

Wydanie tymczasowe

WYROK TRYBUNAŁU (pięta izba)

z dnia 13 marca 2019 r.(*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuł 53 – Żwiadczenie usług wstępu na imprezy edukacyjne – Miejsce transakcji podlegających opodatkowaniu

W sprawie C-647/17

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny, Szwecja) postanowieniem z dnia 9 listopada 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 20 listopada 2017 r., w postępowaniu:

Skatteverket

przeciwko

Srf konsulterna AB,

TRYBUNAŁ (pięta izba),

w składzie: E. Regan (sprawozdawca), prezes izby, C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešić i I. Jarukaitis, sędziowie,

rzecznik generalny: E. Sharpston,

sekretarz: C. Strömholm, administratorka,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 18 października 2018 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Skatteverket przez A.S. Pallasdies, działając w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu szwedzkiego przez A. Falk, C. Meyer-Seitz i H. Shev, działające w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu francuskiego przez D. Colasa, E. de Moustier i A. Alidière, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Brandona i G. Brown, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez E. Mitrophanous, barrister,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez K. Simonssona, J. Jokubauskaitę, G. Tolstoy i E. Ljung Rasmussen, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 10 stycznia 2019 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 53 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Skatteverket (urzędem skarbowym, Szwecja) a Srf konsulterna AB (zwaną dalej „Srf”) w przedmiocie indywidualnej interpretacji podatkowej wydanej przez Skatterättsnämnden (komisję prawa podatkowego, Szwecja) dotyczącej poboru podatku od wartości dodanej (VAT) w Szwecji od świadczenia szkoleń w zakresie księgowości i zarządzania trwających pięć dni w innym państwie członkowskim na rzecz podatników mających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji.

Ramy prawne

Prawo Unii

Dyrektywa 2006/112

3 Tytuł V dyrektywy VAT, dotyczący miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu, zawiera rozdział 3, zatytułowany „Miejsce świadczenia usług”. Sekcja 2 tego rozdziału, zatytułowana „Przepisy ogólne”, zawiera art. 44 i 45 tej dyrektywy.

4 Zgodnie z art. 44 rzeczony dyrektywy:

„Miejscem świadczenia usług na rzecz podatnika działającego w takim charakterze jest miejsce, w którym podatnik ten posiada siedzibę swojej działalności gospodarczej. Jeżeli jednak usługi te są świadczone na rzecz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej podatnika znajdującego się w miejscu innym niż jego siedziba działalności gospodarczej, miejscem świadczenia tych usług jest stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej. W przypadku braku takiej siedziby lub stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym podatnik będący usługobiorcą ma stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu”.

5 Sekcja 3 rozdziału 3 dyrektywy 2006/112, zatytułowana „Przepisy szczególne”, zawiera art. 46–59a tej dyrektywy.

6 Artykuł 53 wspomnianej dyrektywy przewiduje:

„Miejscem świadczenia usług wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, oraz usług pomocniczych związanych z usługami wstępu na te imprezy, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają”.

Dyrektywa 2008/8/WE

7 Dyrektywa Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. zmieniająca dyrektywę 2006/112/WE

w odniesieniu do miejsca świadczenia usług (Dz.U. 2008, L 44, s. 11), w motywach 3 i 6 przewiduje:

„(3) Miejscem opodatkowania każdego świadczenia usług co do zasady powinno być miejsce rzeczywistej konsumpcji. Gdyby ogólna zasada dotycząca miejsca świadczenia usług miała zostać w ten sposób zmieniona, niektóre wyjątki od niej wciąż byłyby konieczne ze względów zarówno administracyjnych, jak i związanych z polityką.

[...]

(6) W niektórych okolicznościach ogólne zasady dotyczące miejsca świadczenia usług zarówno na rzecz podatników, jak i osób niebędących podatnikami nie mają zastosowania i powinny mieć wtedy zastosowanie określone wyłączenia. Wyłączenia te powinny być w znacznej mierze oparte na istniejących kryteriach i odzwierciedlać zasady opodatkowania w miejscu konsumpcji, nie nakładając jednocześnie nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego na niektóre podmioty gospodarcze”.

Rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 282/2011

8 Zgodnie z motywami 4 i 27 rozporządzenia wykonawczego Rady (UE) nr 282/2011 z dnia 15 marca 2011 r. ustanawiającego środki wykonawcze do dyrektywy 2006/112/WE (Dz.U. 2011, L 77, s. 1, zwanego dalej „rozporządzeniem wykonawczym”):

„(4) Podstawowym celem niniejszego rozporządzenia jest zapewnienie jednolitego stosowania obecnego systemu VAT, poprzez określenie przepisów wykonawczych do dyrektywy [VAT], w szczególności w odniesieniu do podatników, dostawy towarów i świadczenia usług oraz miejsca transakcji podlegających opodatkowaniu. Zgodnie z zasadą proporcjonalności określonej w art. 5 ust. 4 [TUE] niniejsze rozporządzenie nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tego celu. Przyjmuje rozporządzenia, jako wiążące i mającego bezpośrednie zastosowanie we wszystkich państwach członkowskich, w sposób najpełniejszy zapewnia jednolite stosowanie.

