FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremsat den 17. juni 2008 [1]

1. Regeringsrätten (Sverige) anmoder med det forelagte præjudicielle spørgsmål Domstolen om at fortolke artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 21, stk. 1, litra b), i sjette momsdirektiv [2] og artikel 56, stk. 1, litra c), og artikel 196 i direktiv 2006/112 [3] (herefter under ét »de relevante bestemmelser«). Hovedsagen vedrører dels regnskabsår, i hvilke bestemmelserne i sjette direktiv finder anvendelse, dels regnskabsår, i hvilke bestemmelserne i direktiv 2006/112 finder anvendelse.

2. Sagen vedrører en svensk stiftelse, der både driver økonomisk og anden virksomhed, og som har til hensigt at købe konsulentbistand fra Danmark. Den forelæggende ret ønsker oplyst, hvorvidt stiftelsen ved anvendelsen af de relevante bestemmelser skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for den del af dens virksomhed, som falder uden for direktivernes anvendelsesområde.

1 — Originalsprog: engelsk.

2 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. s) (herefter »sjette direktiv«).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1) (herefter »direktiv 2006/112«). Sjette direktiv og direktiv 2006/112 vil under ét blive benævnt »direktiverne«. Sjette direktiv blev med virkning fra den 1.1.2007 ophævet og erstattet af direktiv 2006/112.

I — Retsforskrifter

A — *Fællesretlige bestemmelser*

3. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges merværdiafgift »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4. Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1, anses for afgiftspligtig person »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«. Artikel 4, stk. 2, har følgende ordlyd: »[…] økonomisk virksomhed […] er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder […]«.

5. Sjette direktivs artikel 9 vedrørende leveringsstedet for tjenesteydelser har følgende ordlyd:

»1. 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.

2. Dog gælder følgende:

[…]

e) 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 erhvervsmæssige 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

[…]«

6. Ifølge sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), påhviler merværdiafgiften:

»aftageren af en ydelse omhandlet i artikel 9, stk. 2, litra e), og foretaget af en afgiftspligtig person etableret i udlandet; medlemsstaterne kan dog bestemme, at yderen hæfter solidarisk for afgiftens erlæggelse«.

7. I henhold til artikel 2, stk. 1, litra c), i direktiv 2006/112 er følgende transaktioner momspligtige: »levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.

8. Artikel 9, stk. 1, i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder […] samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. […]«

9. Det bestemmes i artikel 56, stk. 1, i direktiv 2006/112:

»Leveringsstedet for følgende ydelser, som leveres til kunder, der er etableret uden for Fællesskabet, eller til afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for tjenesteyderens land, er det sted, hvor kunden har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, for hvilket ydelserne præsteres, eller i mangel af et sådant hjemsted eller et sådant forretningssted det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted:

[…]

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

[…]«

10. Endelig har artikel 196 i direktiv 2006/112 følgende ordlyd:

»Momsen påhviler den afgiftspligtige kunde til en ydelse som omhandlet artikel 56 […]«

B — *Nationale bestemmelser*

11. Ifølge § 1 i mervärdesskattelagens (merværdiafgiftsloven (1994:200), herefter »ML«) kapitel 1 skal der svares moms til staten bl.a. ved indenlandsk omsætning af varer og tjenesteydelser, der er afgiftspligtige og udføres som led i en erhvervsmæssig virksomhed [4].

4 — Denne bestemmelse er en gennemførelse af sjette direktivs artikel 2, nr. nr.

12. Ifølge § 7 i ML's kapitel 5 skal visse specifikke tjenesteydelser, herunder konsulentbistand, som leveres fra et andet medlemsland, anses for at være omsat i indlandet, hvis køberen er en erhvervsdrivende, der har Sverige enten som hjemsted for sin økonomiske virksomhed eller som fast forretningssted, for 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 ML's kapitel 1 køberen, som skal svare momsen [5].

13. ML indeholder ikke nogen definition på begrebet »erhvervsdrivende«. Med »erhvervsmæssig virksomhed« forstås ifølge § 1 i ML's kapitel 4 virksomhed, som udgør forretningsvirksomhed, eller drives på måder, som kan sidestilles med aktiviteter, der kan henføres til sådan forretningsvirksomhed, og omsætningen i virksomheden inden for skatteåret overstiger 30 000 SKR. Det fremgår af § 1 i inkomstskattelagens kapitel 13, at der med forretningsvirksomhed forstås økonomisk virksomhed, som udøves erhvervsmæssigt og selvstændigt.

