meni, da člen 9(2)(e) Šeste direktive in člen 56(1) Direktive 2006/112 ne zahtevata, da bi moral naročnik pri izdaji naročila delovati kot davčni zavezanec ali da bi moral naročilo izdati v okviru gospodarskih dejavnosti. Poleg tega je to, da se za namen upoštevnih določb ne razlikuje, ali naročnik deluje kot davčni zavezanec ali ne, v skladu s ciljem obeh direktiv.

26. Skatteverket zatrjuje, da je treba za namen uporabe upoštevnih določb davčnega zavezanca obravnavati kot takega, in sicer ne glede na namen naročila storitev. Zato je treba v primeru storitev, ki jih je TRR naročila v takih okoliščinah, kot se obravnavajo v postopku v glavni stvari, šteti, da so bile te opravljene na Švedskem. TRR mora zato prijaviti in plačati DDV v švedsko državno blagajno. Pri tem opravljanje storitev, ki niso povezane z gospodarsko dejavnostjo TRR, ni podlaga za pravico do odbitka DDV.

27. *Nemška*, *poljska* in *grška vlada* ter *Komisija* so podale podobne trditve kot Skatteverket. Načeloma zatrjujejo, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od osebe, ki je dolžna plačati davek v drugi državi članici, pri čemer naročnica opravlja tako gospodarsko dejavnost kot dejavnost, ki ne sodi na področje direktiv, obravnavati kot davčnega zavezanca, tudi če je bila storitev opravljena le glede slednje dejavnosti.

28. *Italijanska vlada* pa v bistvu zatrjuje, da je treba upoštevne določbe razlagati tako, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od osebe, ki je davčna zavezanka v drugi državi članici, pri čemer naročnica opravlja tako gospodarsko dejavnost kot dejavnost, ki ne sodi na področje direktiv, obravnavati kot končnega potrošnika te storitve, če je bila storitev opravljena le glede dejavnosti, ki ne sodijo na področje uporabe direktiv.

B – *Presoja*

29. Predložitveno sodišče želi s tem vprašanjem izvedeti, ali je treba upoštevne določbe razlagati tako, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od osebe, ki je dolžna plačati davek v drugi državi članici, pri čemer naročnica opravlja tako gospodarsko dejavnost kot dejavnost, ki ne sodi na področje uporabe direktiv, obravnavati kot davčnega zavezanca, tudi če je bila storitev opravljena le glede slednje dejavnosti.

30. V nadaljevanju bo zaradi skoraj enakega besedila upoštevnih določb v obeh direktivah in jasnosti navedena le Šesta direktiva. [6]

31. Člen 4(1) Šeste direktive določa, da je „davčni zavezanec“ vsaka oseba, ki neodvisno opravlja gospodarsko dejavnost iz člena 4(2). Člen 4(2) opredeljuje „gospodarsko dejavnost“ kot dejavnost, ki obsega vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve.

32. V skladu z ustaljeno sodno prakso se členu 4 Šeste direktive pripisuje zelo široko področje uporabe DDV, saj zajema vse stopnje

6 – Členi 2(1), 4, 9(2)(e) in 21(1)(b) Šeste direktive v bistvu ustrezajo členom 2(1), 9, 56(1)(c) oziroma 196 Direktive 2006/112.

proizvodnje, distribucije in opravljanja storitev. [7] Poleg tega ni sporno, da je treba glede na namen Šeste direktive – katere namen je zlasti vzpostavitev sistema DDV, ki bi temeljil na enotni opredelitvi davčnih zavezancev – to lastnost presoditi izključno na podlagi meril, navedenih v členu 4 te direktive. [8]

33. Zato je Sodišče presodilo, da je oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost, za namen člena 4 Šeste direktive davčni zavezanec, in to tudi če je ta gospodarska dejavnost zgolj pomožna dejavnost. [9] Osebo se lahko kot v primeru TRR obravnava kot davčnega zavezanca v skladu s členom 4 Šeste direktive, tudi če prevladujoči del njene dejavnosti ne sodi na področje uporabe te direktive.

