CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
J. MAZÁK
van 17 juni 2008 [1]

1. Met deze prejudiciële verwijzing verzoekt Regeringsrätten (hoogste Zweedse administratieve rechter) het Hof om uitlegging van de artikelen 9, lid 2, sub e, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde btw-richtlijn [2] alsmede van de artikelen 56, lid 1, sub c, en 196 van richtlijn 2006/112 [3] (hierna tezamen: „betrokken bepalingen"). De zaak in het hoofdgeding heeft ten dele betrekking op boekjaren waarop de bepalingen van de Zesde richtlijn van toepassing zijn, en ten dele op boekjaren waarop de bepalingen van richtlijn 2006/112 van toepassing zijn.

2. Het gaat in dit geval om een Zweedse stichting die zowel economische als andere activiteiten verricht en van plan is adviesdiensten aan te kopen in Denemarken. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de stichting voor de toepassing van de betrokken bepalingen moet worden aangemerkt als belastingplichtige, ook indien de aankoop uitsluitend geschiedt voor het deel van haar activiteiten dat buiten de werkingssfeer van de richtlijnen valt.

1 — Oorspronkelijke taal: Engels.

2 — Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1) (hierna: „Zesde richtlijn").

3 — Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB L 347, blz. 1) (hierna: „richtlijn 2006/112"). De Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112 worden hierna tezamen „richtlijnen" genoemd. Per 1 januari 2007 is de Zesde richtlijn ingetrokken en vervangen door richtlijn 2006/112.

I — Rechtskader

A — *Gemeenschapsrecht*

3. Volgens artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn zijn aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen: „de leveringen van goederen en de diensten, welke in het binnenland door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht".

4. Artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn bepaalt dat als belastingplichtige wordt beschouwd „ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in lid 2 omschreven economische activiteiten verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit". Artikel 4, lid 2, luidt: „[…] economische activiteiten omvatten alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter […]."

5. Artikel 9 van de Zesde richtlijn, dat de plaats van diensten betreft, luidt:

„1. Als plaats van een dienst wordt aangemerkt de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats.

2. In afwijking hiervan is:

[…]

e) de plaats van de hieronder vermelde diensten, die worden verleend aan ontvangers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of aan belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, de plaats waar de ontvanger de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[…]

— diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en -verschaffing;

[…]”

6. Artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn bepaalt dat belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd:

„door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige; de lidstaten kunnen evenwel bepalen dat de dienstverrichter hoofdelijk verplicht is de belasting te voldoen”.

7. Volgens artikel 2, lid 1, sub c, van richtlijn 2006/112, is het volgende soort handeling onderworpen aan de btw: „de diensten die binnen het grondgebied van een lidstaat door een als zodanig handelende belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht”.

8. Artikel 9, lid 1, van richtlijn 2006/112 bepaalt:

„Als ‚belastingplichtige' wordt beschouwd eenieder die, op ongeacht welke plaats, zelfstandig een economische activiteit verricht, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Als ‚economische activiteit' worden beschouwd, alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter, met inbegrip van […] de uitoefening van vrije of daarmede gelijkgestelde beroepen […]"

9. Artikel 56, lid 1, van richtlijn 2006/112 luidt:

„De plaats van de volgende diensten die worden verricht voor afnemers die buiten de Gemeenschap zijn gevestigd of voor belastingplichtigen die weliswaar in de Gemeenschap doch buiten het land van de dienstverrichter zijn gevestigd, is de plaats waar de afnemer de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats:

[…]

c) diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten, alsmede informatieverwerking en informatieverschaffing;

[…]"

10. Tot slot bepaalt artikel 196 van richtlijn 2006/112:

„De btw is verschuldigd door de belastingplichtige afnemer van een in artikel 56 bedoelde dienst […]"

B — *Nationaal recht*

11. Volgens hoofdstuk 1, § 1, mervärdesskattelagen (1994:200) (wet op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ML") moet btw worden betaald over de belastbare binnenlandse handelingen met betrekking tot goederen of diensten die in het kader van een beroepsactiviteit worden geleverd. [4]

4 — Doel van deze bepaling is de omzetting van artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn.