[...]

(27) Aby zapewnić jednolite opodatkowanie świadczenia usług kulturalnych, artystycznych, sportowych, naukowych, edukacyjnych, rozrywkowych i podobnych, należy zdefiniować pojęcie wstępu na tego rodzaju wydarzenia i usługi pomocnicze związane z takim wstępem”.

9 Zgodnie z art. 32 rozporządzenia wykonawczego:

„1. Usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, o których mowa w art. 53 dyrektywy [VAT], obejmują świadczenie usług, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłatę, w tym opłatę w formie abonamentu, biletu okresowego lub opłaty okresowej.

2. Ustęp 1 ma zastosowanie w szczególności do:

[...]

c) prawa wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria.

[...]”.

10 Artykuł 33 tego rozporządzenia stanowi:

„Usługi pomocnicze, o których mowa w art. 53 dyrektywy [VAT], obejmują usługi, które są bezpośrednio powiązane ze wstępem na wydarzenia kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, świadczone oddzielnie na rzecz osoby uczestniczącej w wydarzeniu za opłatą.

Takie usługi pomocnicze obejmują w szczególności korzystanie z szatni lub urządzeń sanitarnych, ale nie obejmują usług pośrednictwa związanych ze sprzedażą biletów”.

Prawo szwedzkie

11 Zgodnie z rozdziałem 5 § 5 mervärdesskattelagen (1994:200) (ustawy 1994:200 o podatku o wartości dodanej) miejsce świadczenia usługi na rzecz podatnika znajduje się na terytorium Szwecji, jeżeli podatnik posiada tam siedzibę działalności gospodarczej lub jeżeli posiada tam stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, a usługa była świadczona dla tego stałego miejsca.

12 Z § 11a w rozdziale 5 tej ustawy wynika, że miejscem świadczenia usługi wstępu na imprezy kulturalne, artystyczne, sportowe, naukowe, edukacyjne, rozrywkowe lub podobne, takie jak targi i wystawy, świadczonych na rzecz podatnika, jest terytorium Szwecji, jeżeli dana impreza faktycznie odbywa się w Szwecji. Tak samo jest w przypadku usług pomocniczych związanych z usługami wstępu.

Postępowanie główne i pytanie prejudycjalne

13 Srf jest spółką z siedzibą w Szwecji, w której wszystkie udziały należą do zawodowego zrzeszenia konsultantów w zakresie księgowości, zarządzania i płać. W tych ramach zapewnia ona szkolenia w zakresie księgowości i zarządzania w formie seminariów dla członków tej organizacji i dla osób trzecich. Wikszość szkoleń odbywa się w Szwecji, ale niektóre z nich w innych państwach członkowskich, w którym to przypadku osoby prowadzące szkolenia z tej spółki przemieszczają się w obrębie danego państwa członkowskiego. Są one prowadzone wyłącznie na rzecz podatników mających siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w Szwecji.

14 Szkolenia te odbywają się w ośrodku konferencyjnym i trwają 30 godzin rozłożone na pięć dni z jednodniową przerwą w trakcie. Program tych szkoleń jest ustalany z wyprzedzeniem, lecz ulega modyfikacjom na miejscu w zależności od uczestników, którzy powinni mieć już nabyte wcześniej pewne kompetencje oraz doświadczenie zawodowe w zakresie księgowości i zarządzania.

15 Udział w szkoleniach organizowanych przez Srf wymaga wcześniejszej rejestracji, którą należy potwierdzić przed rozpoczęciem szkolenia, oraz dokonać zapłaty z góry.

16 Komisja prawa podatkowego wydała indywidualną interpretację podatkową na wniosek Srf, w której uznała, że szkolenia te, chociaż organizowane w państwach członkowskich innych niż Królestwo Szwecji, należy uważać za odbyte w Szwecji, a zatem VAT należy pobrać w tym państwie członkowskim. Uznała ona w szczególności, że uyte w art. 53 dyrektywy VAT wyrażenie „wstęp na imprezy” zostało wprowadzone w celu zawężenia zakresu zastosowania zasady dotyczącej wyłączeń i odpowiedniego poszerzenia zakresu zastosowania reguły ogólnej. Pojęcie „wstępu na imprezy” należy rozumieć jako oznaczające prawo wejścia na dany teren. Istotą usług spornych w postępowaniu głównym nie jest przede wszystkim prawo do wejścia do danego miejsca, lecz prawo do uczestniczenia w określonym szkoleniu. Ponieważ głównym celem szkoleń spornych w postępowaniu głównym nie jest przyznanie wstępu w rozumieniu art.

