

Voorlopige editie

CONCLUSIE VAN ADVOCaat-GENERAAL

E. SHARPSTON

van 10 januari 2019 (1)

Zaak C-647/17

Skatteverket

tegen

Srf konsulterna AB

[verzoek van de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde – Plaats van belastbare handelingen – Aan belastingplichtigen aangeboden diensten – Verrichten van diensten in verband met de toegang tot educatieve evenementen – Seminar dat plaatsvindt in een lidstaat waarin noch de dienstverrichter noch de deelnemers zijn gevestigd – Seminar waarvoor vereist is dat zowel registratie als betaling op voorhand plaatsvindt”

1. Met dit verzoek om een prejudiciële beslissing wenst de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) van het Hof te vernemen of een seminar dat door een in Zweden gevestigde belastingplichtige wordt georganiseerd voor deelnemers die op hun beurt in Zweden gevestigde belastingplichtigen zijn, maar in een andere lidstaat plaatsvindt, aan belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) moet worden onderworpen in Zweden dan wel in die andere lidstaat. Dient de plaats van de dienst die bestaat in de organisatie van een dergelijk seminar, te worden vastgesteld op grond van artikel 44 van richtlijn 2006/112/EG(2) dan wel op grond van artikel 53 van die richtlijn?

2. Voor het eerst wordt het Hof dus verzocht om de materiële werkingssfeer van artikel 53 te onderzoeken en te omschrijven met betrekking tot diensten die ten behoeve van belastingplichtigen worden verricht en die bestaan in het verlenen van toegang tot educatieve evenementen in de zin van die bepaling. Het antwoord van het Hof zal waarschijnlijk beslissend zijn voor de plaats van diensten (daaronder begrepen met de toegangverlening samenhangende diensten) wat betreft andere in artikel 53 genoemde categorieën van evenementen, te weten „culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen” (van tennistoernooien tot handelsbeurzen, van kunsttentoonstellingen tot muziekconcerten). Om een heel specifiek voorbeeld te noemen, zou het antwoord van het Hof op die manier tot richtsnoer kunnen dienen voor de bepaling van de plaats van diensten die bestaan

in de organisatie van grote internationale evenementen als het naderende EURO 2020-voetbalkampioenschap.(3)

Unierecht

Richtlijn 2006/112

3. Artikel 44 van richtlijn 2006/112 bepaalt dat „[d]e plaats van een dienst, verricht voor een als zodanig handelende belastingplichtige, [...] de plaats [is] waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd”.(4)

4. Volgens artikel 53 van deze richtlijn is „[d]e 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, [...] de plaats waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden”.

5. In artikel 54, lid 1, van dezelfde richtlijn staat met betrekking tot het verrichten van diensten ten behoeve van een niet-belastingplichtige te lezen dat „[d]e plaats van [...] verrichte diensten en van daarmee samenhangende diensten, in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke activiteiten, zoals beurzen en tentoonstellingen, inclusief de dienstverrichtingen van de organisatoren van dergelijke activiteiten, [...] de plaats [is] waar die activiteiten daadwerkelijk plaatsvinden”.

6. Krachtens artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112 moeten de lidstaten vrijstelling van btw voor „beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van de diensten en goederenleveringen welke hiermede nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen die daartoe zijn ingesteld of door andere organisaties die door de betrokken lidstaat als lichamen met soortgelijke doeleinden worden erkend”.

Verordening nr. 282/2011

7. Artikel 32, lid 1 van verordening nr. 282/2011(5) bepaalt dat artikel 53 van richtlijn 2006/112 in het bijzonder van toepassing is op „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”.

8. Volgens artikel 32, lid 2, van deze verordening omvatten dergelijke diensten met name: „a) het verlenen van toegang tot shows, schouwburgvoorstellingen, circusvoorstellingen, beurzen, amusementsparken, concerten, tentoonstellingen en soortgelijke culturele evenementen; b) het verlenen van toegang tot sportevenementen, zoals wedstrijden of concoursen[, en] c) het verlenen van toegang tot evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars”.

9. Overeenkomstig artikel 32, lid 3, van verordening nr. 282/2011 valt het recht om tegen betaling van een bijdrage gebruik te maken van accommodaties, zoals gymnastiekzalen, niet onder artikel 32, lid 1, van deze verordening.

10. Ingevolge artikel 33 van dezelfde verordening omvatten „[d]e in artikel 53 van richtlijn 2006/112 bedoelde samenhangende diensten [...] 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”. In die bepaling wordt voorts gepreciseerd dat

„[d]ie samenhangende diensten [...] met name het gebruik van vestiaires of sanitaire voorzieningen [omvatten] maar niet de loutere diensten van tussenpersonen met betrekking tot de verkoop van toegangsbiljetten”.

Nationaal recht

11. Op grond van hoofdstuk 5, § 5, van de mervärdesskattelag 1994:200 (wet nr. 1994:200 betreffende de belasting over de toegevoegde waarde)(6) wordt een voor een belastingplichtige verrichte dienst geacht in Zweden verkocht te zijn wanneer de belastingplichtige ofwel in Zweden de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd ofwel aldaar over een vaste inrichting beschikt waarvoor de betreffende dienst werd verricht.

12. Op grond van hoofdstuk 5, § 11 a, van de btw-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 zijn verkocht in Zweden wanneer het evenement daadwerkelijk in Zweden plaatsvindt. Dit geldt evenzeer voor de met de toegangverlening samenhangende diensten.

Feiten, procedure en prejudiciële vraag

13. Srf konsulterna AB (hierna: „Srf konsulterna”) is een in Zweden gevestigde vennootschap die volledig eigendom is van een beroepsvereniging voor accountancy- management- en salarisconsultants. Zij verzorgt tegen betaling educatieve en beroepsopleidingen voor consultants.

14. De verwijzende rechter merkt op dat Srf konsulterna naast andere activiteiten seminars organiseert die dertig uur duren, verdeeld over vijf dagen met een onderbreking van één dag in het midden. Deze seminars zijn enkel toegankelijk voor beroepsbeoefenaren die in Zweden zijn gevestigd of aldaar over een vaste inrichting beschikken, ongeacht of zij lid zijn van de beroepsvereniging die eigenaar is van Srf konsulterna. Over de inhoud van de cursus wordt op voorhand beslist en daarbij wordt ervan uitgegaan dat de deelnemers reeds kennis hebben van en ervaring hebben opgedaan met accountancyvraagstukken, ook al kan hij worden aangepast naargelang van het competentieniveau van degenen die de seminars daadwerkelijk bijwonen. De seminars vinden plaats in een conferentiecomplex.

15. Deelnemers moeten zich voorafgaandelijk inschrijven en moeten vóór de start van de cursus zijn aanvaard. Srf konsulterna heeft dan ook toegang tot informatie over de identiteit van de deelnemers, zoals hun namen, adressen, persoonsnummers of btw-nummers.(7) Betaling vindt op voorhand plaats.

16. Sommige door Srf konsulterna georganiseerde seminars vinden plaats op verschillende locaties in Zweden, terwijl andere plaatsvinden in andere lidstaten.

17. Met het oog op deze laatste seminars (hierna: „litigieuze seminars”) heeft Srf konsulterna de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen, Zweden) verzocht om een beslissing over de vraag of de dienst moest worden geacht te zijn verricht in Zweden dan wel in de lidstaat waar het seminar plaatsvond.

18. De Skatterättsnämnd heeft geoordeeld dat dergelijke seminars moeten worden geacht plaats te vinden in Zweden, ook al vinden zij materieel in het buitenland plaats. Derhalve is niet artikel 53 maar artikel 44 van richtlijn 2006/112 van toepassing, zodat de btw in Zweden is verschuldigd.

19. De Skatteverk (belastingdienst, Zweden; hierna: „belastingdienst”) heeft bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) tegen die beslissing beroep ingesteld omdat die dienst het niet eens was met de motivering ervan.