12. Volgens hoofdstuk 5, § 7, ML worden bepaalde nader genoemde diensten, waaronder adviesdiensten, die vanuit een andere lidstaat worden verricht, geacht in Zweden te zijn verricht indien de afnemer een ondernemer is wiens zetel van de bedrijfsuitoefening of vaste inrichting waarvoor de dienst is verricht, in Zweden is gevestigd, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting in Zweden, wiens woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats zich in Zweden bevindt. Uit hoofdstuk 1, § 2, ML volgt dat de btw verschuldigd is door de afnemer van de adviesdienst, wanneer de belastbare dienst in Zweden wordt verricht door een niet aldaar gevestigde ondernemer. [5]

13. De ML bevat geen definitie van het begrip „ondernemer". Hoofdstuk 4, § 1, bepaalt dat onder „beroepsmatige activiteit" wordt verstaan een economische activiteit in de zin van hoofdstuk 13 inkomstskattelagen (1999:129) (wet op de inkomstenbelasting) of een activiteit die vergelijkbaar is met een dergelijke economische activiteit, indien de totale inkomsten ter zake gedurende het belastingjaar meer dan 30 000 SEK bedragen. Uit hoofdstuk 13, § 1, inkomstskattelagen volgt dat onder economische activiteit dient te worden verstaan een op het behalen van winst gerichte activiteit die beroepsmatig en zelfstandig wordt verricht.

5 — Bij deze bepalingen zijn de overeenkomstige delen van de artikelen 9, lid 2, sub e, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn omgezet.

II — Feiten, procesverloop en prejudiciële vraag

14. De zaak in het hoofdgeding heeft betrekking op een stichting voor collectieve arbeidsovereenkomsten, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet (hierna: „Trygghetsrådet"), die in 1994 is opgericht door de toenmalige Svenska Arbetsgivareföreningen (Zweedse werkgeversorganisatie; tegenwoordig Svenskt Näringsliv) en Privattjänstemannakartellen (organisatie van hoger personeel in de particuliere sector).

15. De in de statuten vastgelegde doelstellingen van Trygghetsrådet zijn enerzijds het verstrekken van ontslagvergoedingen aan en het bevorderen van maatregelen ter versoepeling van de overstap naar nieuw werk voor werknemers die om specifiek vermelde redenen zijn ontslagen of de kans lopen ontslagen te worden, en anderzijds ondernemingen advies en hulp te verlenen in situaties van een bestaand of dreigend personeelsoverschot, alsmede het bevorderen van de ontwikkeling van het personeelsbeleid in ondernemingen. In een tussen Svenskt Näringsliv en Privattjänstemannakartellen gesloten overeenkomst, Omställningsavtalet, worden de activiteiten van Trygghetsrådet nader omschreven.

16. De activiteiten worden gefinancierd uit een bijdrage van door de overeenkomst gebonden werkgevers, berekend naar een bepaald percentage van het loon van onder de overeenkomst vallende werknemers. Werkgevers voor wie de overeenkomst bindend is op grond van een zogenoemde „aansluitings"-overeenkomst, betalen een vaste jaarlijkse bijdrage. Naast de activiteiten

die Trygghetsrådet op grond van Omställningsavtalet verricht, is zij geregistreerd als btw-plichtige voor diensten in verband met bedrijfsverplaatsingen. De btw-plichtige activiteiten maken 5 % uit van alle activiteiten van Trygghetsrådet.

17. Trygghetsrådet is voornemens adviesdiensten in onder andere Denemarken te verwerven, die uitsluitend betrekking zullen hebben op de activiteiten die zij verricht in het kader van Omställningsavtalet. Om duidelijkheid te verkrijgen over de belastingtechnische gevolgen heeft Trygghetsrådet Skatterättsnämden verzocht om een prealabel advies over de vraag of de activiteiten die zij in het kader van Omställningsavtalet verricht, zijn aan te merken als beroepsmatig en of zij ondernemer is in de zin van hoofdstuk 5, § 7, ML.

