FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT JÁN MAZÁK

föredraget den 17 juni 2008 [1]

1. Regeringsrätten har med förevarande begäran om förhandsavgörande ställt en fråga till domstolen avseende tolkningen av artiklarna 9.2 e och 21.1 b i sjätte mervärdesskattedirektivet [2] och artiklarna 56.1 c och 196 i direktiv 2006/112 [3] (nedan gemensamt kallade de relevanta bestämmelserna). Målet vid den nationella domstolen avser dels redovisningsperioder på vilka bestämmelserna i sjätte direktivet är tillämpliga, dels redovisningsperioder på vilka bestämmelserna i direktiv 2006/112 ska tillämpas.

2. Målet rör en svensk stiftelse, som bedriver såväl ekonomisk som annan verksamhet och som avser att förvärva konsulttjänster från Danmark. Regeringsrätten önskar få klarhet i huruvida stiftelsen vid tillämpning av de relevanta bestämmelserna ska räknas som en skattskyldig/beskattningsbar person även om förvärvet enbart görs för den del av verksamheten som faller utanför direktivens räckvidd.

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

3 — Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat direktiv 2006/112). Sjätte direktivet och direktiv 2006/112 kommer gemensamt att betecknas med ”direktiven”. Sjätte direktivet upphävdes med verkan från 1 januari 2007 och ersattes då av direktiv 2006/112.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för följande: ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4. I artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med skattskyldig person ”varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat”. Artikel 4.2 har följande lydelse: ”ekonomisk verksamhet... skall omfatta alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster...”.

5. I artikel 9 i sjätte direktivet regleras platsen för tillhandahållande av tjänster enligt följande:

”1. Platsen för tillhandahållande av en tjänst skall anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas.

2. Emellertid gäller följande förbehåll:

…

e) Platsen för tillhandahållandet åt kunder som är etablerade utanför gemenskapen eller åt skattskyldiga personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som leverantören, skall för följande tjänster vara den där kunden har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftställe åt vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av någon sådan plats, den där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

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

6. I artikel 21.1 b i sjätte direktivet föreskrivs att följande ska vara betalningsskyldiga för mervärdesskatt:

”Personer som tillhandahålles sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e av en skattskyldig person bosatt utomlands. Medlemsstaterna kan dock kräva att leverantören av tjänsterna skall vara solidariskt ansvarig för betalningen av skatten.”

7. Enligt artikel 2.1 c i direktiv 2006/112 ska följande transaktion vara föremål för mervärdesskatt: ”Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

…

8. I artikel 9.1 i direktiv 2006/112 föreskrivs följande:

”Med beskattningsbar person avses den som, oavsett på vilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat.

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet... verksamheter inom fria och därmed likställda yrken...”.

9. Enligt artikel 56.1 i direktiv 2006/112 gäller följande:

”Platsen för följande tillhandahållanden av tjänster till köpare som är etablerade utanför gemenskapen eller till beskattningsbara personer som är etablerade i gemenskapen men inte i samma land som tillhandahållaren, skall vara den plats där köparen har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet eller har ett fast etableringsställe för vilket tillhandahållandet av tjänster görs eller, i avsaknad av ett sådant säte eller fast etableringsställe, den plats där han är bosatt eller stadigvarande vistas:

…

c) Tjänster av rådgivare, ingenjörer, konsultbyråer, jurister, revisorer och andra liknande tjänster, liksom databehandling och tillhandahållande av information.

…”

10. Slutligen föreskrivs följande i artikel 196 i direktiv 2006/112:

”Mervärdesskatt skall betalas av beskattningsbara personer som köper sådana tjänster som avses i artikel 56...”

B — *Den nationella lagstiftningen*

11. Enligt 1 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) (nedan kallad ML) ska mervärdesskatt betalas för sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. [4]

4 — Bestämmelsen är avsedd att införliva artikel 2.1 i sjätte direktivet.