20. Aangezien de betekenis van artikel 53 van richtlijn 2006/112 en de samenhang ervan met artikel 44 van deze richtlijn volgens de verwijzende rechter niet helemaal duidelijk is, heeft hij 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 [richtlijn 2006/112] 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?”

21. De Skatteverk, Frankrijk, het Verenigd Koninkrijk en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend. Zweden en de Commissie hebben pleidooi gehouden ter terechtzitting van 18 oktober 2018.

Beoordeling

Inleidende opmerkingen

22. De verwijzende rechter wenst te vernemen of de verrichting van diensten als die welke aan de orde zijn in het hoofdgeding, binnen de werkingssfeer van artikel 53 van richtlijn 2006/112 vallen. Voor de beantwoording van de prejudiciële vraag moet dus worden uitgemaakt of de door Srf konsulterna in andere lidstaten dan Zweden georganiseerde seminars kunnen worden aangemerkt als diensten „bestaande in het verlenen van toegang tot [...] educatieve [...] evenementen” in de zin van artikel 53 van richtlijn 2006/112.

23. Vooraf wens ik op te merken dat het niet ter discussie staat dat de handelingen die in het hoofdgeding aan de orde zijn, als het verrichten van diensten en niet als de levering van goederen moeten worden beschouwd. Tevens is onbetwist dat de betreffende diensten uitsluitend voor belastingplichtigen worden verricht. Uit de verwijzingsbeslissing blijkt even duidelijk dat de door Srf konsulterna verrichte diensten van educatieve aard zijn. Het klopt dan ook dat de artikelen 44 en 53 van richtlijn 2006/112 de bepalingen zijn die mogelijk erwils van belang zijn voor het bepalen van de plaats van verrichting.

24. De litigieuze seminars vinden plaats in een andere lidstaat dan Zweden, zodat de diensten in kwestie zouden worden geacht in die andere lidstaat te worden verricht indien het antwoord op de prejudiciële vraag zou luiden dat „toegang tot evenementen” wordt verleend als bedoeld in artikel 53 van richtlijn 2006/112.(8) Indien het verrichten van die diensten niet onder artikel 53 van richtlijn 2006/112 valt, zou Zweden overeenkomstig artikel 44 van deze richtlijn als plaats van verrichting worden beschouwd, aangezien alle deelnemers aan de litigieuze seminars in Zweden zijn gevestigd.(9)

25. Volgens vaste rechtspraak van het Hof hebben de regels voor het bepalen van de plaats waar de dienst wordt belast, tot doel bevoegdheidsconflicten te vermijden die tot dubbele belasting kunnen leiden, alsmede te voorkomen dat de dienst in kwestie onbelast blijft.(10) Het zal dan ook van het antwoord van het Hof afhangen welke van de betrokken lidstaten bevoegd is om van de betrokken belastingplichtigen te verlangen dat zij ter zake van de litigieuze seminars btw betalen overeenkomstig de in die lidstaat toepasselijke tarieven en procedures.

26. Aangezien de litigieuze seminars tot doel lijken te hebben om consultants te helpen hun accountancykennis bij te spijkeren(11), kunnen zij vermoedelijk worden aangemerkt als „beroepsopleiding of -herscholing” in de zin van artikel 132, lid 1, onder i), van richtlijn 2006/112. Mogelijk komen zij dus in aanmerking voor de verplichte btw-vrijstelling waarin deze bepaling voorziet. De Commissie heeft ter terechtzitting geopperd dat die bepaling irrelevant was. Dat kan wellicht verklaard worden door het feit dat niet was gebleken dat Srf konsulterna een met het oog op het aanbieden van beroepsopleiding ingesteld publiekrechtelijk lichaam als bedoeld in artikel 132, lid 1, van richtlijn 2006/112 was. De betreffende bepaling zou evenwel uitsluitend irrelevant zijn indien Srf konsulterna niet alleen geen publiekrechtelijk lichaam in vorenbedoelde zin is, maar *tevens* in geen van de lidstaten waarin zij de litigieuze seminars verzorgt, een in die bepaling bedoelde organisatie is „die door de betrokken lidstaat als [lichaam] met soortgelijke doeleinden [wordt] erkend”.(12) Aangezien het Hof niet over informatie beschikt die ter zake nuttig is, zal ik dat punt niet verder bespreken.

Ten gronde

27. Artikel 44 van richtlijn 2006/112 bevat een algemene regel voor het bepalen van de plaats waar een dienst ten behoeve van een belastingplichtige voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, terwijl artikel 53 een specifieke, afwijkende bepaling in verband met onder meer educatieve diensten bevat.

28. Blijkens vaste rechtspraak heeft de algemene regel voor het bepalen van de plaats van een dienst geen voorrang op specifieke regels. Voor elke situatie moet worden vastgesteld of zij overeenkomt met een van de specifieke gevallen die worden vermeld in richtlijn 2006/112 (zoals artikel 53). Zo niet, dan valt de situatie onder artikel 44. Die specifieke regels mogen niet worden beschouwd als uitzonderingen op een algemene regel, die daarom restrictief zouden moeten worden uitgelegd.(13) Veeleer moet artikel 44 worden beschouwd als een restbepaling of vangnetbepaling die bij gebreke van een specifieke regel van toepassing is.

29. Het Hof heeft reeds geoordeeld dat de logica die ten grondslag ligt aan de bepalingen betreffende de plaats van de dienst voor de heffing van btw, gebiedt dat de belasting zo veel mogelijk wordt geheven op de plaats waar de goederen en diensten worden verbruikt.(14)

30. In die beslissing wordt de benadering onderschreven waarvoor de Commissie heeft gekozen in haar voorstel betreffende de plaats van diensten, dat de grondslag vormt voor de vaststelling van de regels in hun huidige vorm. Daarin heeft de Commissie uiteengezet dat iedere wijziging van de regels inzake de plaats van belastingheffing van diensten in de grootst mogelijke mate moet resulteren in belastingheffing op de plaats van het werkelijke verbruik.(15) Daartoe heeft de Commissie voorgesteld om de regels inzake de plaats van diensten die worden verricht voor belastingplichtigen, in die zin te wijzigen dat over deze diensten in het algemeen belasting wordt geheven in de lidstaat waarin de *klant* is gevestigd(16) en niet in de lidstaat waarin de *dienstverrichter* is gevestigd.(17)

31. Educatieve diensten zijn per definitie hoofdzakelijk intellectueel en dus onlichamelijk van aard. Misschien zouden dergelijke diensten dan ook kunnen worden geacht door belastingplichtigen economisch te worden „verbruikt” op het tijdstip waarop zij voor hun klanten (in een later stadium) handelingen verrichten, en dus in de lidstaat waarin die belastingplichtigen zijn gevestigd. Deze uitlegging zou pleiten voor de toepassing van artikel 44.

32. Een dienst die betrekking heeft op educatieve *evenementen*, vormt evenwel één enkele, zij het samengestelde, prestatie waarvan de wezenlijke bestanddelen – zoals de bijdrage van een leraar of docent, de locatie en alle voorzieningen en samenhangende diensten die ter plaatse

worden „verbruikt” – fysiek nauw samenhangen met de plaats waar het evenement daadwerkelijk plaatsvindt.(18) Derhalve lijkt het de voorkeur te verdienen dat dergelijke prestaties in hun geheel worden belast op de plaats van verbruik in de fysieke betekenis van dat begrip, hetgeen pleit voor de toepassing van artikel 53.

33. Mijns inziens kan uit de algemene doelstelling dat voor belastingplichtigen verrichte diensten moeten worden belast op de plaats van hun verbruik, dan ook geen voor de hand liggende „vuistregel” worden afgeleid met betrekking tot de positie die respectievelijk wordt ingenomen door de artikelen 44 en 53. Met name behelst die in overweging 6 van richtlijn 2008/8(19) tot uiting komende doelstelling geen duidelijke aanwijzing dat die artikelen – of één daarvan – bijzonder ruim of restrictief zouden moeten worden uitgelegd.