18. Skatterättsnämden oordeelde in een prealabel advies van 3 maart 2006, dat i) de activiteit van Trygghetsrådet in het kader van Omställningsavtalet geen dienstverrichting met een beroepsmatig karakter is, en ii) Trygghetsrådet een ondernemer is in de zin van hoofdstuk 5, § 7, ML.

19. Trygghetsrådet is bij Regeringsrätten opgekomen tegen het prealabel advies met de eis, het prealabel advies te wijzigen en te verklaren dat Trygghetsrådet geen ondernemer is in de zin van hoofdstuk 5, § 7, ML. Skatteverket (lokale belastingdienst) heeft om bevestiging van het prealabel advies verzocht.

20. Ter onderbouwing van haar beroep heeft Trygghetsrådet onder andere aangevoerd dat de registratie als btw-plichtige op zich niet hoeft in te houden dat de geregistreerde te allen tijde moet worden aangemerkt als ondernemer in de zin van hoofdstuk 5, § 7, ML. Als afnemer van diensten voor de activiteiten die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, is Trygghetsrådet geen ondernemer in de zin van deze bepaling. De overeenkomstige bepaling van de Zesde richtlijn, artikel 9, lid 2, sub e, verwijst niet naar het begrip ondernemer, maar naar het begrip belastingplichtige.

21. Regeringsrätten is van mening dat de bij hem aanhangige zaak een uitlegging vereist van het gemeenschapsrechtelijke begrip „belastingplichtige" voor de toepassing van een aantal bepalingen van de Zesde richtlijn en richtlijn 2006/112. De verwijzende rechter merkt op dat het Hof zich in verschillende zaken heeft uitgesproken over de uitlegging van het begrip „belastingplichtige" in de Zesde richtlijn. Er bestaat echter nog geen rechtspraak over de vraag hoe dat begrip moet worden uitgelegd voor de toepassing van artikel 9, lid 2, sub e, van die richtlijn in een situatie als de onderhavige.

22. Aangezien de betrokken bepalingen van de Zesde richtlijn en van richtlijn 2006/112 onduidelijk zijn en de vraag niet reeds door

het Hof lijkt te zijn beantwoord, heeft Regeringsrätten besloten de procedure te schorsen en het Hof de volgende prejudiciële vraag voor te leggen:

„Moeten de artikelen 9, lid 2, sub e, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn en de artikelen 56, lid 1, sub c, en 196 van [richtlijn 2006/112] aldus worden uitgelegd, dat een persoon die van een belastingplichtige in een andere lidstaat adviesdiensten verwerft en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, voor de toepassing van de genoemde artikelen aangemerkt dient te worden als belastingplichtige, ook indien deze diensten uitsluitend zijn verworven met het oog op laatstgenoemde activiteiten?"

23. Schriftelijke opmerkingen zijn ingediend door Skatteverket, door de Duitse, de Griekse, de Italiaanse en de Poolse regering alsmede de Commissie van de Europese Gemeenschappen. Er is niet om een mondelinge behandeling verzocht en deze heeft ook niet plaatsgevonden.

III — Analyse

A — *Voornaamste argumenten van partijen*

24. Trygghetsrådet heeft geen schriftelijke opmerkingen bij het Hof ingediend.

25. Volgens Skatteverket stellen artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn en artikel 56, lid 1, van richtlijn 2006/112 niet de eis dat de afnemer van een dienst bij de aankoop ervan als belastingplichtige handelt of dat de aankoop geschiedt in verband met zijn economische activiteit. Dat in het kader van de betrokken bepalingen niet van belang is of de afnemer al dan niet als belastingplichtige handelt, strookt bovendien met het doel van beide richtlijnen.