34. Sodišče je v sodbi Gillan Beach zapisalo, da „člen 9 Šeste direktive vsebuje pravila, ki določajo kraj, ki je davčno upoštevna navezna okoliščina. Medtem ko odstavek 1 te določbe glede tega predmeta podaja splošno pravilo, pa njen odstavek 2 navaja vrsto posebnih naveznih okoliščin. Cilj teh določb je izogibanje, prvič, sporom glede pristojnosti, ki lahko privedejo do dvojnega obdavčevanja, in, drugič, neobdavčenju prihodkov“. [10]

35. Sodišče je v tej sodbi nadaljevalo z ugotovitvijo, da je treba opozoriti tudi na to, „da je glede razmerja med odstavkoma 1 in 2 člena 9 [Šeste direktive] […] že odločilo, da odstavek 1 nikakor ne prevlada nad odstavkom 2 te določbe. Vprašanje, ki se zastavlja v vsakem položaju, je, ali ga ureja eden od primerov, navedenih v členu 9(2). V nasprotnem primeru pa je zajet z odstavkom 1“. [11]

36. Iz tega izhaja, da se člena 9(2) Šeste direktive ne sme razlagati ozko, saj ni izjema od pravila iz člena 9(1).

37. Poleg tega je Sodišče v sodbi Gillan Beach presodilo, da „[je treba] pri razlagi določbe prava Skupnosti […] upoštevati ne le njeno besedilo, temveč tudi njen smisel in cilje, ki jih

7 – Glej med drugim sodbe z dne 4. decembra 1990 v zadevi Van Tiem proti Staatssecretaris van Financiën (C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17); z dne 26. junija 2003 v zadevi MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 42) in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE (C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 40).

8 – Glej zgoraj navedeno sodbo HE, točka 41, in navedena sodna praksa.

9 – Prav tam, točka 42.

10 – Glej sodbo z dne 9. marca 2006 v zadevi Gillan Beach (C-114/05, ZOdl., str. I-2427, točka 14), v kateri je navedena sodba z dne 4. julija 1985 v zadevi Berkholz (168/84, Recueil, str. 2251, točka 14); ter sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Dudda proti Finanzamt Bergisch Gladbach (C-327/94, Recueil, str. I-4595, točka 20; z dne 6. marca 1997 v zadevi Linthorst, Pouwels en Scheres proti Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Roermond (C-167/95, Recueil, str. I-1195, točka 10) in z dne 12. maja 2005 v zadevi RAL (Channel Islands) in drugi (C-452/03, ZOdl., str. I-3947, točka 23).

11 – Glej zgoraj navedeno sodbo Gillan Beach, točka 15, in navedena sodna praksa.

zasleduje ureditev, katere del je ta določba“. [12] Zato je v skladu s presojo Sodišča člen 9(2) Šeste direktive kolizijska norma, ki določa kraj obdavčitve storitev in posledično razmejuje pristojnosti držav članic. Pri tem ugotavljam, da iz tega izhaja, da je pojem „storitve svetovalcev“ pojem prava Skupnosti, ki ga je treba razlagati enotno, da bi se izognili položajem dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja. [13]

38. Opozoriti je treba, da člen 9(2)(e) Šeste direktive ne določa, ali mora davčni zavezanec, ki naroča storitve, te storitve naročiti v zvezi s svojo gospodarsko dejavnostjo [14]; pravzaprav nič v tej določbi ne napeljuje na sklep, da bi bilo lahko tako dejstvo pomembno za namen njene uporabe.

39. Vendar pa, kot pravilno poudarja predložitveno sodišče, člen 2(1) Šeste direktive izrecno določa, da se DDV plačuje od dobave blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, „ki deluje kot tak“, opravi na ozemlju države za plačilo. Poleg tega člen 17(2) Šeste direktive jasno določa, da je davčni zavezanec upravičen odbiti vstopni davek, če se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij. [15]