5 — De tilsvarende dele af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, og artikel 21, stk. 1, litra b), er blevet gennemført med disse bestemmelser.

II — Faktiske omstændigheder, proceduren og det præjudicielle spørgsmål

14. Hovedsagen vedrører en kollektivaftalestiftelse, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (herefter »TRR«), som i 1994 blev oprettet af den daværende Svenska Arbetsgivareföreningen (nu Svenskt Näringsliv) og Privattjänstemannakartellen.

15. 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, dels at fremme virksomhedsudvikling i personalehenseende. De nærmere vilkår for TRR's virksomhed reguleres i Omställningsavtalet (omstillingsaftalen), som er gældende mellem Svensk Näringsliv og Privattjänstemannakartellen.

16. Virksomheden 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 hängavtal (tiltrædelsesaftale), betaler et fast årligt bidrag. Ud over

den virksomhed, som drives i overensstemmelse med Omställningsavtalet, er TRR momsregistreret for salg af tjenesteydelser i forbindelse med afvandring af virksomheder. Det oplyses, at den afgiftspligtige virksomhed svarer til 5% af TRR's samlede virksomhed.

17. TRR har til hensigt at købe konsulentbistand bl.a. fra 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 erhvervsmæssig, og om stiftelsen udgør en erhvervsdrivende i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i § 7 i ML's kapitel 5.

18. Ved forhåndsbesked af 3. marts 2006 besvarede Skatterättsnämnden spørgsmålene således: Den af Omställningsavtalet omfattede virksomhed indebærer ikke, at TRR skal anses for at udbyde tjenesteydelser som led i erhvervsmæssig virksomhed, og TRR skal anses for at være en sådan erhvervsdrivende, som er omhandlet i § 7 i ML's kapitel 5.

19. TRR har anlagt sag til prøvelse af forhåndsbeskeden og nedlagt påstand om, at Regeringsrätten skal omgøre forhåndsbeskeden og fastslå, at TRR ikke er en erhvervsdrivende som omhandlet i § 7 i ML's kapitel 5. Skatteverket har nedlagt påstand om, at Regeringsrätten stadfæster forhåndsbeskeden.

20. 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 ML's kapitel 5. Ved køb, som sker i forhold til aktiviteter, som falder uden for anvendelsesområdet for sjette direktiv, er TRR ikke en sådan erhvervsdrivende som omhandlet i den nævnte bestemmelse. Den tilsvarende bestemmelse i sjette direktiv, artikel 9, stk. 2, litra e), henviser ikke til begrebet erhvervsdrivende, men til begrebet afgiftspligtig person.

21. Regeringsrätten er af den opfattelse, at sagen kræver en fortolkning af de fællesskabsretlige begreber »afgiftspligtig person« og »betalingspligtig person«, hvor visse bestemmelser i sjette direktiv og direktiv 2006/112 skal finde anvendelse. Den forelæggende ret har anført, at Domstolen i flere afgørelser har fortolket indholdet af begrebet »afgiftspligtig person« i sjette direktiv. Derimod findes der ingen domme fra Domstolen om, hvorledes begrebet skal forstås ved anvendelsen af direktivets artikel 9, stk. 2, litra e), på en situation som den, der skal bedømmes i den foreliggende sag.

22. Da de pågældende bestemmelser i sjette direktiv og direktiv 2006/112 er uklare, og da Domstolen endnu ikke har taget stilling til dette forhold, har Regeringsrätten 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?«

23. Der er indgivet skriftlige indlæg af Skatteverket, den tyske, den græske, den italienske og den polske regering samt af Kommissionen. Der er ikke blevet begæret afholdelse af et retsmøde, og intet retsmøde er blevet afholdt.

III — Bedømmelse

A — *Parternes væsentligste argumenter*

24. TRR har ikke indgivet skriftlige indlæg til Domstolen.

25. Skatteverket er af den opfattelse, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 56, stk. 1, i direktiv 2006/112 ikke opstiller noget krav om, at køberen skal handle i egenskab af afgiftspligtig person, når købet sker, eller at købet skal ske med henblik på den økonomiske virksomhed. Det stemmer i øvrigt overens med begge direktivers formål, at det ved anvendelsen af de relevante bestemmelser er uden betydning, om kunden handler som afgiftspligtig person.

26. Skatteverket har anført, at ved anvendelsen af de relevante bestemmelser skal en afgiftspligtig person behandles som sådan uanset formålet med købet af tjenesteydelser. I forbindelse med sådanne tjenesteydelser, som TRR kar købt under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede, skal leveringen betragtes som værende udført i Sverige. TRR er derfor forpligtet til at angive og betale moms til det svenske skattevæsen. Leveringen af ydelser, som ikke er relateret til TRR's økonomiske aktivitet, giver imidlertid ikke anledning til en fradragsret for momsen.