26. Skatteverket stelt dat voor de toepassing van de betrokken bepalingen een belastingplichtige als zodanig moet worden behandeld, ongeacht het doel van de aankoop van diensten. Diensten zoals Trygghetsrådet heeft verworven in de omstandigheden van het hoofdgeding, moeten dan ook worden geacht in Zweden te zijn verricht. Trygghetsrådet moet derhalve de btw bij de Zweedse belastingdienst aangeven en afdragen. Diensten die geen verband houden met de economische activiteiten van Trygghetsrådet, geven evenwel geen recht op aftrek van btw.

27. De Duitse, de Poolse en de Griekse regering alsook de Commissie hebben argumenten aangevoerd met dezelfde strekking als die van Skatteverket. Zij stellen in beginsel dat de betrokken bepalingen aldus moeten worden uitgelegd, dat een persoon die van een belastingplichtige in een andere lidstaat adviesdiensten verwerft en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijnen vallen, aangemerkt dient te worden als belastingplichtige, ook indien deze diensten uitsluitend zijn verworven met het oog op laatstgenoemde activiteiten.

28. De Italiaanse regering stelt daarentegen in wezen dat de betrokken bepalingen aldus moeten worden uitgelegd, dat een persoon die van een belastingplichtige in een andere lidstaat adviesdiensten verwerft en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijnen vallen, aangemerkt dient te worden als eindverbruiker van die diensten, wanneer deze uitsluitend zijn verworven met betrekking tot activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijnen vallen.

B — *Beoordeling*

29. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter te vernemen of de betrokken bepalingen aldus moeten worden uitgelegd, dat een persoon die van een belastingplichtige in een andere lidstaat adviesdiensten verwerft en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijnen vallen, aangemerkt dient te worden als belastingplichtige, ook indien hij deze diensten uitsluitend heeft verworven met het oog op laatstgenoemde activiteiten.

30. Aangezien de betrokken bepalingen van de twee richtlijnen nagenoeg gelijkluidend zijn, zal ik hierna omwille van de duidelijkheid uitsluitend de Zesde richtlijn bespreken. [6]

31. Volgens artikel 4, lid 1, van de Zesde richtlijn wordt als „belastingplichtige" beschouwd ieder die, ongeacht op welke plaats, zelfstandig een van de in artikel 4, lid 2, omschreven economische activiteiten verricht. Volgens artikel 4, lid 2, omvatten „economische activiteiten" alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter.

32. Volgens vaste rechtspraak kent artikel 4 van de Zesde richtlijn aan de btw een zeer ruime werkingssfeer toe, die zich uitstrekt tot

6 — De artikelen 2, lid 1, 4, 9, lid 2, sub e, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn komen in essentie overeen met respectievelijk de artikelen 2, lid 1, 9, 56, lid 1, sub c, en 196 van richtlijn 2006/112.

alle stadia van de productie, de distributie en de dienstverrichting. [7] Het is eveneens vaste rechtspraak dat, gelet op de strekking van de Zesde richtlijn — die met name erop is gericht het gemeenschappelijk btw-stelsel te baseren op een uniform begrip „belastingplichtigen" — deze hoedanigheid uitsluitend moet worden beoordeeld aan de hand van de in artikel 4 van die richtlijn genoemde criteria. [8]

33. Het Hof heeft dan ook vastgesteld dat eenieder die een economische activiteit verricht in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, belastingplichtige is, zelfs indien die economische activiteit een nevenactiviteit is. [9] Een persoon kan zelfs belastingplichtige zijn in de zin van artikel 4 van de Zesde richtlijn, wanneer, zoals in het geval van Trygghetsrådet, het grootste deel van zijn activiteiten niet binnen de werkingssfeer van die richtlijn valt.