53 dyrektywy VAT, podatek od tych szkoleń jest wymagalny w Szwecji na mocy art. 44 tej dyrektywy.

17 Urząd skarbowy, pragnąc uzyskać potwierdzenie tej indywidualnej interpretacji podatkowej oraz dalsze uzasadnienie, wniósł skargę do Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższego sądu administracyjnego, Szwecja). Sąd również wniósł o potwierdzenie owej interpretacji, ponieważ jest zdania, że stosowanie zasady wyłączenia przewidzianej w art. 53 dyrektywy VAT stanowiłoby nieproporcjonalne obciążenie administracyjne.

18 W tych okolicznościach Högsta förvaltningsdomstolen (najwyższy sąd administracyjny) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócił się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy pojęcie »wstępu na imprezy« w art. 53 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że obejmuje ono usługę w formie pięciodniowego kursu z zakresu księgowości, która jest świadczona wyłącznie na rzecz podatników i wymaga wcześniejszej rejestracji oraz wcześniejszego opłacenia?».

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

19 Poprzez swoje pytanie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy art. 53 dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że przewidziane w tym przepisie sformułowanie »usługa wstępu na imprezy« obejmuje usługę tak jak sporna w postępowaniu głównym, polegającą na szkoleniu w formie pięciodniowego kursu z zakresu księgowości, która jest świadczona wyłącznie na rzecz podatników i wymaga wcześniejszej rejestracji oraz wcześniejszego opłacenia.

20 W tym zakresie tytułem wstępu należy przypomnieć, że art. 44 i 45 dyrektywy VAT zawierają ogólne zasady regulujące określenie miejsca opodatkowania świadczenia usługi, podczas gdy art. 46–59a tej dyrektywy przewidują szereg zasad szczególnych.

21 Jak wynika z utrwalonego orzecznictwa Trybunału, nie istnieje pierwszestwo art. 44 i 45 dyrektywy VAT przed jej art. 46–59a. W każdej sytuacji należy zadać sobie pytanie, czy owa sytuacja odpowiada jednemu z wypadków wymienionych w art. 46–59a tej dyrektywy. Dopiero jeżeli tak nie jest, dana sytuacja wchodzi w zakres jej art. 44 i 45 [zob. podobnie wyroki: z dnia 12 maja 2005 r., RAL (Channel Islands) i in., C-452/03, EU:C:2005:289, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 18].

22 Wynika stąd, że art. 53 dyrektywy VAT nie należy uznawać za wyjątek od reguły ogólnej i interpretować go w sposób wski (zob. analogicznie wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 19).

23 Artykuł 53 tej dyrektywy przewiduje, że miejscem świadczenia usługi wstępu na imprezy, w szczególności edukacyjne, świadczonych na rzecz podatnika, jest miejsce, w którym te imprezy faktycznie się odbywają.

24 Z art. 32 ust. 2 lit. c) rozporządzenia wykonawczego w związku z ust. 1 tego artykułu wynika, że usługi, o których mowa w art. 53 dyrektywy VAT, których przedmiotem są prawa wstępu na wydarzenia edukacyjne i naukowe, takie jak konferencje i seminaria, obejmują świadczenie usługi, których podstawową cechą jest przyznawanie prawa wstępu w zamian za bilet lub opłat.

25 W postępowaniu głównym z informacji dostarczonych przez sąd odsyłający wynika, że

szkolenia sporne w postępowaniu głównym żądane przez Sąd na rzecz podatników to seminaria trwające pięć dni, w tym jeden dzień przerwy, w państwie członkowskim innym niż Królestwo Szwecji, gdzie znajduje się siedziba działalności gospodarczej tej spółki. Owe szkolenia, które wymagają fizycznej obecności rzeczonych podatników, należą więc do kategorii wydarzeń edukacyjnych, o których mowa w art. 32 rozporządzenia wykonawczego.

26 Co do pytania, czy podstawowe cechy szkoleń spornych w postępowaniu głównym jest występowanie na wspomniane seminaria, należy przypomnieć, że gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności dokonane przez podatnika są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny, ma miejsce jedna transakcja (zob. podobnie wyrok z dnia 10 listopada 2016 r., Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, pkt 70 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Jak bowiem zasadniczo wskazał rząd Zjednoczonego Królestwa w uwagach na piśmie, występowanie na seminaria umożliwiony podatnikom za opłatą musi oznaczać możliwość uczestniczenia w nich. Taki udział jest zatem ściśle związany ze występowaniem na owe seminaria. W tych okolicznościach nie można uwzględnić dokonanego przez komisję prawa podatkowego rozróżnienia między prawem wejścia do danego miejsca a prawem do uczestniczenia w określonym szkoleniu do celów stosowania art. 53 dyrektywy VAT.