27. Den tyske, den polske og den græske regering såvel som Kommissionen har fremført tilsvarende argumenter som Skatteverket. De er af den opfattelse, at de relevante bestemmelser i princippet skal fortolkes således, at en kunde, der køber konsulentbistand fra en betalingspligtig person i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for direktivernes anvendelsesområde, skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.

28. Den italienske regering har derimod i det væsentlige anført, at de relevante bestemmelser skal fortolkes således, at en kunde, der køber konsulentbistand fra en afgiftspligtig person i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for direktivernes anvendelsesområde, skal anses for endelig forbruger af denne levering af ydelser, når købet kun sker for den virksomhed, der falder uden for direktivernes anvendelsesområde.

B — *Stillingtagen*

29. Med det forelagte spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, hvorvidt de relevante bestemmelser skal fortolkes således, at den, der køber konsulentbistand fra en betalingspligtig person i en anden medlemsstat, og som både driver økonomisk virksomhed og virksomhed, der falder uden for direktivernes anvendelsesområde, skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.

30. Henset til den næsten identiske ordlyd af de relevante bestemmelser i de to direktiver og af hensyn til klarheden skal jeg alene henvise til sjette direktiv [6].

31. Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 1, betyder »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt udøver en af de i artikel 4, stk. 2, nævnte former for økonomisk virksomhed. »Økonomisk virksomhed« defineres i artikel 4, stk. 2, som alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.

32. Det følger af fast retspraksis, at der ved sjette direktivs artikel 4 er givet momsen et meget vidt anvendelsesområde, som omfatter alle trin med hensyn til produktion, distribu-

6 — Sjette direktivs artikel 2, stk.1, artikel 4, artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 21, stk. 1, litra b), svarer i det væsentlige til henholdsvis artikel 2, stk. 1, artikel 9, artikel 56, stk. 1, litra c), og artikel 196 i direktiv 2006/112.

tion og levering af tjenesteydelser [7]. Det følger ligeledes af fast praksis, at henset til formålet med sjette direktiv, som bl.a. er, at merværdiafgiftssystemet baseres på en ensartet definition af begrebet afgiftspligtige personer, skal spørgsmålet om, hvorvidt en person er afgiftspligtig, udelukkende bedømmes på grundlag af kriterierne i direktivets artikel 4 [8].

33. Domstolen har således fastslået, at en person, som udøver en økonomisk virksomhed i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, er en afgiftspligtig person, selv om den økonomiske aktivitet alene er en bibeskæftigelse. [9] En person kan blive betragtet som afgiftspligtig person efter sjette direktivs artikel 4, selv hvis hovedparten af hans virksomhed ikke falder inden for direktivets anvendelsesområde, hvilket er tilfældet med TRR.

34. Domstolen udtalte i Gillan Beach-dommen, 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« [10].

35. Domstolen bemærkede videre i samme dom, at »vedrørende forholdet mellem stk. 1 og stk. 2 i sjette direktivs artikel 9 [har] Domstolen […] 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« [11].

36. Det følger heraf, at da sjette direktivs artikel 9, stk. 2, ikke er en undtagelse til bestemmelsen i artikel 9, stk. 1, skal den ikke fortolkes snævert.

37. Domstolen bemærkede endvidere i Gillan Beach-dommen, at »der [skal] ved fortolkningen af en fællesskabsretlig bestemmelse ikke blot tages hensyn til dennes ordlyd, men også til den sammenhæng, hvori den indgår, og til de mål, der forfølges med den ordning,

7 — Jf. bl.a. dom af 4.12.1990, sag C-186/89, Van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 42, og af 21.4.2005, sag C-25/03, HE, Sml. I, s. 3123, præmis 40.

8 — Jf. HE-dommen, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis.

9 — Ibidem, præmis 42.

10 — Jf. dom af 9.3.2006, sag C-114/05, Gillan Beach, Sml. I, s. 2427, præmis 14, af 4.7.1985, sag 168/84, Berkholz, Sml. 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, og af 12.5.2005, sag C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl., Sml. I, s. 3947, præmis 23.

