

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Vijfde kamer)

13 maart 2019 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Richtlijn 2006/112/EG – Artikel 53 – Verrichten van diensten in verband met de toegang tot educatieve evenementen – Plaats van belastbare handelingen”

In zaak C-647/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) bij beslissing van 9 november 2017, ingekomen bij het Hof op 20 november 2017, in de procedure

Skatteverket

tegen

Srf konsulterna AB,

wijst

HET HOF (Vijfde kamer),

samengesteld als volgt: E. Regan (rapporteur), kamerpresident, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešič en I. Jarukaitis, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: C. Strömholm, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 18 oktober 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- Skatteverket, vertegenwoordigd door A. S. Pallasdies als gemachtigde,
- de Zweedse regering, vertegenwoordigd door A. Falk, C. Meyer-Seitz en H. Shev als gemachtigden,
- de Franse regering, vertegenwoordigd door D. Colas, E. de Moustier en A. Alidière als gemachtigden,
- de regering van het Verenigd Koninkrijk, vertegenwoordigd door S. Brandon en G. Brown als gemachtigden, bijgestaan door E. Mitrophanous, barrister,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Simonsson, J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy en E. Ljung Rasmussen als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 10 januari 2019,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 53 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 (PB 2008, L 44, blz. 11) (hierna: „btw-richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Skatteverk (belastingdienst, Zweden) en Srf konsulterna AB (hierna: „Srf”) over een ruling van de Skatterättsnämnd (commissie voor fiscale vraagstukken, Zweden) betreffende de heffing in Zweden van belasting over de toegevoegde waarde (btw) over het in een andere lidstaat voor een duur van vijf dagen verzorgen van opleidingen voor accountancyvraagstukken ten behoeve van belastingplichtigen van wie de zetel van de bedrijfsuitoefening zich in Zweden bevindt of die daar een vaste inrichting hebben.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

Btw-richtlijn

3 Titel V van de btw-richtlijn ziet op de plaats van de belastbare handelingen en bevat een hoofdstuk 3, met als opschrift „Plaats van een dienst”. Afdeling 2 van dit hoofdstuk, met als opschrift „Algemene bepalingen”, bestaat uit de artikelen 44 en 45 van deze richtlijn.

4 Artikel 44 van die richtlijn luidt:

„De plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, is de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd. Worden de diensten evenwel verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige op een andere plaats dan die waar hij de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, dan geldt als plaats van dienst de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt. Bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, geldt als plaats van de diensten de woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de belastingplichtige die deze diensten afneemt.”

5 Afdeling 3 van hoofdstuk 3 van de btw-richtlijn, met als opschrift „Bijzondere bepalingen”, omvat de artikelen 46 tot en met 59 bis van deze richtlijn.

6 In artikel 53 van die richtlijn staat te lezen:

„De plaats van een voor een belastingplichtige verrichte dienst bestaande in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangverlening samenhangende diensten, is de plaats waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden.”

Richtlijn 2008/8/EG

7 De overwegingen 3 en 6 van richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112 wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11), luiden:

„(3) Alle diensten moeten in beginsel worden belast op de plaats waar zij werkelijk worden verbruikt. Ook als de algemene regel inzake de plaats van een dienst in die zin zou worden gewijzigd, zouden om administratieve en beleidsredenen toch nog altijd bepaalde uitzonderingen op deze algemene regel nodig zijn.

[...]

(6) In bepaalde omstandigheden zijn de algemene regels inzake de plaats van een dienst voor zowel belastingplichtigen als niet-belastingplichtigen niet van toepassing en gelden er in de plaats daarvan welomschreven uitzonderingen. Deze uitzonderingen dienen grotendeels gebaseerd te zijn op bestaande criteria en aan te sluiten bij het beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik, zonder dat aan bepaalde handelaren onevenredig zware administratieve lasten worden opgelegd.”

Uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011

8 In de overwegingen 4 en 27 van uitvoeringsverordening (EU) nr. 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn 2006/112 (PB 2011, L 77, blz. 1; hierna: „uitvoeringsverordening”) staat te lezen:

„(4) De doelstelling van deze verordening is te zorgen voor een eenvormige toepassing van het bestaande btw-stelsel door maatregelen vast te stellen ter uitvoering van [de btw-richtlijn], met name betreffende de belastingplichtigen, de levering van goederen en diensten, en de plaats van de belastbare handelingen. Overeenkomstig het in artikel 5, lid 4, [VEU] neergelegde evenredigheidsbeginsel gaat deze verordening niet verder dan nodig is om deze doelstelling te verwezenlijken. De eenvormigheid van de toepassing wordt het best gegarandeerd door een verordening, aangezien die bindend en rechtstreeks toepasselijk is in alle lidstaten.

