



Datum van
inontvangstneming

:

20/12/2017

Zaak C-647/17

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

20 november 2017

Verwijzende rechter:

Högsta förvaltningsdomstolen (Zweden)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

9 november 2017

Verzoekende partij:

Skatteverket

Verwerende partij:

Srf konsulterna AB

[OMISSIS]

BESTREDEN BESLISSING

Beslissing van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen, Zweden) van 6 april 2017 in zaak nr. 24-16/1

VOORWERP

Voorafgaande beslissing inzake belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”); noodzaak om een prejudiciële beslissing van het Hof van Justitie van de Europese Unie te verkrijgen

[OMISSIS]

Beslissing

Het Hof van Justitie van de Europese Unie dient overeenkomstig de verwijzingsbeslissing in bijlage te worden verzocht om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU [OMISSIS].

[Or. 2]

[OMISSIS]

Verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU betreffende 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 (hierna: „btw-richtlijn”)

Inleiding

- 1 De Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden) wenst via een prejudiciële beslissing duidelijkheid te verkrijgen over de vraag hoe de bepaling van de btw-richtlijn inzake de plaats van een voor een belastingplichtige verrichte dienst die bestaat in het verlenen van toegang tot evenementen , moet worden uitgelegd. De prejudiciële vraag is gerezen in een zaak over het aanbieden van cursussen die in een andere EU-lidstaat dan Zweden plaatsvinden.

Toepasselijke bepalingen van Unierecht

- 2 Volgens de algemene regel van artikel 44 van de btw-richtlijn is de plaats van een voor een belastingplichtige verrichte dienst de plaats waar de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd, of als deze diensten worden verricht voor een vaste inrichting van de belastingplichtige, de plaats waar deze vaste inrichting zich bevindt.
- 3 Artikel 53 van de btw-richtlijn bevat een bijzondere bepaling volgens welke de plaats van een voor een belastingplichtige verrichte dienst die bestaat in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen¹, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangverlening [Or. 3] samenhangende diensten, de plaats is waar deze evenementen daadwerkelijk plaatsvinden.
- 4 In overweging 6 van richtlijn 2008/8/EG, waarbij de artikelen 44 en 53 hun huidige bewoordingen hebben gekregen, heet het onder meer dat de uitzonderingen op de algemene regels grotendeels dienen aan te sluiten bij het beginsel van belastingheffing op de plaats van verbruik, zonder dat aan bepaalde handelaren onevenredig zware administratieve lasten worden opgelegd.
- 5 Artikel 32, lid 1, van uitvoeringsverordening nr. (EU) 282/2011 van de Raad van 15 maart 2011 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van de btw-richtlijn (hierna: „uitvoeringsverordening”) bepaalt dat diensten als bedoeld in

¹ In [de Zweedse taalversie] van dat artikel worden de begrippen „arrangemang” en „evenemang” [(„evenementen” in de Nederlandse taalversie)] gebruikt om de werkingssfeer van de bepaling te omschrijven. In de artikelen van de uitvoeringsverordening en in de Zweedse wetgeving daarentegen wordt enkel het begrip „evenemang” [(„evenement”)] gebruikt. Hierna wordt uitsluitend het begrip „evenemang” [(„evenement”)] gebruikt.

artikel 53 van de btw-richtlijn diensten omvatten die in essentie erin 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. Artikel 32, lid 2, van de uitvoeringsverordening bepaalt dat artikel 32, lid 1, in het bijzonder van toepassing is op onder andere het verlenen van toegang tot evenementen op het gebied van onderwijs en wetenschappen, zoals conferenties en seminars.

- 6 Artikel 33 van de uitvoeringsverordening bepaalt onder meer dat samenhangende diensten als bedoeld in artikel 53 van de btw-richtlijn met name het gebruik van vestiaires of sanitaire voorzieningen omvatten.

Toepasselijke nationale bepalingen

- 7 In hoofdstuk 5, § 5, van de mervärdesskattelag (1994:200) [wet (1994:200) op de belasting over de toegevoegde waarde; hierna: „ML”] wordt bepaald dat een voor een belastingplichtige verrichte dienst wordt geacht binnen [Zweden] te worden verricht indien de belastingplichtige de zetel van zijn bedrijfsuitoefening in Zweden heeft gevestigd dan wel indien hij daar een vaste inrichting heeft en de dienst voor die vaste inrichting wordt verricht.
- 8 Uit hoofdstuk 5, § 11 a, ML blijkt dat een dienst die bestaat in de toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, gemakkelijksheids-**[Or. 4]** of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, die wordt verricht voor een belastingplichtige, wordt geacht binnen [Zweden] te worden verricht als het evenement daadwerkelijk in Zweden plaatsvindt. Hetzelfde geldt voor de met de toegangverlening samenhangende diensten.