11 — Jf. Gillan Beach-dommen, præmis 15 og den deri nævnte retspraksis.

som den udgør en del af« [12]. Man skal således ifølge Domstolen tage hensyn til, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er en lovvalgsregel, der fastlægger beskatningsstedet for ydelserne og dermed afgrænsningen af medlemsstaternes kompetence. Hertil skal jeg bemærke, at begrebet »konsulentvirksomhed« følgelig er et fællesskabsretligt begreb, som skal fortolkes ensartet for at undgå, at transaktioner bliver afgiftsbelagt to gange eller slet ikke bliver afgiftsbelagt [13].

38. Det skal bemærkes, at sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), ikke specificerer, hvorvidt en afgiftspligtig person, der køber tjenesteydelser, skal foretage dette køb i forbindelse med sin økonomiske aktivitet [14]; der er for den sags skyld intet i bestemmelsen, der tyder på, at en sådan omstændighed har betydning for dens anvendelse.

39. Som den forelæggende ret imidlertid med rette har anført, bestemmer sjette direktivs artikel 2, nr. 1, udtrykkeligt, at merværdiafgift pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab. Det fremgår endvidere klart af sjette direktivs artikel 17, stk. 2, at den afgiftspligtige persons fradragsret alene anerkendes, i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner [15].

40. Mens sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 17, stk. 2, således specifikt henviser til den afgiftspligtige person, »der optræder i denne egenskab«, eller til tjenesteydelser, der anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, findes sådanne specifikke henvisninger imidlertid ikke i direktivets artikel 9, stk. 2, litra e). Dette er efter min opfattelse ikke nogen (retlig) forglemmelse fra fællesskabslovgivers side. Den manglende henvisning i artikel 9, stk. 2, til en økonomisk aktivitet, til en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, eller til afgiftspligtige transaktioner betyder snarere, med henblik på fastlæggelsen af tjenesteydelsernes leveringssted, at den omstændighed, at kunden ligeledes udøver virksomhed, som falder uden for sjette direktivs anvendelsesområde, ikke er til hinder for anvendelsen af denne bestemmelse [16].

41. Den ovenfor anførte fortolkning af de relevante bestemmelser er endvidere i overensstemmelse med interessen i forenklet administration (af bestemmelserne om tjenesteydelsernes leveringssted), lettere opkrævning og forebyggelse af skatteunddragelse [17]. Som Skatteverket med rette har anført, ville

12 — Ibidem, præmis 21, der henviser til dom af 7.6.2005, sag C-17/03, VEMW m.fl., Sml. I, s. 4983, præmis 41.

13 — Jf. for så vidt angår begrebet »lignende virksomhed« Gillan Beach-dommen, præmis 20 og den deri nævnte retspraksis. Hvad angår begrebet »reklamevirksomhed«, jf. dom af 17.11.1993, sag C-68/92, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 5881, præmis 14, og af 17.11.1993, sag C-73/92, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5997, præmis 12, samt generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse af 14.12.2000 i sag C-108/00, SPI, Sml. I, s. 2361, punkt 14.

14 — Dvs. den afgiftspligtige aktivitet.

15 — Jf. dom af 2.6.2005, sag C-378/02, WZV, Sml. I, s. 4685, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis.

16 — Jeg skal tilføje, at det klart fremgår af det ovenfor anførte, at formålet med sjette direktivs artikel 9, stk. 2, er et andet end formålet med artikel 2, nr. nr, og artikel 17, stk. 2.

17 — I betragtning af min fortolkning af de relevante bestemmelser skal jeg i tilfælde af tvivl for så vidt angår risikoen for skatteunddragelse bemærke, at sjette direktivs artikel 21 og artikel 22, stk. 7, giver medlemsstaternes skattemyndigheder mulighed for at træffe de nødvendige foranstaltninger til imødegåelse af denne risiko. Jf. i denne forbindelse Dudda-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 32.

det således i mange tilfælde blive langt vanskeligere at fastlægge leveringsstedet for tjenesteydelser både for virksomhederne og for medlemsstaternes skattemyndigheder, hvis køberen af de leverede tjenesteydelser skulle være en afgiftspligtig person, som optræder som sådan, eller hvis ydelserne skulle anvendes til dennes afgiftspligtige transaktioner [18].

42. Hvad angår gennemførelsen [19] af en sådan opbygning af de relevante bestemmelser skal endvidere bemærkes, at når en person køber konsulentbistand, pålægges afgiften, når personen sender momsangivelsen ind til skattemyndighederne i den medlemsstat, hvori han er etableret. Da han er en afgiftspligtig person, er han nødvendigvis allerede registreret i medlemsstaten med henblik på momsangivelse. Hvis disse ydelser anvendes inden for hans økonomiske aktivitet, må køberen endvidere benytte sig af retten til fradrag af indgående moms. Leverandøren af tjenesteydelserne skal blot godtgøre, at køberen af ydelserne er en afgiftspligtig person [20].