34. Het Hof heeft in het arrest Gillan Beach verklaard: „[…] artikel 9 van de Zesde richtlijn bevat regels om te bepalen waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht. Terwijl lid 1 van deze bepaling dienaangaande een algemene regel bevat, vermeldt lid 2 daarvan een reeks specifieke plaatsen. Doel van deze bepalingen is, bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en het niet-belasten van inkomsten te vermijden." [10]

35. Het Hof merkt vervolgens in datzelfde arrest op: „[m]et betrekking tot de verhouding tussen de leden 1 en 2 van artikel 9 van de Zesde richtlijn heeft het Hof geoordeeld dat lid 1 van deze bepaling geen voorrang heeft boven lid 2. Voor elke situatie dient de vraag te worden gesteld of zij onder een van de bepalingen van artikel 9, lid 2, van de richtlijn valt. Zo niet, dan is lid 1 van toepassing." [11]

36. Daaruit volgt dat artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn, nu het geen uitzondering vormt op de regel van artikel 9, lid 1, niet eng mag worden uitgelegd.

37. Het Hof heeft bovendien in het arrest Gillan Beach vastgesteld: „[b]ij de uitlegging van een gemeenschapsrechtelijke bepaling moet niet alleen rekening worden gehouden met de bewoordingen ervan, maar eveneens met de context ervan en met de doeleinden

7 — Zie bijvoorbeeld arresten van 4 december 1990, Van Tiem (C-186/89, Jurispr. blz. I-4363, punt 17); 26 juni 2003, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, Jurispr. blz. I-6729, punt 42), en 21 april 2005, HE (C-25/03, Jurispr. blz. I-3123, punt 40).

8 — Zie arrest HE, reeds aangehaald, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

9 — Ibidem, punt 42.

10 — Zie arrest van 9 maart 2006, Gillan Beach (C-114/05, Jurispr. blz. I-2427, punt 14), met verwijzing naar arresten van 4 juli 1985, Berkholz (168/84, Jurispr. blz. 2251, punt 14); 26 september 1996, Dudda (C-327/94, Jurispr. blz. I-4595, punt 20); 6 maart 1997, Linthorst, Pouwels en Scheres (C-167/95, Jurispr. blz. I-1195, punt 10), en 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a. (C-452/03, Jurispr. blz. I-3947, punt 23).

11 — Zie arrest Gillan Beach, reeds aangehaald punt 15 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

die worden nagestreefd door de regeling waarvan zij deel uitmaakt". [12] Artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn is dus volgens het Hof een conflictregel voor de vaststelling van de plaats van de belasting van diensten en daarmee voor de afbakening van de competentie van de lidstaten. Hieruit volgt naar mijn mening dat het begrip „adviesdiensten verricht door raadgevende personen" een communautair begrip is, dat eenvormig moet worden uitgelegd teneinde te voorkomen dat situaties ontstaan waarin belasting dubbel of helemaal niet wordt geheven. [13]

38. Artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn preciseert niet of een belastingplichtige die diensten afneemt, die aankoop met betrekking tot zijn economische activiteiten [14] behoort te verrichten; in feite duidt niets in de bepaling erop dat dit voor haar toepassing van enig belang is.

39. Zoals de verwijzende rechter evenwel terecht opmerkt, bepaalt artikel 2, lid 1, van de Zesde richtlijn nadrukkelijk dat aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen zijn de leveringen van goederen en de diensten welke in het binnenland door een „als zodanig handelende" belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht. Bovendien stelt artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn duidelijk dat de belastingplichtige recht op aftrek van voorbelasting heeft voor zover hij de goederen en diensten voor zijn belaste handelingen gebruikt. [15]

40. Terwijl de artikelen 2, lid 1, en 17, lid 2, van de Zesde richtlijn specifiek verwijzen naar de „als zodanig handelende" belastingplichtige of naar diensten die voor belaste handelingen worden gebruikt, is een dergelijke expliciete verwijzing in artikel 9, lid 2, sub e, van die richtlijn niet te vinden. Ik denk niet dat dit een vergissing is van de gemeenschapswetgever. Dat in artikel 9, lid 2, een verwijzing naar economische activiteiten, naar een als zodanig handelende belastingplichtige of naar belaste handelingen geheel ontbreekt, betekent veeleer dat voor de vaststelling van de plaats van diensten het feit dat de afnemer daarnaast nog activiteiten verricht die buiten de werkingssfeer van de Zesde richtlijn vallen, geen belemmering voor de toepassing van die bepaling vormt. [16]