[...]

(27) Om te garanderen dat diensten in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- en soortgelijke evenementen op eenvormige wijze worden behandeld, moet worden omschreven wat onder het verlenen van toegang tot dergelijke evenementen wordt verstaan, en wat moet worden verstaan onder met het verlenen van toegang tot dergelijke evenementen samenhangende diensten.”

9 In artikel 32 van de uitvoeringsverordening is bepaald:

„1. Diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen als bedoeld in artikel 53 van [de btw-richtlijn] omvatten diensten die er in essentie in bestaan dat in ruil voor een biljet of tegen betaling, inclusief betaling in de vorm van een abonnement, seizoensticket of periodieke bijdrage, toegang tot een evenement wordt verleend.

2. Lid 1 is in het bijzonder van toepassing op:

[...]

c) het verlenen van toegang tot evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars.

[...]"

10 Artikel 33 van deze verordening luidt:

„De in artikel 53 van [de btw-richtlijn] bedoelde samenhangende diensten omvatten de diensten die rechtstreeks met het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen samenhangen en die afzonderlijk onder bezwarende titel worden verstrekt aan degene die het evenement bijwoont.

Die samenhangende diensten omvatten met name het gebruik van vestiaires of sanitaire voorzieningen maar niet de loutere diensten van tussenpersonen met betrekking tot de verkoop van toegangsbiljetten.”

Zweeds recht

11 Op grond van hoofdstuk 5, § 5, van de mervärdesskattelag (1994:200) (wet nr. 1994:200 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde) wordt een dienst ten behoeve van een belastingplichtige geacht in Zweden te worden verricht wanneer de belastingplichtige ofwel in Zweden de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd ofwel aldaar over een vaste inrichting beschikt waarvoor de betreffende dienst wordt verricht.

12 Overeenkomstig hoofdstuk 5, § 11 a, van deze wet wordt een voor een belastingplichtige verrichte dienst die bestaat in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, geacht te worden verricht in Zweden wanneer het betreffende evenement daadwerkelijk in Zweden plaatsvindt. Dit geldt evenzeer voor de met de toegangverlening samenhangende diensten.

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

13 Srf is een in Zweden gevestigde vennootschap die volledig eigendom is van een beroepsvereniging voor accountancy- en salarisconsultants. In dit verband verzorgt zij ten behoeve van de leden van die vereniging en van derden opleidingen voor accountancyvraagstukken in de vorm van seminars. Het merendeel van deze opleidingen wordt in Zweden gegeven, maar een aantal heeft plaats in andere lidstaten. In dat geval begeven de lesgevers van Srf zich naar de lidstaat in kwestie. De opleidingen worden enkel verzorgd voor belastingplichtigen van wie de zetel van de bedrijfsuitoefening zich in Zweden bevindt of die daar een vaste inrichting hebben.

14 Bovengenoemde opleidingen vinden plaats in een conferentiecentrum gedurende dertig uur, verdeeld over vijf dagen met een onderbreking van één dag. De inhoud van deze opleidingen wordt vooraf bepaald, maar wordt ter plaatse aangepast aan het niveau van de deelnemers, die moeten beschikken over bepaalde vaardigheden en beroepservaring op het gebied van accountancy.

15 Deelname aan de opleidingen van Srf vereist een voorafgaande registratie die moet worden goedgekeurd vóór het begin van de betreffende opleiding, en een betaling die vooraf moet plaatsvinden.

16 De commissie voor fiscale vraagstukken heeft op verzoek van Srf een ruling vastgesteld

waarin zij zich op het standpunt stelt dat de betreffende opleidingen weliswaar in andere lidstaten dan Zweden worden gegeven, maar niettemin moeten worden geacht in Zweden plaats te vinden, zodat in deze lidstaat btw moet worden geheven. Zij heeft met name overwogen dat de uitdrukking „toegang tot evenementen” als bedoeld in artikel 53 van de btw-richtlijn is ingevoerd om de werkingssfeer van de uitzonderingsregel te beperken en dus tegelijk die van de hoofdregel uit te breiden. Het begrip „toegang tot evenementen” moet worden opgevat als het recht om een bepaalde plaats te betreden. De in het hoofdgeding aan de orde zijnde diensten bestaan niet hoofdzakelijk in het recht om een bepaalde plaats te betreden, maar veeleer in het recht om aan een specifieke opleiding deel te nemen. Aangezien de in het hoofdgeding aan de orde zijnde opleidingen niet hoofdzakelijk tot doel hebben een recht op toegang in de zin van artikel 53 van de btw-richtlijn toe te kennen, moet over die opleidingen btw worden betaald in Zweden en wel op grond van artikel 44 van die richtlijn.

