



Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)

της 13ης Μαρτίου 2019*

«Προδικαστική παραπομπή – Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Οδηγία 2006/112/ΕΚ – Άρθρο 53 – Παροχή υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις – Τόπος των φορολογητέων πράξεων»

Στην υπόθεση C-647/17,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία) με απόφαση της 9ης Νοεμβρίου 2017, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 20 Νοεμβρίου 2017, στο πλαίσιο της δίκης

Skatteverket

κατά

Srf konsulterna AB,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους E. Regan (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, K. Λυκούργο, E. Juhász, M. Pešič και I. Jarukaitis, δικαστές,

γενική εισαγγελέας: E. Sharpston

γραμματέας: C. Strömholm, διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζήτησεως της 18ης Οκτωβρίου 2018,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

- η Skatteverket, εκπροσωπούμενη από την A.-S. Pallasdies,
- η Σουηδική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τις A. Falk, C. Meyer-Seitz και H. Shev,
- η Γαλλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον D. Colas καθώς και από τις E. de Moustier και A. Alidière,
- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τον S. Brandon και την G. Brown, επικουρούμενους από την E. Mitrophanous, barrister,

* Γλώσσα διαδικασίας: η σουηδική.

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από τον K. Simonsson καθώς και από τις J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy και E. Ljung Rasmussen,

αφού άκουσε τη γενική εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις της κατά τη συνεδρίαση της 10ης Ιανουαρίου 2019,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Η αίτηση προδικαστικής απόφασης αφορά την ερμηνεία του άρθρου 53 της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΕΕ 2006, L 347, σ. 1), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008 (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11) (στο εξής: οδηγία περί ΦΠΑ).
- 2 Η αίτηση αυτή υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ της Skatteverket (φορολογικής αρχής, Σουηδία) και της Srf konsulterna AB (στο εξής: Srf) με αντικείμενο ερμηνευτική απόφαση την οποία εξέδωσε η Skatterättsnämnden (επιτροπή φορολογικής νομοθεσίας, Σουηδία) σχετικά με την είσπραξη στη Σουηδία του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) για την παροχή, σε άλλο κράτος μέλος, προγραμμάτων κατάρτισης στον τομέα της λογιστικής και της διαχείρισης, πενθήμερης διάρκειας, σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στη Σουηδία ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στο κράτος αυτό.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

Η οδηγία 2006/112

- 3 Ο τίτλος V της οδηγίας περί ΦΠΑ, σχετικά με τον τόπο των φορολογητέων πράξεων, περιλαμβάνει ένα κεφάλαιο 3 με τίτλο «Τόπος παροχής υπηρεσιών». Το τμήμα 2 του κεφαλαίου αυτού, με τίτλο «Γενικοί κανόνες», περιλαμβάνει τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας αυτής.
- 4 Κατά το άρθρο 44 της εν λόγω οδηγίας:

«Ο τόπος παροχής υπηρεσιών σε υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκειμένου στον φόρο που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκειμένου στο φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες.»
- 5 Το τμήμα 3 του κεφαλαίου 3 της οδηγίας 2006/112, με τίτλο «Ειδικές διατάξεις», περιλαμβάνει τα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας αυτής.

6 Το άρθρο 53 της εν λόγω οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή συναφείς εκδηλώσεις, όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, καθώς και παρεπόμενων υπηρεσιών σχετικά με την πρόσβαση, που παρέχονται σε υποκείμενους στο φόρο, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις.»

Η οδηγία 2008/8/ΕΚ

7 Η οδηγία 2008/8/ΕΚ του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, για την τροποποίηση της οδηγίας 2006/112 όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών (ΕΕ 2008, L 44, σ. 11), προβλέπει στις αιτιολογικές σκέψεις 3 και 6 τα εξής:

«(3) Για όλες τις παροχές υπηρεσιών, τόπος φορολογίας θα έπρεπε, καταρχήν, να είναι ο τόπος στον οποίο πραγματοποιείται η κατανάλωση. Αλλά ακόμα και αν τροποποιηθεί κατ' αυτόν τον τρόπο ο γενικός κανόνας σχετικά με τον τόπο παροχής υπηρεσιών, ορισμένες εξαιρέσεις από το γενικό αυτό κανόνα εξακολουθούν να είναι απαραίτητες τόσο για διοικητικούς λόγους όσο και για πολιτικούς λόγους.

