



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 13 mars 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Mervärdesskatt – Direktiv 2006/112/EG – Artikel 53 – Tillhandahållande av tillträde till pedagogiska evenemang – Platsen för beskattningsbara transaktioner”

I mål C-647/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 9 november 2017, som inkom till domstolen den 20 november 2017, i målet

Skatteverket

mot

Srf konsulterna AB,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden E. Regan (referent) samt domarna C. Lycourgos, E. Juhász, M. Ilešić och I. Jarukaitis,

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 18 oktober 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Skatteverket, genom A.-S. Pallasdies, i egenskap av ombud,
- Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz och H. Shev, samtliga i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom D. Colas, E. de Moustier och A. Alidière, samtliga i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom S. Brandon och G. Brown, båda i egenskap av ombud, biträdda av E. Mitrophanous, barrister,

* Rättegångsspråk: svenska.

– Europeiska kommissionen, genom K. Simonsson, J. Jokubauskaitė, G. Tolstoy och E. Ljung Rasmussen, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 10 januari 2019 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 53 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket (Sverige) och Srf konsulterna AB (nedan kallat Srf). Målet gäller ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden (Sverige) avseende uttag i Sverige av mervärdesskatt på en tjänst i form av en femdagarskurs i redovisning som i en annan medlemsstat tillhandahålls beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller ett fast etableringsställe i Sverige.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Direktiv 2006/112

- 3 Avdelning V i mervärdesskattedirektivet handlar om platsen för beskattningsbara transaktioner, och kapitel 3 i nämnda avdelning V har rubriken ”Platsen för tillhandahållande av tjänster”. Avsnitt 2 i detta kapitel har rubriken ”Allmänna regler” och däri återfinns artiklarna 44 och 45.
- 4 I artikel 44 i direktivet föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tjänster till en beskattningsbar person, som agerar i denna egenskap, ska vara den plats där denna person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet. Om dessa tjänster tillhandahålls den beskattningsbara personens fasta etableringsställe som är beläget på en annan plats än där han har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet ska dock platsen för tillhandahållande av dessa tjänster vara den plats där det fasta etableringsstället är beläget. I avsaknad av ett sådant säte eller ett sådant fast etableringsställe, ska platsen för tillhandahållande av tjänster vara den plats där den beskattningsbara person som tillhandahålls sådana tjänster är bosatt eller stadigvarande vistas.”
- 5 Avsnitt 3 i kapitel 3 i direktiv 2006/112 har rubriken ”Särskilda bestämmelser” och däri återfinns artiklarna 46–59a.
- 6 I artikel 53 i nämnda direktiv föreskrivs följande:

”Platsen för tillhandahållande av tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande arrangemang som till exempel mässor och utställningar, samt tjänster i anknytning till tillträdet, som tillhandahålls en beskattningsbar person, ska vara den plats där evenemangen i fråga faktiskt äger rum.”

Direktiv 2008/8/EG

- 7 I skälen 3 och 6 i rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 om ändring av direktiv 2006/112 med avseende på platsen för tillhandahållande av tjänster (EUT L 44, 2008, s. 11) anges följande:

”(3) För alla tillhandahållanden av tjänster bör platsen för beskattning i princip vara den plats där konsumtionen faktiskt sker. Även om den allmänna regeln beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster ändras på det sättet, skulle det dock, av såväl administrativa som politiska skäl, behöva göras vissa undantag från denna regel.

...

(6) Under vissa omständigheter är de allmänna regler beträffande platsen för tillhandahållande av tjänster som gäller både beskattningsbara och icke beskattningsbara personer inte tillämpliga, utan specifika undantag bör i stället gälla. Undantagen bör till övervägande del vara grundade på de nuvarande kriterierna och avspegla principen om beskattning på platsen för konsumtion, men får inte innebära att någon oskälig administrativ börda läggs på vissa företag.”