34. Ik zal nu dan ook eerst de werkingssfeer van de specifieke, in artikel 53 van richtlijn 2006/112 neergelegde regel onderzoeken en vervolgens de verwijzende rechter richtsnoeren trachten te geven met betrekking tot de vraag of de litigieuze diensten onder die bepaling vallen. Indien dat niet het geval is, vallen zij noodzakelijkerwijs onder de in artikel 44 van die richtlijn neergelegde algemene regel.

Artikel 53 van richtlijn 2006/112

35. Centraal in deze zaak staat de notie van diensten „bestaande in het verlenen van toegang tot [...] educatieve [...] evenementen” in de zin van artikel 53 van richtlijn 2006/112. Aangezien niet in geschil is dat de litigieuze seminars „educatief” van aard zijn, zal ik de resterende sleutelbegrippen „evenement” en „toegang” analyseren.

36. Wat is een educatief „*evenement*” in de zin van die bepaling?

37. Dat begrip wordt in de richtlijn niet omschreven. In artikel 32, lid 2, onder c), van verordening nr. 282/2011(20) wordt evenwel in algemene bewoordingen verwezen naar conferenties en seminars op het gebied van onderwijs en wetenschappen als zodanig als voorbeelden van evenementen die binnen de werkingssfeer van artikel 53 van richtlijn 2006/112 vallen, wat erop wijst dat de wetgever een relatief ruime draagwijdte aan dat begrip heeft willen geven.

38. De Oxford Dictionary(21) omschrijft „evenement” als „iets dat zich voordoet of plaatsvindt en met name enig belang heeft” en meer specifiek als „een geplande openbare of sociale gelegenheid”. In de taalversies van richtlijn 2006/112 die ik heb kunnen nagaan, worden equivalente woorden gebruikt die een erg vergelijkbare, ruime, functionele betekenis hebben.(22)

39. Een evenement als bedoeld in artikel 53 moet derhalve op voorhand zijn gepland. Conceptueel beschouw ik het als een qua inhoud, plaats en tijd ondeelbaar geheel. Uiteraard zal een activiteit met een van tevoren vastgesteld programma en een specifiek onderwerp gemakkelijker als een evenement kunnen worden aangemerkt dan een activiteit met een open einde die slechts voorziet in een algemeen kader voor een educatieve dienst.

40. Voorts moet een evenement worden opgevat als een samenkomst van personen om gedurende een bepaalde periode een activiteit te aanschouwen of eraan deel te nemen. Ik ben het grotendeels eens met het Verenigd Koninkrijk dat artikel 53 dan ook slechts ziet op activiteiten die de fysieke aanwezigheid van de klant impliceren. Dit wordt bevestigd door artikel 33 van verordening nr. 282/2011, waarin wordt verwezen naar „*degeene die het evenement bijwoont*” (cursivering door mij).

41. Ook de tijd vormt een belangrijke factor. De duur van de dienst moet het normaliter mogelijk

maken om educatieve evenementen te onderscheiden van andere educatieve activiteiten. Een conferentie of seminar duurt doorgaans enkele uren tot enkele dagen, terwijl een universiteitscursus over het algemeen een aanzienlijk langere periode bestrijkt (bijvoorbeeld drie weken, een maand, een semester, een academisch jaar). Mijns inziens zal het eerste over het algemeen onder artikel 53 vallen, terwijl dat voor het laatste niet het geval is. Uit het feit dat in artikel 32, lid 1, van verordening nr. 282/2011 wordt verwezen naar „betaling in de vorm van een abonnement, seizoensticket of periodieke bijdrage”, kan worden afgeleid dat ook een reeks autonome evenementen een evenement in de zin van artikel 53 van richtlijn 2006/112 kunnen vormen. Daarentegen lijkt een reeks opleidingssessies die één geheel vormen en die zijn gespreid over verschillende weken of een taalcursus die gedurende een trimester loopt, moeilijk te passen in de normale betekenis van het begrip „evenement”. Veeleer moeten zij worden gekwalificeerd als permanent onderwijs, dat wil zeggen een soort educatieve activiteit die binnen de werkingssfeer van artikel 44 valt.

42. Dat een activiteit een permanent karakter heeft dan wel wordt opgesplitst in verschillende onderdelen of sessies, kan eveneens een aanwijzing vormen voor haar fiscale kwalificatie. Het komt mij voor dat een evenement in beginsel een ononderbroken activiteit vormt. Wanneer cursussen of opleidingen langer dan één dag duren, is het waarschijnlijker dat zij onder artikel 53 vallen indien zij plaatsvinden gedurende verschillende opeenvolgende dagen. Een onderbreking van één dag in het midden staat mijns inziens niet zonder meer in de weg aan de kwalificatie van een dergelijke activiteit als evenement. Daarentegen is het minder aannemelijk dat een cursus die verschillende weken of langer duurt en die is opgesplitst in een aantal onderdelen met verschillende onderbrekingen, als een evenement kan worden aangemerkt. Indien een dergelijke cursus bovendien vereist dat deelnemers zich vooraf of tussen de afzonderlijke sessies terdege voorbereiden, lijkt hij goed te passen in de notie van een uitgebreide of permanente opleidingsactiviteit en is het dus nog minder waarschijnlijk dat hij als een evenement kan worden aangemerkt, met name wanneer er sprake is van een test of een andere vorm van prestatiebeoordeling aan het einde van elke sessie.

43. Hieruit volgt logischerwijs dat er onmogelijk één criterium kan worden aangewezen dat een precieze maximumduur vaststelt voor een evenement als bedoeld in artikel 53. Veeleer moeten geval per geval een aantal kenmerken in hun geheel worden beoordeeld.

44. Derhalve ben ik van mening dat artikel 53 van richtlijn 2006/112 ziet op ondeelbare educatieve activiteiten die op voorhand zijn gepland, op een specifieke plaats en over een korte tijdspanne plaatsvinden en betrekking hebben op een vooraf omschreven onderwerp. Omgekeerd strekt die notie zich niet uit tot educatieve activiteiten die een of meer van die kenmerken niet bezitten, zoals een reeks losstaande bijeenkomsten of workshops die op verschillende tijdstippen of locaties plaatsvinden, cursussen die over een langere periode worden ingepland of vergadercycli met een open einde, met name wanneer het programma of de agenda van deze activiteiten niet van tevoren is vastgesteld.

45. Bij de uitlegging van artikel 53 moet ook worden vastgesteld welke betekenis aan het begrip „toegang” toekomt. Uit artikel 32, lid 1, van verordening nr. 282/2011 blijkt dat enkel diensten „die er in essentie in bestaan dat [...] toegang tot een evenement wordt verleend”, binnen de werkingssfeer van artikel 53 van richtlijn 2006/112 vallen.