[...]

(6) Σε ορισμένες περιπτώσεις, δεν εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες σχετικά με τον τόπο παροχής των υπηρεσιών τόσο για τους υποκείμενους, όσο και για τους μη υποκείμενους στο φόρο, αλλά θα πρέπει να εφαρμόζονται ειδικές εξαιρέσεις. Οι εξαιρέσεις αυτές θα πρέπει να βασίζονται κυρίως στα ισχύοντα κριτήρια και να εκφράζουν την αρχή της φορολογίας στον τόπο κατανάλωσης, χωρίς να επιβάλλουν δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις σε ορισμένους επιχειρηματίες.»

Ο εκτελεστικός κανονισμός (ΕΕ) 282/2011

8 Κατά τις αιτιολογικές σκέψεις 4 και 27 του εκτελεστικού κανονισμού (ΕΕ) 282/2011 του Συμβουλίου, της 15ης Μαρτίου 2011, για τη θέσπιση μέτρων εφαρμογής της οδηγίας 2006/112 (ΕΕ 2011, L 77, σ. 1, στο εξής: εκτελεστικός κανονισμός):

«(4) Στόχος του παρόντος κανονισμού είναι η εξασφάλιση ομοιόμορφης εφαρμογής του ισχύοντος συστήματος ΦΠΑ με τη θέσπιση διατάξεων εφαρμογής της οδηγίας [περί ΦΠΑ], ειδικότερα όσον αφορά τους υποκείμενους στον φόρο, την παράδοση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, καθώς και τον τόπο των φορολογητέων πράξεων. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5, παράγραφος 4, [ΣΕΕ], ο παρών κανονισμός δεν υπερβαίνει τα απολύτως αναγκαία όρια για την επίτευξη του στόχου αυτού. Η ομοιόμορφη εφαρμογή εξασφαλίζεται καλύτερα με έναν κανονισμό που είναι δεσμευτικός και εφαρμόζεται άμεσα σε κάθε κράτος μέλος.

[...]

(27) Προκειμένου να εξασφαλισθεί η ενιαία μεταχείριση των παροχών πολιτιστικών, καλλιτεχνικών, αθλητικών, επιστημονικών, εκπαιδευτικών, ψυχαγωγικών υπηρεσιών ή παρεμφερών εκδηλώσεων, θα πρέπει να προσδιορισθεί το δικαίωμα πρόσβασης στις εν λόγω εκδηλώσεις και οι βοηθητικές υπηρεσίες που αφορούν αυτό το δικαίωμα πρόσβασης.»

9 Κατά το άρθρο 32 του εκτελεστικού κανονισμού:

«1. Οι υπηρεσίες με αντικείμενο την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς εκδηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 53 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] περιλαμβάνουν την παροχή υπηρεσιών των οποίων τα βασικά χαρακτηριστικά συνίστανται στην παροχή δικαιώματος εισόδου σε εκδήλωση έναντι εισιτηρίου ή πληρωμής, συμπεριλαμβανομένης της πληρωμής υπό μορφή συνδρομής, εισιτηρίου διάρκειας ή περιοδικής πληρωμής.

2. Η παράγραφος 1 εφαρμόζεται κυρίως:

[...]

γ) στο δικαίωμα εισόδου σε εκπαιδευτικές και επιστημονικές εκδηλώσεις, όπως διαλέξεις και σεμινάρια.

[...]»

10 Το άρθρο 33 του κανονισμού αυτού προβλέπει τα εξής:

«Οι βοηθητικές υπηρεσίες που αναφέρονται στο άρθρο 53 της οδηγίας [περί ΦΠΑ] περιλαμβάνουν υπηρεσίες που σχετίζονται άμεσα με την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς εκδηλώσεις και παρέχονται χωριστά στο πρόσωπο το οποίο παρίσταται στην εκδήλωση, έναντι διακεκριμένης αντιπαροχής.

Οι βοηθητικές υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνουν ιδίως τη χρήση ιματιοφυλακίων ή εγκαταστάσεων υγιεινής, αλλά αποκλείουν τις απλές υπηρεσίες διαμεσολάβησης που αφορούν στην πώληση εισιτηρίων.»

