



## Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT  
E. SHARPSTON  
fremsat den 10. januar 2019<sup>1</sup>

**Sag C-647/17**

**Skatteverket  
mod  
Srf konsulterna AB**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige))

»Anmodning om præjudiciel afgørelse – det fælles merværdiafgiftssystem – stedet for afgiftspligtige transaktioner – ydelser, der tilbydes afgiftspligtige personer – levering af ydelser vedrørende adgang til arrangementer inden for undervisning – seminar, der afholdes i en medlemsstat, hvor hverken leverandøren eller deltagerne er etableret – seminar, der kræver forudgående registrering og betaling«

1. Med denne anmodning om præjudiciel afgørelse ønsker Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Sverige) nærmere bestemt oplyst, om et seminar afholdt af en afgiftspligtig person etableret i Sverige for deltagere, der selv er afgiftspligtige personer etableret i Sverige, men som finder sted i en anden medlemsstat, bør være momspligtigt i Sverige eller i den anden medlemsstat. Bør leveringsstedet for et sådant seminar bestemmes i overensstemmelse med artikel 44 i direktiv 2006/112/EF<sup>2</sup> eller dette direktivs artikel 53?

2. Domstolen er således for første gang blevet anmodet om at undersøge og definere det materielle anvendelsesområde for artikel 53 i forbindelse med ydelser, der leveres til afgiftspligtige personer og består af adgang til arrangementer inden for undervisning i denne bestemmelses forstand. Domstolens svar vil sandsynligvis få afgørende betydning for fastsættelsen af leveringsstedet for ydelser (herunder tilknyttede ydelser i forbindelse med adgang) med hensyn til andre kategorier af arrangementer omhandlet i artikel 53, nemlig »arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende« (lige fra tennisturneringer til handelsmesser og kunstudstillinger til koncerter). Et meget specifikt eksempel er, at svaret således kan være vejledende for fastsættelsen af leveringsstedet for et stort internationalt arrangement som det kommende EM i fodbold i 2020<sup>3</sup>.

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).

3 – De relevante karakteristika ved dette arrangement synes at være følgende: Det består af en række selvstændige arrangementer (fodboldkampe), som afholdes i forskellige medlemsstater i eller uden for EU, og for hvilke billetterne er personlige og sælges af forskellige afgiftspligtige personer gennem et komplekst distributionssystem.

## EU-retten

### *Direktiv 2006/112/EF*

3. Artikel 44 i direktiv 2006/112 har følgende ordlyd: »Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed«<sup>4</sup>.

4. Artikel 53 bestemmer, at med hensyn til levering til en afgiftspligtig person »[er ]leveringsstedet for adgang til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, og tjenesteydelser i tilknytning dertil [...] det sted, hvor disse arrangementer rent faktisk finder sted«.

5. Artikel 54, stk. 1, bestemmer, at med hensyn til levering til en ikke-afgiftspligtig person »[er ]leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med aktiviteter inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning og lignende, som f.eks. messer og udstillinger, herunder levering af tjenesteydelser som arrangører af sådanne aktiviteter [...], det sted, hvor disse aktiviteter rent faktisk udøves«.

6. I henhold til artikel 132, stk. 1, litra i), momsfrtager medlemsstaterne »[...] faglig uddannelse eller omskoling samt levering af ydelser og varer med nær tilknytning hertil, som præsteres af offentligretlige organer med disse formål eller af andre organer, der er anerkendt af den pågældende medlemsstat som havende tilsvarende formål«.

### *Forordning nr. 282/2011*

7. I henhold til artikel 32, stk. 1, i forordning nr. 282/2011<sup>5</sup> bør artikel 53 i direktiv 2006/112/EF navnlig gælde »ydelser, hvis væsentlige kendetegn består i mod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent, at give adgang til et arrangement«.

8. Artikel 32, stk. 2, bestemmer, at sådanne ydelser især finder anvendelse på: »a) adgang til forestillinger, teaterforestillinger, cirkusforestillinger, messer, forlystelsesparker, koncerter, udstillinger samt andre lignende kulturelle arrangementer, b) adgang til sportsarrangementer som kampe eller konkurrencer, c) adgang til uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer som f.eks. konferencer og seminarer«.

9. I overensstemmelse med artikel 32, stk. 3, er brug af anlæg som f.eks. gymnastiksale eller andet mod betaling af et kontingent ikke omfattet af artikel 32, stk. 1.

10. Det fremgår af artikel 33, at »[d]e i artikel 53 i direktiv 2006/112/EF omhandlede tilknyttede ydelser omfatter ydelser, der har direkte forbindelse med adgangen til arrangementer inden for kultur, kunst, sport, videnskab, undervisning, underholdning eller lignende, som leveres separat til den person, der deltager i et arrangement, mod en nærmere fastsat modydelse«. Endvidere hedder det i bestemmelsen: »Disse tilknyttede ydelser omfatter bl.a. brug af omklædningsrum og sanitære installationer, men omfatter ikke ydelser, der leveres af formidlere i forbindelse med billetsalg«.

4 – Den affattelse af direktiv 2006/112, der blev ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12.2.2008 om ændring af momsdirektivet med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (EUT 2008, L 44, s. 11), var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

5 – Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15.3.2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112 (EUT 2011, L 77, s. 1).

## National ret

11. I henhold til kapitel 5, § 5, i merværdesskattelagen 1994:200 (lov nr. 1994:200 om merværdiafgift)<sup>6</sup> er en ydelse, der leveres til en afgiftspligtig person, omsat i Sverige, hvis den afgiftspligtige person enten har hjemstedet for sin økonomiske virksomhed i Sverige eller her har et fast forretningssted, og ydelsen leveres til dette.

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

## Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det præjudicielle spørgsmål

13. Srf konsulterna AB (herefter »Srf konsulterna«) er et selskab etableret i Sverige og helejet af en brancheorganisation for regnskabs-, ledelses- og lønkonsulenter. Selskabet leverer uddannelse og efteruddannelse til konsulenter mod betaling af et gebyr.

14. Den forelæggende ret har anført, at Srf konsulterna leverer seminarer af en varighed på 30 timer fordelt på fem dage med en dags pause i midten af kurset. Disse seminarer er kun for erhvervsdrivende, der er etableret eller har et fast forretningssted i Sverige, uanset om de er medlemmer af den brancheorganisation, der ejer Srf konsulterna. Kursernes indhold er bestemt på forhånd og forudsætter, at deltagerne har forudgående viden om og erfaring med regnskabsmæssige spørgsmål, selv om de kan tilpasses ud fra kompetenceniveauet blandt deltagerne. Seminarerne finder sted på et conferencecenter.

15. Deltagerne skal registrere sig på forhånd og være godkendt inden kursusstart. Srf konsulterna har således adgang til identitetsoplysninger om deltagerne, f.eks. navn, adresse, personnummer eller CVR-nummer<sup>7</sup>. Betaling skal ske på forhånd.

16. Nogle af Srf konsulternas seminarer afholdes forskellige steder i Sverige, mens andre afholdes i andre medlemsstater.

17. Med hensyn til sidstnævnte (herefter »de omtvistede seminarer«) anmodede Srf konsulterna Skatterättsnämnden (skatteretsnævnet i Sverige) om at afgøre, om leveringsstedet bør anses for Sverige eller den medlemsstat, hvor seminaret blev afholdt.

