

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

13. marts 2019 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 53 – levering af ydelser, der består i at give adgang til arrangementer inden for undervisning – stedet for afgiftspligtige transaktioner«

I sag C-647/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) ved afgørelse af 9. november 2017, indgået til Domstolen den 20. november 2017, i sagen

Skatteverket

mod

Srf konsulterna AB,

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, E. Regan (refererende dommer), og dommerne C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešić og I. Jarukaitis,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 18. oktober 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Skatteverket ved A.-S. Pallasdies, som befuldmægtiget,
- den svenske regering ved A. Falk, C. Meyer-Seitz og H. Shev, som befuldmægtigede,
- den franske regering ved D. Colas, E. de Moustier og A. Alidière, som befuldmægtigede,
- Det Forenede Kongeriges regering ved S. Brandon og G. Brown, som befuldmægtigede, bistået af barrister E. Mitrophanous,
- Europa-Kommissionen ved K. Simonsson, J. Jokubauskaitis, G. Tolstoy og E. Ljung Rasmussen, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. januar 2019,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 53 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, p. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT 2008, L 44, s. 11) (herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Skatteverket (skattemyndigheden, Sverige) og Srf konsulterna AB (herefter »Srf«) vedrørende et bindende svar afgivet af Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet, Sverige) om pålæggelse i Sverige af merværdiafgift (moms) på levering af kurser i regnskab og ledelse af en varighed på fem dage i en anden medlemsstat til afgiftspligtige personer, der har hjemsted for deres økonomiske virksomhed i Sverige eller dér har et fast forretningssted.

Retsforskrifter

EU-retten

Direktiv 2006/112

3 Momsdirektivets afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner indeholder kapitel 3 med overskriften »Leveringsstedet for tjenesteydelser«. Afdeling 2 i dette kapitel, der har overskriften »Almindelige bestemmelser«, indeholder direktivets artikel 44 og 45.

4 Nævnte direktivs artikel 44 har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

5 Afdeling 3 i kapitel 3 i direktiv 2006/112, der har overskriften »Særlige bestemmelser«, indeholder direktivets artikel 46-59a.

6 Direktivets artikel 53 fastsætter:

»Leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, og tjenesteydelser i tilknytning dertil, der leveres til en afgiftspligtig person, er det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted.«

Direktiv 2008/8/EF

7 Følgende fremgår af tredje og sjette betragtning til Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 om ændring af direktiv 2006/112/EF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11):

»(3) Beskatningsstedet for alle leveringer af tjenesteydelser bør i princippet være det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted. Hvis hovedreglen for tjenesteydelsers leveringssted skulle blive ændret i så henseende, ville der af både administrative og politiske grunde stadig være behov for visse undtagelser fra hovedreglen.

[...]

(6) Hovedreglen for leveringsstedet for tjenesteydelser til både afgiftspligtige og ikke-afgiftspligtige personer finder under visse omstændigheder ikke anvendelse, og der bør i stedet gælde specifikke undtagelser. Disse undtagelser bør i vid udstrækning baseres på eksisterende kriterier og afspejle princippet om beskatning på forbrugsstedet uden dog at påføre visse handlende uforholdsmæssigt store administrative byrder.«

Gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011

8 Følgende fremgår af 4. og 27. betragtning til Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1, herefter »gennemførelsesforordningen«):

»(4) Formålet med denne forordning er at sikre en ensartet anvendelse af det nuværende momssystem ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af [momsdirektivet], navnlig i henseende til afgiftspligtige personer, levering af varer og ydelser og stedet for afgiftspligtige transaktioner. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. artikel 5, stk. 4, [TEU], går denne forordning ikke ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål. Ensartet anvendelse sikres bedst ved en forordning, idet den er bindende og gælder umiddelbart i hver medlemsstat.

[...]

(27) For at sikre en ensartet behandling af kulturelle, kunstneriske, sportslige, videnskabelige, uddannelsesmæssige og underholdningsmæssige ydelser og andre tilsvarende arrangementer bør adgangen til sådanne arrangementer og ydelser, der knytter sig til denne adgang, defineres.«

9 Gennemførelsesforordningens artikel 32 har følgende ordlyd:

»1. Ydelser, der har til formål at give adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende arrangementer, jf. [momsdirektivets] artikel 53 [...], omfatter ydelser, hvis væsentlige kendetegn består i mod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent, at give adgang til et arrangement.

2. Stk. 1 finder især anvendelse på:

[...]

c) adgang til uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer som f.eks. konferencer og seminarer

[...]«

10 Denne forordnings artikel 33 fastsætter:

»De i [momsdirektivets] artikel 53 [...] omhandlede tilknyttede ydelser omfatter ydelser, der har direkte forbindelse med adgangen til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende, som leveres separat til den person, der deltager i et arrangement, mod en nærmere fastsat modydelse.