46. Een taalkundige analyse van het begrip „toegang” biedt geen afdoende aanwijzingen over hoe dat begrip moet worden uitgelegd. In de Oxford Dictionary(23) wordt het begrip „toegang” gedefinieerd als „het proces of het feit van het binnenkomen in of het toegelaten worden tot een plaats of organisatie”. In de taalversies van de richtlijn die ik heb kunnen nagaan, worden begrippen gehanteerd die een erg vergelijkbare, ruime betekenis hebben.(24)

47. Blijkens de totstandkomingsgeschiedenis had de Uniewetgever de bedoeling om de algemene regel voor het bepalen van de plaats van ten behoeve van belastingplichtigen verrichte diensten met ingang van 1 januari 2010 geleidelijk te verschuiven van de lidstaat waar de dienstverrichter is gevestigd(25), naar de lidstaat waar de klant is gevestigd(26). Tegelijk werd ook de werkingssfeer van de specifieke regel – volgens welke voor belastingplichtigen verrichte educatieve diensten moesten worden belast in de lidstaat waarin de diensten fysiek werden verricht – met ingang van 1 januari 2011 ingeperkt ten gunste van die nieuwe algemene regel.(27)

48. Uit de voorbereidende wetgevingsdocumenten die tot de goedkeuring van richtlijn 2008/8 hebben geleid, kan worden afgeleid dat de begrippen „toegang” en „evenement” allesbehalve toevallig of lukraak zijn gekozen. Integendeel, de invoering van deze begrippen heeft het voorwerp uitgemaakt van langdurige besprekingen en was weloverwogen.(28)

49. Aangezien de Uniewetgever er bewust voor heeft gekozen om de specifieke regel met betrekking tot bepaalde educatieve diensten, zij het in een beperkte vorm, te behouden, kan die bepaling niet worden uitgelegd op een wijze die haar werkingssfeer uitholt zonder dat die doelstelling in gevaar wordt gebracht.

50. Uit de context kunnen nog meer aanwijzingen worden afgeleid over de wijze waarop het begrip „toegang” moet worden uitgelegd. De artikelen 44 en 53 van richtlijn 2006/112 voorzien samen in een algemene en een specifieke regel met betrekking tot educatieve diensten die voor belastingplichtigen worden verricht, terwijl de artikelen 45 en 54 een soortgelijke rol spelen in verband met educatieve diensten die voor eindverbruikers worden verricht. De vergelijking kan niet verder worden doorgetrokken. Terwijl artikel 53 verwijst naar diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot educatieve *evenementen*, is artikel 54 van toepassing op „diensten [...] in verband met [...] educatieve [...] *activiteiten*” (cursivering door mij). De werkingssfeer van deze laatste bepaling is dus ruimer in twee opzichten. Ten eerste beperkt zij zich niet tot „educatieve evenementen”, maar strekt zij zich uit tot verschillende soorten „educatieve activiteiten”. Ten tweede, en belangrijker nog, beperkt zij zich niet tot diensten die bestaan in „het verlenen van toegang”.

51. Het feit dat de Uniewetgever in deze op elkaar volgende bepalingen uiteenlopende begrippen hanteert, wijst erop dat hij een onderscheid heeft willen maken tussen drie verschillende categorieën van de betrokken educatieve diensten. Alleen sommige *activiteiten* (de eerste en ruimste categorie van diensten) vormen educatieve *evenementen* (de tweede categorie, die een tussencategorie is) en alleen sommige diensten in verband met dergelijke evenementen kunnen worden aangemerkt als in essentie „bestaande in het verlenen van *toegang*” (de derde en beperktste categorie; cursivering door mij).(29)

52. De context van artikel 53 verzet er zich derhalve tegen dat het begrip „toegang” restrictief wordt uitgelegd, zoals door de belastingdienst en de Commissie wordt bepleit. Een dergelijke uitlegging zou het begrip „toegang tot een evenement” en dus artikel 53 grotendeels van zijn inhoud ontdoen. Daarbij komt dat diensten die bestaan in „het verlenen van toegang tot educatieve evenementen”, niet kunnen worden gelijkgesteld met het verzorgen van een „educatief evenement”. Veeleer zou tussen deze twee categorieën van diensten een onderscheid moeten worden gemaakt op grond van een objectief, duidelijk en werkbaar criterium.

53. Naar mijn mening is voor de uitlegging van artikel 53 doorslaggevend dat in die bepaling de nadruk wordt gelegd op individuele deelnemers. Indirect wordt deze stelling bevestigd door artikel 33 van verordening nr. 282/2011, waarin wordt verwezen naar diensten die worden verstrekt aan „degene die het evenement *bijwoont*” (cursivering door mij). Diensten die binnen de werkingssfeer van artikel 53 vallen, hebben dus als wezenlijk kenmerk dat een individu of een aantal individuen toegang wordt verleend tot de locatie waar een educatief evenement plaatsvindt. De prijs kan worden geacht te zijn aangerekend in ruil voor het feit dat een bepaald aantal individuen toegang wordt verleend tot een bepaald evenement. In de praktijk zal een dergelijk evenement, zodra de aanbieder toezicht houdt op het aantal individuen dat toegang ertoe heeft en voor hun toegang een vergoeding aanrekent aan een belastingplichtige, dan ook naar alle waarschijnlijkheid onder artikel 53 van richtlijn 2006/112 vallen.

54. Daarentegen is artikel 53 niet van toepassing op het verzorgen van een evenement *als zodanig*, dat wil zeggen op een dienst die bestaat in het organiseren van of het optreden als gastheer voor een educatief evenement en het als *een geheel* op de markt brengen ervan. Dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn wanneer aan een belastingplichtige een kant-en-klare opleidingscursus of een kant-en-klaar opleidingsseminar wordt verkocht met het oog op het doorverkopen ervan aan andere belastingplichtigen of het collectief aanbieden ervan aan een min of meer exact afgebakende groep (bijvoorbeeld aan de personeelsleden en de familieleden die hen vergezellen)(30), zelfs indien de totale capaciteit vooraf is vastgesteld.

55. Mijns inziens is het irrelevant of het individu actief dan wel passief deelneemt aan het evenement. Dat zal afhangen van de aard van het evenement in kwestie: het bijwonen van een lezing zal normaliter geen actieve vorm van deelneming impliceren. Bij de deelname aan een seminar zullen de aanwezigen meestal wat actiever moeten zijn. Het recht op deelname is ten opzichte van het primaire recht op toegang secundair en is onlosmakelijk daarmee verbonden . Het valt uiteraard ook onder artikel 53.

56. Wanneer „het verlenen van toegang” tot een evenement een van de vele onderdelen van een samengestelde dienst uitmaakt (en dus niet als het wezenlijke aspect ervan kan worden beschouwd), moet die dienst in zijn geheel worden onderworpen aan de algemene regel van artikel 44. Dat zou bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een dienst bestaat in het organiseren van een zakenreis voor de hoofdaccountant van een vennootschap en zich niet alleen uitstrekt tot deelname aan een educatieve conferentie, maar ook tot catering, verblijf en een aantal bezoeken aan toeristische trekpleisters.

57. Het feit dat het gebruik van vestiaires of sanitaire voorzieningen door degenen die educatieve evenementen bijwonen, in artikel 33 van verordening nr. 282/2011 wordt genoemd als voorbeeld van „samenhangende diensten”, doet niet af aan die conclusies en pleit evenmin voor een restrictievere uitlegging van het begrip „verlenen van toegang”. Deze samenhangende diensten houden rechtstreeks verband met het verlenen van toegang, net zoals zij rechtstreeks verband houden met de bijwoning van het evenement of de deelname daaraan. Zij vormen voor de klant geen voordeel dat op zich door hem wordt nagestreefd. Zij dragen er enkel toe bij dat van de hoofddienst van de dienstverrichter ten volle kan worden gebruikgemaakt. Het is dan ook

vanzelfsprekend dat zij fiscaal op dezelfde manier dienen te worden behandeld als de hoofddienst, te weten het verlenen van toegang tot het evenement.⁽³¹⁾ Dat de diensten van tussenpersonen met betrekking tot de verkoop van toegangsbiljetten volgens artikel 33 zijn uitgesloten van het begrip „samenhangende diensten”, wijst er mijns inziens niet op dat er een dwingende reden is om het begrip „verlenen van toegang” bijzonder restrictief uit te leggen.

58. Voorts strekt artikel 53 zich – anders dan artikel 54 (voor niet-belastingplichtigen verrichte diensten) – niet uit tot andere bijbehorende diensten die geen verband houden met het verlenen van toegang of met de „dienstverrichtingen van de organisatoren van [educatieve] activiteiten”. Wanneer dergelijke andere diensten worden verricht voor belastingplichtigen, wordt de plaats van de dienst vastgesteld overeenkomstig de algemene regel van artikel 44. Dat versterkt nog het argument dat artikel 53 is bedoeld als een specifieke regeling voor diensten die bestaan in het tegen betaling verlenen van toegang aan deelnemers, terwijl andere soorten diensten buiten de werkingssfeer van die bepaling vallen.