18. Skatterättsnämnden fastslog, at seminarerne skal anses for leveret i Sverige – selv om de rent faktisk finder sted i udlandet. Følgelig finder artikel 44 snarere end artikel 53 anvendelse, således at momsen opkræves i Sverige.

19. Skatteverket (den lokale skattemyndighed i Sverige) har bestridt begrundelsen i den pågældende afgørelse og har iværksat appel til prøvelse af denne ved Högsta förvaltningsdomstolen (øverste domstol i forvaltningsretlige sager).

6 – Herefter »momsloven«.

7 – Herefter »fiskale ID-oplysninger«.

20. Ud fra den betragtning, at betydningen af artikel 53 i direktiv 2006/112/EF og dens forbindelse til dette direktivs artikel 44 ikke fremgår helt tydeligt, har den forelæggende ret udsat sagen og forelagt Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal begrebet »adgang til arrangementer« i artikel 53 i [direktiv 2006/112] fortolkes således, at det omfatter en ydelse i form af et femdages regnskabskursus, som udelukkende leveres til afgiftspligtige personer, og som forudsætter, at der sker registrering og betaling på forhånd?«

21. Skatteverket, Frankrig, Det Forenede Kongerige og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg. Under retsmødet den 18. oktober 2018 har Sverige og Kommissionen afgivet mundtlige indlæg.

## Bedømmelse

### *Indledende bemærkninger*

22. Den forelæggende ret ønsker nærmere bestemt oplyst, om levering af ydelser som de i hovedsagen omhandlede falder inden for anvendelsesområdet for artikel 53 i direktiv 2006/112/EF. Svaret på spørgsmålet drejer sig således om, hvorvidt seminarer afholdt af Srf konsulterna i andre medlemsstater end Sverige kan kategoriseres som levering af ydelser vedrørende »adgang til arrangementer inden for [...] undervisning« som omhandlet i artikel 53 i direktiv 2006/112/EF.

23. Indledningsvis bemærker jeg, at det er ubestridt, at de i hovedsagen omhandlede leveringer udgør tjenesteydelser frem for varer. Det er ligeledes ubestridt, at disse tjenesteydelser udelukkende leveres til afgiftspligtige personer. Det fremgår lige så klart af forelæggelsesafgørelsen, at de af Srf konsulterna leverede ydelser har karakter af undervisning. Artikel 44 og 53 er således de bestemmelser, der potentielt er relevante for fastsættelsen af leveringsstedet.

24. Såfremt svaret på det præjudicielle spørgsmål er, at leveringen udgør »adgang til arrangementer« som omhandlet i artikel 53 i direktiv 2006/112/EF, eftersom de omtvistede seminarer finder sted i en anden medlemsstat end Sverige, anses leveringsstedet for at være den pågældende anden medlemsstat<sup>8</sup>. Såfremt leveringen af de pågældende ydelser ikke er omfattet af artikel 53, og eftersom deltagerne i de omtvistede seminarer alle er etableret i Sverige, vil leveringsstedet være Sverige i overensstemmelse med direktivets artikel 44<sup>9</sup>.

25. Domstolen har konsekvent fastslået, at formålet med de bestemmelser, der fastlægger beskatningsstedet for tjenesteydelser, dels er at undgå kompetencekonflikter, der kan medføre dobbelt afgiftspåligning, dels at sikre, at den pågældende ydelse beskattes<sup>10</sup>. Domstolens svar vil således fastslå, hvilken af de relevante medlemsstater der er kompetent til at påligne de pågældende afgiftspligtige personer moms med hensyn til de omtvistede seminarer i overensstemmelse med den pågældende medlemsstats satser og procedurer.

26. Da formålet med de omtvistede seminarer synes at være at hjælpe konsulenter med at vedligeholde deres regnskabsmæssige viden<sup>11</sup>, er det sandsynligt, at seminarerne udgør »faglig uddannelse eller omskoling« som omhandlet i artikel 132, stk. 1, litra i), i direktiv 2006/112/EF. De kan således potentielt være omfattet af den obligatoriske momsfritagelse i medfør af den pågældende bestemmelse. Kommissionen har under retsmødet anført, at denne bestemmelse ikke er relevant. Årsagen kan være, at Srf konsulterna ikke synes at være et offentligt organ, der har til formål at

8 – Jf. punkt 16 og 17 ovenfor.

9 – Jf. punkt 13 og 14 ovenfor.

10 – Dom af 8.12.2016, A og B (C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 24).

11 – Jf. punkt 14 ovenfor.

levere faglig uddannelse som omhandlet i artikel 132, stk. 1. Denne bestemmelse vil imidlertid kun være udelukket fra at finde anvendelse i det tilfælde, hvor Srf konsulterna – foruden det forhold, at selskabet ikke er sådant et offentligretligt organ – *heller* ikke er en organisation, der er »[...] anerkendt af den pågældende medlemsstat, som havende tilsvarende formål« som omhandlet i denne bestemmelse, i nogen af de medlemsstater, hvor selskabet leverer de omtvistede seminarer<sup>12</sup>. Da Domstolen ikke råder over materiale, der belyser dette synspunkt, vil jeg ikke komme nærmere ind på dette.

### ***Realiteten***

27. Mens artikel 44 i direktiv 2006/112/EF indeholder en generel regel for fastlæggelse af det fiskale tilknytningssted vedrørende levering af ydelser til afgiftspligtige personer, fastsætter artikel 53 en specifik og anden regel bl.a. vedrørende uddannelsesydelser.

28. Det fremgår af fast retspraksis, at den generelle regel for fastlæggelsen af leveringsstedet ikke har forrang for specifikke regler. Det må i hvert enkelt tilfælde afgøres, om der foreligger et af de specifikke tilfælde, der er angivet i direktiv 2006/112/EF (f.eks. i artikel 53). Hvis ikke, finder artikel 44 anvendelse. De specifikke regler skal ikke betragtes som undtagelser fra en generel regel, som derfor skal fortolkes strengt<sup>13</sup>. Artikel 44 bør snarere betragtes som en form for opsamlingsbestemmelse, der finder anvendelse i tilfælde, hvor der ikke gælder specifikke regler.

29. Domstolen har tidligere fastslået, at den logik, der ligger til grund for bestemmelserne om leveringsstedet for tjenesteydelser, sigter mod, at afgiftspåleggelsen i videst muligt omfang sker på det sted, hvor goderne og tjenesteydelserne forbruges<sup>14</sup>.

30. Denne afgørelse bekræfter Kommissionens tilgang i dens forslag om leveringsstedet for tjenesteydelser, som har ligget til grund for vedtagelsen af reglerne i deres nuværende form. I forslaget anførte Kommissionen, at enhver ændring af reglerne om beskatningsstedet for ydelser i videst muligt omfang bør resultere i beskatning på det sted, hvor det faktiske forbrug finder sted<sup>15</sup>. Med dette for øje foreslog Kommissionen at ændre reglerne for leveringsstedet for tjenesteydelser til afgiftspligtige personer ved generelt at gøre sådanne ydelser afgiftspligtige i den medlemsstat, hvor *kunden* er etableret<sup>16</sup>, frem for den medlemsstat, hvor *leverandøren* er etableret<sup>17</sup>.

31. Uddannelsesydelser er pr. definition i det væsentlige intellektuelle og dermed af immateriel karakter. Det kunne derfor være muligt at betragte disse tjenesteydelser som ydelser, der i økonomisk henseende »forbruges« af afgiftspligtige personer, når de leverer (output) til deres kunder og således i den medlemsstat, hvor disse afgiftspligtige personer er etableret. En sådan fortolkning taler for at anvende artikel 44.