43. Endelig er jeg af den opfattelse, at en sådan forståelse af de relevante bestemmelser ligeledes følger af retssikkerhedsprincippet, idet bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser skal være forudsigelige for de erhvervsdrivende. Dette princip gør sig gældende med særlig styrke for så vidt angår bestemmelser, der kan medføre afgiftsmæssige virkninger, idet borgerne skal kunne gøre sig bekendt med de forpligtelser, der påhviler dem i henhold til sådanne bestemmelser [21].

44. Denne fortolkning skulle endvidere føre til en nedsættelse af byrden for erhvervsdrivende, der handler på det indre marked. Dette vil efterfølgende hjælpe med at lette den frie bevægelighed for varer og tjenesteydelser, hvilket jeg vil understrege er et af hovedformålene med det fælles merværdisystem [22].

45. Før jeg fremkommer med en konklusion, skal jeg kort nævne, at det i lyset af de ovenstående betragtninger fremgår, at den italienske regering ikke ved sin fortolkning af de relevante bestemmelser [23] har taget hensyn til bestemmelsernes formål.

18 — Jeg er endvidere enig i, at hvis der i henhold til de relevante bestemmelser i modsætning til min fortolkning ovenfor skulle stilles sådanne krav, ville interessen i forenkling af bestemmelsernes administration og i lettere opkrævning blive tilsidesat i situationer, hvor køb af tjenesteydelser foretages for begge TRR's virksomhedskategorier. De relevante bestemmelser giver ingen vejledning for fremgangsmåden for den nødvendige fordeling.

19 — Dette forhold er tæt forbundet med det tidligere punkt. Hvis udpegningen af skattejurisdiktionen er for upraktisk, kan transaktioner, som ellers er afgiftspligtige, unddrages afgiftspålæggelsen.

20 — Som Skatteverket med rette har anført, giver en sådan ordning leverandøren af tjenesteydelser såsom konsulentbistand mulighed for at undgå at registrere sig med henblik på momsen i enhver medlemsstat, hvori hans kunder er etableret.

21 — Jf. i denne retning generaladvokat Fennellys forslag til afgørelse af 25.4.1996 i Dudda-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 10, punkt 32, som henviser til dom af 13.3.1990, sag C-30/89, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 691, præmis 23, og generaladvokat Cosmas' forslag til afgørelse af 1.2.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mod Finanzamt Flensburg, Sml. I, s. 2395, punkt 12.

22 — I hovedsagen ligger de faktiske omstændigheder forud for ikrafttrædelsen af Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT L 44, s. 11). Artikel 2 i direktiv 2008/8 bestemmer, at fra den 1.1.2010 skal artikel 43 i direktiv 2006/112 have følgende ordlyd: »Med henblik på anvendelse af bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser anses: 1) en afgiftspligtig person, der også udfører aktiviteter eller transaktioner, som ikke betragtes som værende afgiftspligtige leveringer af varer eller tjenesteydelser, jf. artikel 2, stk. 1, *for at være afgiftspligtig for alle ydelser, der leveres til ham*« (min fremhævelse).

23 — Jf. nærværende forslag til afgørelse, punkt 28.

46. Sidst, men ikke mindst, er det for så vidt angår sjette direktivs artikel 21, stk. 1, litra b), som også er nævnt i det forelagte spørgsmål, tilstrækkeligt at bemærke, at denne bestemmelse blot fastslår, at aftageren af en ydelse omhandlet i sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), og foretaget af en afgiftspligtig person etableret i udlandet er betalingspligtig med hensyn til moms. Når de betingelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 4, og de andre betingelser i artikel 21, stk. 1, litra b), er opfyldt, er en sådan person pligtig at betale momsen for de ydelser, han har købt, uanset om disse alene er erhvervet med henblik på den virksomhed, der falder uden for direktivernes anvendelsesområde.

IV — Forslag til afgørelse

47. Jeg mener derfor, at Domstolen bør besvare det spørgsmål, der er forelagt af Regeringsrätten, på følgende måde:

»Med henblik på at afgøre leveringsstedet for tjenesteydelser skal artikel 9, stk. 2, litra e), og artikel 21, stk. 1, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og artikel 56, stk. 1, litra c), og artikel 196 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem 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 disse to direktivers anvendelsesområde, ved anvendelsen af disse artikler skal anses for en afgiftspligtig person, uanset at købet kun sker for sidstnævnte virksomhed.«