28 Należy ponadto przypomnieć, że celem przepisów dyrektywy VAT, które określają miejsce opodatkowania świadczenia usług, jest uniknięcie z jednej strony zbiegu wadliwości, mogącego prowadzić do podwójnego opodatkowania, a z drugiej strony braku opodatkowania przychodów (wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 24 i przytoczone tam orzecznictwo).

29 Zatem względu na cele u podstaw przepisów dyrektywy VAT dotyczących miejsca świadczenia usług wymagają, by nałożenie podatku nastąpiło w miarę możliwości w miejscu konsumpcji towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 8 grudnia 2016 r., A i B, C-453/15, EU:C:2016:933, pkt 25 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Wynika z tego, że ustalenie miejsca świadczenia szkoleń takich jak bdy przedmiotem postępowania głównego należy dokonać na podstawie art. 53 dyrektywy VAT, a w konsekwencji powinny one podlegać VAT w miejscu, gdzie te świadczenia faktycznie się odbywają, czyli w państwach członkowskich, gdzie te szkolenia są świadczone.

31 Wprawdzie, jak podnosi Sąd, taka interpretacja mogłaby prowadzić do zwiększenia cięaru administracyjnego spoczywającego na niektórych podmiotach gospodarczych, podczas gdy motyw 6 dyrektywy 2008/8, który wprowadził art. 44 i 53 dyrektywy VAT w ich obecnie obowiązującym brzmieniu, stanowi, że opodatkowanie w miejscu konsumpcji w miarę możliwości powinno unikać nakładania nieproporcjonalnego obciążenia administracyjnego na te podmioty.

32 Jednakże, jak stwierdziła rzecznik generalna w pkt 74 opinii, z utrwalonego orzecznictwa wynika, że preambuła aktu Unii nie ma mocy prawnie wiążącej i nie można jej powoływać ani dla uzasadnienia odstępstw od przepisów danego aktu, ani w celu wykładni tych przepisów w sposób oczywście sprzeczny z ich brzmieniem (wyrok z dnia 13 września 2018 r., Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, pkt 33).

33 Otóż szkolenia takie jak b?d?ce przedmiotem post?powania g?ównego wchodz? w zakres us?ug, o których mowa w art. 53 dyrektywy VAT i z tego artyku?u w zwi?zku z art. 32 rozporz?dzenia wykonawczego wynika, ?e miejscem opodatkowania VAT ?wiadczenia us?ug polegaj?cego na wst?pie na imprezy edukacyjne takie jak seminaria jest miejsce, gdzie one faktycznie si? odbywaj?.

34 W zwi?zku z tym nie mo?na odst?pi? od zastosowania art. 53 dyrektywy VAT jedynie na podstawie motywu 6 dyrektywy 2008/8.

35 Co do okoliczno?ci, ?e szkolenia sporne w post?powaniu g?ównym podlegaj? wcze?niejszej rejestracji i wcze?niejszemu op?aceniu, nie ma to znaczenia do celów stosowania art. 53 dyrektywy VAT. Brzmienie tego artyku?u nie pozwala bowiem na stwierdzenie, ?e takie kryteria mo?na by bra? pod uwag? w celu ustalenia miejsca ?wiadczenia tych us?ug.

36 W zwi?zku z powy?szym na zadane pytanie nale?y odpowiedzie?, i? art. 53 dyrektywy VAT nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przewidziane w tym przepisie sformu?owanie „us?ug wst?pu na imprezy” obejmuje us?ug? tak? jak sporna w post?powaniu g?ównym, polegaj?c? na szkoleniu w formie pi?ciodniowego kursu z zakresu ksi?gowo?ci, która jest ?wiadczona wy?cznie na rzecz podatników i wymaga wcze?niejszej rejestracji oraz wcze?niejszego op?acenia.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron w post?powaniu g?ównym niniejsze post?powanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed s?dem odsy?aj?cym, do niego zatem nale?y rozstrzygni?cie o kosztach. Koszty poniesione w zwi?zku z przedstawieniem uwag Trybuna?owi, inne ni? koszty stron w post?powaniu g?ównym, nie podlegaj? zwrotowi.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (pi?ta izba) orzeka, co nast?puje:

Artyku? 53 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej, zmienionej dyrektyw? Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r., nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e przewidziane w tym przepisie sformu?owanie „us?ug wst?pu na imprezy” obejmuje us?ug? tak? jak sporna w post?powaniu g?ównym, polegaj?c? na szkoleniu w formie pi?ciodniowego kursu z zakresu ksi?gowo?ci, która jest ?wiadczona wy?cznie na rzecz podatników i wymaga wcze?niejszej rejestracji oraz wcze?niejszego op?acenia.

Podpisy

* J?zyk post?powania: szwedzki.