Disse tilknyttede ydelser omfatter bl.a. brug af omklædningsrum og sanitære installationer, men omfatter ikke ydelser, der leveres af formidlere i forbindelse med billetsalg.«

Svensk ret

11 I henhold til kap. 5, § 5, i mervärdesskattelagen 1994:200 (lov 1994:200 om merværdiafgift) er en ydelse, der leveres til en afgiftspligtig person, omsat i Sverige, hvis den afgiftspligtige person enten har hjemsted for sin økonomiske virksomhed i Sverige eller dér har et fast forretningssted, og ydelsen leveres til dette.

12 Det fremgår af denne lovs kap. 5, § 11a, at en ydelse i form af adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, der leveres til en afgiftspligtig person, er omsat i Sverige, hvis arrangementet faktisk finder sted i Sverige. Det samme gælder tjenesteydelser i tilknytning dertil.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

13 Srf er et selskab med hjemsted i Sverige og helejet af en brancheorganisation for regnskabs-, ledelses- og lønkonsulenter. Selskabet afholder i denne forbindelse uddannelses- og efteruddannelseskurser i form af seminarer for organisationens medlemmer og tredjeparter. Hovedparten af disse kurser afholdes i Sverige, men nogle af dem finder sted i andre medlemsstater, i hvilket tilfælde selskabets undervisere rejser til den pågældende medlemsstat. Kurserne udbydes alene til afgiftspligtige personer, der har hjemsted for deres økonomiske virksomhed i Sverige eller dér har et fast forretningssted.

14 Kurserne afholdes på et conferencecenter af en varighed på 30 timer fordelt på fem dage afbrudt af en dags pause. Indholdet af disse kurser er fastlagt på forhånd, men tilpasses på stedet afhængigt af deltagerne, som skal have visse kompetencer og erhvervserfaring inden for regnskab og ledelse.

15 Deltagelse på de kurser, som Srf udbyder, kræver forudgående tilmelding, som skal være godkendt inden påbegyndelsen heraf, og betaling skal finde sted på forhånd.

16 Skatteretsnævnet afgav efter ansøgning fra Srf et bindende svar, hvori det fandt, at disse kurser, selv om de blev afholdt i andre medlemsstater end Kongeriget Sverige, skulle anses for at have fundet sted i Sverige, og at moms derfor skulle opkræves i denne medlemsstat. Skatteretsnævnet anførte bl.a., at udtrykket »adgang til arrangementer« som omhandlet i momsdirektivets artikel 53 blev indført med henblik på at begrænse anvendelsesområdet for undtagelsesreglen og dermed udvide anvendelsesområdet for hovedreglen. Begrebet »adgang til arrangementer« skal forstås som retten til at komme ind på et område. De i hovedsagen omhandlede ydelser havde imidlertid ikke karakter af først og fremmest en ret til at komme ind på et område, men havde snarere karakter af en ret til at deltage i en bestemt undervisning. Eftersom de i hovedsagen omhandlede kurser ikke havde til hovedformål at give adgang som omhandlet i momsdirektivets artikel 53, skulle moms af disse kurser pålægges i Sverige i henhold til dette direktivs artikel 44.

17 Da skattemyndigheden ønskede en bekræftelse af det bindende svar og en anden begrundelse, indgav den påklage til Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige). Srf har ligeledes påstået stadfæstelse af det bindende svar, idet selskabet er af den opfattelse, at anvendelsen af undtagelsesreglen i momsdirektivets artikel 53 udgør en uforholdsmæssig administrativ byrde.

18 På denne baggrund har Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal begrebet adgang til arrangementer i momsdirektivets artikel 53 fortolkes således, at det omfatter en ydelse i form af et femdages regnskabskursus, som udelukkende leveres til afgiftspligtige personer, og som forudsætter, at der sker registrering og betaling på forhånd?«

Om det præjudicielle spørgsmål

19 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 53 skal fortolkes således, at udtrykket »adgang til arrangementer« i denne bestemmelses forstand omfatter en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i et femdages regnskabskursus, som udelukkende leveres til afgiftspligtige personer, og som forudsætter, at der sker tilmelding og betaling på forhånd.

20 Indledningsvis bemærkes i denne henseende, at momsdirektivets artikel 44 og 45 indeholder en generel regel for fastlæggelsen af ydelsernes fiskale tilknytningssted, mens dette direktivs artikel 46-59a fastsætter en række særlige tilknytningsmomenter.

21 Som det følger af Domstolens faste praksis, kan momsdirektivets artikel 44 og 45 ikke tillægges større vægt end direktivets artikel 46-59a. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de tilfælde, der er angivet i direktivets artikel 46-59a. Det er kun, hvis dette ikke er tilfældet, at nævnte situation er omfattet af direktivets artikel 44 og 45 (jf. i denne retning dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis, og af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 18).

22 Det følger heraf, at momsdirektivets artikel 53 i forhold til en generel regel ikke skal anses for at være en undtagelse, der skal fortolkes strengt (jf. analogt dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 19).

23 Dette direktivs artikel 53 fastsætter, at leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for bl.a. undervisning, der leveres til afgiftspligtige personer, er det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted.