De feiten van het geding

- 9 De zaak betreft een voorafgaande beslissing van de Skatterättsnämnd (commissie voor voorafgaande fiscale beslissingen, Zweden) waartegen de Skatteverk (belastingdienst, Zweden) beroep heeft ingesteld bij de Högsta förvaltningsdomstol (hoogste bestuursrechter, Zweden). De Skatteverk vordert de bevestiging van de voorafgaande beslissing. Ook Srf konsulterna AB, de vennootschap die om de voorafgaande beslissing heeft verzocht, is van mening dat deze beslissing moet worden bevestigd. Dat de partijen het dus eens zijn en het standpunt van de Skatterättsnämnd delen, belet niet dat het Hof van Justitie van de Europese Unie bevoegd is om te antwoorden op de vraag die de Högsta förvaltningsdomstol in de onderhavige zaak stelt (zie *Gourmet Classic*, C-458/06, EU:C:2008:338).
- 10 Uit het verzoek om een prejudiciële beslissing blijkt het volgende.
- 11 Srf konsulterna AB is volledig eigendom van een beroepsorganisatie voor accountancy- en salarisconsultants. De vennootschap verzorgt opleidingen over

accountancyvraagstukken in de vorm van onafhankelijke cursussen voor de leden van de organisatie en voor anderen. De meeste cursussen worden in Zweden gegeven, maar sommige worden in andere landen van de Europese Unie gegeven. De cursussen worden verzorgd voor belastingplichtigen die de zetel van hun bedrijfsuitoefening in Zweden hebben gevestigd of daar een vaste inrichting hebben.

- 12 De onderneming wenste te vernemen of cursussen van 5 dagen in accountancy die in een ander land van de Europese Unie plaatsvinden, moeten worden geacht in Zweden te zijn gegeven en of daardoor Zweedse btw is verschuldigd.
- 13 De cursussen vinden plaats in een conferentiecomplex en duren 30 uur. Zij zijn verdeeld over vijf dagen van zes uur per dag, met een onderbreking van één dag in het midden van de cursus. Over de inhoud van de cursussen wordt in wezen op voorhand beslist, maar hij wordt ter plekke aangepast naargelang van de wensen van de deelnemers en het kennisniveau van de groep. De cursussen omvatten groepsdiscussies en **[Or. 5]** -oefeningen. De cursussen veronderstellen dat de deelnemers kennis van accountancyvraagstukken en ervaring met het werken met dergelijke vraagstukken hebben.
- 14 Om aan een cursus deel te nemen, moeten de deelnemers geregistreerd en aanvaard zijn vóór de start van de cursus. De onderneming heeft toegang tot informatie over de identiteit van de deelnemers, zoals hun namen, adressen, persoonsnummers of btw-nummers. Betaling vindt op voorhand plaats.
- 15 De Skatterättsnämnd is tot de slotsom gekomen dat de cursussen moeten worden geacht in Zweden te zijn verkocht en dat bijgevolg Zweedse btw is verschuldigd. Deze instantie heeft aangevoerd dat de uitdrukking „verlenen van toegang tot evenementen” in artikel 53 van de btw-richtlijn is ingevoerd om de reikwijdte van de uitzonderingsregel te verkleinen en die van de algemene regel navenant te vergroten. Voorts was de Skatterättsnämnd van mening dat „toegang” volgens de normale betekenis van dit woord ziet op het recht om een bepaald gebied of pand te betreden, en dat toegang daarom in hoofdzaak als binnenkomst moet worden beschouwd en aan een fysieke plaats is gekoppeld. De Skatterättsnämnd heeft zich op het standpunt gesteld dat een dergelijke uitlegging verenigbaar is met artikel 32 van de uitvoeringsverordening. De Skatterättsnämnd heeft ook verwezen naar artikel 33 van de uitvoeringsverordening, waarin is bepaald dat de met toegang samenhangende diensten met name het gebruik van vestiaires of sanitaire voorzieningen omvatten, en zich op het standpunt gesteld dat die bepaling de indruk bevestigt dat de eigenlijke toegang beperkt is tot het recht om op een bepaalde plaats aanwezig te zijn.
- 16 De in het verzoek bedoelde diensten kunnen volgens de Skatterättsnämnd niet worden geacht in hoofdzaak te bestaan in een recht om de plaats waar de betrokken cursussen plaatsvinden, te bezoeken of daar aanwezig te zijn. Veeleer bestaan die diensten in een recht om aan een bepaalde opleiding deel te nemen. Daarom was de Skatterättsnämnd van mening dat het cursusgeld niet in hoofdzaak

inhoudt dat een recht op toegang in de zin van artikel 53 van de btw-richtlijn wordt toegekend.