12 – Dom af 28.11.2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778, præmis 35-39).

13 – Dom af 8.12.2016, A og B (C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 18 og 19).

14 – Dom af 8.12.2016, A og B (C-453/15, EU:C:2016:933, præmis 25).

15 – Forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388/EØF med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (KOM(2003) 822, afsnit 3).

16 – Ændret forslag til Rådets direktiv om ændring af direktiv 77/388 med hensyn til leveringsstedet for tjenesteydelser (KOM(2005) 334, første afsnit, s. 2). Dette formål afspejles i fjerde betragtning til direktiv 2008/8/EF, hvoraf det fremgår, at hovedreglen i denne forbindelse bør »være, at tjenesteydernes leveringssted er det sted, hvor modtageren er etableret, snarere end det sted, hvor leverandøren er etableret«.

17 – Dette var den generelle regel i henhold til først artikel 9, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT 1977, L 145, s. 1), og dernæst artikel 43 i direktiv 2006/112/EF i den oprindelige udgave. Denne regel var gældende indtil den 31.12.2009.

32. Imidlertid udgør en ydelse i forbindelse med uddannelsesmæssige *arrangementer* en enkelt, om end sammensat, ydelse, hvis væsentlige elementer – f.eks. indsatsen fra en lærer eller underviser, undervisningsstedet og alle de faciliteter og tilknyttede ydelser, der »forbruges« på stedet – er fysisk nært forbundet med det sted, hvor arrangementet faktisk finder sted<sup>18</sup>. Dette synes at tale for, at disse leverancer som helhed beskattes på forbrugsstedet i udtrykkets fysiske betydning, og følgelig taler det for at anvende artikel 53.

33. Efter min mening kan der således ikke udledes en åbenbar »tommelfingerregel« med hensyn til henholdsvis artikel 44 og 53 ud fra det almene formål, at tjenesteydelser bør beskattes på forbrugsstedet. Navnlige peger dette formål, som afspejlet i sjette betragtning til direktiv 2008/8/EF<sup>19</sup>, ikke klart i retning af en særligt bred eller streng fortolkning af nogen af artiklerne.

34. Jeg vil derfor først undersøge anvendelsesområdet for den specifikke regel i artikel 53 i direktiv 2006/112/EF og dernæst forsøge at give den forelæggende ret vejledning med hensyn til, hvorvidt de omtvistede ydelser henhører under denne bestemmelse. Hvis dette ikke er tilfældet, bør de være omfattet af den generelle regel i det pågældende direktivs artikel 44.

#### *Artikel 53 i direktiv 2006/112/EF*

35. Et centralt element i den foreliggende sag er begrebet levering af tjenesteydelser vedrørende »adgang til arrangementer inden for [...] undervisning« som omhandlet i artikel 53 i direktiv 2006/112/EF. Eftersom det er ubestridt, at de omtvistede seminarer vedrører »undervisning«, vil jeg analysere de øvrige nøglebegreber »arrangement« og »adgang«.

36. Hvad er et arrangement inden for undervisning i denne bestemmelses forstand?

37. Begrebet er ikke defineret i direktivet. I artikel 32, stk. 2, litra c), i forordning nr. 282/2011<sup>20</sup> henvises der imidlertid generelt til »uddannelsesmæssige og videnskabelige arrangementer som f.eks. konferencer og seminarer« som eksempler på arrangementer, der henhører under anvendelsesområdet for artikel 53 i direktiv 2006/112/EF, hvilket tyder på, at lovgiver har tilsigtet et forholdsvis bredt begreb.

38. I Oxford Dictionary<sup>21</sup> defineres »event« [*»arrangement«*] som »a thing that happens or takes place, especially one of importance« og mere specifikt som »a planned public or social occasion«. De sprogversioner af direktiv 2006/112/EF, som jeg har været i stand til at kontrollere, anvender lignende ord med en i høj grad tilsvarende bred, funktionel betydning<sup>22</sup>.

18 – Domstolen har konsekvent fastslået, at en transaktion er en enkelt ydelse, navnlig når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. f.eks. dom af 10.11.2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 70). For at få overblik over retspraksis vedrørende »sammensatte ydelser« og momsbehandlingen heraf i henhold til direktiv 2006/112/EF, jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse Talacre Beach Caravan Sales (C-251/05, EU:C:2006:295, punkt 27 ff.).

19 – Ifølge denne betragtning bør reglerne for fastsættelse af leveringsstedet for ydelser til afgiftspligtige personer »afspejle princippet om beskatning på forbrugsstedet«.

20 – Denne forordning blev vedtaget med hjemmel i artikel 397 i direktiv 2006/112/EF. Den har til formål at sikre en ensartet anvendelse af momssystemet ved at fastsætte bestemmelser til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF i tilfælde, hvor sidstnævntes anvendelse har medført forskelle, som er uforenelige med et velfungerende indre marked (anden og fjerde betragtning).

21 – Jf. online (<https://en.oxforddictionaries.com/>).

22 – Jf. følgende sprogversioner: CZ: akce, DE: Veranstaltung, ES: manifestacione, FR: manifestation, IT: manifestazione, NL: evenement, PL: impreza og PT: manifestaçõe. Den svenske udgave af artikel 53 indeholder to begreber med næsten samme betydning, nemlig »arrangemang« og »evenemang«.

39. Et arrangement i artikel 53's forstand skal derfor være planlagt på forhånd. Begrebsmæssigt opfatter jeg det som et udeleligt hele med hensyn til indhold, tid og sted. Naturligvis er det mere sandsynligt, at en aktivitet med en på forhånd fastsat dagsorden og et specifikt emne kan kategoriseres som et arrangement, end en uspecificeret aktivitet, som blot udgør en overordnet ramme for en uddannelsesydelse.

40. Endvidere bør et arrangement fortolkes som en samling af personer med henblik på at overvære eller deltage i en aktivitet i en periode. Jeg hælder mod at være enig med Det Forenede Kongerige i, at artikel 53 derfor kun omfatter aktiviteter, der involverer kundens fysiske tilstedeværelse. Denne konklusion bekræftes af artikel 33 i forordning nr. 282/2011, som omtaler »en *person, der deltager i et arrangement*« (min fremhævelse).

41. Tiden er også en vigtig faktor. En ydelses varighed bør normalt gøre det muligt at sondre mellem uddannelsesmæssige arrangementer og andre uddannelsesaktiviteter. En konference eller et seminar varer typisk fra flere timer til flere dage, mens et universitetskursus sandsynligvis vil vare betydeligt længere (f.eks. tre uger, en måned, et semester eller et akademisk år). Det forekommer mig, at førstnævnte sandsynligvis vil falde ind under artikel 53, mens sidstnævnte ikke vil. Omtalen af »mod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent« i artikel 32, stk. 1, i forordning nr. 282/2011 tyder på, at en række enkeltstående arrangementer også kan udgøre et arrangement med hensyn til artikel 53 i direktiv 2006/112/EF. Derimod synes en kursusrække, som udgør en helhed og er spredt over flere uger, eller et sprogkursus, der varer et trimester, ikke umiddelbart at falde ind under den naturlige betydning af begrebet »arrangement«. De bør snarere klassificeres som efter- og videreuddannelse – dvs. den type uddannelsesaktivitet, som henhører under artikel 44.