12. Enligt 5 kap. 7 § ML ska vissa särskilt angivna tjänster, däribland konsulttjänster, som tillhandahålls från ett annat EG-land anses omsatta inom landet om förvärvaren är en näringsidkare som i Sverige har antingen sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe till vilket tjänsten tillhandahålls eller, om näringsidkaren saknar sådant säte eller etableringsställe i Sverige, han är bosatt eller stadigvarande vistas där. Om den som omsätter den skattepliktiga konsulttjänsten inom landet är en utländsk företagare är det enligt 1 kap. 2 § ML förvärvaren som är skyldig att betala mervärdesskatten. [5]

13. I ML finns inte någon definition på vad som avses med ”näringsidkare”. Med ”yrkesmässig verksamhet” förstås enligt 4 kap. 1 § ML en verksamhet som utgör näringsverksamhet eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse där ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 SEK. Av 13 kap. 1 § inkomstskattelagen framgår att med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

5 — Motsvarande delar av artiklarna 9.2 e och 21.1 b i sjätte direktivet har införlivats genom dessa bestämmelser.

II — Omständigheterna i målet, förfarandet och tolkningsfrågan

14. Målet vid den nationella domstolen gäller en kollektivavtalsstiftelse, Kollektivavtalsstiftelsen TRR Trygghetsrådet, som bildades år 1994 av Svenska Arbetsgivareföreningen (numera Svenskt Näringsliv) och Privattjänstemannakartellen.

15. Trygghetsrådet har enligt stadgarna till ändamål dels att utge avgångsersättning till och främja åtgärder som underlättar omställning till nytt arbete för arbetstagare som av särskilt angivna orsaker blivit eller löper risk att bli uppsagda, dels att ge råd och hjälp till företag vid och inför övertalighetssituationer samt främja företagsutveckling i personalhänseende. De närmare förutsättningarna för Trygghetsrådets verksamhet regleras i ett mellan Svenskt Näringsliv och Privattjänstemannakartellen gällande avtal, Omställningsavtalet.

16. Verksamheten finansieras genom att arbetsgivare som är bundna av avtalet betalar en avgift som motsvarar en viss andel av lönesumman för anställda som omfattas av avtalet. Arbetsgivare som är bundna av avtalet genom så kallat hängavtal betalar en årlig fast avgift. Utöver den verksamhet som Trygghetsrådet bedriver enligt Omställningsavtalet

är Trygghetsrådet registrerat som skattskyldig till mervärdesskatt för försäljning av tjänster i samband med utlokalisering av företag. Den skattepliktiga verksamheten uppges motsvara 5 procent av Trygghetsrådets totala verksamhet.

17. Trygghetsrådet avser att förvärva konsulttjänster från bland annat Danmark. Konsulttjänsterna ska uteslutande användas inom ramen för den verksamhet som stiftelsen bedriver med stöd av Omställningsavtalet. För att få klarhet i beskattningskonsekvenserna av förvärven ansökte stiftelsen om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om den verksamhet som Trygghetsrådet bedriver med stöd av Omställningsavtalet är yrkesmässig och om Trygghetsrådet utgör en näringsidkare i den mening som avses i 5 kap. 7 § ML.

18. Skatterättsnämnden besvarade genom ett förhandsbesked den 3 mars 2006 frågorna så, att verksamheten enligt Omställningsavtalet inte innebar att Trygghetsrådet skulle anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet, men att Trygghetsrådet skulle anses utgöra en sådan näringsidkare som avses i 5 kap. 7 § ML.

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

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

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

22. Regeringsrätten har, med hänvisning till att de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet och direktiv 2006/112 är oklara och att frågan inte synes ha besvarats genom EG-

domstolens avgöranden beslutat, att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

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

23. Skriftliga yttranden har getts in av Skatteverket, den tyska, den grekiska, den italienska och den polska regeringen samt kommissionen. Någon förhandling har inte begärts och någon sådan har heller inte hållits.