40. Vendar pa v nasprotju s členoma 2(1) in 17(2) Šeste direktive, ki se izrecno nanašata na davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“, ali na storitve, ki se uporabljajo za namen obdavčljivih transakcij, v členu 9(2)(e) ni najti take navedbe. Menim, da to ni posledica (zakonodajnega) spregleda, ki bi ga bilo mogoče pripisati zakonodajalcu Skupnosti. Da se člen 9(2) ne sklicuje na gospodarsko dejavnost, davčnega zavezanca, „ki deluje kot tak“, ali obdavčljive transakcije, verjetneje pomeni, da dejstvo, da naročnik opravlja tudi dejavnosti, ki ne sodijo na področje uporabe Šeste direktive, ne preprečuje uporabe te določbe za namen določitve kraja opravljanja storitev. [16]

41. Poleg tega je zgornja razlaga upoštevnih določb v skladu z interesi jasnosti delovanja (pravil o kraju opravljanja storitev) in čim preprostejšega pobiranja ter preprečevanja davčnega izogibanja. [17] Kot namreč pravilno

12 – Prav tam, točka 21, v kateri je navedena sodba z dne 7. junija 2005 v zadevi VEMW in drugi (C-17/03, ZOdl., str. I-4983, točka 41).

13 – V zvezi s „podobnimi dejavnostmi“ glej zgoraj navedeno sodbo Gillan Beach, točka 20, in navedena sodna praksa. V zvezi s „storitvami oglaševanja“ glej sodbi z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Franciji (C-68/92, Recueil, str. I-5881, točka 14) in z dne 17. novembra 1993 v zadevi Komisija proti Španiji (C-73/92, Recueil, str. I-5997, točka 12) ter sklepne predloge generalnega pravobranilca Jacobsa, predstavljene 14. decembra 2000 v zadevi SPI (C-108/00, Recueil, str. I-2361, točka 14).

14 – Torej v zvezi z obdavčljivo dejavnostjo.

15 – Glej sodbo z dne 2. junija 2005 v zadevi Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, ZOdl., str. I-4685, točka 32, in navedena sodna praksa).

16 – Pri tem dodajam, da je namen člena 9(2) Šeste direktive, kar jasno izhaja iz zgornjih navedb, drugačen od namena členov 2(1) in 17(2).

17 – Glede na mojo razlago upoštevnih določb za primer dvoma v zvezi s tveganjem davčnega izogibanja dodajam, da člena 21 in 22(7) Šeste direktive organom držav članic omogočata, da sprejmejo potrebne ukrepe za preprečitev tega tveganja. Glej v tem smislu sodbo Dudda, navedena v opombi 10, točka 32.

poudarja Skatteverket, bi bila določitev kraja opravljanja storitev tako za družbe kot za davčne organe držav članic mnogokrat precej težavnejša, če bi moral biti naročnik opravljene storitve davčni zavezanec, ki deluje kot tak, ali če bi morale biti storitve uporabljene za namen njegovih obdavčljivih transakcij. [18]

42. Kar poleg tega zadeva praktičnost [19] take razlage upoštevnih določb, se v primeru naročnika svetovalnih storitev davek plača, ko ta oseba davčnim organom države članice, v kateri ima sedež, predloži obračun DDV. Ker gre za davčnega zavezanca, mora biti v tej državi članici že registriran za obračunavanje DDV. Poleg tega je naročnik, če se te storitve uporabijo v zvezi z njegovo gospodarsko dejavnostjo, upravičen do odbitka vstopnega davka. Izvajalec storitev pa mora na drugi strani izkazati le, da je naročnik storitev davčni zavezanec. [20]

43. Nazadnje menim, da tako razlago upoštevnih določb narekuje tudi načelo pravne varnosti, saj morajo biti pravila o kraju opravljanja storitev za trgovce predvidljiva. To načelo je treba zlasti dosledno uporabljati pri pravilih, ki imajo finančne posledice, zato da se lahko posamezniki seznanijo z obveznostmi, ki jih imajo na podlagi teh pravil. [21]

44. Taka razlaga bi morala imeti za posledico tudi zmanjšanje bremena za trgovce, ki poslujejo na notranjem trgu. To pa bo nato prispevalo k pospeševanju prostega pretoka blaga in storitev, ki je, kot bi rad opozoril, eden od temeljnih ciljev skupnega sistema DDV. [22]

45. Preden zaključim, bi rad na kratko omenil, da se glede na zgornje ugotovitve zdi, da italijanska vlada pri svoji razlagi upoštevnih določb [23] ni ustrezno upoštevala namena teh določb.