42. Hvorvidt en aktivitet er sammenhængende eller opdelt i flere dele eller sessioner, kan ligeledes give en indikation af dens afgiftsmæssige klassifikation. For mig at se er et arrangement principielt en uafbrudt aktivitet. Såfremt et kursus eller en videreuddannelsesperiode varer mere end en dag, er det mere sandsynligt, at den vil falde ind under artikel 53, hvis den finder sted i flere på hinanden følgende dage. En dags pause i midten betyder efter min opfattelse ikke automatisk, at en sådan aktivitet ikke kan klassificeres som et arrangement. Derimod er det mindre sandsynligt, at et kursus, som varer flere uger eller mere, og som er opdelt i flere dele, herunder flere pauser, kan klassificeres som et arrangement. Såfremt et sådant kursus desuden kræver, at deltagerne forbereder sig grundigt før den enkelte session eller mellem sessionerne – navnlig hvis der skal afholdes en prøve eller en anden form for evaluering ved slutningen af hver enkelt session – synes dette umiddelbart at falde inden for begrebet omfattende eller sammenhængende videreuddannelsesaktivitet og dermed med endnu mindre sandsynlighed for at kunne klassificeres som et arrangement.

43. Det følger logisk heraf, at det ikke er muligt at fastsætte et enkelt kriterium for fastsættelse af den nøjagtige maksimale varighed af et arrangement som omhandlet i artikel 53. Det er snarere nødvendigt at vurdere en række karakteristika samlet fra sag til sag.

44. Jeg mener derfor, at artikel 53 i direktiv 2006/112/EF omfatter udelelige uddannelsesaktiviteter, som er planlagt på forhånd og finder sted på et bestemt sted og i løbet af kort tid, og som vedrører et forudbestemt emne. Derimod falder uddannelsesaktiviteter, der mangler et eller flere af disse kendetegn, f.eks. en række separate møder eller workshoper, der finder sted på forskellige tidspunkter eller steder, kurser, som er planlagt til at finde sted over en lang periode, eller tidsbegrænsede mødecykluser, navnlig hvis deres program eller dagsorden ikke er defineret på forhånd, ikke ind under dette begreb.

45. I forbindelse med fortolkningen af artikel 53 er det også nødvendigt at fastlægge betydningen af begrebet »*adgang*«. I henhold til artikel 32, stk. 1, i forordning nr. 282/2011 falder kun ydelser, »hvis væsentlige kendetegn består i [...] at give adgang til et arrangement«, ind under anvendelsesområdet for artikel 53 i direktiv 2006/112/EF.

46. En sproglig analyse af begrebet »adgang« [*admission*] giver ingen afgørende holdepunkter for fortolkningen heraf. Oxford Dictionary<sup>23</sup> definerer begrebet »admission« som »the process or fact of entering or being allowed to enter a place or organization«. De sprogversioner af direktivet, som jeg har været i stand til at kontrollere, anvender lignende ord med en i høj grad tilsvarende bred betydning<sup>24</sup>.

47. Det fremgår af tilblivelseshistorien, at EU-lovgivers hensigt var, med virkning fra den 1. januar 2010, gradvis at ændre den generelle regel om fastsættelse af leveringsstedet for tjenesteydelser til afgiftspligtige personer væk fra den medlemsstat, hvor leverandøren er etableret<sup>25</sup>, til den medlemsstat, hvor kunden er etableret<sup>26</sup>. Parallelt hermed blev anvendelsesområdet for den specifikke regel – der omhandler beskatning af uddannelsesydelser til afgiftspligtige personer i den medlemsstat, hvor ydelserne rent faktisk udføres – også begrænset med virkning fra den 1. januar 2011 til fordel for den nyligt indførte generelle regel<sup>27</sup>.

48. De forarbejder, der førte til vedtagelsen af direktiv 2008/8/EF, tyder på, at anvendelsen af begreberne »adgang« og »arrangement« var alt andet end vilkårlig eller tilfældig. Tværtimod var indførelsen af disse begreber genstand for langvarige drøftelser samt tilsigtet<sup>28</sup>.

49. Eftersom EU-lovgiver bevidst valgte at fastholde, om end i begrænset omfang, den specifikke regel vedrørende visse uddannelsesydelser, kan denne bestemmelse ikke fortolkes på en måde, som undergraver dens anvendelsesområde, uden at det skader dette formål.

50. Yderligere indikationer af, hvordan »adgang« bør fortolkes, kan udledes af sammenhængen. Artikel 44 og 53 i direktiv 2006/112/EF omfatter tilsammen en generel og en specifik regel for uddannelsesydelser, der leveres til afgiftspligtige personer, mens artikel 45 og 54 spiller en tilsvarende rolle med hensyn til uddannelsesydelser, der leveres til endelige forbrugere. Lighederne stopper der. Mens artikel 53 omhandler ydelser vedrørende adgang til uddannelsesmæssige *arrangementer*, gælder artikel 54 »tjenesteydelser i forbindelse med *aktiviteter* inden for [...] undervisning« (min fremhævelse). Sidstnævnte bestemmelses anvendelsesområde er derfor bredere i to henseender. For det første er den ikke begrænset til »uddannelsesmæssige arrangementer«, men omfatter forskellige former for »uddannelsesmæssige aktiviteter«. For det andet, og hvad der er vigtigere, er den ikke begrænset til tjenesteydelser vedrørende »adgang«.

23 – Jf. online (<https://en.oxforddictionaries.com/>).

24 – Jf. følgende sprogversioner: CZ: vstup, DE: Eintrittsberechtigung, ES: acceso, FR: accès, IT: accesso, NL: toegang, PL: wstęp, PT: acesso, og SV: tillträde.

25 – Dette var den generelle regel, der var gældende indtil den 31.12.2009. Jf. fodnote 17 ovenfor.

26 – Med virkning fra den 1.1.2010 var dette den generelle regel i henhold til artikel 44 i direktiv 2006/112/EF, som ændret ved artikel 2 i direktiv 2008/8/EF.

27 – Frem til den 31.12.2010 fandt denne specifikke regel anvendelse på ydelser i forbindelse med uddannelsesaktiviteter (frem til den 31.12.2009 i henhold til artikel 52 i direktiv 2006/112/EF i den oprindelige udgave, og mellem den 1.1.2010 og den 31.12.2010 i henhold til artikel 53 i direktiv 2006/112/EF, som ændret ved artikel 2 i direktiv 2008/8/EF). Med virkning fra den 1.1.2011 blev denne regels anvendelsesområde begrænset til ydelser vedrørende adgang til uddannelsesmæssige *arrangementer* i henhold til artikel 53 i direktiv 2006/112/EF, som ændret ved artikel 3 i direktiv 2008/8/EF.

28 – Under lovgivningsprocessen blev flere forskellige muligheder drøftet: i) at afskaffe den specifikke regel i artikel 9, stk. 2, litra c), i direktiv 77/388/EØF, der vedrører beskatning af uddannelsesydelser i den medlemsstat, hvor de »faktisk udføres«, og at flytte disse ydelser til den generelle regel (jf. Kommissionens dokumenter KOM(2003) 822 af 23.12.2003 og KOM(2005) 334 af 20.7.2005 samt Rådets dokument 11857/04 af 4.8.2004), ii) at opretholde denne specifikke regel (jf. Rådets dokument 11162/04 af 8.7.2004 og 16112/05 af 23.12.2005), iii) at begrænse anvendelsesområdet for denne specifikke regel til »levering af adgang« til uddannelsesaktiviteter (jf. Rådets dokument 11162/04 af 8.7.2004 og 15420/04 af 29.11.2004), og endelig iv) at indføre en overgangsperiode fra den 1.1. til den 31.12.2010 (jf. nu artikel 2 og 3 i direktiv 2008/8/EF), hvor anvendelsesområdet for den specifikke regel vedrørende uddannelsesaktiviteter ville forblive uændret trods ændring af den generelle regel, hvorefter den specifikke regel blev begrænset til ydelser vedrørende »adgang til uddannelsesmæssige arrangementer« (Rådets dokument 9913/2/06 af 2.6.2006).