III — Rättslig bedömning

A — *Parternas argument*

24. Trygghetsrådet har inte yttrat sig skriftligen vid domstolen.

25. Enligt *Skatteverket* uppställs i artikel 9.2 e i sjätte direktivet och artikel 56.1 i direktiv 2006/112 inte något krav på att förvärvaren ska agera i sin egenskap av skattskyldig person när han gör förvärvet, eller att tjänsterna ska användas i hans ekonomiska verksamhet. Det är vidare i överensstämmelse med ändamålen med båda direktiven att det beträffande de relevanta bestämmelserna saknar betydelse huruvida förvärvaren agerar i egenskap av skattskyldig person eller ej.

26. Skatteverket har hävdat att den som är en skattskyldig person ska behandlas som en sådan vid tillämpningen av de aktuella direktivsbestämmelserna oavsett i vilket syfte han förvärvar tjänsterna. De tjänster som Trygghetsrådet förvärvar i ett fall som det i målet vid den nationella domstolen ska alltså anses tillhandahållna i Sverige. Trygghetsrådet är då skyldigt att själv redovisa och erlägga mervärdesskatten för tjänsterna till svenska staten. Eftersom förvärvet inte avser den ekonomiska verksamheten har Trygghetsrådet inte rätt att göra avdrag för någon del av skatten såsom ingående mervärdesskatt.

27. *Den tyska, den polska och den grekiska regeringen* samt *kommissionen* har framfört argument med samma innebörd som Skatteverkets argument. De har i princip hävdat att de relevanta bestämmelserna ska tolkas så, att den som förvärvar konsulttjänster från en skattskyldig person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens räckvidd, ska anses som en skattskyldig person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.

28. Den *italienska regeringen* har emellertid anfört att de relevanta bestämmelserna ska tolkas så, att den som förvärvar konsulttjänster från en skattskyldig person etablerad i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens räckvidd, ska anses som en slutkonsument av tillhandahållandet av tjänster om förvärvet görs enbart för verksamhet som faller utanför direktivens räckvidd.

B — *Bedömning*

29. Regeringsrätten har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida de relevanta bestämmelserna ska tolkas så, att den som förvärvar en konsulttjänst från en skattskyldig person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför direktivens räckvidd, ska anses som en skattskyldig person även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.

30. Med hänsyn till att de relevanta bestämmelserna i de två direktiven har nästintill identiska lydelser, och för tydlighets skull, kommer hänvisningarna nedan att uteslutande avse sjätte direktivet. [6]

31. I artikel 4.1 i sjätte direktivet avses med ”skattskyldig person” varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet som anges i artikel 4.2. ”Ekonomisk verksamhet” omfattar enligt artikel 4.2 alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster.

32. Enligt fast rättspraxis fastställs i artikel 4 i sjätte direktivet ett mycket omfattande tillämpningsområde för mervärdesskatt, vilket omfattar samtliga led för produktion,

6 — Artiklarna 2.1, 4, 9.2 e och 21.1 b i sjätte direktivet motsvarar i allt väsentligt artiklarna 2.1, 9, 56.1 c och 196 i direktiv 2006/112.

distribution och tillhandahållande av tjänster. [7] Enligt fast rättspraxis gäller även att denna ställning med hänsyn till ändamålet med sjätte direktivet – som bland annat avser att mervärdesskattesystemet ska grundar sig på en enhetlig definition av skattskyldiga personer – uteslutande ska bedömas på grundval av det kriterium som anges i artikel 4 i detta direktiv. [8]

33. Domstolen har slagit fast att en person som bedriver ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet är en skattskyldig person, även om den ekonomiska verksamheten endast är en bisyssla. [9] En person kan anses som en skattskyldig person enligt artikel 4 i sjätte direktivet även när personens verksamhet, liksom i fallet med Trygghetsrådet, till övervägande del faller utanför direktivets räckvidd.