17 De belastingdienst, die wenst dat de ruling in kwestie wordt bevestigd en van een andere motivering wordt voorzien, heeft bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) beroep ingesteld. Ook Srf heeft om bevestiging van die ruling verzocht, omdat zij van mening is dat de toepassing van de in artikel 53 van de btw-richtlijn neergelegde uitzonderingsregel een onevenredig zware administratieve last vormt.

18 In deze omstandigheden heeft de Högsta förvaltningsdomstol de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet de uitdrukking ‚toegang tot evenementen’ in artikel 53 van de btw-richtlijn aldus worden uitgelegd dat zij zich uitstrekt tot een dienst die bestaat in een cursus van vijf dagen over accountancy die enkel wordt verzorgd voor belastingplichtigen en waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

19 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 53 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling gebezigde bewoordingen „dienst bestaande in het verlenen van toegang tot evenementen” zich uitstrekken tot een dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die bestaat in een cursus van vijf dagen over accountancy die enkel wordt verzorgd voor belastingplichtigen en waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt.

20 Dienaangaande zij vooraf opgemerkt dat de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn een algemene regel bevatten ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, terwijl de artikelen 46 tot en met 59 bis van die richtlijn in een reeks specifieke aanknopingspunten voorzien.

21 Zoals blijkt uit vaste rechtspraak van het Hof, hebben de artikelen 44 en 45 van de btw-richtlijn geen voorrang op de artikelen 46 tot en met 59 bis van deze richtlijn. Voor elke situatie moet de vraag worden gesteld of zij overeenkomt met een van de gevallen die worden vermeld in de artikelen 46 tot en met 59 bis van de btw-richtlijn. Zo niet, dan valt de betreffende situatie onder de artikelen 44 en 45 van deze richtlijn [zie in die zin arresten van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C?452/03, EU:C:2005:289, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 8 december 2016, A en B, C?453/15, EU:C:2016:933, punt 18].

22 Bijgevolg dient artikel 53 van de btw-richtlijn niet te worden beschouwd als een restrictief uit te leggen uitzondering op een algemene regel (zie naar analogie arrest van 8 december 2016, A en B, C?453/15, EU:C:2016:933, punt 19).

23 Volgens voornoemd artikel 53 is de plaats van een voor belastingplichtigen verrichte dienst die bestaat in het verlenen van toegang tot onder meer educatieve evenementen, de plaats waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden.

24 Uit artikel 32, lid 2, onder c), van de uitvoeringsverordening, gelezen in samenhang met lid 1 van hetzelfde artikel, vloeit voort dat de in artikel 53 van de btw-richtlijn bedoelde diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars, diensten omvatten die in essentie erin bestaan dat in ruil voor een biljet of tegen betaling toegang tot een evenement wordt verleend.

25 In het hoofdgeding blijkt uit de door de verwijzende rechter verstrekte informatie dat de in dat geding aan de orde zijnde opleidingen die Srf verzorgt voor belastingplichtigen, seminars zijn die vijf dagen, met een onderbreking van één dag, duren en die plaatsvinden in een andere lidstaat dan Zweden, waar die vennootschap de zetel van haar bedrijfsuitoefening heeft. Deze opleidingen, die de fysieke aanwezigheid van die belastingplichtigen impliceren, maken dan ook deel uit van de categorie van evenementen op het gebied van onderwijs als bedoeld in artikel 32 van de uitvoeringsverordening.