Genomförandeförordning (EU) nr 282/2011

- 8 I skälen 4 och 27 i rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112 (EUT L 77, 2011, s. 1) (nedan kallad genomförandeförordningen) anges följande:

”(4) Målet med denna förordning är att säkerställa enhetlig tillämpning av det nuvarande mervärdesskattesystemet genom att fastställa tillämpningsföreskrifter för [mervärdesskattedirektivet], särskilt med avseende på beskattningsbara personer, leverans av varor och tillhandahållande av tjänster samt platsen för beskattningsbara transaktioner. I enlighet med proportionalitetsprincipen i artikel 5.4 [FEU] går denna förordning inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål. En enhetlig tillämpning säkerställs bäst av en förordning, eftersom den är bindande och direkt tillämplig i alla medlemsstater.

...

(27) För att säkerställa att tillhandahållanden av kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga och liknande tjänster behandlas på ett enhetligt sätt, behöver tillträdet till sådana arrangemang och tjänster i anknytning till tillträdet definieras.”

- 9 I artikel 32 i genomförandeförordningen föreskrivs följande:

”1. Tjänster avseende tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande evenemang av det slag som avses i artikel 53 i [mervärdesskattedirektivet] ska omfatta tillhandahållande av tjänster vars huvudsakliga egenskap består i att ge rätt till tillträde till ett evenemang i utbyte mot en biljett eller betalning, inklusive betalning i form av ett abonnemang, en säsongsbiljett eller en periodisk avgift.

2. Punkt 1 ska tillämpas särskilt med avseende på följande:

...

c) Tillträdesrätten till evenemang av pedagogiskt eller vetenskapligt slag såsom konferenser och seminarier.

...”

10 I artikel 33 i denna förordning föreskrivs följande:

”De underordnade tjänster som avses i artikel 53 i [mervärdesskattedirektivet] ska inkludera tjänster som direkt sammanhänger med tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållningsmässiga eller liknande evenemang och som tillhandahålls var för sig mot ersättning till en person som närvarar vid ett evenemang.

Sådana underordnade tjänster ska särskilt inkludera användning av garderob eller sanitära anläggningar men ska inte inkludera rena förmedlingstjänster hänförliga till biljettförsäljning.”

Svensk rätt

11 Enligt 5 kap. 5 § mervärdesskattelagen (1994:200) är en tjänst som tillhandahålls en beskattningsbar person omsatt i Sverige, om den beskattningsbara personen antingen har sätet för sin ekonomiska verksamhet i Sverige eller har ett fast etableringsställe där och tjänsten tillhandahålls detta.

12 Av 5 kap. 11 a § mervärdesskattelagen framgår att en tjänst i form av tillträde till kulturella, konstnärliga, idrottsliga, vetenskapliga, pedagogiska, underhållande eller liknande evenemang, såsom mässor och utställningar, och som tillhandahålls en beskattningsbar person, är omsatt i Sverige om evenemanget faktiskt äger rum i Sverige. Detsamma gäller tjänster i anknytning till tillträdet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

13 Srf är ett svenskt bolag som är helägt av en branschorganisation för redovisnings- och lönekonsulter. Bolaget tillhandahåller utbildning i redovisningsfrågor i form av fristående kurser till organisationens medlemmar och till andra. De flesta av kurserna ges i Sverige, men några hålls i andra medlemsstater och i sådant fall reser bolagets lärare till den aktuella medlemsstaten. Kurserna tillhandahålls endast beskattningsbara personer som har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige.

14 Kurserna äger rum på en konferensanläggning och är trettio timmar långa. De är uppdelade på fem dagar med en dags uppehåll i mitten av kursen. Innehållet i kurserna är bestämt på förhand men en viss anpassning sker på plats beroende på deltagarna. Kurserna förutsätter att deltagarna har vissa kunskaper om redovisningsfrågor och erfarenhet av arbete med sådana frågor.

15 För att en person ska kunna delta i en Srf-kurs krävs att registrering och godkännande skett före kursstart. Betalning sker i förskott.