34. Domstolen fastställde i domen i målet Gillian Beach att ”artikel 9 i sjätte direktivet innehåller regler för fastställande av skattemässigt samband för tillhandahållande av tjänster. Medan punkt 1 i denna artikel innehåller en generell regel, anges i punkt 2 ett antal särskilda skattemässiga samband. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning.” [10]

35. Domstolen konstaterade vidare i samma dom att ”[d]en, när det gäller förhållandet mellan punkterna 1 och 2 i artikel 9 i sjätte direktivet, har fastställt att punkt 1 inte har något företräde framför punkt 2. Den fråga som uppkommer i varje situation är om situationen omfattas av något av de fall som nämns i artikel 9.2 i nämnda direktiv. Om så inte är fallet omfattas den av artikel 9.1.” [11]

36. Följaktligen medges inte någon snäv tolkning av artikel 9.2 i sjätte direktivet, då den inte utgör något undantag från regeln i artikel 9.1.

37. Domstolen slog i domen i målet Gillan Beach dessutom fast att ”[v]id tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse skall inte bara dess lydelse beaktas, utan också dess

7 — Se, bland annat, dom av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem (REG 1990, s. I-4363), punkt 17, av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (REG 2003, s. I-6729), punkt 42, och av den 21 april 2005 i mål C-25/03, HE (REG 2005, s. I-3123), punkt 40.

8 — Se domen i målet HE (ovan fotnot 7), punkt 41 och där angiven rättspraxis.

9 — Ibidem, punkt 42.

10 — Se dom av den 9 mars 2006 i mål C-114/05, Gillan Beach (REG 2006, s. I-2427), punkt 14 och där förekommande hänvisningar till dom av den 4 juli 1985 i mål 168/84, Berkholz (REG 1985, s. 2251; svensk specialutgåva, volym 8, s. 253), punkt 14, av den 26 september 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 20, av den 6 mars 1997 i mål C-167/95, Linthorst, Pouwels en Scheres (REG 1997, s. I-1195), punkt 10, och av den 12 maj 2005 i mål C-452/03, RAL (Channel Islands) m.fl. (REG 2005, s. I-3947), punkt 23.

11 — Domen i målet Gillan Beach (ovan fotnot 10), punkt 15 och där angiven rättspraxis.

sammanhang och de syften som eftersträvas med de föreskrifter som den ingår i". [12] Enligt domstolen ska det således hållas i minnet att artikel 9.2 i sjätte direktivet utgör en kollisionsregel som används för att fastställa platsen för beskattning av tillhandahållandet av tjänster och, följaktligen, avgränsningen av medlemsstaternas behörighet. Jag noterar här att "tjänster av konsulter" därmed utgör ett gemenskapsrättsligt begrepp som måste tolkas enhetligt för att undvika situationer med dubbelbeskattning eller utebliven beskattning. [13]

38. Det ska noteras att det i artikel 9.2 e i sjätte direktivet inte specificeras huruvida en skattskyldig person som förvärvar tjänster måste göra detta förvärv för sin ekonomiska verksamhet. [14] Det finns nämligen ingenting i den bestämmelsen som antyder att en sådan omständighet skulle få någon betydelse för tillämpningen av bestämmelsen.

39. Som Regeringsrätten korrekt har påpekat anges emellertid uttryckligen i artikel 2.1 i sjätte direktivet att mervärdesskatt ska betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person "i denna egenskap". Vidare anges klart i artikel 17.2 i sjätte direktivet att den skattskyldiga personen har rätt till avdrag för den ingående skatten i den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. [15]

40. Oaktat det i artiklarna 2.1 och 17.2 i sjätte direktivet hänvisas särskilt till den skattskyldiga personen "i denna egenskap" eller till tjänster som används i samband med skattepliktiga transaktioner, innehåller artikel 9.2 e i det direktivet ingen sådan specifik hänvisning. Enligt min mening utgör detta inte på något sätt en (lagstiftningsmässig) lapsus från gemenskapslagstiftarens sida. Avsaknaden av varje hänvisning i artikel 9.2 till ekonomisk verksamhet, till en skattskyldig person i denna egenskap eller till skattepliktiga transaktioner innebär snarare att denna bestämmelse kan tillämpas för fastställandet av platsen för tillhandahållandet av tjänster oberoende av om förvärvaren dessutom bedriver verksamhet som faller utanför sjätte direktivets räckvidd. [16]