24 Det følger af gennemførelsesforordningens artikel 32, stk. 2, litra c), sammenholdt med denne artikels stk. 1, at de i momsdirektivets artikel 53 omhandlede ydelser, der har til formål at give adgang til arrangementer inden for undervisning og videnskab såsom konferencer og seminarer, omfatter ydelser, hvis væsentlige kendetegn består i mod betaling af en billet eller et gebyr at give adgang til et arrangement.

25 I hovedsagen fremgår det af oplysningerne fra den forelæggende ret, at de i hovedsagen omhandlede kurser, som Srf leverer til afgiftspligtige personer, er seminarer, der strækker sig over fem dage med en dags pause, i en anden medlemsstat end Kongeriget Sverige, som er hjemsted for selskabets økonomiske virksomhed. Disse kurser, som indebærer, at de nævnte afgiftspligtige personer er fysisk til stede, falder derfor ind under kategorien af arrangementer i form af uddannelse som omhandlet i gennemførelsesforordningens artikel 32.

26 Med hensyn til spørgsmålet om, hvorvidt de væsentlige kendetegn af de i hovedsagen omhandlede kurser består i at give adgang til nævnte seminarer, skal det bemærkes, at når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, er der tale om en enkelt transaktion (jf. i denne retning dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).

27 Som Det Forenede Kongeriges regering i det væsentlige har anført i sit skriftlige indlæg, indebærer den adgang til seminarerne mod betaling, der gives til de afgiftspligtige personer, således nødvendigvis muligheden for at være til stede og deltage heri. En sådan deltagelse har dermed nær tilknytning til adgangen til disse seminarer. Under disse omstændigheder kan skatteretsnævnets sontring mellem retten til at komme ind på et område og retten til at deltage i en specifik undervisning ikke tiltrædes med henblik på anvendelsen af momsdirektivets artikel 53.

28 Desuden bemærkes, at formålet med de af momsdirektivets bestemmelser, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser, dels er at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at alle afgiftspligtige transaktioner beskattes (dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 24 og den deri nævnte retspraksis).

29 Den logik, der ligger til grund for momsdirektivets bestemmelser om leveringsstedet for tjenesteydelser, sigter således mod, at afgiftspålæggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor varerne og tjenesteydelserne forbruges (jf. i denne retning dom af 8.12.2016, A og B, C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

30 Det følger heraf, at fastlæggelsen af leveringsstedet for kurser som de i hovedsagen omhandlede skal foretages på grundlag af momsdirektivets artikel 53, og disse kurser skal følgelig pålægges moms på det sted, hvor disse ydelser rent faktisk finder sted, dvs. i de medlemsstater, hvor nævnte kurser afholdes.

31 En sådan fortolkning kan ganske vist, således som Srf har gjort gældende, føre til, at den administrative byrde, der påhviler visse erhvervsdrivende, øges, selv om det fremgår af sjette betragtning til direktiv 2008/8, hvorved momsdirektivets artikel 44 og 53 i deres nugældende affattelse blev indført, at beskatning på forbrugsstedet så vidt muligt bør undgå at påføre disse handlende uforholdsmæssigt store administrative byrder.

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 74 i forslaget til afgørelse, følger det imidlertid af fast retspraksis, at præamblen til en EU-retsakt ikke er retligt bindende og ikke kan påberåbes til støtte for at fravige bestemmelserne i den pågældende retsakt eller for at fortolke dem i åbenbar strid med bestemmelsens ordlyd (dom af 13.9.2018, *Ľeská pojišťovna*, C-287/17, EU:C:2018:707, præmis 33).

33 Kurser som de i hovedsagen omhandlede er dermed omfattet af de i momsdirektivets artikel 53 omhandlede ydelser, og det fremgår af denne artikel, sammenholdt med gennemførelsesforordningens artikel 32, at momsbeskatningsstedet for leveringer af ydelser, der består i at give adgang til arrangementer inden for undervisning såsom seminarer, er det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted.

34 Der kan derfor ikke ske fravigelse af momsdirektivets artikel 53 alene på grundlag af sjette betragtning til direktiv 2008/8.

35 Den omstændighed, at de i hovedsagen omhandlede kurser kræver forudgående tilmelding og betaling, er uden betydning for anvendelsen af momsdirektivets artikel 53. Der er således intet i ordlyden af denne artikel, der antyder, at sådanne kriterier kan tages i betragtning ved fastlæggelsen af det sted, hvor disse ydelser leveres.

36 Henset til det ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 53 skal fortolkes således, at udtrykket »adgang til arrangementer« i denne bestemmelses forstand omfatter en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i et femdages regnskabskursus, som udelukkende leveres til afgiftspligtige personer, og som forudsætter, at der sker tilmelding og betaling på forhånd.

Sagsomkostninger

37 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Femte Afdeling) for ret:

Artikel 53 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at udtrykket »adgang til arrangementer« i denne bestemmelses forstand omfatter en ydelse som den i hovedsagen omhandlede, der består i et femdages regnskabskursus, som udelukkende leveres til afgiftspligtige personer, og som forudsætter, at der sker tilmelding og betaling på forhånd.

Underskrifter

* Processprog: svensk.