59. Ten slotte moet elk van de diensten die verband houden met de verschillende stappen die nodig zijn om een evenement te organiseren, te verzorgen en open te stellen voor individuele deelnemers, worden beoordeeld op zijn eigen merites. Praktisch gezien houdt de door mij hierboven voorgestelde uitlegging in dat artikel 53 van richtlijn 2006/112 niet van toepassing is op het onder bezwarende titel aanbieden van een educatief evenement waarvan de prijs in wezen niet zozeer afhangt van het aantal personen dat het evenement bijwoont, als wel van de duur (het aantal uren) van het evenement, de onderdelen ervan of andere technische parameters, en dit ongeacht dat aantal personen.

60. Hieruit volgt dat wanneer de organisator van een educatief evenement de in het verzorgen van een dergelijk evenement bestaande dienst als één geheel verkoopt aan een derde⁽³²⁾, aan een werkgever die zijn personeel een interne opleiding wenst aan te bieden of aan de eigenaar van een conferentiecentrum die het evenement zelf op de markt wenst te brengen, de betreffende handeling buiten de werkingssfeer van artikel 53 valt en moet worden belast overeenkomstig artikel 44. Wanneer de belastingplichtige die een dergelijk kant-en-klaar evenement heeft aangekocht, de beschikbare plaatsen aan een andere belastingplichtige (door)verkoopt voor een prijs die in wezen afhangt van het aantal toegelaten personen, vormt het „verlenen van toegang” tot dat evenement daarentegen de essentie van de betreffende dienst, zodat artikel 53 van toepassing is. Wanneer een werkgever die diensten in verband met een evenement heeft aangekocht, beseft dat de conferentiezaal voor het evenement plaats biedt aan meer personen dan het aantal personeelsleden dat hij in dienst heeft en hij besluit om de resterende plaatsen aan een of meerdere belastingplichtigen te verkopen, waarvoor hij (uiteraard) een prijs per toegelaten persoon aanrekent, zal deze handeling of zullen deze handelingen op een vergelijkbare manier eveneens onder artikel 53 vallen.

Aanvullende criteria

61. De belastingdienst, het Koninkrijk Zweden en de Commissie betogen op uiteenlopende wijze dat het Hof in verband met de toepassing van artikel 53 van richtlijn 2006/112 aanvullende criteria in aanmerking behoort te nemen. Ik ben het niet eens met die benadering. Voor de goede orde zal ik hieronder hun voornaamste voorstellen onderzoeken.

62. Ten eerste zijn verschillende technische of praktische aspecten met betrekking tot registratie en betaling, met name de vraag of deze zaken van tevoren worden geregeld, irrelevant omdat zij de aard van de betrokken dienst niet kunnen wijzigen. In artikel 32, lid 1, van verordening nr. 282/2011 is in ruime bewoordingen bepaald dat toegang moet worden verleend „in ruil voor een biljet of tegen betaling, inclusief betaling in de vorm van een abonnement, seizoensticket of periodieke bijdrage”. Hetzelfde geldt met betrekking tot de wijze waarop de

toegangsrechten aan de begunstigde worden overgedragen.

63. Ten tweede kan ik niet instemmen met de overweging van de Commissie dat artikel 53 enkel van toepassing is op evenementen waarvan de aanbieder minstens enkele deelnemers *niet* op voorhand kent. De Commissie stelt dat evenementen waarvoor deelnemers voorafgaandelijk moeten zijn geregistreerd, zodat de aanbieder van tevoren de fiscale status van alle deelnemers en hun fiscale identificatiegegevens kent, onder artikel 44 vallen.

64. Mijns inziens wijst niets in de toepasselijke bepalingen erop dat het „verlenen van toegang” vereist dat de evenementen op zijn minst gedeeltelijk toegankelijk moeten zijn voor het brede publiek of voor een groep niet-geïdentificeerde, anonieme klanten. Ik zou ook niet weten op grond waarvan de betreffende dienst als „het verlenen van toegang” moet worden aangemerkt wanneer een onbekende klant aan een seminar kan deelnemen, terwijl diezelfde dienst zou moeten worden geacht niet onder dat begrip te vallen wanneer hij wordt verkocht aan een van tevoren bekende klant.

65. Het komt mij voor dat een dergelijk criterium zowel willekeurig als vatbaar voor manipulatie is. Het zou de organisator van een grensoverschrijdend evenement in staat stellen de lidstaat te kiezen waar dat evenement wordt belast, louter door een volkomen onbelangrijk element van de aangeboden dienst te wijzigen, bijvoorbeeld door sommige deelnemers aan het evenement welbewust niet van tevoren naar hun btw-identificatienummer te vragen of door verschillende belastingplichtige klanten op het laatste moment toegang te verlenen door hun biljetten aan de ingang aan te bieden.

66. Het feit dat de Commissie ter terechtzitting heeft aangevoerd dat het verlenen van toegang tot een evenement op basis van een seizoensticket *op naambinnen* de werkingssfeer van artikel 53 valt, vergroot de verwarring alleen maar en toont aan dat die instelling moeite heeft om de grenzen van het door haarzelf naar voren geschoven criterium exact af te bakenen.

67. Om dezelfde redenen kan ik niet onderschrijven dat de toepassing van artikel 53 zou moeten afhangen van de vraag of het voor de dienstverrichter (subjectief) „onmogelijk” is om van tevoren fiscale identificatiegegevens te verkrijgen. Mij lijkt het niet aannemelijk dat het in de praktijk onmogelijk of uiterst moeilijk zou zijn om bij belastingplichtige deelnemers aan een evenement vóór de overhandiging van hun factuur (die zij voor belastingdoeleinden zeker wensen te ontvangen) een minimaal aantal noodzakelijke gegevens te verzamelen, zelfs indien de biljetten zelf ter plaatse net vóór het evenement worden uitgereikt.(33)

68. Evenzo heb ik moeite met de stelling van de belastingdienst dat artikel 53 geen toepassing vindt wanneer toegang tot een evenement wordt aangeboden aan het brede publiek en niet aan een enkele belastingplichtige, aan meerdere belastingplichtigen of aan een specifieke, van tevoren afgebakende groep van belastingplichtigen. Mijns inziens is een dergelijke omstandigheid niet van dien aard dat de essentie van die toegangverlening voor de betrokken dienstprestatie zou worden ondergraven.

69. Dat criterium lijkt mij even willekeurig en voor manipulatie vatbaar te zijn als het door de Commissie voorgestelde criterium. De aanbieder zou de plaats van grensoverschrijdende educatieve evenementen gemakkelijk kunnen beïnvloeden, ofwel door het beperken van de groep potentiële klanten tot wie hij zijn aanbod richt, ofwel door het verruimen van deze groep, bijvoorbeeld door reclame voor het evenement te maken op een voor publiek toegankelijke website of door aan de ingang de resterende plaatsen te verkopen aan toevallige klanten. Ik voeg hieraan toe dat de door Srf konsulterna verzorgde seminars toegankelijk zijn voor zowel leden als niet-leden van de Zweedse beroepsvereniging voor accountants, zodat het bovengenoemde criterium kennelijk evenmin dienstig is om de plaats van de litigieuze diensten te bepalen.