41. Tolkningen ovan av de relevanta bestämmelserna ligger också i linje med intresset att uppnå enkelhet i förvaltningen (beträffande reglerna för platsen för tillhandahållande av tjänster) och att förenkla uppbörden och förebygga skatteundandragande. [17] Som Skatteverket mycket riktigt har påpekat gäller faktiskt att om det fordrades att den som förvärvar tjänsten agerade i egenskap av skattskyldig person i denna egenskap, eller om det krävdes att tjänsterna användes för förvärvarens skattepliktiga verksamhet, skulle

12 — Ibidem, punkt 21, med hänvisning till dom av den 7 juni 2005 i mål C-17/03, VEMW m.fl. (REG 2005, s. I-4983), punkt 41.

13 — Beträffande "liknande aktiviteter", se domen i målet Gillan Beach (ovan fotnot 10), punkt 20 och där angiven rättspraxis. När det gäller "reklamtjänster", se dom av den 17 november 1993 i mål C-68/92, kommissionen mot Frankrike (REG 1993, s. I-5881), punkt 14, av den 17 november 1993 i mål C-73/92, kommissionen mot Spanien (REG 1993, s. I-5997), punkt 12, samt generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande av den 14 december 2000 i mål C-108/00, SPI, där domstolen meddelade dom den 15 mars 2001 (REG 2001, s. I-2361), punkt 14.

14 — Det vill säga sådan verksamhet som är skattepliktig.

15 — Se dom av den 2 juni 2005 i mål C-378/02, WZV (REG 2005, s. I-4685), punkt 32 och där angiven rättspraxis.

16 — Jag vill tillägga att ändamålet med artikel 9.2 i sjätte direktivet skiljer sig från ändamålen med artiklarna 2.1 och 17.2, vilket klart framgår av det ovan anförda.

17 — Med anledning av min tolkning av de relevanta bestämmelserna ska det, för de fall då det råder osäkerhet om risken för skatteundandragande, noteras att artiklarna 21 och 22.7 i sjätte direktivet ger medlemsstaternas skattemyndigheter rätt att vidta nödvändiga åtgärder för att förebygga denna risk. Se härtill domen i målet Dudda (ovan fotnot 10), punkt 32.

detta i många fall allvarligt försvåra för såväl företagen som skattemyndigheterna i medlemsstaterna att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsterna. [18]

42. Vad beträffar den praktiska aspekten [19] av en sådan tolkning av de relevanta bestämmelserna, gäller dessutom, när en person förvärvar konsulttjänster, att skatten tas ut i det skede när nämnda person lämnar sin mervärdesskattedeklaration till skattemyndigheten i den medlemsstat där han är etablerad. Eftersom förvärvaren är en skattskyldig person är han redan skyldig att vara registrerad för redovisning av mervärdesskatt i denna medlemsstat. I den mån förvärvaren använder dessa tjänster för sin egen ekonomiska verksamhet kan han utnyttja sin rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den som tillhandahåller tjänsterna behöver däremot endast visa att förvärvaren av tjänsterna är en skattskyldig person. [20]

43. Slutligen föranleds en sådan tolkning av de relevanta bestämmelserna enligt min mening även av principen om rättssäkerhet, eftersom reglerna om platsen för tillhandahållandet måste kunna förutses av handlarna. Denna princip gör sig framför allt gällande med avseende på regler som har konsekvenser i fiskalt hänseende då enskilda måste kunna känna till sina skyldigheter enligt sådana regler. [21]

44. Denna tolkning bör också leda till en minskad börda för handlare som bedriver verksamhet inom den inre marknaden. Detta kommer i sin tur att underlätta den fria rörligheten för varor och tjänster som ju utgör ett av de allmänna målen med det gemensamma systemet för mervärdesskatt. [22]

45. Innan jag avslutar mitt resonemang vill jag kort nämna att det, mot bakgrund av det ovan anförda, tycks vara så att den italienska regeringen, vid sin tolkning av de relevanta bestämmelserna, [23] inte har tagit vederbörlig hänsyn till ändamålen med dessa bestämmelser.