Το σουηδικό δίκαιο

11 Κατά το άρθρο 5, του κεφαλαίου 5, του mervärdesskattelagen (1994:200) (νόμου 1994:200 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), μια υπηρεσία παρέχεται σε υποκείμενο στον φόρο εντός της Σουηδίας αν το πρόσωπο αυτό έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας στη Σουηδία ή διαθέτει εκεί μόνιμη εγκατάσταση στην οποία παρέχεται η εν λόγω υπηρεσία.

12 Κατά το άρθρο 11a, του κεφαλαίου 5, του νόμου αυτού, ο τόπος παροχής, σε υποκείμενο στον φόρο, υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε πολιτιστικές, καλλιτεχνικές, αθλητικές, επιστημονικές, εκπαιδευτικές, ψυχαγωγικές ή παρεμφερείς εκδηλώσεις, όπως είναι οι εμπορικές και άλλες εκθέσεις, βρίσκεται εντός της Σουηδίας, αν οι εκδηλώσεις αυτές λαμβάνουν πράγματι χώρα στη Σουηδία. Το ίδιο ισχύει και για τις παρεπόμενες υπηρεσίες σχετικά με την πρόσβαση.

Η διαφορά της κύριας δίκης και το προδικαστικό ερώτημα

13 Η Srf είναι εταιρία εγκατεστημένη στη Σουηδία, η οποία ανήκει εξ ολοκλήρου σε επαγγελματικό οργανισμό συμβούλων επί θεμάτων λογιστικής, διαχείρισης και μισθοδοσίας. Στο πλαίσιο αυτό, η εταιρία αυτή παρέχει προγράμματα κατάρτισης σε θέματα λογιστικής και διαχείρισης με τη μορφή σεμιναρίων για τα μέλη του ως άνω οργανισμού και για τρίτους. Η πλειονότητα των εν λόγω προγραμμάτων διεξάγεται στη Σουηδία, αλλά ορισμένα εξ αυτών πραγματοποιούνται σε άλλα κράτη μέλη, και στην περίπτωση αυτή οι εκπαιδευτές της ως άνω εταιρίας μεταβαίνουν στο οικείο κράτος

μέλος. Τα συγκεκριμένα προγράμματα διατίθενται μόνο σε υποκειμένους στον φόρο οι οποίοι είτε έχουν την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας στη Σουηδία, είτε διαθέτουν εκεί μόνιμη εγκατάσταση.