16 Skatterättsnämnden meddelade ett förhandsbesked på Srf:s begäran. I detta förhandsbesked fann Skatterättsnämnden att kurserna – trots att de ges i andra medlemsstater än i Konungariket Sverige – ska anses omsatta i Sverige och att svensk mervärdesskatt därmed ska tas ut. Nämnden anförde att uttrycket tillträde till evenemang i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet infördes i syfte att minska undantagsregelns tillämpningsområde och i motsvarande mån öka tillämpningsområdet för huvudregeln. Uttrycket tillträde till evenemang ska förstås som rätten att komma in på ett område. De i målet aktuella tjänsterna har enligt Skatterättsnämnden dock inte karaktären av framför allt en rätt att komma in på ett område, utan har snarare karaktären av en rätt att delta i viss undervisning. Nämnden bedömde således att de aktuella kurserna inte har som huvudsaklig egenskap att ge rätt till tillträde i den mening som avses i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet, varför mervärdesskatt ska tas ut i Sverige för dessa kurser enligt artikel 44 i direktivet.

- 17 Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked till Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att förhandsbeskedet ska fastställas men med en annan motivering. Även Srf anser att förhandsbeskedet ska fastställas. Srf anser att en tillämpning av undantagsregeln i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet innebär en oproportionerligt tung administrativ börda.
- 18 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Ska begreppet tillträde till evenemang i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet tolkas så att det omfattar en tjänst i form av en femdagarskurs i redovisning som enbart tillhandahålls beskattningsbara personer och som förutsätter att registrering och betalning sker i förväg?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 19 Högsta förvaltningsdomstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 53 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet tillträde till evenemang i nämnda bestämmelse omfattar en tjänst – såsom den i det nationella målet aktuella tjänsten – i form av en femdagarskurs i redovisning som enbart tillhandahålls beskattningsbara personer och som förutsätter att registrering och betalning sker i förväg.
- 20 EU-domstolen påpekar inledningsvis att artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet innehåller en allmän regel för fastställande av platsen för den skattemässiga anknytningen för tillhandahållande av tjänster, medan artiklarna 46–59a innehåller ett antal särskilda anknytningskriterier.
- 21 Det följer av fast praxis från EU-domstolen att artiklarna 44 och 45 i mervärdesskattedirektivet inte har något företräde framför artiklarna 46–59a däri. Den fråga som ska ställas i varje situation är om den aktuella situationen omfattas av något av de fall som nämns i artiklarna 46–59a i direktivet. Om så inte är fallet omfattas den av artiklarna 44 och 45 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 maj 2005, RAL (Channel Islands) m.fl., C-452/03, EU:C:2005:289, punkt 24 och där angiven rättspraxis, och dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 18).
- 22 Artikel 53 i mervärdesskattedirektivet ska således inte anses utgöra ett undantag från en allmän regel vilket ska tolkas restriktivt (se, analogt, dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 19).
- 23 I artikel 53 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs att platsen för tillhandahållande av tillträde till bland annat pedagogiska evenemang som tillhandahålls en beskattningsbar person, ska vara den plats där evenemangen i fråga faktiskt äger rum.
- 24 Det framgår av artikel 32.2 c i genomförandeförordningen, jämförd med artikel 32.1, att tjänster av det slag som anges i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet avseende tillträde till pedagogiska och vetenskapliga evenemang – såsom konferenser eller seminarier – ska omfatta tillhandahållande av tjänster vars huvudsakliga egenskap består i att ge rätt till tillträde till ett evenemang i utbyte mot en biljett eller betalning.
- 25 Högsta förvaltningsdomstolen har angett att de kurser som är aktuella i det nationella målet och som Srf tillhandahåller beskattningsbara personer är seminarier uppdelade på fem dagar med en dags uppehåll i mitten av kursen. Kurserna äger rum i en annan medlemsstat än Konungariket Sverige där Srf har sätet för sin ekonomiska verksamhet. Dessa kurser, som förutsätter att de beskattningsbara personerna närvarar rent fysiskt, ingår således i kategorin pedagogiska evenemang enligt artikel 32 i genomförandeförordningen.