70. Ten derde betogen Zweden en de Commissie dat artikel 53 uitsluitend behoort te worden toegepast indien belastingheffing op de plaats waar de dienst wordt verricht, voor de betrokken belastingplichtigen niet leidt tot „*onevenredig zware* administratieve lasten”, zoals zij dat zelf formuleren. Daartoe beroepen zij zich op de bewoordingen van overweging 6 van richtlijn 2008/8(34) en betogen zij – samen met de belastingdienst – dat de administratieve lasten die in het specifieke geval van de litigieuze seminars zouden voortvloeien uit de toepassing van artikel 53, onevenredig zwaar zouden zijn.(35)

71. Het is volkomen juist dat een van de door de Commissie met haar voorstel tot wijziging van richtlijn 2006/112 nagestreefde doelstellingen erin bestond te voorkomen dat extra administratieve lasten zouden worden opgelegd.(36) Overweging 6 van richtlijn 2008/8 vormt een juiste afspiegeling van deze doelstelling. Ik beklemtoon evenwel dat een belastingplichtige zich niet kan beroepen op administratieve lasten die mogelijkerwijs worden teweeggebracht door het feit dat een dienst wordt belast in een bepaalde lidstaat en niet in een andere lidstaat, om het effect van een normaliter toepasselijke Unierechtelijke bepaling teniet te doen. Zelfs indien overweging 6 als een uitleggingsbeginsel moest worden beschouwd – wat niet het geval is – zou niet kunnen worden voorbijgegaan aan de duidelijke bewoordingen van artikel 53, omdat een overweging geen voorrang kan hebben boven de wettekst.(37)

72. Indien een dergelijk criterium werd aanvaard, zou de toepassing van artikel 53 afhankelijk worden gemaakt van het bijzondere samenstel van omstandigheden van de zaak. Het is ondenkbaar dat een belastingstelsel voor de hele Europese Unie zou kunnen functioneren op basis van zulke vluchtige en willekeurige overwegingen. Bovendien is het voor mij helemaal niet duidelijk hoe kan worden uitgemaakt in welke situaties de administratieve lasten niet langer evenredig zijn. Het spreekt voor zich dat een dergelijk criterium onwerkbaar is. Belanghebbende belastingplichtigen zouden in elk afzonderlijk geval moeten nagaan of die onbepaalde drempel is overschreden. Op die manier zouden zij geregeld in aanvaring komen met de bevoegde autoriteiten.

73. Meer in het algemeen komt het mij voor dat de administratieve lasten die in bepaalde gevallen zouden kunnen voortvloeien uit algemeen toepasselijke nationaalrechtelijke bepalingen die bedoeld zijn om richtlijnen van de Unie om te zetten, nooit als onevenredig kunnen worden beschouwd tenzij en totdat die bepalingen wegens hun onevenredige karakter door het Hof ongeldig worden verklaard. Deze kwestie maakt evenwel geen deel uit van deze prejudiciële verwijzing en ik zal er dan ook niet verder op ingaan. Ik voeg er enkel aan toe dat in de richtlijnen 2008/8 en 2008/9/EG(38) een aantal voorschriften en procedures worden vastgesteld die specifiek zijn bedoeld om administratieve lasten te verminderen die mogelijkerwijs voor belastingplichtigen ontstaan met betrekking tot diensten die worden verricht of goederen die worden geleverd in een andere lidstaat dan die waarin die belastingplichtigen zijn gevestigd(39), zodat moeilijk valt in te zien hoe artikel 53 van richtlijn 2006/112 kan worden geacht te leiden tot onevenredige lasten voor de betrokken belastingplichtigen.

74. Ik voer hieraan toe dat uit de rechtspraak duidelijk blijkt dat de considerans van een Uniehandeling 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.(40)

75. Samenvattend kan worden gesteld dat de toepassing van de besproken aanvullende criteria tot gevolg zou hebben dat artikel 53 van richtlijn 2006/112 bijzonder restrictief wordt uitgelegd. Mijns inziens vindt dergelijke restrictieve uitlegging geenszins steun in de bewoordingen of het doel van die bepaling. Daarbij komt dat de belanghebbende belastingplichtigen op grond van deze criteria telkenmale zouden moeten aantonen dat de door hen ontvangen diensten aan die volatiële criteria voldoen, hetgeen de bevoegde autoriteiten vervolgens zouden moeten controleren. Dat zou kunnen leiden tot veel rechtszaken en zou waarschijnlijk een toename van de totale administratieve lasten met zich meebrengen, wat haaks staat op de in overweging 6 opgenomen doelstelling.

76. De bovengenoemde criteria kunnen eveneens aanleiding geven tot paradoxale situaties waarin soortgelijke educatieve evenementen die tegelijkertijd op een en dezelfde locatie plaatsvinden, in verschillende lidstaten zouden worden belast naargelang van de plaats waar de klanten zijn gevestigd. Vanuit het oogpunt van de werking van de interne markt en de mededingingsregels lijkt mij dat niet bijzonder wenselijk te zijn.(41)

77. Ten slotte zou het bepalen van de plaats van diensten afhankelijk worden gemaakt van een onzekere en tot op zekere hoogte subjectieve beoordeling indien voor de toepassing van artikel 53 zou moeten zijn voldaan aan een van de hierboven besproken criteria.(42) Dat zou indruisen tegen het rechtszekerheidsbeginsel, dat met name op gebieden die – zoals dat van de btw – financiële gevolgen hebben, vereist dat Unierechtelijke bepalingen duidelijk, nauwkeurig en voorzienbaar zijn om belanghebbenden in staat te stellen de gevolgen ervan tijdig in te schatten en dienovereenkomstig hun voorzieningen te treffen.(43) Aangezien die criteria derhalve mogelijkerwijs de uniforme toepassing van artikel 53 en dus de nuttige werking van richtlijn 2006/112 ondermijnen, kan geen enkel ervan in aanmerking worden genomen.(44)

78. De toepassing van artikel 53 op de litigieuze diensten lijkt geen enkel praktisch probleem op te leveren. De plaats waar de betrokken activiteiten worden verricht, kan immers gemakkelijk worden vastgesteld.(45) Aangezien de betrokken diensten zijn onderworpen aan btw in de lidstaat waarin zij daadwerkelijk worden verricht, leidt de toepassing van artikel 53 vanuit fiscaal oogpunt niet tot een irrationele oplossing.(46) De toepassing van artikel 53 lijkt evenmin uiterst ingewikkeld te zijn of de betrouwbare en juiste inning van de btw in gevaar te brengen.(47)

Vallen de litigieuze seminars onder artikel 53 van richtlijn 2006/112?

79. In prejudiciële zaken heeft het Hof tot taak de verwijzende rechter alle uitleggingsgegevens betreffende het Unierecht te verstrekken die nuttig kunnen zijn voor de beslechting van de voor hem aanhangige zaak.⁽⁴⁸⁾ Ik zal deze conclusie dan ook besluiten met een korte uiteenzetting van enkele gegevens waarmee de verwijzende rechter mogelijkerwijs rekening dient te houden bij de vaststelling of artikel 53 van richtlijn 2006/112 van toepassing is op de feiten van het hoofdgeding.

80. Zoals ik reeds heb opgemerkt⁽⁴⁹⁾, is niet in geschil dat de litigieuze seminars voor belastingplichtigen verrichte educatieve diensten zijn.

81. Niets in het dossier waarover het Hof beschikt, wijst erop dat die seminars niet onder het begrip „evenement” zouden vallen wanneer dit begrip wordt uitgelegd in het licht van mijn in punt 44 hierboven geformuleerde conclusie. De betreffende diensten zijn accountancyseminars die vijf dagen bestrijken met een onderbreking van één dag in het midden. Zij vinden plaats op een welomschreven locatie en het programma ervan wordt van tevoren vastgesteld. In beginsel lijken dergelijke diensten van nature te passen in het begrip „educatieve evenementen” in de zin van artikel 53. Ter terechtzitting hebben Zweden en de Commissie aangevoerd dat dit daadwerkelijk het geval is. Ik zie geen reden waarom ik het daarmee niet eens zou zijn.