- 14 Τα εν λόγω προγράμματα κατάρτισης διεξάγονται σε συνεδριακό κέντρο και έχουν πενήμηρη διάρκεια 30 ωρών με ενδιάμεσο διάλειμμα μίας ημέρας. Το περιεχόμενό τους καθορίζεται εκ των προτέρων, αλλά προσαρμόζεται επί τόπου στο επίπεδο των συμμετεχόντων, οι οποίοι πρέπει να διαθέτουν ορισμένες δεξιότητες και επαγγελματική πείρα στον τομέα της λογιστικής και της διαχείρισης.
- 15 Για τη συμμετοχή στα προγράμματα κατάρτισης που παρέχει η Srf απαιτείται προεγγραφή η οποία πρέπει να επικυρωθεί πριν από την έναρξη του προγράμματος και προκαταβολή των διδάκτρων.
- 16 Η επιτροπή φορολογικής νομοθεσίας εξέδωσε ερμηνευτική απόφαση, κατόπιν αιτήσεως της Srf, με την οποία εκτιμά ότι τα συγκεκριμένα προγράμματα κατάρτισης, μολονότι διεξάγονται σε άλλα κράτη μέλη εκτός του Βασιλείου της Σουηδίας, πρέπει να θεωρηθούν ότι διεξάγονται στη Σουηδία και ότι, συνεπώς, ο ΦΠΑ πρέπει να εισπραχθεί στο εν λόγω κράτος μέλος. Η ως άνω επιτροπή έκρινε, μεταξύ άλλων, ότι η περιεχόμενη στο άρθρο 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ φράση «πρόσβαση σε [...] εκδηλώσεις» περιελήφθη στο άρθρο αυτό με σκοπό να περιοριστεί το πεδίο εφαρμογής της εξαιρέσεως και, συνακόλουθα, να διευρυνθεί το πεδίο εφαρμογής του γενικού κανόνα. Η έννοια της «προσβάσεως σε εκδηλώσεις» πρέπει να ερμηνευθεί ως το δικαίωμα εισόδου σε ορισμένο χώρο. Όμως, οι επίμαχες στην κύρια δίκη υπηρεσίες δεν έχουν, κατά κύριο λόγο, τον χαρακτήρα δικαιώματος εισόδου σε ορισμένο τόπο, αλλά έχουν περισσότερο τον χαρακτήρα δικαιώματος συμμετοχής σε συγκεκριμένο πρόγραμμα κατάρτισης. Δεδομένου ότι ο κύριος σκοπός των επίμαχων στην κύρια δίκη προγραμμάτων κατάρτισης δεν είναι η παροχή δικαιώματος προσβάσεως, κατά την έννοια του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο ΦΠΑ που αφορά τα εν λόγω προγράμματα είναι απαιτητός στη Σουηδία, δυνάμει του άρθρου 44 της οδηγίας αυτής.
- 17 Η φορολογική αρχή, επιδιώκοντας την επιβεβαίωση της ως άνω ερμηνευτικής αποφάσεως και μια διαφορετική αιτιολόγησή της προσέφυγε στο Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο, Σουηδία). Η Srf ζήτησε, επίσης, την επιβεβαίωση της εν λόγω ερμηνευτικής αποφάσεως, διότι θεωρεί ότι η εφαρμογή της προβλεπόμενης στο άρθρο 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ εξαιρέσεως θα συνιστούσε δυσανάλογη διοικητική επιβάρυνση.
- 18 Στο πλαίσιο αυτό, το Högsta förvaltningsdomstolen (Ανώτατο Διοικητικό Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει την ενώπιόν του διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Πρέπει η έννοια της “προσβάσεως σε εκδηλώσεις” στο άρθρο 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ να ερμηνευθεί κατά τρόπον ώστε να καλύπτει και υπηρεσία παρεχόμενη μόνο σε υποκειμένους στον φόρο με τη μορφή προγράμματος κατάρτισης επί λογιστικών και διαχειριστικών θεμάτων πενήμηρης διάρκειας, για την παρακολούθηση του οποίου απαιτείται προεγγραφή του ενδιαφερόμενου και προκαταβολή των διδάκτρων;»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 19 Με το προδικαστικό ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ’ ουσίαν, να διευκρινιστεί εάν το άρθρο 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι στις «υπηρεσ[ίες] που αφορούν την πρόσβαση σε [...] εκδηλώσεις» κατά τη διάταξη αυτή περιλαμβάνεται υπηρεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παρεχόμενη μόνο σε υποκειμένους στον φόρο με τη μορφή προγράμματος κατάρτισης επί λογιστικών και διαχειριστικών θεμάτων πενήμηρης διάρκειας, για την παρακολούθηση του οποίου απαιτείται προεγγραφή του ενδιαφερόμενου και προκαταβολή των διδάκτρων.