41. Bovendien ligt bovenstaande uitlegging van de betrokken bepalingen in het verlengde van het belang van eenvoudig beheer (van de regels betreffende de plaats van diensten) en probleemloze invordering evenals het voorkomen van belastingontwijking. [17] Zou immers, zoals Skatteverket terecht opmerkt, de afnemer van de verrichte diensten een als zodanig handelende belastingplichtige moeten zijn, of zouden de diensten voor zijn belastbare handelingen moeten worden

12 — Ibidem, punt 21, met verwijzing naar arrest van 7 juni 2005, VEMW e.a. (C-17/03, Jurispr. blz. I-4983, punt 41).

13 — Met betrekking tot „soortgelijke diensten", zie arrest Gillan Beach, reeds aangehaald, punt 20 en aldaar aangehaalde rechtspraak. Zie voor „diensten op het gebied van de reclame" arresten van 17 november 1993, Commissie/Frankrijk (C-68/92, Jurispr. blz. I-5881, punt 14), en Commissie/Spanje (C-73/92, Jurispr. blz. I-5997, punt 12), en conclusie van advocaat-generaal Jacobs in de zaak SPI (C-108/00, Jurispr. 2001, blz. I-2361, punt 14).

14 — D.w.z., met btw belaste activiteiten.

15 — Zie arrest van 2 juni 2005, WZV (C-378/02, Jurispr. blz. I-4685, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

16 — Ik merk op dat, zoals uit het bovenstaande blijkt, artikel 9, lid 2, van de Zesde richtlijn een andere doelstelling heeft dan de artikelen 2, lid 1, en 17, lid 2.

17 — Voor zover mijn uitlegging van de betrokken bepalingen twijfel zou oproepen met betrekking tot het risico van belastingontwijking, merk ik op dat de artikelen 21 en 22, lid 7, van de Zesde richtlijn de belastingautoriteiten van de lidstaten de mogelijkheid bieden de nodige maatregelen te treffen om een dergelijk risico het hoofd te bieden. Zie in dat verband arrest Dudda, aangehaald in voetnoot 10, punt 32.

gebruikt, dan zou dit in veel gevallen de vaststelling van de plaats van de diensten aanzienlijk compliceren, zowel voor de ondernemingen als voor de belastingdiensten van de lidstaten. [18]

42. Wat bovendien de werkbaarheid [19] van een dergelijke uitlegging van de betrokken bepalingen betreft, merk ik op dat in het geval van een persoon die adviesdiensten verwerft, de btw verschuldigd wordt met de indiening van zijn btw-aangifte bij de belastingdienst van de lidstaat waar hij is gevestigd. Als belastingplichtige is hij zonder twijfel in die lidstaat geregistreerd ten behoeve van de btw-aangiften. Daarbij komt dat de afnemer, wanneer hij die diensten voor zijn economische activiteiten aanwendt, gebruik kan maken van zijn recht op aftrek van de voorbelasting. De dienstverrichter behoeft anderzijds slechts aan te tonen dat de afnemer van de diensten belastingplichtig is. [20]

43. Ten slotte volgt een dergelijke lezing van de betrokken bepalingen naar mijn mening ook noodzakelijkerwijs uit het rechtszekerheidsbeginsel, daar de regels betreffende de plaats van diensten voor ondernemers voorzienbaar moeten zijn. Dit beginsel is met name van toepassing bij regels die fiscale gevolgen hebben, want eenieder moet zijn verplichtingen uit hoofde van die regels kunnen kennen. [21]

44. Daarenboven kan die uitlegging bijdragen aan een verlichting van de lasten voor ondernemingen die in de hele interne markt actief zijn. En dat vergemakkelijkt weer het vrije verkeer van goederen en diensten, wat immers een van de algemene doelstellingen van het btw-stelsel is. [22]

45. Alvorens af te ronden, wil ik nog kort vermelden dat, gelet op het voorgaande, de Italiaanse regering kennelijk bij haar uitlegging van de betrokken bepalingen [23] niet voldoende rekening heeft gehouden met het doel van die bepalingen.