51. EU-lovgivers anvendelse af forskellige begreber i de tilstødende bestemmelser tyder på, at lovgivers hensigt var at sondre mellem tre forskellige kategorier af de berørte uddannelsesydelser. Kun visse uddannelsesmæssige *aktiviteter* (den første og bredeste kategori af tjenesteydelser) udgør uddannelsesmæssige *arrangementer* (den anden kategori, dvs. mellemkategorien), og kun visse tjenesteydelser i forbindelse med sådanne arrangementer kan i det væsentlige kategoriseres som gældende »for *adgang*« (den tredje og mindste kategori, min fremhævelse)<sup>29</sup>.

52. Artikel 53's kontekst taler derfor imod den restriktive fortolkning af »adgang«, som Skatteverket og Kommissionen har gjort gældende. På den ene side vil denne fortolkning fratage begrebet »adgang til et arrangement«, og dermed artikel 53, det meste af dets indhold. På den anden side kan tjenesteydelser vedrørende »adgang til et uddannelsesmæssigt arrangement« ikke indlemmes i levering af et »uddannelsesmæssigt arrangement«. Der bør snarere sondres mellem de to kategorier af tjenesteydelser ud fra et objektivt, tydeligt og funktionelt kriterium.

53. Som jeg ser det, ligger nøglen til fortolkningen af artikel 53 i bestemmelsens fremhævelse af individuelle deltagere. Denne holdning bekræftes indirekte af artikel 33 i forordning nr. 282/2011, der henviser til leveringer til »en person, der *deltager* i et arrangement« (min fremhævelse). Det afgørende kendetegn ved de ydelser, der henhører under anvendelsesområdet for artikel 53, drejer sig således om at give en eller flere enkeltpersoner ret til adgang til det sted, hvor et uddannelsesmæssigt arrangement afholdes. Prisen kan siges at være blevet opkrævet som modydelse for at give et bestemt antal personer ret til adgang til et bestemt arrangement. Så snart en leverandør af et arrangement kontrollerer antallet af personer, der kan få adgang, og opkræver en afgiftspligtig person et gebyr for adgang, vil et sådant arrangement i praksis sandsynligvis falde ind under artikel 53 i direktiv 2006/112/EF.

54. Levering af et arrangement *som sådan*, dvs. en ydelse, der består i at arrangere eller afholde et uddannelsesmæssigt arrangement og markedsføre det *som helhed*, falder derimod uden for artikel 53. Dette kan f.eks. forekomme, når en ydelse består i at sælge et færdigt efteruddannelseskursus eller seminar til en afgiftspligtig person med henblik på videresalg til andre afgiftspligtige personer eller med henblik på at tilbyde det som helhed til en mere eller mindre præcist defineret gruppe (f.eks. til ansatte og ledsagende familiemedlemmer)<sup>30</sup>, også selv om kapaciteten generelt er fastsat.

55. Det forekommer mig irrelevant, om personens deltagelse i arrangementet er aktiv eller passiv. Det vil afhænge af arten af det pågældende arrangement: Overværelse af en forelæsning indebærer normalt ikke nogen form for aktiv deltagelse. Deltagelse i et seminar kræver oftest en noget mere aktiv deltagelse. Retten til at deltage er sekundær i forhold til og uadskillelig fra den primære ret til adgang og er således naturligvis omfattet af artikel 53.

56. Såfremt »adgang« til et arrangement udgør en af mange komponenter i en sammensat tjenesteydelse (og dermed ikke kan betragtes som dens afgørende element), bør denne tjenesteydelse som helhed være underlagt den generelle regel i artikel 44. Det er f.eks. tilfældet, når en ydelse består i at arrangere en forretningsrejse for en virksomheds regnskabschef, herunder ikke alene deltagelse i en uddannelsesmæssig konference, men også forplejning, hotelophold og besøg på en række turistattraktioner.

29 – Denne konklusion synes at være sammenfaldende med den fortolkning, der blev vedtaget næsten enstemmigt i Momsudvalget på mødet den 10.-12.5.2010, nemlig at begrebet »aktiviteter« i momsdirektivets artikel 54 (som affattet pr. 1.1.2011) også omfatter *arrangementer* som omfattet af direktivets artikel 53 (som affattet pr. 1.1.2011) (min fremhævelse). Jf. Momsudvalgets retningslinje fra det 91. møde, dokument nr. A – taxud.c.1(2010)426874 – 668, punkt 2. Jeg erindrer, at Momsudvalget er nedsat med hjemmel i artikel 398, stk. 2, i direktiv 2006/112/EF og består af repræsentanter for Kommissionen og medlemsstaterne. Momsudvalgets retningslinjer er ganske vist kun udtryk for et rådgivende udvalgs opfattelser og ikke en officiel fortolkning af EU-retten, og de er derfor ikke bindende, men de giver alligevel en nyttig hjælp til fortolkningen af direktiv 2006/112/EF. Jf. i denne retning generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse RR Donnelly Global Turnkey Solutions Poland (C-155/12, EU:C:2013:57, punkt 46-50).

30 – Eksempelvis underholdningsarrangementer eller arrangementer på en kulturel udflugt, som iværksættere tilbyder deres ansatte og disses familier.

57. I artikel 33 i forordning nr. 282/2011 identificeres brugen af omklædningsrum og sanitære installationer i forbindelse med uddannelsesmæssige begivenheder som »tilknyttede ydelser«, hvilket ikke rejser tvivl om ovennævnte konklusioner og heller ikke taler for en strengere fortolkning af begrebet »adgang«. Disse tilknyttede ydelser er direkte forbundet med adgang, på samme måde som de er forbundet med overværelse eller deltagelse. For kunderne udgør de ikke et mål i sig selv. De bidrager blot til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser. Naturligvis bør de derfor afgiftsmæssigt følge hovedydelsen, dvs. adgang til arrangementet<sup>31</sup>. Den omstændighed, at artikel 33 ikke omfatter ydelser, der leveres af formidlere, i forbindelse med salg af billetter for så vidt angår »tilknyttede ydelser«, betyder efter min opfattelse ikke, at der er et overbevisende argument for en særdeles snæver fortolkning af begrebet »adgang«.

58. Endvidere omfatter artikel 53, i modsætning til artikel 54 (levering til ikke-afgiftspligtige personer), ikke andre ledsagende ydelser, som ikke er knyttet til adgang eller »levering af tjenesteydelser som arrangører af [uddannelsesmæssige] aktiviteter«. Såfremt sådanne øvrige ydelser leveres til afgiftspligtige personer, fastsættes leveringsstedet i overensstemmelse med den generelle regel i artikel 44. Dette styrker yderligere argumentet om, at artikel 53 tilsigter at finde specifik anvendelse på ydelser, der vedrører tildeling af adgang for deltagere mod betaling af en modydelse, hvorimod ydelser af en anden karakter falder uden for denne bestemmelses anvendelsesområde.