- 20 Συναφώς, επισημαίνεται, καταρχάς, ότι τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ περιέχουν γενικό κανόνα για τον καθορισμό του τόπου αναφοράς όσον αφορά τη φορολόγηση της παροχής υπηρεσιών, ενώ τα άρθρα 46 έως 59α της οδηγίας αυτής προβλέπουν μια σειρά ειδικών τόπων αναφοράς.
- 21 Όπως προκύπτει από πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, τα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν έχουν προτεραιότητα έναντι των άρθρων 46 έως 59α της οδηγίας αυτής. Σε κάθε συγκεκριμένη περίπτωση πρέπει να τίθεται το ερώτημα αν αυτή αντιστοιχεί σε κάποια από τις περιπτώσεις των άρθρων 46 έως 59α της οδηγίας αυτής. Αν τούτο δεν συμβαίνει, η εν λόγω περίπτωση εμπίπτει στα άρθρα 44 και 45 της οδηγίας [πρβλ., αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2005, RAL (Channel Islands) κ.λπ., C-452/03, EU:C:2005:289, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, καθώς και της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B, C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 18].
- 22 Συνεπώς, το άρθρο 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν πρέπει να θεωρείται εξαίρεση από γενικό κανόνα, η οποία χρήζει στενής ερμηνείας (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, A και B, C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 19).
- 23 Το άρθρο 53 της οδηγίας αυτής προβλέπει ότι ο τόπος παροχής υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση, μεταξύ άλλων, σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις οι οποίες παρέχονται σε υποκειμένους στον φόρο, είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι λαμβάνουν χώρα αυτές οι εκδηλώσεις.
- 24 Από το άρθρο 32, παράγραφος 2, στοιχείο γ', του εκτελεστικού κανονισμού, σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, προκύπτει ότι οι υπηρεσίες του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ που αφορούν την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές και επιστημονικές εκδηλώσεις, όπως διαλέξεις και σεμινάρια, περιλαμβάνουν την παροχή υπηρεσιών των οποίων τα βασικά χαρακτηριστικά είναι η παροχή δικαιώματος εισόδου σε εκδήλωση έναντι εισιτηρίου ή πληρωμής.
- 25 Στην υπόθεση της κύριας δίκης, από τα στοιχεία που παρέσχε το αιτούν δικαστήριο προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη προγράμματα κατάρτισης που παρέχει η Srf σε υποκειμένους στον φόρο είναι πενήθημερα σεμινάρια, με διάλειμμα μίας ημέρας, τα οποία διεξάγονται σε άλλο κράτος μέλος εκτός του Βασιλείου της Σουηδίας όπου βρίσκεται η έδρα της οικονομικής δραστηριότητας της εταιρίας αυτής. Τα προγράμματα αυτά, για τα οποία απαιτείται η φυσική παρουσία των εν λόγω υποκειμένων στον φόρο, εμπίπτουν συνεπώς στην κατηγορία των εκπαιδευτικών εκδηλώσεων του άρθρου 32 του εκτελεστικού κανονισμού.
- 26 Όσον αφορά το ζήτημα αν τα βασικά χαρακτηριστικά των επίμαχων στην κύρια δίκη προγραμμάτων κατάρτισης συνίστανται στην παροχή δικαιώματος εισόδου στα εν λόγω σεμινάρια, πρέπει να υπομνησθεί ότι, όταν δύο ή περισσότερα στοιχεία ή πράξεις στο πλαίσιο της παρεχόμενης από τον υποκείμενο στον φόρο υπηρεσίας συνδέονται τόσο στενά μεταξύ τους ώστε να συνθέτουν, αντικειμενικώς, μία και μόνον αδιάσπαστη οικονομική παροχή, της οποίας η διαίρεση θα ήταν τεχνητή, πρόκειται για ενιαία πράξη (πρβλ., απόφαση της 10ης Νοεμβρίου 2016, Baštoná, C-432/15, EU:C:2016:855, σκέψη 70 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 27 Όπως επισήμανε, κατ' ουσίαν, η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου στις γραπτές παρατηρήσεις της, η παρεχόμενη στους υποκειμένους στον φόρο, έναντι αμοιβής, πρόσβαση στα σεμινάρια ενέχει αναγκαστικά τη δυνατότητα συμμετοχής και παρακολουθήσεώς τους. Επομένως, μια τέτοια συμμετοχή συνδέεται στενά με την πρόσβαση στα εν λόγω σεμινάρια. Υπό τις συνθήκες αυτές, η διάκριση στην οποία προβαίνει η επιτροπή φορολογικής νομοθεσίας μεταξύ του δικαιώματος εισόδου σε ορισμένο τόπο και του δικαιώματος συμμετοχής σε συγκεκριμένο πρόγραμμα κατάρτισης δεν μπορεί να γίνει δεκτή για τους σκοπούς της εφαρμογής του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ.