82. Onderzocht moet nog worden of de door Srf konsulterna tegen betaling verrichte dienst bestaat in het recht op toegang en niet in andere soorten diensten die met de litigieuze seminars in het hoofdgeding verband houden. Kort gesteld moet de vraag worden beantwoord of de essentie van de door Srf konsulterna verrichte diensten inhoudt dat zij haar klanten individuele toegangsrechten tot de door haar georganiseerde seminars verkoopt en hun in ruil daarvoor een prijs „per persoon” aanrekent.

83. Daarentegen is het niet van belang of Srf konsulterna zich met haar diensten richt tot bepaalde klanten dan wel of zij zich tot het brede publiek richt door onder meer informatie over haar seminars via het internet ter beschikking te stellen van het brede publiek. Het is evenmin relevant of Srf konsulterna op het tijdstip van het evenement beschikt over de fiscale identificatiegegevens van elke klant die een toegangsrecht heeft gekocht. Ten slotte doet het ook niet ter zake of Srf konsulterna dan wel haar klanten – doordat artikel 53 en niet artikel 44 wordt toegepast – zich met betrekking tot die seminars in een andere lidstaat zouden moeten registreren voor btw-doeleinden en of zij aldaar btw zouden moeten betalen en vervolgens een verzoek tot teruggaaf zouden moeten indienen van de in die andere lidstaat betaalde voorbelasting.

84. Op basis van de gegevens waarover het Hof beschikt, lijkt de wezenlijke aard van de door Srf konsulterna verrichte diensten erin te bestaan dat zij haar belastingplichtige klanten het recht toekent om individuen toegang te verlenen tot de locatie waar een bepaald seminar daadwerkelijk plaatsvindt, zodat deze individuen aan die seminars kunnen deelnemen. Uiteindelijk staat het evenwel uitsluitend aan de verwijzende rechter om vast te stellen of het verzorgen van de litigieuze seminars onder het begrip „verlenen van toegang” in de zin van artikel 53 van richtlijn 2006/112 valt. Bij zijn daartoe verrichte algemene beoordeling dient deze rechter rekening te houden met alle relevante omstandigheden.

Conclusie

85. Gelet op een en ander geef ik het Hof in overweging de prejudiciële vraag van de Högsta förvaltningsdomstol te beantwoorden als volgt:

„De uitdrukking ‚dienst bestaande in het verlenen van toegang tot [...] educatieve [...] evenementen’ in artikel 53 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat zij zich uitstrekt tot een uitsluitend voor belastingplichtigen verrichte dienst die in essentie bestaat in de verkoop van rechten op grond waarvan individuen toegang wordt verleend tot een educatief seminar voor beroepsbeoefenaren dat een of meerdere dagen bestrijkt, dat op een welomschreven locatie plaatsvindt en waarvan het onderwerp van tevoren wordt vastgesteld. Het staat aan de nationale rechter om na te gaan of daarvan sprake is. Het doet niet ter zake of i) alle klanten informatie, zoals hun fiscale identificatiegegevens, ter beschikking stellen van de dienstverrichter; ii) het voor de betrokken dienst vereist is dat de registratie of de betaling op voorhand plaatsvindt; iii) die dienst uitsluitend wordt aangeboden aan een specifieke groep dan wel aan het brede publiek, of iv) het feit dat de dienst wordt belast in de lidstaat waarin het betrokken evenement plaatsvindt, voor de dienstverrichter of zijn klanten extra administratieve lasten met zich meebrengt.”

1 Oorspronkelijke taal: Engels.

2 Richtlijn van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1).

3 De relevante kenmerken van dat evenement zijn kennelijk de volgende: het bestaat uit een reeks los van elkaar staande evenementen (voetbalwedstrijden) die in verschillende lidstaten of buiten de Europese Unie plaatsvinden, waarvoor de biljetten op naam zijn gesteld en door verschillende belastingplichtigen via een ingewikkeld distributiesysteem worden verkocht.

4 De versie van richtlijn 2006/112 zoals gewijzigd bij richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van de btw-richtlijn wat betreft de plaats van een dienst (PB 2008, L 44, blz. 11), was de toepasselijke versie ten tijde van de feiten.

5 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).

6 Hierna: „btw-wet”.

7 Hierna: „fiscale identificatiegegevens”.

8 Zie punten 16 en 17 hierboven.

9 Zie punten 13 en 14 hierboven.

10 Arrest van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 24.

11 Zie punt 14 hierboven.

12 Arrest van 28 november 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, punten 35-39.

13 Arrest van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punten 18 en 19.

14 Arrest van 8 december 2016, A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 25.

15 Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft de plaats van levering van diensten, COM(2003) 822, deel 3.

16 Gewijzigd voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat

betreft de plaats van levering van diensten, COM(2005) 334, deel 1, blz. 2. Deze doelstelling komt tot uiting in overweging 4 van richtlijn 2008/8, waarin staat te lezen dat de algemene regel in dit verband „[moet] worden gebaseerd op de plaats waar de afnemer en niet de dienstverrichter gevestigd is”.

17 Dat was de algemene regel op grond van artikel 9, lid 1, 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 (PB 1977, L 145, blz. 1), en vervolgens op grond van artikel 43 van richtlijn 2006/112 in haar oorspronkelijke versie. Deze regel bleef van kracht tot en met 31 december 2009.

18 Volgens vaste rechtspraak van het Hof is er met name sprake van één enkele prestatie wanneer twee of meer elementen of handelingen die de belastingplichtige levert of verricht, zo nauw met elkaar verbonden zijn dat zij objectief gezien één enkele ondeelbare economische prestatie vormen, waarvan splitsing kunstmatig zou zijn (zie bijvoorbeeld arrest van 10 november 2016, Baštová, C?432/15, EU:C:2016:855, punt 70). Voor een overzicht van de rechtspraak inzake „samengestelde prestaties” en hun fiscale behandeling op grond van richtlijn 2006/112, zie conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak Talacre Beach Caravan Sales, C?251/05, EU:C:2006:295, punten 27 e.v.

19 In die overweging staat dat de plaatsbepalingsregels met betrekking tot diensten die voor belastingplichtigen worden verricht, moeten „[aansluiten] bij het beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik”.

20 Die verordening is aangenomen op de grondslag van artikel 397 van richtlijn 2006/112. Zij moet voor een eenvormige toepassing van het btw-stelsel zorgen door de vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de bepalingen van richtlijn 2006/112 in de gevallen waarin de toepassing van deze richtlijn aanleiding geeft of zou kunnen geven tot verschillen die onverenigbaar zijn met de goede werking van de interne markt (overwegingen 2 en 4).

21 Zie online <https://en.oxforddictionaries.com/>.

22 Zie de volgende taalversies: CZ: akce; DE: Veranstaltung; ES: manifestación; FR: manifestation; IT: manifestazione; NL: evenement; PL: impreza, en PT: manifestação. De Zweedse taalversie van artikel 53 bevat twee begrippen met een zeer vergelijkbare betekenis, te weten „arrangemang” en „evenemang”.

23 Zie online <https://en.oxforddictionaries.com/>.

24 Zie de volgende taalversies: CZ: vstup; DE: Eintrittsberechtigung; ES: acceso; FR: accès; IT: accesso; NL: toegang; PL: wstęp; PT: acesso, en SV: tillträde.

25 Dat was de algemene regel die van kracht was tot en met 31 december 2009. Zie voetnoot 17 hierboven.

26 Met ingang van 1 januari 2010 was dat de algemene regel op grond van artikel 44 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij artikel 2 van richtlijn 2008/8.

27 Tot en met 31 december 2010 was die specifieke regel van toepassing op diensten in verband met educatieve activiteiten (tot en met 31 december 2009 op grond van artikel 52 van richtlijn 2006/112 in haar oorspronkelijke versie; van 1 januari tot en met 31 december 2010 op grond van artikel 53 van richtlijn 2006/112, zoals gewijzigd bij artikel 2 van richtlijn 2008/8). Met ingang van 1 januari 2011 is de werkingssfeer van die regel – op grond van artikel 53 van richtlijn

2006/112, zoals gewijzigd bij artikel 3 van richtlijn 2008/8 – beperkt tot diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot educatieve evenementen.