59. Endelig bør de ydelser, der er forbundet med de enkelte trin vedrørende organisering, afholdelse og tilrådighedsstillelse af et arrangement for individuelle deltagere, betragtes særskilt. I praksis betyder den fortolkning, jeg har foreslået ovenfor, at levering af et arrangement mod vederlag, uanset antallet af deltagere, og hvor prisen i det væsentlige afhænger af et sådant arrangements varighed (antal timer), elementer eller andre tekniske parametre, frem for antallet af deltagere i arrangementet, falder uden for artikel 53 i direktiv 2006/112/EF.

60. Såfremt en arrangør af et uddannelsesmæssigt arrangement sælger den ydelse, der vedrører levering af et sådant arrangement som helhed til tredjemand<sup>32</sup>, til en arbejdsgiver, der agter at tilbyde sine ansatte intern undervisning, eller til ejeren af et konferencecenter, som selv agter at markedsføre det pågældende arrangement, falder en sådan transaktion således uden for artikel 53 og skal beskattes i overensstemmelse med artikel 44. Såfremt en afgiftspligtig person, som har erhvervet et sådant nøglefærdigt arrangement, (videre)sælger de ledige pladser til en anden afgiftspligtig person til en pris, som i det væsentlige afhænger af, hvor mange personer der får adgang, er »adgang« til det pågældende arrangement derimod det afgørende element i en sådan ydelse, hvorved artikel 53 finder anvendelse. Tilsvarende gælder det, at når en arbejdsgiver, som har købt tjenesteydelser vedrørende et arrangement, bliver bekendt med, at det mødelokale, hvor arrangementet skal finde sted, kan rumme flere personer end antallet af arbejdsgiverens ansatte, og beslutter at sælge de resterende pladser til en eller flere afgiftspligtige personer samt (naturligvis) opkræver en pris pr. person, falder denne eller disse transaktioner også inden for artikel 53's anvendelsesområde.

#### *Yderligere kriterier*

61. Skatteverket, Sverige og Kommissionen har på forskellig vis gjort gældende, at Domstolen bør overveje yderligere kriterier i forhold til anvendelsen af artikel 53 i direktiv 2006/112/EF. Jeg er uenig i denne tilgang. For god ordens skyld vil jeg behandle deres vigtigste forslag nedenfor.

31 – Dom af 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, præmis 18).

32 – Flere andre scenarier er mulige, herunder formidlers levering af forskellige typer ydelser. De falder uden for dette forslag til afgørelse, og derfor vil jeg ikke behandle dem yderligere. Vedrørende en drøftelse af disse aspekter jf. Momsudvalgets retningslinje fra det 97. møde af 7.9.2012, dokument nr. A – taxud.c.1(2012)1453230 – 743. Jf. også C. Amand, The place of supply of admission to scientific and educational events within the European Union, *International VAT Monitor*, juli-august 2015, s. 213.

62. For det første er forskellige tekniske eller praktiske aspekter i forbindelse med registrering og betaling, navnlig hvor disse elementer behandles på forhånd, irrelevante, idet de ikke kan ændre karakteren af den pågældende tjenesteydelse. Artikel 32, stk. 1, i forordning nr. 282/2011 bestemmer i generelle vendinger, at disse rettigheder skal gives »mod betaling af en billet eller et gebyr, herunder i form af et abonnement, et periodekort eller et regelmæssigt kontingent«. Det samme må gælde i forbindelse med den form, hvori adgangsrettighederne overføres til modtageren.

63. For det andet kan jeg ikke godtage Kommissionens forslag om, at artikel 53 udelukkende finder anvendelse på arrangementer, hvor leverandøren *ikke* kender i det mindste nogle af deltagerne på forhånd. Kommissionen har anført, at arrangementer, der kræver forudgående registrering, hvorved leverandøren på forhånd kender alle deltagernes fiskale status samt deres fiskale ID-oplysninger, falder ind under artikel 44.

64. Jeg ser intet i de relevante bestemmelser, hvoraf det fremgår, at »adgang« kræver, at arrangementerne i det mindste delvis skal være åbne for offentligheden eller for en gruppe af uidentificerede, anonyme kunder. Jeg kan heller ikke se, på hvilket grundlag tilrådighedsstillelse af deltagelse i et seminar for en ukendt kunde ændrer tjenesteydelsens karakter til levering af »adgang«, mens den omstændighed, at den pågældende tjenesteydelse sælges til en kunde, der er kendt på forhånd, samtidig bør anses for at falde uden for dette begreb.

65. Et sådant kriterium forekommer mig både at være vilkårligt og udgøre en risiko for manipulation. Det ville gøre det muligt for arrangøren af et grænseoverskridende arrangement at vælge den medlemsstat, hvor vedkommende ville blive beskattet, ved blot at ændre et helt ubetydeligt element i den tilbudte ydelse – f.eks. ved bevidst at undlade at anmode nogle af deltagerne i arrangementet om at indsende deres momsregistreringsnumre på forhånd eller ved i sidste øjeblik at give adskillige afgiftspligtige kunder adgang ved at tilbyde dem billetter i døren.

66. Kommissionens udsagn under retsmødet om, at adgang til et arrangement på grundlag af et personligt periodekort falder *inden for* artikel 53's anvendelsesområde bidrager blot til forvirringen og viser, at denne institution har vanskeligt ved præcist at afgrænse det kriterium, som den selv har gjort gældende.

67. Af samme årsager kan jeg ikke godtage, at anvendelsen af artikel 53 bør afhænge af, om det (subjektivt) er »umuligt« for en leverandør at indsamle fiskale ID-oplysninger forud for et arrangement. Det er efter min opfattelse ikke plausibelt at tænke sig, at det i praksis vil være umuligt eller uforholdsmæssigt vanskeligt at indsamle et minimumssæt af nødvendige data fra afgiftspligtige personer, der deltager i et arrangement, forud for fremsendelsen af deres faktura (som de bestemt ønsker af skattemæssige hensyn), selv om billetterne udstedes på stedet umiddelbart før arrangementet<sup>33</sup>.

68. Jeg har ligeledes svært ved at forstå det synspunkt, som Skatteverket har gjort gældende, om, at artikel 53 ikke finder anvendelse, når adgang til et arrangement tilbydes offentligheden – snarere end en, flere eller en specifik foruddefineret gruppe af afgiftspligtige personer. Efter min opfattelse er denne omstændighed ikke af en sådan art, at den undergraver den væsentlige karakter af denne adgang i forbindelse med den omhandlede levering.

69. Dette kriterium forekommer mig at være lige så vilkårligt og udgøre en risiko for manipulation som det af Kommissionen fremførte kriterium. Leverandøren vil nemt kunne påvirke leveringsstedet for grænseoverskridende uddannelsesmæssige arrangementer ved enten at begrænse kredsen af potentielle kunder, til hvem tilbuddet er rettet, eller at udvide kredsen ved f.eks. at reklamere for

33 – Dette synspunkt bekræfter blot min konklusion i punkt 62 ovenfor om, at forhåndsregistrering eller -betaling er uden betydning for anvendelsen af artikel 53.

arrangement på et offentligt tilgængeligt websted eller sælge de resterende pladser i døren til tilfældige kunder. Jeg tilføjer, at eftersom de af Srf konsulterna leverede seminarer er tilgængelige for både medlemmer og ikke-medlemmer af den svenske brancheorganisation for revisorer, synes dette kriterium heller ikke at bidrage til at fastslå leveringsstedet for de omtvistede tjenesteydelser.