18 – Strinjam se tudi, da bi, če bi se v nasprotju z mojo zgornjo razlago štelo, da zahteva uporaba upoštevnih določb izpolnjevanje takih obveznosti, to omajalo interese jasnosti delovanja in čim preprostejšega pobiranja, kadar bi se naročilo storitev nanašalo na obe skupini dejavnosti, ki ju izvaja TRR. V upoštevnih določbah ni najti nobenih napotkov v zvezi s tem, kako naj bi se izvedla nujna porazdelitev.

19 – To vprašanje je tesno povezano z vprašanjem iz prejšnje točke. Če je porazdelitev davčne pristojnosti preveč nepraktična, se lahko sicer obdavčljive transakcije izognejo obdavčenju.

20 – Kot upravičeno poudarja Skatteverket, taka ureditev izvajalcu storitev, kakršne so svetovalne storitve, omogoča, da se mu za namen plačevanja DDV ni treba registrirati v vsaki državi članici, v kateri imajo sedež njegove stranke.

21 – Glej v tem smislu sklepne predloge generalnega pravobranilca Fennellyja, predstavljene 25. aprila 1996, v zadevi Dudda, navedena v opombi 10, točka 32, v katerih je navedena sodba z dne 13. marca 1990 v zadevi Komisija proti Franciji (C-30/89, Recueil, str. I-691, točka 23), in sklepne predloge generalnega pravobranilca Cosmasa, predstavljene 1. februarja 1996, v zadevi Faaborg-Gelting Linien A/S proti Finanzamt Flensburg (C-231/94, Recueil, str. I-2395, točka 12).

22 – Upoštevna dejstva v zadevi, o kateri odloča predložitveno sodišče, so nastala, preden je začela veljati Direktiva Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 o spremembi Direktive 2006/112/ES glede kraja opravljanja storitev (UL L 44, 20.2.2008, str. od 11 do 22). Člen 2 Direktive 2008/8 določa, da se člen 43 Direktive 2006/112 od 1. januarja 2010 spremeni, kakor sledi: „[z]a namene uporabe pravil o kraju opravljanja storitev: 1. davčni zavezanec, ki opravlja tudi dejavnosti ali transakcije, ki v skladu s členom 2(1) niso obravnavane kot obdavčljive dobave blaga ali storitev, *šteje za davčnega zavezanca za vse storitve, ki so bile opravljene zanj*“ (poudarek dodan).

23 – Glej točko 28 teh sklepnih predlogov.

46. Nenazadnje naj v zvezi s členom 21(1)(b) Šeste direktive, ki je prav tako naveden v predloženem vprašanju, zadošča opozoriti, da je v tej določbi navedeno zgolj, da so osebe, za katere storitve iz člena 9(2)(e) Šeste direktive opravijo in izvedejo davčni zavezanci, tuji rezidenti, dolžne plačati DDV. Zato je oseba, v zvezi s katero so izpolnjeni pogoji iz člena 4 Šeste direktive ter drugi pogoji iz člena 21(1)(b), dolžna plačati DDV od storitev, ki jih je prejela, in sicer ne glede na to, ali so bile opravljene le glede dejavnosti, ki ne sodijo na področje uporabe direktiv.

IV – Predlog

47. Zato menim, da naj Sodišče na vprašanje, ki ga je predložilo Regeringsrätten, odgovori tako:

Za določitev kraja opravljanja storitev je treba člena 9(2)(e) in 21(1)(b) 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 ter člena 56(1)(c) in 196 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost razlagati tako, da je treba osebo, ki naroči svetovalne storitve od osebe, ki je dolžna plačati davek v drugi državi članici, pri čemer naročnica opravlja tako gospodarsko dejavnost kot tudi dejavnost, ki ne sodi na področje teh dveh direktiv, za uporabo teh členov obravnavati kot davčnega zavezanca, tudi če je bila navedena storitev opravljena le glede slednje dejavnosti.