26 Wat betreft de vraag of de in het hoofdgeding aan de orde zijnde opleidingen in essentie erin bestaan dat toegang tot de bovengenoemde seminars wordt verleend, zij eraan herinnerd dat sprake is van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert respectievelijk verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (zie in die zin arrest van 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 70 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

27 Zoals de regering van het Verenigd Koninkrijk in haar schriftelijke opmerkingen in wezen heeft opgemerkt, impliceert de tegen betaling aan belastingplichtigen verleende toegang tot de seminars noodzakelijkerwijs dat die belastingplichtigen deze seminars kunnen bijwonen en eraan kunnen deelnemen. Deze deelname is dan ook nauw verbonden met de toegang tot die seminars. Het door de commissie voor fiscale vraagstukken gemaakte onderscheid tussen het recht om een bepaalde plaats te betreden en het recht om aan een specifieke opleiding deel te nemen kan dan ook niet worden aanvaard voor de toepassing van artikel 53 van de btw-richtlijn.

28 Voorts zij eraan herinnerd dat de voorschriften van de btw-richtlijn ter bepaling van de plaats waar de dienst wordt belast, tot doel hebben bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, alsook te voorkomen dat inkomsten onbelast blijven (arrest van 8 december 2016, A en B, C?453/15, EU:C:2016:933, punt 24 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

29 De logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen van de btw-richtlijn betreffende de plaats van de dienst, gebiedt dan ook dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en diensten worden verbruikt (zie in die zin arrest van 8 december 2016, A en B, C?453/15, EU:C:2016:933, punt 25 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

30 Hieruit volgt dat de plaats van diensten die bestaan in opleidingen zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, moet worden bepaald op grond van artikel 53 van de btw-richtlijn, zodat over die diensten btw moet worden geheven op de plaats waar zij daadwerkelijk plaatsvinden, dat wil zeggen in de lidstaten waar die opleidingen worden gegeven.

31 Het klopt dat deze uitlegging, zoals Srf aanvoert, de administratieve last voor bepaalde marktdeelnemers zou kunnen doen toenemen, terwijl in overweging 6 van richtlijn 2008/8 – waarbij de artikelen 44 en 53 van de btw-richtlijn in hun thans geldende versie zijn ingevoerd –

staat te lezen dat de belastingheffing op de plaats van verbruik voor zover mogelijk zou moeten voorkomen dat aan die marktdeelnemers onevenredig zware administratieve lasten worden opgelegd.

32 Zoals de advocaat-generaal in punt 74 van haar conclusie heeft opgemerkt, volgt evenwel uit vaste rechtspraak dat de considerans van een Unierechtelijke handeling geen bindende rechtskracht heeft en niet kan worden aangevoerd om van de bepalingen zelf van die handeling af te wijken, noch om deze bepalingen uit te leggen in een zin die kennelijk in strijd is met de bewoordingen ervan (arrest van 13 september 2018, *Ľeská pojišťovna*, C-287/17, EU:C:2018:707, punt 33).

33 Opleidingen als die welke in het hoofdgeding aan de orde zijn, vallen onder de in artikel 53 van de btw-richtlijn bedoelde diensten en uit dit artikel, gelezen in samenhang met artikel 32 van de uitvoeringsverordening, vloeit voort dat de plaats van heffing van btw over het verrichten van diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot educatieve evenementen zoals seminars, de plaats is waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden.

34 Bijgevolg kan van de toepassing van artikel 53 van de btw-richtlijn niet worden afgeweken louter op grond van overweging 6 van richtlijn 2008/8.

35 Voor de toepassing van artikel 53 van de btw-richtlijn is niet van belang dat aan de in het hoofdgeding aan de orde zijnde opleidingen een registratie en betaling zijn voorafgegaan. Niets in de bewoordingen van dat artikel wijst er immers op dat dergelijke criteria in aanmerking zouden kunnen worden genomen voor de bepaling van de plaats waar die diensten worden verricht.

36 Gelet op een en ander moet op de prejudiciële vraag worden geantwoord dat artikel 53 van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat de in deze bepaling gebezigde bewoordingen „dienst bestaande in het verlenen van toegang tot evenementen” zich uitstrekken tot een dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die bestaat in een cursus van vijf dagen over accountancy die enkel wordt verzorgd voor belastingplichtigen en waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt.

Kosten

37 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechter over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Vijfde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 53 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008, moet aldus worden uitgelegd dat de in deze bepaling gebezigde bewoordingen „dienst bestaande in het verlenen van toegang tot evenementen” zich uitstrekken tot een dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is, die bestaat in een cursus van vijf dagen over accountancy die enkel wordt verzorgd voor belastingplichtigen en waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt.

ondertekeningen

* Procestaal: Zweeds.