70. For det tredje har Sverige og Kommissionen gjort gældende, at artikel 53 kun bør finde anvendelse, såfremt afgiftspligten på leveringsstedet for tjenesteydelserne ikke indebærer det, som de har kaldt en »*uforholdsmæssig stor* administrativ byrde« for de berørte afgiftspligtige personer. Med henblik herpå har de henvist til ordlyden af sjette betragtning til direktiv 2008/8/EØF<sup>34</sup> og – sammen med Skatteverket – anført, at i forbindelse med de omtvistede seminarer er den administrative byrde, der følger af artikel 53, *uforholdsmæssig stor*<sup>35</sup>.

71. Det er helt korrekt, at det at undgå en yderligere administrativ byrde var blandt de af Kommissionen tilsigtede målsætninger i dens forslag til ændring af direktiv 2006/112/EF<sup>36</sup>. Dette formål afspejles behørigt i sjette betragtning til direktiv 2008/8/EF. Jeg er dog klar over, at en afgiftspligtig person ikke kan påberåbe sig en administrativ byrde, som eventuelt kan opstå som følge af, at en ydelse beskattes i en medlemsstat frem for i en anden med henblik på at neutralisere virkningen af en ellers gældende EU-retlig bestemmelse. Selv hvis sjette betragtning *quod non* skulle betragtes som et fortolkningsprincip, kan artikel 53's klare ordlyd ikke tilsidesættes, eftersom en betragtning ikke kan have forrang for den lovgivningsmæssige tekst<sup>37</sup>.

72. At acceptere et sådant kriterium ville gøre anvendelsen af artikel 53 afhængig af den bestemte sammensætning af sagens særlige omstændigheder. Det er utænkeligt, at et afgiftssystem for hele EU kan drives på grundlag af så svingende og tilfældige betragtninger. Endvidere forekommer det mig slet ikke klart, hvordan man vil identificere de situationer, hvor den administrative byrde rammer tærsklen for at være *uforholdsmæssig stor*. Det, der står klart, er, at et sådant kriterium er uigennemførligt. Det kræver, at de berørte afgiftspligtige personer i hvert enkelt tilfælde kontrollerer, om denne udefinerede tærskel er nået. Det vil ofte sætte dem på kollisionskurs med de kompetente myndigheder.

73. Mere overordnet forekommer det mig, at den administrative byrde, der i nogle tilfælde kan følge af generelt gældende bestemmelser i national ret, der har til formål at gennemføre EU-direktiver, aldrig kan betragtes som *uforholdsmæssigt stor*, medmindre og indtil disse sidstnævnte bestemmelser omstødes af Domstolen med den begrundelse, at de ikke er *forholdsmæssige*. Da dette spørgsmål ikke er en del af denne præjudicielle forelæggelse, vil jeg imidlertid ikke behandle det yderligere. Jeg tilføjer blot, at eftersom direktiv 2008/8/EF og 2008/9/EF<sup>38</sup> fastsætter en række regler og procedurer med det specifikke formål at mindske en eventuel administrativ byrde for afgiftspligtige personer ved levering i en anden medlemsstat end den, hvori de er etableret<sup>39</sup>, er det vanskeligt at se, hvordan artikel 53 i direktiv 2006/112/EF kan anses for at medføre en *uforholdsmæssig stor* byrde for de berørte afgiftspligtige personer.

34 – Nærlig at »[h]ovedreglen for leveringsstedet for tjenesteydelser [...] finder under visse omstændigheder ikke anvendelse, og der bør i stedet gælde specifikke undtagelser. [De] bør i vid udstrækning baseres på eksisterende kriterier og afspejle princippet om beskatning på forbrugsstedet uden dog at påføre visse handlende *uforholdsmæssigt store* administrative byrder«.

35 – Det fremgår af indlæggene, at den påståede yderligere administrative byrde ville bestå af kravet om i) at lade sig momsregistrere i den medlemsstat, hvor arrangementet rent faktisk finder sted, ii) at indberette moms dér, samt iii) specifikt for kunderne at iværksætte proceduren for tilbagebetaling af den således påbeholdne indgående moms.

36 – Jf. punkt 30 ovenfor og Kommissionens deri nævnte forslag.

37 – Jf. analogt mit forslag til afgørelse Finanzamt Dortmund-West (C-366/12, EU:C:2013:618, punkt 55).

38 – Rådets direktiv af 12.2.2008 om detaljerede regler for tilbagebetaling af moms i henhold til [direktiv 2006/112/EF] til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i tilbagebetalingsmedlemsstaten, men i en anden medlemsstat (EUT 2008, L 44, s. 23).

39 – I ottende betragtning til direktiv 2008/8/EF hedder det således: »For at forenkle de forpligtelser, der påhviler virksomheder, der udfører aktiviteter i medlemsstater, hvor de ikke er etableret, bør der indføres en ordning, der gør det muligt for sådanne virksomheder at benytte ét elektronisk kontaktsted til identifikation og angivelse af merværdiafgift.« I anden betragtning til direktiv 2008/9/EF anføres det, at proceduren for tilbagebetaling af merværdiafgift »bør [...] forenkles og moderniseres ved anvendelse af moderne teknologier«, og i tredje betragtning forklares det, at proceduren »bør kunne fremme virksomhedernes stilling«. Disse formål er afspejlet i de pågældende direktivers materielle bestemmelser. Jeg vil ikke behandle dette argument nærmere, da det ligger uden for dette forslag til afgørelse.

74. Det må tilføjes, at det fremgår klart af retspraksis, at betragtningerne til en fællesskabsretsakt ikke er retligt bindende og hverken kan påberåbes til støtte for at fravige bestemmelserne i den pågældende retsakt eller til støtte for en fortolkning af bestemmelserne, der er i åbenbar strid med bestemmelsens ordlyd<sup>40</sup>.

75. For at opsummere vil anvendelse af et hvilket som helst af de yderligere kriterier, der er blevet argumenteret for, medføre en særligt snæver fortolkning af artikel 53 i direktiv 2006/112/EF. Efter min opfattelse er der intet i den pågældende bestemmelses ordlyd eller formål, som støtter en sådan restriktiv fortolkning. Ifølge disse kriterier ville de berørte afgiftspligtige personer desuden være forpligtet til i hvert enkelt tilfælde at påvise, at deres leverancer opfylder disse flygtige kriterier, og de kompetente myndigheder ville være forpligtet til at bekræfte det. Det giver et stort potentiale for søgsmål og vil sandsynligvis øge den samlede administrative byrde, hvilket er i modstrid med det formål, der fremgår af sjette betragtning.

76. Disse kriterier kan også føre til en paradoks situation, hvor lignende uddannelsesmæssige arrangementer, der finder sted samtidig på samme sted, beskattes i forskellige medlemsstater, alt efter hvor kunderne er etableret. Set ud fra det indre markedes funktion og konkurrencereglerne er det efter min mening ikke nogen særligt ønskværdig situation<sup>41</sup>.