18 — Jag delar också uppfattningen att om de relevanta bestämmelserna, i motsats till min tolkning ovan, ansågs uppställa sådana krav, så skulle intressena av enkelhet vid handhavandet av reglerna och en lättlanterlig uppbörd undergrävas i sådana situationer där förvärvet av tjänster sker för båda kategorierna av Trygghetsrådets verksamhet. De relevanta bestämmelserna ger ingen ledning för hur man skulle förfara vid den erforderliga proportioneringen.

19 — Denna fråga har nära samband med frågan i föregående punkt. Om skattejurisdiktionen allokeras så att den blir alltför opraktisk, kommer transaktioner som ska vara skattepliktiga att kunna undgå beskattning.

20 — Som Skatteverket mycket riktigt har påpekat leder en sådan ordning till att den som tillhandahåller tjänster, såsom rådgivande tjänster, inte behöver registrera sig för redovisning av mervärdesskatt i samtliga de medlemsstater där hans köpare är etablerade.

21 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i målet Dudda (ovan fotnot 10), punkt 32, med vidare hänvisningar till dom av den 13 mars 1990 i mål C-30/89, kommissionen mot Frankrike (REG 1990, s. I-691), punkt 23, och generaladvokaten Cosmas förslag till avgörande i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S mot Finanzamt Flensburg, punkt 12.

22 — I målet vid Regeringsrätten hänför sig de faktiska omständigheterna till tiden före ikraftträdandet av rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112/EG med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, s. 11). I artikel 2 i direktiv 2008/8 föreskrivs att artikel 43 i direktiv 2006/112 med verkan från och med den 1 januari 2010 ska ha följande lydelse: ”Vid tillämpning av bestämmelserna om bestämning av platsen för tillhandahållande av tjänster ska 1. en beskattningsbar person som även bedriver verksamhet eller genomför transaktioner som inte betraktas som beskattningsbara leveranser av varor eller beskattningsbara tillhandahållanden av tjänster i enlighet med artikel 2.1 *anses som beskattningsbar person för alla tjänster som han kommer i åtnjutande av*” (min kursivering).

23 — Se punkt 28 i förevarande förslag till avgörande.

46. Vad sist men icke minst beträffar artikel 21.1 b i sjätte direktivet, som också berörs i tolkningsfrågan, räcker det att notera att det i den bestämmelsen endast föreskrivs att personer som tillhandahålls sådana tjänster som anges i artikel 9.2 e i sjätte direktivet av en skattskyldig person bosatt utomlands är betalningsskyldiga för mervärdesskatt. När kraven enligt artikel 4 i sjätte direktivet liksom andra krav enligt artikel 21.1 b är uppfyllda, är därför en sådan person betalningsskyldig för mervärdesskatt för de tjänster han förvärvat, oavsett om förvärvet sker uteslutande för den verksamhet som faller utanför direktivens räckvidd.

IV — Förslag till avgörande

47. Mot bakgrund av ovanstående anser jag att domstolen ska besvara den av Regeringsrätten ställda tolkningsfrågan på följande sätt:

Vid bestämning av platsen för tillhandahållandet av tjänster ska artiklarna 9.2 e och 21.1 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund samt artiklarna 56.1 c och 196 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt tolkas så, att den som förvärvar en konsulttjänst från en skattskyldig person i en annan medlemsstat, och som bedriver såväl viss ekonomisk verksamhet som verksamhet som faller utanför dessa två direktivs räckvidd, ska vid tillämpning av dessa artiklar anses som en skattskyldig person, även om förvärvet görs enbart för den senare verksamheten.