- 17 De Skatterättsnämnd heeft er ook op gewezen dat een dergelijke uitlegging van het begrip „toegang” in overeenstemming is met het doel van de bepalingen, te weten dat de uitzondering moet worden toegepast wanneer het onpraktisch zou zijn om de algemene regel toe te passen. [Or. 6]

Standpunten van partijen

Skatteverket

- 18 De voorafgaande beslissing van de Skatterättsnämnd moet worden bevestigd, maar om andere redenen. De bepaling inzake toegang tot evenementen moet strikt worden uitgelegd. Het doel van de bepaling is het voor verkopers gemakkelijker te maken wanneer de identiteit van de koper niet bekend is, bijvoorbeeld bij de verkoop van kaartjes voor concerten of lezingen die zich richten tot een breed publiek. De betreffende cursussen zijn educatieve evenementen, maar er is geen sprake van toegang in de zin van de bepaling, aangezien de verkoper toegang heeft tot voldoende informatie om zich te vergewissen van de identiteit van de koper en zo na te gaan of de koper een belastingplichtige is.
- 19 De uitlegging door de Skatterättsnämnd kan moeilijkheden opleveren om te beoordelen of in een specifiek geval sprake is van het recht om op een bepaalde plaats aanwezig te zijn dan wel van het recht om aan een opleiding deel te nemen. De uitlegging lijkt ook in strijd te zijn met artikel 32, lid 2, van de uitvoeringsverordening. Volgens dit artikel vallen seminars onder de uitdrukking „toegang tot educatieve evenementen”, maar volgens de uitlegging van de Skatterättsnämnd zouden zij daar niet onder mogen vallen, aangezien deelname aan seminars een recht op deelname aan opleidingen impliceert.

Srf konsulterna AB

- 20 De uitlegging van het Unierecht door de Skatterättsnämnd is juist. De toepassing van de uitzonderingsregel leidt tot een complexere en administratief zwaardere procedure dan de toepassing van de algemene regel. Een overdreven zware administratieve last in een ander land van de Europese Unie kan ertoe leiden dat de organisator van de cursus ervoor kiest de opleiding in plaats daarvan in zijn thuisland aan te bieden. De uitzonderingsregel kan dus leiden tot een verstoring van de mededinging. Daarom moet hij strikt worden uitgelegd. [Or. 7]

Noodzaak van een prejudiciële beslissing

- 21 De vraag in de zaak voor de Högsta förvaltningsdomstol is of een dienst die recht geeft op deelname aan een cursus van vijf dagen over accountancy die wordt

verzorgd voor belastingplichtigen, moet worden aangemerkt als het verlenen van toegang tot een evenement in de zin van artikel 53 van de btw-richtlijn. Als dat het geval is, moet de dienst worden geacht te zijn verricht in het land waar de cursus daadwerkelijk plaatsvindt.

- 22 Er zijn geen beslissingen van het Hof van Justitie waaraan aanwijzingen kunnen worden ontleend over de wijze waarop artikel 53 moet worden uitgelegd in verband met diensten als die welke in deze zaak aan de orde zijn. Volgens de Högsta förvaltningsdomstol is de betekenis van dat artikel niet duidelijk.
- 23 Het ontbreekt in het algemeen aan duidelijkheid over hoe artikel 53 zich verhoudt tot de algemene regel van artikel 44. De Skatterättsnämnd heeft gesteld dat het de bedoeling is artikel 53 toe te passen als het onpraktisch zou zijn de algemene regel van artikel 44 toe te passen. Partijen in de zaak zijn van mening dat artikel 53 strikt moet worden uitgelegd. Het is zonder meer onduidelijk of deze zienswijze over de verhouding tussen de artikelen 44 en 53 juist is.
- 24 Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie blijkt dat de algemene regel ter bepaling van de plaats waar een dienst voor de belastingheffing moet worden geacht te zijn verricht, geen voorrang heeft op regels die in specifieke aanknopingspunten voorzien (zie bijvoorbeeld A en B, C-453/15, EU:C:2016:933, punt 18). Het Hof heeft ook geoordeeld dat een bijzondere regel inzake de plaats van verrichting niet moet worden aangemerkt als een strikt uit te leggen uitzondering op een algemene regel (zie bijvoorbeeld A en B, punt 19). De vraag is welke betekenis dit principiële uitgangspunt heeft wanneer de reikwijdte van de bijzondere bepaling van artikel 53 moet worden vastgesteld.
- 25 Een meer specifieke onduidelijkheid betreft de vraag of het gebruik van het woord „toegang” in artikel 53 impliceert dat de bepaling niet zozeer verwijst naar het recht om op een bepaalde plaats aanwezig te zijn, als wel naar het recht om bijvoorbeeld aan een opleiding deel te nemen, tot welke conclusie de Skatterättsnämnd is gekomen. Tevens is onduidelijk of, zoals de Skatteverk meent, bij **[Or. 8]** de uitlegging van de uitdrukking „toegang tot evenementen” in aanmerking moet worden genomen of de verkoper bij de verkoop van kaartjes en dergelijke voldoende informatie ontvangt om uit te maken of de koper al dan niet een belastingplichtige is. Het is evenmin duidelijk of factoren als de duur van de cursus en de betalingswijze relevant zijn voor de uitlegging van het artikel.
- 26 Tegen deze achtergrond acht de Högsta förvaltningsdomstol het noodzakelijk het Hof van Justitie te verzoeken om een prejudiciële beslissing.

Vraag

- 27 Gelet op een en ander verzoekt de Högsta förvaltningsdomstol om een antwoord op de volgende vraag:

- 28 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?