77. Endelig, såfremt anvendelsen af artikel 53 gøres afhængig af ethvert af de ovenfor behandlede kriterier, ville dette gøre fastsættelse af leveringsstedet afhængig af en usikker og til en vis grad subjektiv vurdering<sup>42</sup>. Det ville være i strid med retssikkerhedsprincippet, hvorefter fællesskabsbestemmelser, især bestemmelser, der som momsregler kan medføre økonomiske virkninger, skal være klare, præcise og forudsigelige, således at de berørte parter kan vurdere virkningerne heraf i god tid og handle derefter<sup>43</sup>. Da der således er sandsynlighed for, at disse kriterier vil undergrave en ensartet anvendelse af artikel 53 og dermed den effektive virkning af direktiv 2006/112/EF, kan ingen af dem fastholdes<sup>44</sup>.

78. Anvendelse af artikel 53 på de omtvistede ydelser synes ikke at være forbundet med praktiske vanskeligheder: Det sted, hvor de pågældende ydelser udføres, kan let identificeres<sup>45</sup>. Eftersom de pågældende ydelser er momspligtige i den medlemsstat, hvor de rent faktisk finder sted, er resultatet ikke en irrationel løsning i afgiftsmæssig henseende<sup>46</sup>. På samme måde forekommer anvendelse af artikel 53 heller ikke at være uforholdsmæssig kompleks eller at bringe pålidelig og korrekt momsopkrævning i fare<sup>47</sup>.

40 – Dom af 24.11.2005, Deutsches Milch-Kontor (C-136/04, EU:C:2005:716, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

41 – Domstolen har konsekvent fastslået, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at sammenlignelige varer, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt. Det omfatter også princippet om momsens ensartethed og om fjernelse af konkurrencefordrejninger (jf. i denne retning dom af 3.5.2001, Kommissionen mod Frankrig (C-481/98, EU:C:2001:237, præmis 22)).

42 – Jf. analogt generaladvokat Légers forslag til afgørelse MyTravel (C-291/03, EU:C:2005:283, punkt 52).

43 – Dom af 12.2.2004, Slob (C-236/02, EU:C:2004:94, præmis 37).

44 – Det er fast retspraksis, at hvis, som i den foreliggende sag, en EU-retlig bestemmelse kan fortolkes på flere måder, skal den fortolkning, som kan sikre bestemmelsens effektive virkning, vælges, idet den med dette formål for øje fortolkes i lyset af formålene med den lovgivning, som den er en del af. Jf. dom af 6.9.2018, Den Tjekkiske Republik (C-4/17 P, EU:C:2018:678, præmis 45).

45 – Jf. analogt dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 33).

46 – For så vidt angår kriteriet om »en i afgiftsmæssig henseende rationel løsning«, jf. dom af 12.5.2005, RAL (Channel Islands) m.fl. (C-452/03, EU:C:2005:289, præmis 33).

47 – Jf. vedrørende dette kriterium dom af 27.10.2011, Inter-Mark Group (C-530/09, EU:C:2011:697, præmis 26).

### ***Hvorvidt de omtvistede seminarer falder inden for artikel 53 i direktiv 2006/112/EF***

79. Domstolens rolle i forbindelse med præjudicielle forelæggelser er at oplyse den forelæggende ret om alle de momenter, der angår fortolkningen af EU-retten, og som kan være til nytte<sup>48</sup>. Jeg vil derfor afslutningsvis skitsere visse elementer, som den forelæggende ret kan få brug for at overveje ved afgørelse af, hvorvidt artikel 53 i direktiv 2006/112/EF finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen.

80. Som jeg allerede har bemærket<sup>49</sup>, er det ubestridt, at de omtvistede seminarer udgør uddannelsesydelser, der leveres til afgiftspligtige personer.

81. I de sagsakter, som Domstolen råder over, er der intet, der tyder på, at de omtvistede seminarer ikke falder ind under begrebet »arrangement« fortolket i lyset af min konklusion i punkt 44 ovenfor. De pågældende ydelser er femdages regnskabsseminarer med en dags pause i midten, og de finder sted på et bestemt sted med et på forhånd fastlagt program. I princippet synes sådanne ydelser at passe naturligt sammen med begrebet »arrangement inden for undervisning« i artikel 53's forstand. Under retsmødet har Sverige og Kommissionen gjort gældende, at dette netop er tilfældet. Jeg finder ingen anledning til at være uenig.

82. Et forhold, som stadig skal undersøges, er, hvorvidt den ydelse, som Srf konsulterna leverer mod betaling, er retten til adgang frem for andre typer ydelser i forbindelse med de i hovedsagen omtvistede seminarer. Kort sagt afhænger det af, hvorvidt det afgørende element er, at det, som Srf konsulterna sælger til sine kunder, er individuelle rettigheder til adgang til de seminarer, Srf konsulterna arrangerer, og som det opkræver en pris for »pr. person«.

83. Omvendt er det uvæsentligt, om Srf konsulterna har målrettet sine tjenesteydelser til bestemte kunder eller den brede offentlighed, herunder ved at gøre oplysninger om sine seminarer tilgængelige for offentligheden via internettet. Det er ligeledes uvæsentligt, om Srf konsulterna på tidspunktet for arrangementet besidder fiskale ID-oplysninger om hver enkelt kunde, som har købt retten til adgang. Endelig er det uvæsentligt, om Srf konsulterna eller dets kunder – som følge af anvendelsen af artikel 53 snarere end artikel 44 – skal momsregistrere sig i en anden medlemsstat med henblik på disse seminarer, og om de skal betale moms og derefter anmode om tilbagebetaling af den indgående moms, der er påløbet i den pågældende anden medlemsstat.

84. På grundlag af de elementer, som Domstolen råder over, synes den egentlige karakter af Srf konsulternas ydelser at være levering til dets afgiftspligtige kunder af individuel adgang til det sted, hvor et bestemt seminar rent faktisk finder sted, således at de kan deltage i de pågældende seminarer. I sidste ende tilkommer det imidlertid alene den forelæggende ret, under hensyntagen til alle de relevante omstændigheder i sin samlede bedømmelse, at fastslå, hvorvidt levering af de omtvistede seminarer falder ind under begrebet »adgang« som omhandlet i artikel 53 i direktiv 2006/112/EF.

### **Forslag til afgørelse**

85. I lyset af det ovenstående foreslår jeg, at Domstolen besvarer de præjudicielle spørgsmål fra Högsta förvaltningsdomstolen (øverste forvaltningsdomstol) (Sverige) som følger:

»Udtrykket »[l]everingsstedet for adgang til arrangementer inden for [...] undervisning [...]« i artikel 53 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at det omfatter en tjenesteydelse, som udelukkende leveres til afgiftspligtige personer, og hvis afgørende element består i salg af individuel adgang til et fagligt uddannelsesseminar, som strækker

48 – Dom af 10.11.2016, Baštová (C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 73).

49 – Jf. punkt 23 ovenfor.

sig over en eller flere dage, når seminaret foregår et bestemt sted og har et på forhånd fastsat emne, hvilket det tilkommer den forelæggende ret at fastslå. Det er uvæsentligt, om i) alle kunderne stiller oplysninger såsom deres fiskale ID-oplysninger til rådighed for leverandøren, ii) den pågældende tjenesteydelse kræver forudgående registrering eller betaling, iii) den pågældende tjenesteydelse kun tilbydes en bestemt gruppe eller den brede offentlighed, og iv) om den omstændighed, at tjenesteydelsen pålægges afgift i den medlemsstat, hvor det pågældende arrangement finder sted, medfører en yderligere administrativ byrde for leverandøren eller dennes kunder.«