- 26 När det gäller frågan om de aktuella kursernas huvudsakliga egenskaper består i att ge tillträde till seminarierna, erinrar EU-domstolen om följande. När två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt, så är det fråga om en enda transaktion (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 november 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, punkt 70 och där angiven rättspraxis).
- 27 I likhet med vad Förenade kungarikets regering uppgett i sitt skriftliga yttrande, finner EU-domstolen att de beskattningsbara personernas tillträde till seminarierna mot betalning av en avgift nödvändigtvis förutsätter att det finns en möjlighet att närvara vid och delta i dessa seminarier. Ett sådant deltagande har därmed ett nära samband med tillträdet till seminarierna. Den åtskillnad som Skatterättsnämnden gjort mellan rätten att komma in på ett område och rätten att delta i en specifik kurs kan mot denna bakgrund inte godtas vid tillämpningen av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet.
- 28 Syftet med mervärdesskattedirektivets bestämmelser om fastställande av platsen för beskattning av tjänster är att undvika dels behörighetskonflikter som kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning (dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 24 och där angiven rättspraxis).
- 29 I enlighet med systematiken bakom mervärdesskattedirektivets bestämmelser om platsen för tillhandahållande av tjänster ska således beskattning ske, i den mån det är möjligt, där varorna och tjänsterna konsumeras (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 december 2016, A och B, C-453/15, EU:C:2016:933, punkt 25 och där angiven rättspraxis).
- 30 Platsen för tillhandahållande av sådana kurser som de som är aktuella i det nationella målet ska således fastställas på grundval av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet, och dessa tjänster ska därmed bli föremål för mervärdesskatt på den plats där evenemangen faktiskt äger rum, det vill säga i de medlemsstater där kurserna ges.
- 31 En sådan tolkning skulle visserligen, såsom även gjorts gällande av Srf, kunna medföra en ökad administrativ börda för vissa företag, trots att det i skäl 6 i direktiv 2008/8 (det är direktiv 2008/8 som infört artiklarna 44 och 53 i mervärdesskattedirektivet i deras nu gällande lydelse) anges att beskattning på platsen för konsumtion såvitt det är möjligt inte får innebära att någon oskälig administrativ börda läggs på företagen.
- 32 EU-domstolen delar emellertid den bedömning som gjorts av generaladvokaten i punkt 74 i förslaget till avgörande, nämligen att det framgår av fast rättspraxis att ingressen till en unionsrättsakt inte är juridiskt bindande och således varken kan åberopas till stöd för undantag från bestämmelserna i den aktuella rättsakten eller för att tolka dessa bestämmelser på ett sätt som uppenbart strider mot deras lydelse (dom av den 13 september 2018, Česká pojišťovna, C-287/17, EU:C:2018:707, punkt 33).
- 33 Sådana kurser som de som är aktuella i det nationella målet ingår bland de tjänster som anges i artikel 53 i mervärdesskattedirektivet, och det framgår av denna artikel, jämförd med artikel 32 i genomförandeförordningen, att platsen för mervärdesbeskattning av tillhandahållande av tillträde till pedagogiska evenemang såsom seminarier ska vara den plats där evenemangen i fråga faktiskt äger rum.
- 34 Det är således inte möjligt att göra avsteg från artikel 53 i mervärdesskattedirektivet enbart med skäl 6 i direktiv 2008/8 som grund.

- 35 Vad sedan gäller den omständigheten att de aktuella kurserna förutsätter att registrering och betalning sker i förväg, finner EU-domstolen att denna omständighet är ovidkommande för tillämpningen av artikel 53 i mervärdesskattedirektivet. Det finns nämligen ingenting i artikelns ordalydelse som ger vid handen att sådana kriterier skulle kunna beaktas vid fastställandet av platsen för tillhandahållande av dessa tjänster.
- 36 Mot denna bakgrund ska tolkningsfrågan bevaras på följande sätt. Artikel 53 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att begreppet tillträde till evenemang i nämnda bestämmelse omfattar en tjänst – såsom den i det nationella målet aktuella tjänsten – i form av en femdagarskurs i redovisning som enbart tillhandahålls beskattningsbara personer och som förutsätter att registrering och betalning sker i förväg.

Rättegångskostnader

- 37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

Artikel 53 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008, ska tolkas så, att begreppet tillträde till evenemang i nämnda bestämmelse omfattar en tjänst – såsom den i det nationella målet aktuella tjänsten – i form av en femdagarskurs i redovisning som enbart tillhandahålls beskattningsbara personer och som förutsätter att registrering och betalning sker i förväg.

Regan

Lycourgos

Juhász

Ilešič

Jarukaitis

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 13 mars 2019.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

E. Regan
Ordförande