18 — Ik ben het er ook mee eens dat, indien men in afwijking van mijn voorgaande uitlegging meent dat de betrokken bepalingen wel dergelijke voorwaarden opleggen, het belang van een eenvoudig beheer van de regels en een probleemloze invordering in het gedrang zou komen in situaties waarin diensten worden verworven voor beide soorten door Trygghetsrådet verrichte activiteiten. De betrokken bepalingen geven geen enkel aanwijzing hoe om te gaan met de noodzakelijke verdeling.

19 — Deze kwestie houdt nauw verband met die van het vorige punt. Indien de verdeling van de heffingsbevoegdheid in de praktijk niet voldoende werkbaar is, kunnen handelingen die anders belastbaar zijn, aan heffing ontsnappen.

20 — Zoals Skatteverket terecht opmerkt, hoeft een verrichter van diensten, zoals adviesdiensten, zich volgens dat stelsel niet in iedere lidstaat waar zijn afnemers zijn gevestigd, als btw-plichtige te registreren.

21 — Zie in dit verband conclusie van advocaat-generaal Fennelly in de zaak Dudda, aangehaald in voetnoot 10, punt 32, met verwijzing naar arrest van 13 maart 1990, Commissie/Frankrijk (C-30/89, Jurispr. blz. I-691, punt 23), en conclusie van advocaat-generaal Cosmas in de zaak Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Jurispr. 1996, blz. I-2395, punt 12).

22 — In de zaak die bij de verwijzende rechter aanhangig is, dateren de relevante feiten van vóór de inwerkingtreding van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst (PB L 44, blz. 11). Artikel 2 van richtlijn 2008/8 bepaalt dat artikel 43 van richtlijn 2006/112 met ingang van 1 januari 2010 zal luiden als volgt: „Voor de toepassing van de regels betreffende de plaats van een dienst: 1. wordt een belastingplichtige die ook werkzaamheden of handelingen verricht welke niet als belastbare goederenleveringen of diensten in de zin van artikel 2, lid 1, worden beschouwd, *met betrekking tot alle voor hem verrichte diensten als belastingplichtige aangemerkt*" (cursivering van mij).

23 — Zie punt 28 van deze conclusie.

46. Tot slot volsta ik met betrekking tot het eveneens in de prejudiciële vraag aangehaalde artikel 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn met de opmerking, dat die bepaling enkel vaststelt dat belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd door de ontvanger van een dienst als bedoeld in artikel 9, lid 2, sub e, van de Zesde richtlijn, verricht door een in het buitenland gevestigde belastingplichtige. Wanneer dus aan de voorwaarden van artikel 4 van de Zesde richtlijn en tevens aan andere voorwaarden van artikel 21, lid 1, sub b, is voldaan, is die persoon over de door hem verworven diensten btw verschuldigd, ongeacht of deze diensten uitsluitend zijn verricht voor de activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijnen vallen.

IV — Conclusie

47. Ik geef het Hof derhalve in overweging, de vraag van Regeringsrätten te beantwoorden als volgt:

„Voor het bepalen van de plaats van een dienst moeten de artikelen 9, lid 2, sub e, en 21, lid 1, sub b, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting — Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, en de artikelen 56, lid 1, sub c, en 196 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, aldus worden uitgelegd dat een persoon die van een belastingplichtige in een andere lidstaat adviesdiensten verwerft en die zowel economische activiteiten verricht als activiteiten die buiten de werkingssfeer van de richtlijn vallen, voor de toepassing van de genoemde bepalingen aangemerkt dient te worden als belastingplichtige, ook indien hij deze diensten uitsluitend heeft verworven met het oog op laatstgenoemde activiteiten."