- 28 Υπενθυμίζεται, επίσης, ότι σκοπός των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ που καθορίζουν τον τόπο φορολογήσεως της παροχής υπηρεσιών είναι η αποφυγή, αφενός, των συγκρούσεων αρμοδιότητας που μπορούν να οδηγήσουν σε διπλή φορολόγηση και, αφετέρου, της μη φορολογήσεως εσόδων (απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Α και Β, C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 24 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 29 Συνακόλουθα, η λογική των διατάξεων της οδηγίας περί ΦΠΑ όσον αφορά τον τόπο παροχής υπηρεσιών επιτάσσει να πραγματοποιείται η φορολόγηση, κατά το μέτρο του δυνατού, στον τόπο καταναλώσεως των αγαθών ή υπηρεσιών (πρβλ., απόφαση της 8ης Δεκεμβρίου 2016, Α και Β, C-453/15, EU:C:2016:933, σκέψη 25 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία).
- 30 Επομένως, ο τόπος παροχής των υπηρεσιών με τη μορφή προγραμμάτων κατάρτισεως, όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη, πρέπει να καθορίζεται βάσει του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ και οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει, συνεπώς, να υπόκεινται σε ΦΠΑ στον τόπο όπου πράγματι παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές, δηλαδή στα κράτη μέλη στα οποία διεξάγονται τα εν λόγω προγράμματα κατάρτισεως.
- 31 Ασφαλώς, μια τέτοια ερμηνεία θα μπορούσε, όπως υποστηρίζει η Srf, να οδηγήσει σε αύξηση της διοικητικής επιβαρύνσεως ορισμένων επιχειρηματιών, μολοντί η αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2008/8, με την οποία θεσπίστηκαν τα άρθρα 44 και 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ως έχουν σήμερα, αναφέρει ότι η φορολόγηση στον τόπο καταναλώσεως θα πρέπει, στο μέτρο του δυνατού, να μην επιβάλλει δυσανάλογες διοικητικές επιβαρύνσεις στους εν λόγω επιχειρηματίες.
- 32 Εντούτοις, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 74 των προτάσεών της, από πάγια νομολογία προκύπτει ότι το προοίμιο μιας πράξεως του δικαίου της Ένωσης δεν είναι νομικώς δεσμευτικό και δεν μπορεί να αποτελέσει βάση για παρέκκλιση από τις διατάξεις της οικείας πράξεως ούτε για την ερμηνεία των διατάξεων αυτών κατά τρόπο προδήλως αντίθετο προς το γράμμα τους (απόφαση της 13ης Σεπτεμβρίου 2018, Česká rojištonna, C-287/17, EU:C:2018:707, σκέψη 33).
- 33 Εν προκειμένω, προγράμματα κατάρτισεως όπως τα επίμαχα στην κύρια δίκη εμπίπτουν στις υπηρεσίες του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ και, όπως προκύπτει από το άρθρο αυτό σε συνδυασμό με το άρθρο 32 του εκτελεστικού κανονισμού, ο τόπος επιβολής του ΦΠΑ για την παροχή υπηρεσιών που αφορούν την πρόσβαση σε εκπαιδευτικές εκδηλώσεις όπως τα σεμινάρια είναι ο τόπος στον οποίο πράγματι παρέχονται οι υπηρεσίες αυτές.
- 34 Δεν μπορεί, συνεπώς, να υπάρξει παρέκκλιση από την εφαρμογή του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ στηριζόμενη μόνο στην αιτιολογική σκέψη 6 της οδηγίας 2008/8.
- 35 Όσον αφορά το γεγονός ότι για τα επίμαχα στην κύρια δίκη προγράμματα κατάρτισεως έλαβαν χώρα προεγγραφή και προκαταβολή διδάκτρων, τούτο είναι άνευ σημασίας για την εφαρμογή του άρθρου 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ. Πράγματι, από το γράμμα του άρθρου αυτού ουδόλως μπορεί να συναχθεί ότι τέτοιου είδους κριτήρια θα μπορούσαν να ληφθούν υπόψη για τον καθορισμό του τόπου παροχής των υπηρεσιών αυτών.
- 36 Κατόπιν των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 53 της οδηγίας περί ΦΠΑ έχει την έννοια ότι στις «υπηρεσι[ες] που αφορούν την πρόσβαση σε [...] εκδηλώσεις» κατά τη διάταξη αυτή περιλαμβάνεται και υπηρεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παρεχόμενη μόνο σε υποκείμενους στον φόρο με τη μορφή προγράμματος κατάρτισεως επί λογιστικών και διαχειριστικών θεμάτων, πενήθημερης διάρκειας, για την παρακολούθηση του οποίου απαιτείται προεγγραφή του ενδιαφερόμενου και προκαταβολή των διδάκτρων.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 37 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (πέμπτο τμήμα) αποφαινεται:

Το άρθρο 53 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2008/8/EK του Συμβουλίου, της 12ης Φεβρουαρίου 2008, έχει την έννοια ότι στις «υπηρεσ[ίες] που αφορούν την πρόσβαση σε [...] εκδηλώσεις» κατά τη διάταξη αυτή περιλαμβάνεται και υπηρεσία, όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, παρεχόμενη μόνο σε υποκείμενους στον φόρο με τη μορφή προγράμματος κατάρτισεως επί λογιστικών και διαχειριστικών θεμάτων, πενθήμερης διάρκειας, για την παρακολούθηση του οποίου απαιτείται προεγγραφή του ενδιαφερόμενου και προκαταβολή των διδάκτρων.

(υπογραφές)