28 Tijdens het wetgevingsproces werden verschillende opties overwogen: i) afschaffing van de specifieke in artikel 9, lid 2, onder c), van richtlijn 77/388 vervatte regel op grond waarvan educatieve diensten belastbaar zijn in de lidstaat waarin zij „daadwerkelijk worden verricht”, en onderwerping van die diensten aan de algemene regel [zie documenten van de Commissie: COM(2003) 822 van 23 december 2003 en COM(2005) 334 van 20 juli 2005; zie ook document van de Raad: 11857/04 van 4 augustus 2004]; ii) behoud van die specifieke regel (zie documenten van de Raad: 11162/04 van 8 juli 2004 en 16112/05 van 23 december 2005); iii) beperking van de werkingssfeer van die specifieke regel tot het „verlenen van toegang” tot educatieve activiteiten (zie documenten van de Raad: 11162/04 van 8 juli 2004 en 15420/04 van 29 november 2004), en ten slotte iv) voorzien in een overgangsperiode van 1 januari tot en met 31 december 2010 (zie de huidige artikelen 2 en 3 van richtlijn 2008/8) gedurende welke de werkingssfeer van de op educatieve activiteiten toepasselijke specifieke regel ondanks de wijziging van de algemene regel onverlet werd gelaten, en waarna die specifieke regel werd beperkt tot diensten die bestaan in „het verlenen van toegang tot educatieve evenementen” (document 9913/2/06 van de Raad van 2 juni 2006).

29 Deze conclusie valt kennelijk samen met de uitlegging waarover in het btw-comité tijdens de vergadering van 10 tot en met 12 mei 2010 nagenoeg algehele overeenstemming werd bereikt, te weten dat „het in artikel 54 van de btw-richtlijn (zoals deze luidt sinds 1 januari 2011) gehanteerde begrip ‚activiteiten’ zich eveneens uitstrekt tot *evenementen* als bedoeld in artikel 53 van de btw-richtlijn (zoals deze luidt sinds 1 januari 2011)” (cursivering door mij). Zie richtsnoeren van het btw-comité die voortvloeien uit zijn 91ste vergadering, document nummer A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, punt 2. Ik breng in herinnering dat het btw-comité is opgericht op de grondslag van artikel 398, lid 2, van richtlijn 2006/112/EG en is samengesteld uit vertegenwoordigers van de Commissie en van de lidstaten. Hoewel de door dat comité opgestelde richtsnoeren slechts het standpunt van een raadgevend comité uitdrukken en geen officiële uitlegging van het Unierecht geven, zodat zij niet bindend zijn, bieden zij een nuttig hulpmiddel voor de uitlegging van richtlijn 2006/112. Zie in die zin conclusie van advocaat-generaal Kokott in de zaak *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland*, C-155/12, EU:C:2013:57, punten 46-50.

30 Bijvoorbeeld plezier- of culturele uitstappen die ondernemers aanbieden aan hun personeelsleden en hun gezinnen.

31 Arrest van 21 juni 2007, *Ludwig*, C-453/05, EU:C:2007:369, punt 18.

32 Verschillende andere scenario's waarbij sprake is van diverse soorten door tussenpersonen verrichte diensten, zijn mogelijk. Zij vallen buiten het bestek van deze conclusie en ik zal ze dan ook niet verder onderzoeken. Zie voor een bespreking van deze aspecten de richtsnoeren van het btw-comité die voortvloeien uit zijn 97e vergadering van 7 september 2012, document nummer A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Zie eveneens Amand, Ch., „The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union”, *International VAT Monitor*, juli-augustus 2015, blz. 213.

33 Dit standpunt bevestigt alleen maar de door mij in punt 62 hierboven gemaakte gevolgtrekking dat voorafgaande registratie of betaling irrelevant is voor de toepassing van artikel 53.

34 In deze overweging staat namelijk te lezen dat „[i]n bepaalde omstandigheden [...] de algemene regels inzake de plaats van een dienst [...] niet van toepassing [zijn] en [...] er in de plaats daarvan welomschreven uitzonderingen [gelden]. [Zij] 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.”

35 Volgens de memories zouden de beweerde extra administratieve lasten bestaan in de vereiste i) zich voor btw-doeleinden te registreren in de lidstaat waarin het evenement daadwerkelijk plaatsvindt, ii) aldaar btw te voldoen en iii), specifiek voor de klanten, de procedure tot teruggaaf van de aldus betaalde voorbelasting te volgen.

36 Zie punt 30 hierboven en de verwijzingen naar de aldaar aangehaalde voorstellen van de Commissie.

37 Zie naar analogie mijn conclusie in de zaak *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2013:618, punt 55.

38 Richtlijn van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf maar in een andere lidstaat gevestigd zijn (PB 2008, L 44, blz. 23).

39 In overweging 8 van richtlijn 2008/8 staat dan ook te lezen dat „[t]er vereenvoudiging van de verplichtingen van de bedrijven die werkzaamheden verrichten in lidstaten waar zij niet gevestigd zijn, [...] een regeling [dient] te worden ingevoerd volgens welke zij zich tot één enkel elektronisch loket kunnen wenden om zich voor btw-doeleinden te identificeren en aangifte te doen”. Overweging 2 van richtlijn 2008/9 luidt dat de btw-teruggaafprocedure „moet [...] worden vereenvoudigd en gemoderniseerd door het gebruik van moderne technologieën toe te staan” en in overweging 3 wordt uiteengezet dat die procedure „het bedrijfsleven in een betere positie [zal] plaatsen”. Deze doelstellingen komen tot uiting in de materiële bepalingen van deze richtlijnen. Ik zal dit argument niet verder uitwerken omdat het buiten het bestek van deze conclusie valt.

40 Arrest van 24 november 2005, *Deutsches Milch-Kontor*, C-136/04, EU:C:2005:716, punt 32 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

41 Het Hof heeft steeds geoordeeld dat het beginsel van fiscale neutraliteit zich ertegen verzet dat soortgelijke goederen, die dus met elkaar concurreren, uit het oogpunt van de btw ongelijk worden behandeld. Het sluit tevens de beginselen van uniformiteit van de btw en van het opheffen van concurrentievervalsingen in (zie in die zin arrest van 3 mei 2001, *Commissie/Frankrijk*, C-481/98, EU:C:2001:237, punt 22).

42 Zie naar analogie conclusie van advocaat-generaal Léger in de zaak *MyTravel*, C-291/03, EU:C:2005:283, punt 52.

43 Arrest van 12 februari 2004, *Slob*, C-236/02, EU:C:2004:94, punt 37.

44 Het is vaste rechtspraak dat wanneer – zoals in de onderhavige zaak het geval is – een Unierechtelijke bepaling voor verschillende uitleggingsvatbaar is, de voorkeur moet worden gegeven aan de uitlegging die de nuttige werking van de betreffende bepaling kan verzekeren door deze bepaling uit te leggen in het licht van de doelstellingen van de wettelijke regeling waarvan zij deel uitmaakt. Zie arrest van 6 september 2018, *Tsjechië/Commissie*, C-4/17 P, EU:C:2018:678, punt 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

45 Zie naar analogie arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 33.

46 Zie aangaande het criterium „rationaliteit vanuit fiscaal oogpunt” arrest van 12 mei 2005, RAL (Channel Islands) e.a., C-452/03, EU:C:2005:289, punt 33.

47 Zie aangaande dit criterium arrest van 27 oktober 2011, Inter-Mark Group, C-530/09, EU:C:2011:697, punt 26.

48 Arrest van 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punt 73.

49 Zie punt 23 hierboven.